

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP

RONALDO DARCI VIEIRA

ICMS NAS OPERAÇÕES COM LUBRIFICANTES
DERIVADOS DE PETRÓLEO

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo – 2013

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP

RONALDO DARCI VIEIRA

ICMS NAS OPERAÇÕES COM LUBRIFICANTES
DERIVADOS DE PETRÓLEO

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção da Especialização em Direito Tributário, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Orientador: Prof. Jonathan Barros Vita.

São Paulo – 2013

*Tão
Amados e
Maravilhosos.*

...

*Guilherme e Gabriela.
Meus filhos, dedico este trabalho à vocês.*

Agradecimentos:

Agradeço a minha esposa, Deise Vieira, que não mediu esforços ao meu lado com muita dedicação e carinho.

Ao meu Ilustre Professor e Orientador, Dr. Jonathan Barros Vita, do qual tive o privilégio de receber suas valiosas aulas, me passando seu profundo conhecimento.

Agradeço imensamente a Maria Marques pelo apoio, pelo incentivo e principalmente por acreditar em mim.

Resumo:

O presente trabalho trata de dois temas de suma importância para a economia do país, ICMS e Petróleo. Demonstra especificamente a complexidade da tributação do ICMS nas operações que envolvem os Lubrificantes Derivados de Petróleo. Não obstante, ao decorrer do trabalho, após um breve relato sobre a história e a lei do petróleo, é analisada a imunidade trazida pela Constituição Federal por meio de seu artigo 155, § 2.º, X, “b”, e o propósito desse benefício tributário e a complexidade na sua forma de recolhimento aos erários. Por fim, demonstra que, por mais que se trata de uma tributação onde o destinatário é o sujeito passivo pela exação fiscal, o regime da substituição tributária traz para produtor a responsabilidade pelo recolhimento aos cofres públicos do Estado destino, ocasionando diversas autuações por causa de seu complexo método de tributação enriquecendo sem causa o Estado produtor em detrimento do Estado destino, este o sujeito ativo ICMS.

Palavras chaves: ICMS, Imunidade Objetiva, Estado Destino, Responsabilidade pela Exação Fiscal.

Abstract:

The present work deals with two topics of utmost importance for the economy of the country, ICMS and Petroleum. Specifically Demonstrates the complexity of the taxation of ICMS in operations that involve the Lubricants of Petroleum Derivatives. Nevertheless, the course of the work, after a brief report on the history and the petroleum law is analyzed, the immunity brought by Federal Constitution through its Article 155, paragraph 2, X, "b", and the purpose of this tax benefit and the complexity in its form of recollection to national treasuries. Finally, it demonstrates that, by more that it is a taxation where the recipient is the taxable person by are already tax, the regime of tax substitution brings to producer responsibility by recollection to the public coffers of State destination, causing various assessments because of its complex method of taxation enriching without question the State producer at the expense of State destination, this is the active subject ICMS.

Keyword: ICMS, Immunity Objective, Target State, Fiscal Responsibility exaction.

INTRODUÇÃO.	1
1. ICMS.	3
1.1 Sistema Tributário Nacional.	3
1.2 Espécies Tributárias.	4
1.3 Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS.	5
1.3.1 Antecedente.	6
1.3.2 Consequente.	9
1.4 Não Cumulatividade.	11
1.5 Imunidade, Isenção ou Hipótese de Não-Incidência.	13
2. REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.	17
2.1 Breve Consideração Sobre Sua Constitucionalidade.	17
2.2 Substituição Tributária do ICMS.	18
2.3 Convênio ICMS - CONFAZ.	20
3. LEI DO PETRÓLEO.	22
3.1 Breve Relato Sobre a História do Petróleo.	22
3.2 Lei do Petróleo.	23
3.3 Derivados de Petróleo.	25
3.4 Sistema Harmonizado – NCM.	28
4. ICMS - LUBRIFICANTES DERIVADOS DE PETRÓLEO.	32
4.1 Não Incidência do ICMS – Artigo 155, § 2.º, X, “b”, da CF/88.	32
4.2 RMIT - Lubrificantes Derivados de Petróleo.	35
4.3 Responsabilidade Pelo Recolhimento.	37
4.4 Base de Cálculo dos Lubrificantes Derivados de Petróleo.	39
4.5 Exceção da Substituição Tributária.	43
CONCLUSÕES.	46
BIBLIOGRAFIA.	47

INTRODUÇÃO.

O ICMS e o Petróleo, como será adiante exposto, são de suma importância para a economia do país. E por este motivo analisar-se-á o quão é complexa a tributação desse setor.

O ICMS, ou seja, o Imposto incidente sobre a operação de Circulação de Mercadoria, prestação de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, é um imposto de altíssima importância para a economia do País, trata-se de um tributo cuja competência é dos Estados e do Distrito Federal. Tendo em vista seu alto grau de complexidade, o ICMS tem diversas regras matrizes de incidência tributária, por mais que se trata de um só signo, ICMS, incide em diversos fatos.

No entanto, por se tratar de um tributo que têm diversas materialidades, o presente trabalho, sistematicamente, visa demonstrar sua incidência sobre as operações de circulação de lubrificantes derivados de petróleo demonstrando o quão é regado pelo sistema jurídico como também influenciado pelo sistema político e econômico por se tratar de um produto, historicamente, muito importante para a economia do País.

Não obstante, num plano pragmático, o tema ora escolhido justifica-se pelas diversas autuações às indústrias de lubrificantes de derivados de petróleo pela falta ou até mesmo a má interpretação da forma de tributar desta espécie de ICMS que o presente trabalho visa demonstrar. Por mais que o referido dispositivo Constitucional trata a não incidência da exação ora questionada, o ICMS nesta operação não deixará de ser tributada. E esta não incidência Constitucional vem causando interpretações errôneas incentivando a guerra entre os entes tributantes deixando os contribuintes dentro dessa zona de conflito.

Portanto, o presente trabalho tratará dessa tributação diferenciada que ocasiona tributações errôneas causando ao mesmo tempo prejuízo ao erário destino e enriquecimento indevido ao erário remetente.

A indústria tem o benefício da imunidade, porém acaba sendo responsável pela exação por conta do convênio celebrado no âmbito do CONFAZ que traz a

responsabilidade à indústria pelo recolhimento antecipado do ICMS na forma da substituição tributária.

Para que seja alcançado o objetivo do presente trabalho, abordar-se-á o tema ora escolhido mediante quatro seções. Iniciando pelo gravame principal do tema ora escolhido, demonstrando-o como está classificado dentro do sistema tributário nacional e sua importância para a economia do país. A segunda seção tratar-se-á do regime da substituição tributária por ser este o método de recolhimento do ICMS dos lubrificantes derivados de petróleo. Na terceira seção traz um breve relato sobre a história do petróleo para demonstrar o motivo pelo qual esse setor é tributado de forma diferenciada dentro do sistema tributário. Por fim entrar-se-á no tema, ora foco principal do presente trabalho, que é o ICMS nas operações com lubrificantes derivados de petróleo e quão é complexa a sua tributação. Finalizando o trabalho com as conclusões sobre o tema.

1. ICMS

Tratar-se-á de um imposto que utiliza o signo ICMS, sendo este um dos mais importantes para a economia do país, uma fonte importantíssima para a movimentação da máquina Estatal pelo seu elevado poder arrecadatário. Está previsto no artigo 155, II da Constituição Federal a competência aos Estados e ao Distrito Federal à instituição do ICMS. No entanto, cabe aos Estados e ao Distrito Federal dispor sobre o ICMS no tocante a instituir, arrecadar e fiscalizar, ou seja, tem a competência pela exação.

A Constituição Federal trata com riqueza de detalhes a materialidade do ICMS. E, no entanto, por meio da Constituição Federal verificaremos que se trata de um imposto cuja materialidade se dá por meio de diversas hipóteses de incidência. E Nela, na Constituição Federal do Brasil, especificamente no Sistema Tributário Nacional que se encontra, com riqueza de detalhes, a materialidade do ICMS.

1.1 Sistema Tributário Nacional.

A Constituição Federal é a fonte suprema do direito por regular a criação de todas as normas e todas elas dela derivam.¹ Nela encontramos o Sistema Tributário Nacional, sendo este um complexo de normas jurídicas, é a prescrição das normas válidas que visa ordenar as relações tributárias. O sistema jurídico é composto por normas de comportamento e normas de estrutura. As normas que tratam sobre o ICMS dos derivados de petróleo, assim como todas as normas, buscarão seu fundamento na Constituição Federal.

Conforme leciona o Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho, a Constituição Federal é um sistema de proposições normativas dentro de um sistema jurídico maior, ou seja, dentro do ordenamento jurídico. Dentro do sistema Constitucional encontramos um subsistema, sendo este o Sistema Tributário Nacional.

¹ Teoria pura do direito APUD CARVALHO, Aurora Tomazini de. pg. 646.

O Estado, utilizando seu poder soberano interno, por intermédio do Poder Constituinte, estabeleceu o Sistema Tributário Nacional na Constituição Federal e tendo esta o poder tributário. No entanto, a Constituição Federal é a fonte suprema do direito.

Entretanto, a Constituição Federal traz o Sistema Tributário Nacional em seu Título VI nos artigos 145 ao 162. O Sistema Tributário Nacional traz a forma que o Estado poderá se capitalizar para realizar seus fins sociais. Entre estes artigos estão os que tratam do ICMS, especificamente sobre a imunidade nas operações interestaduais com lubrificantes derivados de petróleo. No mesmo título, a Constituição Federal traz o regime de substituição tributária, tema este que será tratado num capítulo específico para maior compreensão sobre o tema ora atacado no presente trabalho.

Faz se mister ressaltar que a CF/88 não instituiu nenhuma espécie de tributo, deixando para os entes federados a reserva desta criação mediante Lei e são estas espécies tributárias que serão tratadas a seguir.

1.2 Espécies Tributárias.

A classificação tributária não está solidificada na doutrina, sendo que é tratada entre diversas maneiras de classificar, uns classificam utilizando a Constituição Federal enquanto outros utilizam o Código Tributário Nacional.

Para que o trabalho seja menos complexo, adotar-se-á a classificação, para a análise do presente trabalho, de que os tributos são classificados em vinculados e não vinculados à atuação do Estado. Não sendo este o objeto do presente trabalho, ficaremos nessa classificação.

Trataremos do imposto, tributo não vinculado à atuação Estatal obedecendo ao que reza o artigo 16 do CTN.

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Os outros tipos de Tributos têm o critério da vinculação a uma atividade Estatal, sendo eles as Taxas e as Contribuições de Melhoria. As taxas são tributos diretamente vinculados a uma atividade estatal direta e específica. As contribuições de melhoria são tributos indiretamente vinculados a uma atividade estatal por se tratar de uma obra pública que valorize o imóvel.

No entanto, o foco principal do presente trabalho é o ICMS, este é um tributo da espécie imposto, ou seja, tributo não vinculado a uma atividade estatal, sendo que, para uma melhor análise sobre esta exação, abordar-se-á o referido tributo mediante a sua regra matriz de incidência tributária.

1.3 Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS.

A regra matriz de incidência tributária é a norma instituidora de tributo em sentido estrito onde será verificada a incidência do tributo.

Para que seja verificada a regra-matriz de incidência tributária será necessária a produção de norma jurídica geral e abstrata delimitando um conceito conotativo, e, para isso, será construído um esquema onde serão encontrados na hipótese o critério material, espacial e o temporal enquanto no consequente os critérios pessoal e o quantitativo.

A regra-matriz de incidência tributária tem como função operacional delimitar o âmbito de incidência normativa e controlar a constitucionalidade e legalidade normativa. Conforme os ensinamentos da Professora Aurora Tomazini Carvalho:

Preenchido o esquema lógico-semântico da regra matriz de incidência com o conteúdo dos textos positivados, o intérprete delimita o campo de extensão dos conceitos conotativos da hipótese e do consequente. Ao projetar tais delimitações na linguagem da realidade social, demarca a classe dos acontecimentos capacitados a dar ensejo ao nascimento de relações jurídicas, bem como o conteúdo de tais relações. O esquema, assim, possibilita ao intérprete determinar o âmbito de incidência da norma jurídica e identificar com precisão a ocorrência do fato hipoteticamente previsto e a relação a ser instaurada juridicamente.

Verifica-se que a regra-matriz de incidência tributária tem a funcionalidade operacional de delimitar o âmbito de incidência normativa com precisão ao utilizá-lo como norma jurídica em sentido estrito.

A regra matriz de incidência tributária é uma norma de comportamento que visa disciplinar a relação do fisco com o contribuinte.

Conforme os ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho:

Pois bem, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito.

No antecedente da regra-matriz de incidência tributária é verificada a norma geral e abstrata porque nesse momento não está definido quem fará parte da relação jurídica tributária enquanto no consequente da regra-matriz é a norma individual e concreta porque já foi verificado o critério pessoal e quantitativo e o fato jurídico foi jurisdicizado passando a ser uma relação jurídica tributária.

1.3.1 Antecedente.

Na hipótese tributária, ou seja, no antecedente da regra matriz de incidência tributária se encontra os critérios: material, espacial e temporal.

O critério material descreve um proceder humano, composto por um verbo que representa a ação a ser realizada seguido pelo complemento indicativo de peculiaridade desta ação.

O signo “ICMS” suporta diversas materialidades, como analisado anteriormente, por mais que o legislador tenha utilizado um só signo, a sua materialidade se dá com diversos impostos.

Conforme leciona o Professor Paulo de Barros Carvalho², o ICMS comporta três regras-matrizes:

No caso do ICMS, temos três regras-matrizes, o que implica admitir que existem três hipóteses de incidência e três consequentes. Vejamos os três antecedentes normativos que a legislação constitucional consagra para, de seguida, tratarmos dos consequentes:

- a) realizar operações relativas à circulação de mercadorias;
- b) prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior, prestações essas que deverão concluir-se ou ter início dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito federal, identificadas as prestações no instante da execução, da geração ou da utilização dos serviços correspondentes;
- c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal.

Diferentemente, o Professor Roque Antonio Carrazza³, trata o ICMS com mais hipóteses: Segundo o professor, o ICMS comporta as seguintes hipóteses:

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias, importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.

O Ilustre Professor diz ser “pelo menos cinco impostos diferentes” porque, para Ele, nada impediria de considerar os mais de vinte impostos diferentes que o signo “ICMS” suportaria por terem hipóteses de incidência e/ou bases de cálculo diferentes.

Entretanto, verificamos que, por trás do signo “ICMS”, temos diversas hipóteses de incidência e que a Constituição Federal de 1988 utiliza um só termo para diversos impostos, ou seja, diversas hipóteses de incidência num só signo. Os diversos

² Direito Tributário, Linguagem e Método. Pg 732-733.

³ ICMS. Pg.37.

tratamentos tributários, num só tributo, trazem diversas interpretações, causando confusões, ocasionando problemas ao contribuinte do referido tributo.

Faz se mister consignar que umas das diversas materialidades do ICMS, e ao meu ver o mais importante, são as operações mercantis. Este critério material visa incidir sobre uma operação relativa a circulação de mercadoria, sendo esta jurídica⁴. No entanto, para que ocorra a incidência do ICMS, necessário que seja sobre o crivo destes três conceitos, operação, circulação e mercadoria, caso não seja encontrado umas destas três “palavras” não poderá sofrer a incidência tributária do ICMS.

Faz se mister, para fins de maior compreensão sobre a materialidade do ICMS no tocante a operação de circulação de mercadoria, a correta noção sobre o signo “mercadoria”.

Roque Antonio Carrazza traz a noção do termo “mercadoria” de uma visão jurídica:

É o caso de rememorarmos que mercadoria, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito à mercancia. É, se preferirmos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial.

Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente o bem móvel corpóreo (bem material) que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.

Insistimos em que configura mercadoria o bem móvel corpóreo adquirido pelo comerciante ou produtor, para servir de objeto de seu comércio, isto é, para ser revendido.

Os ensinamentos do Ilustre Professor nos faz entender que, para ser mercadoria, aquela que será necessário para a materialização do ICMS, deverá ser esta o bem móvel destinado à mercancia, algo que possa ser transferida de titularidade por meio de uma operação jurídica.

⁴ Diz se a Jurídica porque a simples movimentação não é capaz de incidir o ICMS, deverá ser aquela cuja a titularidade seja transferida para incidir o ICMS.

Desta forma, o Professor Roque Antonio Carrazza leciona que:

Saliente-se, de logo, que, para fins de ICMS, os conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadoria” se interligam e complementam, de modo que se os três não se apresentam, no caso concreto, não há que se falar, sequer em tese, em incidência do gravame.

O direito tributário é um direito de sobreposição, por isso o direito tributário, obedecendo ao disposto no artigo 110 do Código tributário Nacional, buscou o conceito do direito comercial no tocante à mercadoria. No entanto, o conceito de mercadoria é aquele aduzido no Direito Comercial, assim como leciona Roque Antonio Carrazza: “logo, mercadoria, para fins de tributação por via de ICMS, é o que a lei comercial considera mercadoria”.

Critério espacial é a delimitação do local em que o evento, a ser promovido à categoria de fato jurídico, deve ocorrer. No tocante ao ICMS nas operações mercantis, o critério espacial é o território estadual e/ou interestadual onde circulou a mercadoria.

Critério temporal é o momento da ocorrência do evento a ser promovido à categoria de fato jurídico. Neste critério, em se tratando do ICMS nas operações mercantis, ocorre no momento da operação de circulação da mercadoria.

Neste momento, nota-se a importância que se dá para a definição de mercadoria para incidir o gravame.

Preenchido os critérios do antecedente da regra matriz de incidência, passar-se-á de norma geral e abstrata para norma individual e concreta, jurisdicizando o fato jurídico, instaurando uma relação jurídica tributária no consequente da regra matriz de incidência tributária.

1.3.2 Consequente.

No consequente da regra matriz de incidência tributária, há o critério pessoal e o critério quantitativo, primeiramente, verificaremos o critério pessoal, este que trará o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação jurídico tributário.

No critério pessoal encontra-se o sujeito passivo e o sujeito ativo da relação tributária. O Sujeito passivo é aquele cuja obrigação principal, sobre a operação de circulação de mercadoria, recairá, ou seja, será aquele que arcará com o pagamento do gravame.

Conforme o artigo 121 do Código tributário Nacional, sujeito passivo é aquele que está obrigado ao pagamento do tributo ou até mesmo pela penalidade. O sujeito passivo poderá ser o contribuinte ou o responsável. O contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com fato que constituiu o tributo, enquanto o responsável é aquele que a lei lhe atribuiu a condição de contribuinte sem mesmo ter relação pessoal com o fato tributário.

O Código Tributário Nacional trata da responsabilidade tributária em seu artigo 128, onde traz que “a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”.

Faz se mister, tratarmos sobre a responsabilidade trazida pela Emenda Constitucional 3 de 1993, esta introduziu na Constituição Federal o paragrafo 7º no artigo 150 trazendo que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável tributário. Esta deveria estar nos moldes do artigo supracitado, ou seja, a responsabilidade atribuída deveria ser vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

Portanto, a emenda Constitucional 3/93 trouxe para a legislação tributária o regime de substituição tributária e como o presente trabalho visa analisar o ICMS, falaremos sobre a substituição tributária desse gravame num capítulo específico.

No conseqüente da regra matriz de incidência tributária temos também o sujeito ativo, que no caso do ICMS é o Estado onde ocorre a circulação, que no caso em tela, circulação de mercadoria.

Não obstante, no conseqüente da regra matriz se encontra o critério quantitativo, este indica os fatores que exprimirão o valor pecuniário da dívida, para isso deverá ser verificado a base de cálculo e a alíquota que conjugados farão esse papel.

Analisando o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária em seu critério quantitativo, será possível precisar seguramente a quantia a ser paga a título de tributo conjugando a base de cálculo e a alíquota.

Embora o ICMS comporte diversas hipóteses de incidência e, em se tratando de um tributo de altíssima importância para os cofres públicos e principalmente para a economia do país, a Constituição Federal trouxe o regime da não cumulatividade para minimizar o impacto desse gravame.

1.4 Não Cumulatividade.

Em se tratando de um gravame primordial para a movimentação da máquina Estatal, o Poder Constituinte trouxe a baila a não cumulatividade do ICMS para minimizar o impacto dessa exação para a economia do país. A Carta Magna traz, em seu Artigo 155, § 2º, I, o princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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; III - propriedade de veículos automotores.

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

O professor Paulo de Barros Carvalho leciona sobre o tema da seguinte maneira:

O ICMS, consoante o disposto no artigo 155, 2º, I da Carta Magna, deve atender ao princípio da não-cumulatividade e, para tornar efetivo esse princípio, conduzindo a tributação aos valores que pretende realizar, exige-se, em cada elo da cadeia de produção ou circulação, a compensação entre a relação do direito ao crédito (nascida com a entrada jurídica do bem) e a relação jurídica tributária (que nasce com a saída da mercadoria).

Para o Ilustre professor, esta fenomenologia provém de uma norma jurídica instituidora do crédito tributário, ou seja, uma regra matriz para o direito ao crédito sobre a operação anterior.

Numa análise mais profunda, verifica-se que o artigo, supracitado, trata do direito de creditar do valor da operação anterior, característica esta da não-cumulatividade do imposto, o enunciado do artigo diz que poderá ser compensado com o valor pago na operação anterior, não necessariamente o imposto deve ser pago para se creditar e sim que seja destacado no documento próprio eficaz e que seja exigível.

No entanto, os termos não se coincidem por se tratar de institutos diferentes, um, o termo “cobrado” é o direito que o sujeito ativo tem de buscar uma prestação pecuniária certa, que no caso pode cobrar o sujeito passivo o cumprimento, ou seja, que pague o valor cobrado.

Neste sentido, assevera o Professor Roque Antonio Carrazza:

Interpretação cuidadosa do texto constitucional revela-nos que o direito de crédito em tela independe, para surgir, da efetiva cobrança do ICMS nas anteriores operações ou prestações.

Deveras, a Magna Carta nada exige neste sentido, não podendo nenhuma norma infraconstitucional criar restrições a respeito.

Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lança-lo (salvo, é claro, por motivo de isenção ou não incidência). Basta que as leis de ICMS tenha incidido sobre operações ou prestações anteriores para o abatimento seja devido.

Em suma, a expressão “montante cobrado”, contida na segunda parte do art. 155, § 2º, I da CF, deve ser juridicamente entendida como “montante devido” e, não, como “montante efetivamente exigido”.

Conforme as lições do Ilustre professor, entender-se-á que não será necessário que o ICMS tenha sido pago ou até mesmo cobrado pela administração pública para que possa ser cobrado. Basta que haja a incidência do referido tributo para que surja o direito de crédito.

Para que seja creditado o ICMS das operações anteriores, este deverá ser exigível, não dando ensejo ao impedimento de seu crédito por normas infraconstitucionais que ultrapassem seu poder de tributar ferindo a autorização da Carta Magna.

A Constituição Federal traz um arquétipo diferente para algumas materialidades do ICMS, sendo uma delas a não-incidência do ICMS nas operações interestaduais que envolvam os Lubrificantes Derivados de Petróleo.

Sendo tratado com a não incidência nas operações interestaduais, entende-se que o ICMS será cobrado do próximo da cadeia.

Portanto, o sujeito passivo da referida exação não será o produtor e sim o adquirente, alterando desta forma o critério pessoal do ICMS nas operações alcançadas pela não incidência.

1.5 Imunidade, Isenção ou Hipótese de Não-Incidência.

A abordagem desse tema se faz necessária porque o presente trabalho trata da imunidade trazida pelo artigo 155, § 2.º, X, “b” da Constituição Federal.

No tocante sobre a diferença entre imunidade, isenção e não incidência, faz-se mister demonstrar três pontos que não há distinção entre imunidade e isenção, são eles: normas jurídicas válidas no sistema jurídico, normas de estruturas e tratam de matéria tributária.

Imunidade tributária é a norma de estrutura prevista na Constituição Federal que visa colaborar com os entes tributantes definindo e limitando os campos de competência tributária. A norma imunizante tem o modal deôntico proibitivo, que auxilia o legislador a criar normas dentro do preceito Constitucional.

Conforme os ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho⁵:

Teremos a imunidade como um obstáculo posto pelo legislador constituinte, limitador da competência outorgada às pessoas políticas de direito constitucional interno, excludente do respectivo poder tributário, na medida em que impede a incidência da norma impositiva, aplicável aos tributos não vinculados (impostos), e que não comportaria fracionamentos, vale dizer, assume foros absolutos, protegendo de maneira cabal as pessoas, fatos e situações que o dispositivo mencione.

Neste diapasão, o Ilustre Professor Jonathan Barros⁶ Vita leciona a imunidade:

Imunidade, em linhas gerais é uma forma de conformação positiva da regra de competência, ou seja, há limitações positivadas no texto (S2) por meio de enunciados prescritivos que fazem parte do processo de construção de sentido da norma geral e abstrata da competência.

Conforme já exposto, a imunidade é norma constitucional de estrutura que visa auxiliar o legislador no momento da criação da norma que alcance as situações imunizadas. A imunidade trabalha num instante antecedente a incidência do tributo em si, este instituto visa colaborar especialmente no campo da competência tributária auxiliando o legislador no momento da criação da norma de competência.

Já a isenção, como também já exposto, é norma de estrutura, porém se dá no plano de lei ordinária e opera reduzindo o campo de abrangência nos critérios da hipótese ou do consequente da regra matriz do tributo.

O Professor Jonathan Barros Vita assevera a isenção como:

Isenção é uma forma de ineficácia técnico-sintático positiva, ou seja, por existência de norma que impede que haja o processo completo do desencadeamento normativo tendente a uma construção de uma norma geral e abstrata em sua inteireza.

⁵ Curso de Direito Tributário. Pg. 223.

⁶ O NT da Tabela do IPI.

A não incidência ocorre quando a hipótese prevista no antecedente da norma não alcança o fato social ocorrido. Diferente da incidência que é a hipótese do antecedente da norma jurídica.

Também existe outra figura tributária que não deixa de ser importante, o seu tratamento é semelhante ao da isenção, porém é temporária. Estamos falando do diferimento.

O termo diferimento é tratado no dicionário⁷ como um ato de postergar um fato, ou seja, no caso de um tributo, o pagamento ocorrerá na operação posterior. Há alguns doutrinadores que trabalham com o termo diferimento junto com a substituição tributária para trás.

No diferimento do ICMS a cobrança não é dispensada de fato porque terá um momento da cadeia que o ICMS será cobrado até mesmo das etapas anteriores. Ocorre a postergação do pagamento do imposto, o diferimento se relaciona com o momento do pagamento.

Trata-se uma operação diferenciada, enquanto a operação normal o industrial vende a mercadoria e recolhe o ICMS referente à sua operação e a empresa que adquiriu aquele produto recolhe o ICMS referente à sua operação, ou seja, referente à operação subsequente, porém abate o valor do ICMS referente à aquisição, na modalidade do diferimento seria diferente, sendo que a indústria venderia a mercadoria com diferimento, ou seja, sem o pagamento do ICMS e a empresa que adquiriu esta mercadoria, na sua operação, subsequente, terá que efetuar o pagamento do ICMS, mas note-se que nesta operação a empresa adquirente não obteve o crédito, não-cumulatividade, referente à operação anterior, restando-lhe o pagamento integral.

⁷ Dicionário de Direito Tributário, pg. 112: Instituto pelo qual, em certas operações caracterizadas por sucessivas etapas de comercialização, o legislador elege uma dessas fases como o fato jurídico tributário.

Pragmaticamente se traduz numa jogada matemática, não havendo o crédito referente à operação anterior, a empresa adquirente arcará com o gravame integralmente, sendo que pagará o ICMS referente à sua operação e também sobre a operação anterior, resumindo, não houve a não cumulatividade onde traria o direito ao crédito referente ao ICMS pago na operação anterior.

No entanto, verificado que na operação interestadual de circulação de lubrificantes derivados de petróleo não há a incidência do ICMS, entenderá que o destinatário não terá o direito ao crédito, restando-lhe o pagamento integral do ICMS no momento de sua revenda.

Com a devida vênia aos que entende diferente, verifica-se que se enquadra no conceito de diferimento, diferentemente do conceito até hoje verificado pela doutrina, mas não é esse o intuito do trabalho.

E, no entanto, como o tema ora analisado é alcançado pela da imunidade nas operações interestaduais e a forma de pagamento do ICMS nessa operação se dá pelo regime da substituição tributária, regime este trazido pela emenda Constitucional 3/93 à legislação tributária, falaremos sobre a substituição tributária desse gravame.

2. REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Está previsto na Constituição Federal em seu artigo 150, § 7.º, introduzido pela Emenda Constitucional 3/1993, a autorização para atribuir a responsabilidade pelo pagamento da obrigação tributária pelo fato futuro.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Atendendo esta disposição Constitucional, a Lei Complementar 87 de 1996 traz em seus artigos 6º esta atribuição:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Esta modalidade de responsabilidade faz com que a obrigação principal pela exação ocorra num momento anterior ao fato imponible, ou seja, antes mesmo de nascer a obrigação pelo recolhimento do ICMS.

Quando surgiu essa previsão constitucional ou até mesmo nos dias atuais, a doutrina vem debatendo sobre sua inconstitucionalidade conforme veremos a diante.

2.1 Breve Consideração Sobre Sua Constitucionalidade

Em se tratando da substituição tributária, onde a legislação pátria atribuiu a responsabilidade pelo recolhimento do gravame a um terceiro, numa análise superficial, diante da legislação citada no presente trabalho até o momento, pode-se dizer que o legislador tem essa prerrogativa com total liberdade.

Mas para a ciência do Direito, a análise é feita no critério sistemático de interpretação, diante disso, o Professor Roque Antonio Carrazza leciona que “a Constituição, expressa ou implicitamente, já aponta o *sujeito possível* de cada tributo, isto é, a pessoa que poderá, pela lei, ser colocada na contingência de efetuar seu pagamento, após, é claro, a ocorrência do *fato imponible*.”⁸.

Em se tratando de ICMS, o regime da substituição tributária está cada vez mais utilizado por comodidade das autoridades fazendárias conforme passaremos a analisar.

2.2 Substituição Tributária do ICMS.

Diante da alta representatividade que o ICMS tem para os cofres públicos, por se tratar de um tributo que movimenta a economia do país como também para mantêm a máquina pública, a administração pública, analisando esta importância toda que o ICMS tem para o país, investe muito em ações fiscalizatórias para combater sonegações.

Não satisfeito, o legislador, buscando maior eficiência na arrecadação do referido gravame, vem buscando utilizar outros métodos, cada vez mais eficiente para dirimir possíveis sonegações no campo do ICMS, e por isso vem utilizando cada vez mais o mecanismo de antecipação do ICMS por meio da Substituição Tributária.

Com a substituição tributária do ICMS, o sujeito ativo tem mais chances de receber o gravame porque o primeiro da cadeia fica com a responsabilidade pelo recolhimento.

Para a ciência do direito, o entendimento não é diferente o Professor Roque Antonio Carrazza exemplifica a utilização desse método de arrecadação:

Realmente, com fito de estancar a sonegação deste imposto e, também, de facilitar os trabalhos fiscalizatórios, o ICMS está sendo cada vez mais exigido não do realizador do *fato imponible*, mas de terceira pessoa, antes mesmo da própria ocorrência da operação mercantil.

⁸ ICMS. Pg. 102.

Verifica-se que o legislador, por determinação legal, vem cada vez mais, utilizando a substituição tributária do ICMS para dirimir seus problemas arrecadatários.

Para o Ilustre professor⁹, as autoridades fazendárias aprovam essa prática porque é muito cômodo para eles, mas esta prática não passa pelo teste de constitucionalidade. E, no entanto, a Emenda Constitucional 3/93 padece de inconstitucionalidade por ter ela introduzido a tributação de fato futuro na Constituição Federal.

Procuramos demonstrar que o ICMS só pode ser exigido após a prática da operação mercantil. Para que se dê a regular cobrança deste tributo, cada *fato impositivo* deve ser isoladamente considerado. Demais disso, sua base de cálculo há de ser, sempre, o valor, certo e determinado, da operação mercantil realizada. Qualquer alteração deste quadro desvirtuará o *arquétipo constitucional* do imposto (que deixará, assim, de ser sobre *operações mercantis*). Nestes pontos são vedadas presunções, antecipações, estimativas etc., sob pena de burla flagrante aos princípios constitucionais que informam também a tributação por via de ICMS.

Neste diapasão, o autor justifica o seu entendimento sobre a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 3/1993 por introduzir a substituição tributária na Constituição Federal sem observar o critério material do ICMS.

Com base nesse entendimento, verificar-se-á que a Substituição Tributária realmente traz benefícios práticos para a administração pública no tocante à fiscalização e arrecadação, mas padece de Inconstitucionalidade ao se deparar com o critério material da regra matriz do ICMS.

Não obstante, para que os Estados utilizem esse método de recolhimento, deverão obedecer as limitações ao poder de tributar previsto na Constituição Federal e se tratando do ICMS nas operações interestaduais se faz necessário um acordo entre Estados conforme veremos a seguir.

⁹ ICMS. Pg. 103.

2.3 Convênio ICMS - CONFAZ.

Conforme exposto no Princípio Federativo, os Estados e o Distrito Federal tem autonomia para fazer valer sua competência tributária, desde que observem as limitações previstas na Constituição Federal.

Entretanto, para que seja vinculada uma norma tributária que trata sobre a tributação do ICMS numa operação interestadual, necessário se faz um acordo entre os Estados no âmbito do CONFAZ¹⁰, conforme dispõe o artigo 9º da LC 87/96.

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

O artigo 102 do Código Tributário Nacional traz que, os Convênios tratarão sobre a legislação tributária fora de seus respectivos territórios.

Contudo, verifica-se que o ICMS é de competência Estadual e Distrital dentro de seus respectivos territórios e, portanto, para que seja observada a substituição tributária do ICMS nas operações interestaduais, necessário que seja celebrado um Convênio ICMS no âmbito do CONFAZ e nesse sentido o Professor Paulo de Barros Carvalho¹¹ diz que:

Os convênios, tão combatidos, sob certos aspectos, e sobre os quais os juristas se manifestam com reservas, na verdade têm propiciado a integração e a possibilidade de o ICMS adquirir o vulto que vem hoje no quadro de participação das receitas no sistema brasileiro. Vejam bem: esse é um aspecto positivo dos convênios, pois se tornaram um instrumental significativo para a integração de legislações estaduais, muitas vezes diversas e conflitantes. Nutro com convicção de que somente com os convênios pôde ser alcançada a integração de todos esses subsistemas normativos de ICMS elaborados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

¹⁰ CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, órgão competente para promover a celebração de Convênios e é constituído por representante de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal.

¹¹ Direito Tributário. Linguagem e Método. Pg. 254.

E, atendendo ao exposto acima, foi celebrado o Convênio 110/07, este atribuiu a condição de sujeito passivo por substituição tributária, ou seja, responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, aos remetentes, nas operações interestaduais, de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, sendo esta materialidade que trataremos especificamente a seguir, porém antes verificaremos superficialmente de onde surgiu a importância do petróleo para o país.

3. LEI DO PETRÓLEO.

Para dar continuidade ao presente trabalho, alguns fatos importantes serão trazidos nesse capítulo para dar maior ênfase sobre porque o petróleo traz reflexos em todos os aspectos institucionais e regulatórios mundiais. Sendo o petróleo um grandioso produto que influencia na política como também na economia das nações produtoras desse importante produto como também seus derivados.

3.1 Breve Relato Sobre a História do Petróleo.

Como bem observado pela Maria D'Assunção Costa: “ O Petróleo faz a política da paz e a política da guerra”¹². No entanto, o petróleo serve para satisfazer o consumo por meio de diversos itens essenciais, porém por ter um altíssimo valor comercial ele também traz motivos para a guerra entre nações, e isto se vê diariamente nos noticiários internacionais.

O petróleo teve sua história iniciada, como industrializado, em 1854 quando foi fundada a primeira indústria petrolífera nos Estados Unidos: “Pennsylvania Rock Oil Company of New York”. Dai em diante houve varias técnicas para até então a técnica de refino onde esta dividiu o produto original em diversos outros produtos derivados através da técnica de aquecimento.

Após essa descoberta começa a corrida pelo petróleo para dar início às diversas empresas de exploração, produção e refinaria. Em pouco tempo, o petróleo se tornou tão importante que passou a ser produzido em diversos países dando ensejo a importantes estudos sobre a matéria.

Com a invenção dos motores, o petróleo passou a ter um papel mais importante ainda, tornando o seu consumo essencial para a combustão como também para lubrificar. Entretanto, foi com o desenvolvimento da indústria automobilística que o petróleo se tornou essencial.

¹² Maria D'Assunção Costa APUD MARINHO JR., Ilmar Penna. *Petróleo, soberania e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Bloch, 1970. P. 16.

Foi então, que surgiu a primeira guerra mundial onde o petróleo e seus derivados tiveram papel decisivo para a vitória tanto no mar como na terra.

A expansão do consumo de petróleo criou uma dependência econômico-social, se tornando o produto mais importante, onde a ganância dos países detentores das reservas, estas distribuídas desigualmente pelo globo, iniciando e sendo muito importante para a vitória das duas grandes guerras mundiais.

Diante de inúmeros conflitos, foi criado um organismo institucional para comandar a produção, a OPEP, Organização dos Países Exportadores do Petróleo. Com o tempo, essa organização deixou de ter um papel importante, politicamente, porque muitos países produtores não aderiram à OPEP.

Diante da história do petróleo, verifica-se que, sem dúvida, o petróleo propulsionou o desenvolvimento de muitos países.

Verificado, resumidamente, a história internacional do petróleo, no Brasil, em 1864, começaram os primeiros estudos sobre o petróleo. A primeira Constituição Brasileira já se referia ao tema, ou seja, sobre o petróleo e tão somente em 1938 surgiu a primeira norma que tratava da indústria petrolífera conforme trataremos resumidamente a seguir.

3.2 Lei do Petróleo.

Em 1938 surgia a primeira legislação que disciplinava todas as etapas da indústria brasileira de petróleo, o Decreto-lei 395/38. O referido Decreto-lei declarou o tema como utilidade pública, ou seja, a importação, exportação, transporte, distribuição, comércio e industrialização de petróleo são declarados como utilidade pública. Isto significa que o interesse privado subordina-se ao interesse público pela importância que o petróleo tem para a sociedade. No entanto, o Poder Público Federal regula e fiscaliza as atividades ora atacada.

O mesmo Decreto-lei criou o Conselho Nacional do Petróleo, organismo autônomo, subordinado diretamente ao Presidente da República, demonstrando sua natureza puramente política.

Em 1946, com a Constituição promulgada nessa época, foi liberada para os estrangeiros a exploração de nosso subsolo, desde que em conformidade com a lei nacional. Foi então que o movimento nacionalista defendia o monopólio integral do petróleo para o Estado. Diante desse debate foi criada a Lei 2004/53 que instituiu a sociedade por ações Petróleo Brasileiro, Petrobras. Com a referida lei foi assegurada à União pelo menos 51% do capital.

Após a promulgação da Constituição de 1988, foi propiciado maior competitividade entre os produtos brasileiros e os estrangeiros. E, no entanto, surgiu a Emenda 9/95 regulamentada pela Lei Federal 9.478/97 que possibilitou à iniciativa privada as tarefas antes exclusivas da Petrobras passando a União a desempenhar sua função de incentivar o fomento das atividades econômicas.

A Lei Federal 9.478/97 dispõe sobre a política energética nacional, sobre o monopólio do petróleo, a instituição do Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo.

Estamos diante de um novo cenário jurídico, como traz Maria D'Assunção Costa¹³:

Com a promulgação da emenda Constitucional n. 9/95, e a publicação da Lei Federal n. 9.478/97, conhecida como “Lei do Petróleo”, começou a ser estruturado no sistema jurídico brasileiro um novo ramo do Direito, uma nova especialização, que poderíamos chamar de “direito Petrolífero.

Antes da referida Lei Federal, a União tinha o monopólio das atividades petrolíferas. Com a Lei Federal 9.478/97 ocorrerem questionamentos jurídicos com os

¹³ Pg. 67.

conflitos de interesse porque há diversos interessados que antes não havia com o monopólio por parte da união.

Com a “Lei do Petróleo”, foi estabelecido que, são atividades econômicas vinculadas a indústria do petróleo: pesquisa, refino, importação, exportação, transporte, derivados e gás natural. Entre as diversas atividades vinculadas ao petróleo, encontra-se os lubrificantes derivados de petróleo, estes tão quanto importantes como os demais, porém é o tema do presente trabalho conforme analisaremos a seguir.

3.3 Derivados de Petróleo.

Como o tema principal do presente trabalho, lubrificantes derivados de petróleo, logicamente, para dar continuidade e para melhor compreensão, definir-se-á quais são os lubrificantes derivados de petróleo trazidos no artigo 155, § 2.º, X, “b” da Constituição Federal.

A Constituição Federal ao trazer a imunidade prevista no artigo 155, § 2.º, X, “b”, inseriu o signo “petróleo e seus derivados”, portanto, ao aplicar a referida imunidade o contribuinte precisa da definição desse conceito trazido pela Constituição.

Primeiramente se faz necessário a distinção entre conceito e definição. O Professor Tácio Lacerda Gama¹⁴ leciona que a “significação é o conceito, a ideia suscitada pelo contato com o termo, e que pode, por sua vez, ser conotativa ou denotativa”. Enquanto definição “identificar as regras pelas quais uma palavra pode ser aplicada a um objeto ou circunstância”.

Verifica-se que o termo utilizado pelo Poder Constituinte é um conceito que necessita da definição para que seja aplicada a regra constitucional. Fazendo um paralelo utilizando outro conceito trazido pela Constituição Federal, podemos utilizar, como exemplo, o conceito “mercadoria”, esta utiliza a definição trazida pelo Direito Civil para que seja aplicada a regra Constitucional para o ICMS.

¹⁴ Competência Tributária. Pg. 173.

Conforme analisado anteriormente, a Lei 9.478 de 1997 dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências.

A referida norma trata de toda matéria no tocante ao petróleo, ou seja, trata sobre a criação do conselho nacional de política energética, traz o monopólio do petróleo para a União, definições técnicas sobre o petróleo, cria a Agência Nacional do Petróleo, como também trata da exploração, produção e o transporte do referido produto.

No entanto, verifica-se que a referida norma trata de tudo que se referir ao petróleo, e como verificado, entre as diversas atribuições da lei 9.478/97 temos a definição técnica referente ao petróleo.

Neste sentido, a referida norma traz em seu terceiro capítulo, especificamente em sua segunda seção as definições técnicas conforme abaixo exposto o sexto artigo:

Art. 6º Para os fins desta Lei e de sua regulamentação, ficam estabelecidas as seguintes definições:

I - Petróleo: todo e qualquer hidrocarboneto líquido em seu estado natural, a exemplo do óleo cru e condensado;

II - Gás Natural ou Gás: todo hidrocarboneto que permaneça em estado gasoso nas condições atmosféricas normais, extraído diretamente a partir de reservatórios petrolíferos ou gaseíferos, incluindo gases úmidos, secos, residuais e gases raros;

III - Derivados de Petróleo: produtos decorrentes da transformação do petróleo;

No entanto, como feito com o signo “mercadoria”, os derivados de petróleo trazidos na imunidade prevista no artigo 155, § 2.º, X, “b”, se faz necessário a definição prevista em outra norma, ou seja, pela Lei do Petróleo, Lei 9.478 de agosto de 1997. Conforme a definição prevista na referida lei, derivados de petróleo é tão somente os produtos decorrentes da transformação do petróleo, não deixando margem para interpretação de que um produto decorrente da transformação de um derivado de petróleo possa ser também um derivado de petróleo.

Neste diapasão, o Desembargador Federal Francisco Pizzolante no AMS 10917 RJ 94.02.09872-0 traz que tão somente os produtos resultantes da utilização do petróleo são aqueles alcançados pela norma Constitucional Imunizante.

A imunidade em foco refere-se aos produtos derivados de petróleo, não abrangendo aqueles que utilizam tais produtos na sua fabricação.

Segundo a Agência Nacional do Petróleo – ANP são derivados do petróleo os produtos decorrentes da separação física ou da transformação química do petróleo, os quais arrola em dois grupos:

a) Derivados energéticos – derivados do petróleo utilizados predominantemente como combustíveis, isto é, com a finalidade de liberar energia, luz ou ambos a partir de sua queima. Esta denominação abrange os seguintes derivados: Gás Liquefeito de Petróleo (GLP), gasolina, querosene, óleo diesel e óleo combustível;

b) Derivados não-energéticos – derivados de petróleo que, embora tenham significativo conteúdo energético, são utilizados para fins não-energéticos. Esta denominação abrange os seguintes derivados: graxas, lubrificantes, parafinas, asfaltos, solventes, coque, nafta, extrato aromático, gasóleo de vácuo, óleo leve de reciclo, RAT, diluentes, n-parafinas, outros óleos de petróleo, minerais betuminosos e outros assemelhados.

De um modo geral, considerando o tipo de base utilizada na produção, os lubrificantes podem ser divididos em três categorias: minerais, sintéticos e semi-sintéticos.

Os óleos lubrificantes mais utilizados são os de origem mineral, constituídos por uma mistura complexa de hidrocarbonetos, provenientes do refino do petróleo cru e representam cerca de 2 % dos derivados de petróleo.

Os óleos sintéticos, por sua vez, não são derivados do petróleo, mas produzidos em laboratório a partir de ensaios em condições críticas proporcionadas pela combinação de elementos químicos.

Diante de todo exposto, verificar-se-á que a definição utilizada, para os derivados de petróleo alcançados pela imunidade do artigo 155, § 2.º, X, “b”, da Constituição Federal, é aquela contida no artigo 6º da Lei 9.478 de 1997, Lei do Petróleo, ou seja, somente os produtos decorrentes da transformação do petróleo serão tratados com a imunidade, sendo assim, os produtos produzidos através da transformação diretamente do petróleo poderão utilizar a imunidade do ICMS nas operações interestaduais.

Não obstante, outra definição importante que deve ser analisada é aquela feita por meio do Sistema Harmonizado que consta na Tabela de incidência do IPI, TIPI, conforme passaremos a analisar.

3.4 Sistema Harmonizado – NCM

A abordagem desse tema se faz necessária por se tratar de classificação obrigatória para identificar qualquer mercadoria.

Visando uma relação mais clara e uniforme, foi criado o Sistema Harmonizado. Trata-se de uma padronização na classificação das mercadorias adotado por diversos países, facilitando as relações internacionais entre os países que adotaram este sistema.

O Sistema Harmonizado é composto por 6 dígitos, porém o Mercosul acrescentou mais 2 dígitos, sendo denominado como Nomenclatura Comum do Mercosul, NCM. Necessário se faz ressaltar que, por mais que o Mercosul tenha adotado tal mudança, o Sistema Harmonizado continua sendo respeitado, ou seja, os seis primeiros dígitos continuam os mesmos do Sistema Harmonizado.

No entanto, toda e qualquer mercadoria deve ser classificada para que seja tributada corretamente, tanto do IPI como também dos tributos aduaneiros. Outro ponto de suma importância é a obrigatoriedade da classificação fiscal para que seja emitida uma nota fiscal.

Não obstante, a classificação da mercadoria tem um papel importantíssimo no tocante à identificação da mercadoria, tanto para o IPI, II, PIS/COFINS como também para o ICMS. As legislações vêm cada vez mais utilizando a NCM para identificar as alíquotas dos tributos. Faz se mister consignar que os Convênios ICMS utilizam a NCM para relacionar quais produtos estão enquadrados no regime da Substituição Tributária do ICMS.

Portanto, em se tratando de lubrificantes derivados de petróleo, se faz necessária uma interpretação do Sistema Harmonizado para identificar quais são os produtos definidos como tal. Não diferente, o Convênio ICMS 110/07¹⁵, traz as NCM's que serão abrangidas pelo regime de substituição tributária do ICMS. No referido Convênio, entre as diversas NCM's, encontra-se duas categorias de NCM, posição 2710 e 3403, entre estas estão as abrangidas pela imunidade prevista no artigo 155, § 2.º, X, "b" da Constituição Federal e as que não são imunizadas. Se deu ênfase às essas duas posições de NCM's por se tratar de posições que tratam de lubrificantes.

Conforme o item anterior, a definição dos derivados de petróleo esta previsto no artigo 6.º da Lei 9.478/97, Lei do Petróleo, ou seja, somente os produtos produzidos através da transformação diretamente do petróleo são definidos como derivados de petróleo.

No entanto, se faz necessário a definição feita por meio do Sistema Harmonizado, ou seja, pela TIPI, Tabela de Incidência sobre Produtos Industrializados. O Sistema Harmonizado traz notas explicativas, estas auxiliam a correta interpretação. A interpretação do Sistema Harmonizado deverá ser feito mediante a análise dos capítulos e suas notas explicativas.

A TIPI traz em seu capítulo 27 os combustíveis minerais, óleos minerais e produtos de sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais.

Dentro no referido capítulo, encontrar-se-á na posição 2710, os óleos que contém mais de 70 % de petróleo.

27.10	Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas noutras posições, que contenham, como constituintes básicos, 70 % ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos.	
-------	--	--

¹⁵ O Convênio ICMS 110/07 trata da substituição tributária nas operações com os lubrificantes derivados e não derivados de petróleo.

Em se tratando de lubrificantes, há uma subposição específica para os óleos lubrificantes:

2710.19.3	Óleos lubrificantes	
2710.19.31	Sem aditivos	NT
2710.19.32	Com aditivos	NT

Diante do exposto, entender-se-á que os lubrificantes com mais de 70% de petróleo deverão ser classificados na subposição 2710.19. Entretanto, em se tratando de lubrificantes que não se enquadrem na posição 2710.19, ou seja, aqueles com mais de 70% de petróleo, deverão ser classificados em outro capítulo da TIPI.

No capítulo 34 da TIPI, encontra-se outros tipos de preparações lubrificantes. Na posição 3403 é tratado os lubrificantes com menos de 70 % de petróleo.

34.03	Preparações lubrificantes (incluindo os óleos de corte, as preparações antiaderentes de porcas e parafusos, as preparações antiferrugem ou anticorrosão e as preparações para desmoldagem, à base de lubrificantes) e preparações dos tipos utilizados para lubrificar e amaciar matérias têxteis, para untar couros, peles com pelo e outras matérias, exceto as que contenham, como constituintes de base, 70 % ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos.	
-------	--	--

Nesta posição, encontra-se diversos tipos de lubrificantes. Analisando suas subposições, verificará que os lubrificantes são tratados separadamente, ao contrário da posição 2710.19 que é menos específica.

3403.1	- Que contenham óleos de petróleo ou de minerais betuminosos:	
3403.11	-- Preparações para tratamento de matérias têxteis, couros, peles com pelo ou de outras matérias	
3403.11.10	Para o tratamento de matérias têxteis	15
3403.11.20	Para o tratamento de couros e peles	15
3403.11.90	Outras	15
3403.19.00	-- Outras	15
3403.9	- Outras:	
3403.91	-- Preparações para tratamento de matérias têxteis, couros, peles com pelo ou de outras matérias	
3403.91.10	Para o tratamento de matérias têxteis	15
3403.91.20	Para o tratamento de couros e peles	15
3403.91.90	Outras	15
3403.99.00	-- Outras	15

Analisando os dois capítulos do Sistema Harmonizado e diante de uma interpretação num plano sistemático, ou seja, interpretação aberta que utiliza outra norma, esta a Lei do Petróleo, poder-se-á concluir que os produtos constantes na TIPI na posição 2710 são aqueles abrangidos pela norma imunizante, ou seja, conforme a definição prevista na Lei 9.478/97 e a interpretação feita pelo Sistema Harmonizado, concluir-se-á que os lubrificantes derivados de petróleo com a imunidade prevista no artigo 155, § 2.º, X, “b” da Constituição Federal são os lubrificantes classificados no capítulo 27 da TIPI.

Deixar-se-á consignado no presente trabalho que o tema sobre a definição de lubrificantes derivados de petróleo é um tema de absoluta importância para o direito tributário e que deveria ser alvo de estudo mais específico pela ciência do direito.

Portanto, com a definição adotada para este trabalho a respeito dos lubrificantes derivados de petróleo, daremos continuidade aos estudos adentrando no tema principal, ou seja, o ICMS nas operações com lubrificantes derivados de petróleo.

4. ICMS - LUBRIFICANTES DERIVADOS DE PETRÓLEO.

Como consignado anteriormente, o signo “ICMS” comporta diversas hipóteses de incidência, sendo, esta exação, uma fonte de arrecadação importantíssima para os Estados e Distrito Federal. Não obstante, foi verificado que o petróleo também é muito importante para o país, por trazer reflexos na política como também em todos os aspectos institucionais e regulatórios.

No entanto, analisar-se-á a tributação do ICMS na operação de circulação de lubrificantes derivados de petróleo, prevista no artigo 155, § 2.º, X, “b”, da Constituição Federal, onde esta previsão legal traz a não incidência do ICMS nas operações interestaduais com os referidos produtos.

4.1 Não Incidência do ICMS – Artigo 155, § 2.º, X, “b”, da CF/88.

O ICMS é um tributo cuja espécie é não vinculado a uma atuação Estatal que cumpre um papel importantíssimo para a economia do país com um altíssimo poder arrecadatório. Trata-se de um tributo com muita influência nos preços, este tributo afeta diretamente no custo final da mercadoria.

No entanto, atendendo ao Princípio da Repartição Tributária, visando reduzir a desigualdade regional, o Poder Constituinte inseriu, na Constituição Federal, o artigo 155, § 2.º, X, “b”, trazendo a imunidade do ICMS nas operações interestaduais que envolvem os combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo e energia.

Entendendo ser uma fonte de arrecadação muito importante para as regiões que não contam com a produção destes produtos, o Poder Constituinte atribuiu ao Estado destino, àquele que consumirá tais produtos, a sujeição ativa do referido gravame, entendendo ser maior o número de consumidores em comparação aos produtores.

E com base nesse entendimento, o legislador inseriu na Constituição Federal a imunidade objetiva do ICMS sobre operações interestaduais, que envolvam a energia elétrica e o petróleo e seus derivados, em seu artigo 155, § 2.º, X, “b”.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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; III - propriedade de veículos automotores.

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

X - não incidirá:

(...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica;

Entretanto, com esta disposição constitucional, as operações de circulação de lubrificantes e combustíveis derivado de petróleo e energia elétrica, não sofrerão a incidência do ICMS nas operações interestaduais.

Conforme analisado anteriormente, o signo “ICMS” comporta diversas materialidades, sendo uma delas a dos lubrificantes derivados de petróleo.

Por se tratar de um gravame que afeta diretamente o mercado, este foi tratado de forma diferenciada pela Constituição Federal visando reduzir os custos dos produtos que utilizam os derivados de petróleo como insumos, sendo eles, para uso próprio ou para industrialização.

Neste diapasão, o Professor Roque Antonio Carrazza leciona:

Estamos, aqui, diante de uma imunidade objetiva. As operações interestaduais com energia elétrica e com petróleo e seus derivados – ao contrário das operações internas, isto é, que se realizam dentro do território de um único Estado ou do Distrito Federal – são intributáveis por meio do ICMS.

Segundo os cientistas das finanças, tal imunidade visa a reduzir os custos dos produtos e mercadorias que utilizam estes insumos (inputs).

Diante do exposto pelo professor Roque Antonio Carrazza, verifica-se que a imunidade trazida pela Constituição Federal, para as operações interestaduais com

lubrificantes derivados de petróleo, tem o condão de regular o mercado, reduzindo os custos dos produtos que utilizam estes derivados em seu processo produtivo.

Conforme o voto do Ministro Relator Ilmar Galvão, na decisão do RE 198.088/SP, justifica-se a imunidade trazida pelo artigo 155, §2º, X, “b” da Constituição Federal da seguinte forma:

De acordo com a norma do art. 155, §2º, X, b, da Constituição Federal, o ICMS "não incidirá: a)...; b) sobre operações que destinem a outros Estados, petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica". Salta à vista, com efeito, que objetiva ela eliminar, como fonte geradora de ICMS, os poços de petróleo e as refinarias instaladas em poucos Estados, na medida em que exclui da incidência do tributo às operações destinadas ao abastecimento das demais unidades federadas, prevenindo o agravamento das desigualdades regionais, um dos objetivos fundamentais da República (art. 3º, III da CF). Prestigiou o constituinte, nesse passo, os Estados consumidores em detrimento dos Estados produtores".

Entretanto, diante de todo exposto, verifica-se que a imunidade trazida pelo artigo Constitucional 155, §2º, X, “b”, ora tratada, visa atender o disposto no Princípio Constitucional da Repartição Tributária e na Vedação as Desigualdades Sociais e Regionais como também utilizar o poder regulatório do mercado.

Trazendo, desta forma, a fonte arrecadatória do ICMS sobre as operações que envolvem os derivados de petróleo, para os Estados destinos, enriquecendo o erário do Estado consumidor em detrimento do Estado produtor, este em menor quantidade em comparação aos Estados consumidores.

Contudo, entender-se-á que essa forma de tributar trazida pela constituição Federal é uma regra de destinação integral do ICMS para o Estado de consumo.

Para uma melhor interpretação, será analisado o ICMS, nas operações interestaduais com os lubrificantes derivados de petróleo, por meio de sua regra matriz de incidência tributária.

4.2 RMIT - Lubrificantes Derivados de Petróleo.

Para uma melhor interpretação, utilizaremos a regra matriz de incidência tributária para prosseguirmos com os estudos a respeito do ICMS sobre as operações que envolvam os lubrificantes derivados de petróleo.

A Regra matriz de incidência tributária é composta por antecedente e consequente, temos no antecedente a hipótese de incidência tributária dividida em três critérios, sendo: material, espacial e temporal enquanto no consequente o critério pessoal e quantitativo, como abaixo ilustrado:

Hipótese:

- Critério material: operação de circulação de mercadoria, lubrificante derivado de petróleo.
- Critério espacial: território estadual onde houver o consumo.
- Critério temporal: momento da operação de circulação da mercadoria.

Consequente:

- Critério pessoal:
 - Sujeito passivo: contribuinte ou responsável.
 - Sujeito ativo: Estado.
- Critério quantitativo:
 - Base de cálculo: o valor da operação com exceções¹⁶.
 - Alíquota: prevista no regulamento de cada unidade federada¹⁷.

Os conceitos até aqui aduzidos, nos leva ao entendimento de que o ICMS, sobre as operações que envolvam os lubrificantes derivados de petróleo incidirá somente

¹⁶ Diz ter exceções porque o Convênio ICMS, ora vigente, traz o ICMS na própria base de cálculo (ICMS por dentro).

¹⁷ Atualmente, existem três alíquotas internas para os lubrificantes derivados de petróleo, sendo elas: 17%, 18% e 19%.

nas operações internas. Portanto, o ICMS não incidirá nas operações interestaduais, ou seja, o Estado produtor não receberá o ICMS quando o produto fabricado em seu território for destinado à outra unidade federativa.

No entanto, pragmaticamente, se o ICMS não for recolhido para o Estado produtor, significa que, o Estado que consumir o referido produto ficará com a integralidade do gravame.

Como tratamos anteriormente, sobre a não cumulatividade do ICMS, se o Estado destino consumir um lubrificante derivado de petróleo adquirido de outro Estado, este não terá o direito ao crédito referente à operação anterior porque não houve a incidência do referido gravame, logo, ao dar a saída deste produto pagará integralmente o ICMS para a sua unidade federada, conclui-se que o Estado onde houver o consumo ficará com a integralidade do ICMS.

Para fins exemplificativos, se outro produto que não tem o benefício fiscal, ou seja, um produto tributado normalmente fosse enviado de São Paulo para o Estado do Rio Grande do Sul, o produtor enviaria este produto recolhendo 12% de ICMS para o Estado produtor, ou seja, para São Paulo. Por fim, o destinatário, ao vender esse produto recolheria para os cofres do Estado do Rio Grande do Sul 5% de ICMS, *i. é.*, destacaria 17% na nota fiscal, porém no momento da apuração este contribuinte abateria o valor que o seu fornecedor, contribuinte de São Paulo, recolheu para o seu Estado, restando somente 5% para o Estado consumidor. Isso se resumiria em, o princípio da não-cumulatividade.

Agora, em se tratando de um lubrificante derivado de petróleo, este beneficiado com a imunidade objetiva, o produtor localizado no Estado de São Paulo enviaria o seu produto para o Estado do Rio Grande do Sul sem a incidência do ICMS e o destinatário venderia o referido produto utilizando a alíquota interna, ou seja, 17%, recolheria integralmente ao Estado do Rio Grande do Sul porque não houve o ICMS para abater em sua parcela, como traz o princípio da não-cumulatividade. Restando o pagamento integral ao Estado destino, ou seja, aquele que consumiu o lubrificante derivado de petróleo.

Não obstante, atendendo ao princípio de que a legislação tributária do ICMS poderá responsabilizar o primeiro da cadeia produtiva pelo recolhimento de todo o ICMS até que chegue ao consumidor final, os Estados, atendendo ao disposto no artigo 6º e 9º da Lei complementar 87/96, celebraram um Convênio onde este responsabiliza o remetente pelo recolhimento do ICMS referente a operação subsequente.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

(...)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

A responsabilidade tributária, conforme analisada anteriormente, tem como uma de suas hipóteses a substituição tributária conforme passaremos a analisar.

4.3 Responsabilidade Pelo Recolhimento.

A responsabilidade tributária é tratada no artigo 6º da Lei Complementar 87 de 1996, assim como foi tratado num tópico específico anteriormente visto.

Em se tratando do ICMS sobre lubrificantes derivados de petróleo, obedecendo ao disposto no artigo 6º e 9º da LC 87/96, foi celebrado o Convênio ICMS 110/07, que ora revogou o Convênio ICMS 03/99, responsabilizando o remetente dos lubrificantes derivados de petróleo pelo recolhimento do ICMS da operação subsequente.

Como consignado anteriormente, a substituição tributária é uma espécie de responsabilidade e, no entanto, o Convênio 110/07 responsabiliza o remetente pelo recolhimento antecipado do ICMS que o destinatário recolheria para os cofres públicos do seu Estado. Existem algumas hipóteses de recolhimento do ICMS que a legislação poderia

atribuir ao referido destinatário, sendo algumas delas: ICMS pela operação subsequente (v.g. revenda) e o ICMS referente ao diferencial de alíquota (v.g. consumo final).

Desta forma, o remetente, obedecendo a responsabilidade tributária atribuída pelo Convênio ICMS 110/07, firmado pelo seu Estado, deverá recolher na forma de substituição tributária o ICMS de seu destinatário, tanto na operação destinada à revenda como também na operação destinada ou consumo.

Verificar-se-á que o referido Convênio ICMS responsabiliza o remetente a recolher o ICMS futuro, mas para o Professor Roque Antonio Carrazza¹⁸ essa prática ora inserida no Convênio 110/07 é inconstitucional porque não observou a imunidade trazida pelo artigo 155, §2º, X, “b” da Constituição Federal nas operações interestaduais que envolvem os lubrificantes derivados de petróleo:

Seguindo na mesma linha de pensamento, entendemos que padecem de inconstitucionalidade os convênios que obrigam o industrial ou o comerciante remetente estabelecido em outra Unidade Federada a – na condição de substituto tributário – reter o ICMS que seria devido caso a operação com o combustível ou a energia elétrica fosse interna, isto é, realizada no território do próprio Estado. É que o regime de substituição tributária para frente no ICMS não anula, nem pode anular, a imunidade constitucional em análise.

Deveras, a substituição tributária para frente pressupõe a possibilidade de tributação da operação subsequente. Quando esta é imune (como no caso), segue-se, logicamente, que não há espaço para tal regime.

A ideia é simples: se o mecanismo da substituição tributária não fosse adotado, nada poderia ser cobrado na operação subsequente (interestadual). Por quê? Justamente porque as operações interestaduais com “petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivado” são imunes ao ICMS.

Ora, não se pode anular a imunidade simplesmente antecipando-se a cobrança de um ICMS que, nos termos da Constituição, não é devido.

No entanto, com a devida vênia à lição do ilustre professor, entender-se-á que o regime de substituição tributária para frente é realmente uma aberração à regra matriz de incidência tributária do ICMS, porém está inserido na Constituição Federal, entretanto tem previsão Constitucional e no caso da imunidade, ora tema principal do presente trabalho, não há que se falar em inconstitucionalidade na aplicação da substituição

¹⁸ – ICMS. Pg 544.

tributária nas operações que envolvem os lubrificantes. Se a substituição tributária para frente está previsto na Constituição, e esta responsabiliza o remetente a recolher o ICMS futuro, verifica-se que o destinatário deveria recolher a totalidade do ICMS para o Estado consumidor restando ao remetente recolhe-lo por ser este o responsável pelo recolhimento do gravame.

Não bastando, o legislador ao tratar no Convênio ICMS o regime de substituição tributária nas operações que envolvem os lubrificantes derivados de petróleo, também trouxe a baila a aplicação do ICMS em sua própria base de cálculo, ou seja, além de dispor sobre a responsabilidade pelo recolhimento da exação também trouxe um método diferenciado no tocante a composição da base de cálculo para chegar ao valor do ICMS a ser recolhido, e desta base de cálculo que trataremos a seguir.

4.4 Base de Cálculo dos Lubrificantes Derivados de Petróleo.

A base de cálculo é a forma de mensurar o valor do imposto por meio da aplicação da alíquota correspondente. Assim leciona o Professor Roque Antonio Carrazza¹⁹ ao dizer que: “a base de cálculo dimensiona o aspecto material da hipótese de incidência tributária”. Para quantificar a prestação pecuniária, faz necessária a base de cálculo.

Para o Professor Paulo de Barros Carvalho²⁰ a base de cálculo tem as seguintes funções:

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

¹⁹ ICMS.

²⁰ Curso de Direito Tributário.

Verifica-se que a base de cálculo tem um papel fundamental na instituição de um tributo, nela verifica a grandeza da dívida, ou seja, o valor do gravame que o contribuinte terá que pagar aos cofres públicos. A base de cálculo poderá confirmar o critério material da hipótese de incidência tributária do tributo, sendo que a base de cálculo confirma, infirma ou afirma a hipótese de incidência de um gravame em seu critério material. O legislador deve, ao instituir um tributo, manter uma conexão entre a base de cálculo e a hipótese de incidência tributária, especificamente no seu critério material. Caso contrário, o legislador estará descaracterizando o tributo por contrariar a regra matriz de incidência do tributo.

Analizando a base de cálculo do ICMS, no tocante a circulação de mercadorias, sob o manto da Constituição Federal, entende-se que a base de cálculo do ICMS deverá ser o valor da operação, ou seja, o valor da mercadoria. Assim traz a Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS, como observado anteriormente. Entretanto, a base de cálculo do ICMS nas operações de circulação de mercadoria que envolve lubrificantes derivados de petróleo, deveria, em tese, ser o valor da operação, ou seja, o valor da mercadoria, atendendo a previsão constante na Constituição Federal.

Não obstante, nas operações interestaduais que envolvem lubrificantes derivados de petróleo, o remetente deverá obedecer ao disposto na cláusula décima primeira, I, “b” do Convênio ICMS 110/07.

Cláusula décima primeira. Nas operações com mercadorias não relacionadas no Ato COTEPE a que se referem as cláusulas oitava a décima, inexistindo o preço a que se refere a cláusula sétima, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o sujeito passivo por substituição tributária, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais de margem de valor agregado:

I - tratando-se de mercadorias contempladas com a não incidência prevista no art. 155, § 2º, X, b da Constituição Federal, nas operações:

(...)

b) interestaduais, os resultantes da aplicação da seguinte fórmula: $MVA = [130 / (1 - ALIQ)] - 100$, considerando-se:

A Cláusula décima primeira, I, “b” do referido Convênio, dispõe que nas operações interestaduais que envolvem os derivados de petróleo deverá ter o próprio ICMS na sua base, ou seja, base de cálculo utilizando a alíquota por dentro. Nota-se que o referido dispositivo traz uma fórmula matemática, a fim de ser utilizada ao compor a base de cálculo para fins de cálculo do ICMS recolhido por substituição tributária, no entanto nada mais é que inserir o ICMS por dentro em sua própria base de cálculo.

E não bastando, os Estados inseriram em seus regulamentos do ICMS a mesma disposição, v.g. a jurisprudência do Tribunal Administrativo do Estado de Santa Catarina, em decisão no processo 1170000043151, sustenta a aplicação do ICMS em sua própria base de cálculo.

In verbis:

Decisão 1270000040517

Nº Processo: 1170000043151.

Ementa ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO RETENÇÃO. REMESSA INTERESTADUAL, DE ÓLEOS E LUBRIFICANTES (CFOP 6102, 6651, 6652, 6653 e 6656), SEM RETENÇÃO DO IMPOSTO CABÍVEL (TOTAL OU PARCIALMENTE), POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, INCIDENTE SOBRE A OPERAÇÃO DE SAÍDA POSTERIOR, A SER PRATICADA PELO DESTINATÁRIO OU SEM INCLUSÃO DO ICMS, NA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO, QUANDO DESTINADA PARA USO OU CONSUMO. ESTÃO SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, TODAS AS OPERAÇÕES COM ÓLEOS LUBRIFICANTES, INDEPENDENTE DA DESTINAÇÃO A SER DADA A MERCADORIA, SEJA ELA INDUSTRIALIZAÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO OU CONSUMO. NÃO COBRANÇA DE TRIBUTO, NA OPERAÇÃO INTERESTADUAL, DE REMESSA, IMUNE, POR MANDAMENTO CONSTITUCIONAL.

(...)

c) que quanto as operações enquadradas no CFOP 6653 - venda de combustível ou lubrificante produção do estabelecimento destinado a consumidor ou usuário final - o contribuinte apurou e recolheu ICMS ST, mas no entanto, a base de cálculo utilizada revelou-se incorreta, pois o valor do imposto foi apurado pela simples aplicação da alíquota sobre o valor da operação (valor dos produtos), quando a legislação (RICMS/SC, Anexo 3, art. 159, I, "b".) determina a inclusão do imposto em sua própria base de cálculo (cálculo por dentro): portanto, a base de cálculo utilizada pelo contribuinte resultou recolhimento do ICMS ST em valor menor do que o devido

Verifica-se que o Tribunal de Santa Catarina entende que a base de cálculo com o próprio ICMS por dentro deverá ser obedecido, ferindo desta forma a regra matriz de incidência do ICMS em seu critério quantitativo onde prevê que a base de cálculo deverá ser o valor da operação.

No entanto, as legislações Estaduais, se valendo desta disposição inserida no Convênio ICMS 110/07, na atribuição de suas competências, determinam em seus regulamentos a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, quando se tratar de operações que envolvem derivados de petróleo, v.g. RICMS/SC, artigo 159, I, “b” anexo 3, conforme abaixo a legislação Catarinense:

Art. 159. Nas operações com mercadorias não relacionadas nos Atos Cotepe referidos nos arts. 155 e 158, inexistindo o preço a que se refere o art. 154, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o remetente, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais de margem de valor agregado:

I - tratando-se de mercadorias contempladas com a não incidência prevista no art. 155, § 2º, X, “b” da Constituição Federal, nas operações:

a) internas, 30% (trinta por cento);

b) interestaduais, os resultantes da aplicação da seguinte fórmula: $MVA = [130 / (1 - ALIQ)] - 100$, considerando-se:

Diante de todo o exposto, verifica-se que os Estados estão tratando a base de cálculo do ICMS, para os lubrificantes derivados, com base no Convênio ICMS 110/07 ferindo a regra matriz de incidência tributária do próprio ICMS.

No entanto, conforme consignado anteriormente sobre o estudo da base de cálculo do ICMS, o critério quantitativo tem que ter sintonia com a hipótese de incidência, caso contrário estaria descaracterizando o tributo, que no caso em tela, o ICMS.

Não obstante, a tributação do ICMS nas operações de circulação de lubrificantes derivados de petróleo contém diversas obscuridades, dificultando aos seus contribuintes a correta aplicação. Que seja consignado que a errônea aplicação e seu

respectivo recolhimento não ocorrem pela má fé do contribuinte e sim pela dificuldade em interpretar a legislação pertinente.

E não bastando estas dificuldades até aqui aduzidas, encontrar-se-á também a dificuldade de interpretar os casos em que se aplica o regime de substituição tributária, onde o Convênio ICMS, ora atacado, traz para o direito tributário uma inovação, ou seja uma exceção ao regime da substituição tributária do ICMS, onde até a vigência do Convênio ICMS 110/07 não se aplicava o regime da substituição tributária do ICMS nas operações destinadas a industrialização conforme passaremos a analisar.

4.5 Exceção da Substituição Tributária.

Até a publicação do Convênio ICMS 110/07, a substituição tributária era aplicada nos casos em que a mercadoria seria destinada ao uso/consumo e para revenda, ou seja, na revenda será praticada a substituição tributária para frente enquanto na operação destinada ao uso/consumo pratica-se o diferencial de alíquota. O Convênio ICMS 110/07 trouxe para a legislação tributária uma inovação, como visto anteriormente, a substituição tributária será aplicada nas operações destinadas à revenda e nas operações destinadas ao uso/consumo e consumo produtivo.

O Convênio 110/07, trouxe a aplicação da substituição tributária do ICMS nas operações com derivados de petróleo quando não destinado à sua própria industrialização. Esta inovação trouxe a exceção ao conceito de substituição tributária até então conhecida. Até a publicação do Convênio ICMS 110/07, a substituição tributária do ICMS não seria aplicada nos casos em que a mercadoria seria utilizada em processo produtivo, isto se encontra nas legislações Estaduais conforme abaixo, v.g. RICMS/SP, artigo 264. e RICMS/MG artigo 18 do anexo XV.

Artigo 264 - Salvo disposição em contrário, não se inclui na sujeição passiva por substituição, subordinando-se às normas comuns da legislação, a saída, promovida por estabelecimento responsável pela retenção do imposto, de mercadoria destinada a (Lei 6.374/89, art. 66-F, I, na redação da Lei 9.176/95, art. 3º, e Convênio ICMS-81/93, cláusula quinta):
I - integração ou consumo em processo de industrialização;

O Regulamento do ICMS de Minas Gerais em seu artigo 18 do anexo XV também trata a inaplicabilidade do regime da substituição tributária com forme abaixo:

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Conforme exposto, as legislações estaduais trazem a não aplicação do regime de substituição tributária nos casos em que o produto for destinado em processo de industrialização, porém ao fiscalizar as operações que envolvem derivados de petróleo se utiliza do exposto no Convênio ICMS 110/07 em seu § 1º, IV da Cláusula primeira.

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:

(...)

§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:

(...)

IV - na entrada no território da unidade federada destinatária de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à sua industrialização ou à sua comercialização pelo destinatário.

Nota-se que o referido dispositivo tem um pronome possessivo “à sua” antes da palavra “industrialização” que faz muita diferença no tocante à interpretação sobre a aplicação do regime de substituição tributária. O signo “industrialização” nos traz uma ampla interpretação enquanto “a sua industrialização” tem um sentido estrito senso, trazendo a baila somente a industrialização do próprio produto, sendo assim somente a indústria que adquire o lubrificante derivado de petróleo para utilização na fabricação de outro lubrificante derivado de petróleo estaria fora do regime da substituição tributária.

Traçando um paralelo entre o Convênio ICMS 03/99, revogado pelo Convênio 110/07, verifica-se que o Convênio revogado não trazia esse pronome possessivo, mas mesmo assim os Estados o tratavam da mesma maneira.

No entanto, analisando a juridicidade do Convênio, mediante o Princípio da Legalidade, o Convênio não tem por si só o condão de obrigar o contribuinte a atendê-lo. Isto ofenderia o princípio da legalidade.

E nesse sentido o Professor Paulo de Barros Carvalho²¹ leciona que:

Os convênios, continuo dizendo, são uma aberração em termos de ofensa ao princípio da legalidade. Estes hão de ser, segundo a estipulação constitucional, firmados e ratificados pelos Estados. Quando se diz “firmados pelos Estados” e “ratificados pelos Estados”, não significa, evidentemente, a possibilidade de o Secretário de Fazenda celebrar o convênio, trazê-lo de volta para o seu Estado, leva-lo ao Governador e este chancela-lo. Não! Quando se diz isso – e nós sabemos que o Brasil ninguém será obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa senão em virtude de lei – pressupõe-se o estabelecimento do convênio e, depois sua ratificação pela Assembleia mediante Decreto-legislativo.

Para atender o Princípio da Legalidade, o legislativo deve submeter o disposto no convênio na ratificação por meio de um Decreto.

Em se tratando da aplicação do regime de substituição tributária nas operações destinadas a industrialização, o convênio 110/07 precisaria de sua ratificação em seu Estado por meio de um Decreto para ter validade, não podendo a administração pública obrigar os seus contribuintes a atendê-lo.

Até então, não se aplicava o regime da substituição tributária nas operações destinadas a industrialização, mas com o advento deste Convênio isto mudou, trazendo muitas interpretações errôneas para a aplicação da substituição tributária do ICMS.

²¹ Direito Tributário. Linguagem e Método. Pg. 255.

CONCLUSÕES.

O objetivo do presente trabalho foi apresentar os aspectos tributários no tocante ao ICMS nas operações de circulação com lubrificantes derivados de petróleo e a imunidade nas operações interestaduais.

1. Da Imunidade – A Imunidade trazida pelo o artigo 155, § 2.º, X, “b”, da Constituição Federal é uma regra de destinação integral do ICMS para o Estado consumidor que atende aos Princípios: da Repartição Tributária; da Vedação as Desigualdades Sociais e Regionais; como também utilizar o poder regulatório do mercado.

2. Da Base de Cálculo – O legislador deve, ao instituir um tributo, manter uma conexão entre a base de cálculo e a hipótese de incidência tributária, especificamente no seu critério material, *i.e.*, a base de cálculo do ICMS deverá ser o valor da operação. No entanto, a base de cálculo estabelecida no Convênio ICMS 110/07 descaracteriza o ICMS por contrariar regra matriz de incidência tributária do próprio gravame.

3. Da Substituição Tributária – A Constituição Federal em seu artigo 150, § 7.º, introduzido pela Emenda Constitucional 3/1993, traz a autorização para atribuir a responsabilidade pelo pagamento da obrigação tributária pelo fato futuro para auxilia o Estado na arrecadação como também serve para dirimir os problemas arrecadatórios ocorridos nas operações de circulação de mercadorias.

4. Da exceção da Aplicação do Regime da Substituição Tributária – O Convênio 110/07, que ora revogou o Convênio ICMS 03/99, trouxe a baila uma inovação ao regime de substituição tributária inserindo no sistema jurídico do ICMS a aplicação do regime nas operações destinadas à industrialização.

5. Enriquecimento indevido do Estado Produtor – A inobservância da Imunidade prevista no artigo 155, § 2.º, X, “b”, da Constituição Federal faz com que o Estado produtor enriqueça indevidamente, ou seja, sem causa, ocasionando diversas autuações feitas pelos Estados consumidores.

BIBLIOGRAFIA.

BORGES, José Souto Maior. *Sobre a imunidade das operações interestaduais de circulação do petróleo e combustíveis e manutenção de crédito de ICMS*. In: Revista Dialética de Direito Tributário 168. São Paulo: Dialética, 2009.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI - Princípios e Estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio: *ICMS*. 15ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito. O Constructivismo Lógico-Semântico*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. *A Imunidade de ICMS à luz do regime aduaneiro especial para a indústria do petróleo - Repetro*. In: Revista Dialética de Direito Tributário 80. São Paulo: Dialética, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *A tributação do ICMS das operações interestaduais com o petróleo e seus derivados*. In: Revista Dialética de Direito Tributário 76. São Paulo: Dialética, 2002.

COSTA, Maria D'Assunção. *Comentários à Lei do Petróleo: Lei Federal n. 9.478 de 6-8-1997*. 2.ed., São Paulo: Atlas, 2009.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2009.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: Fundamento para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário de direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

KARAN, Silvana Mancini. *Substituição Tributária do Consumidor Final nas Operações Interestaduais com Derivados de Petróleo*. In: Revista Dialética de Direito Tributário 16. São Paulo: Dialética, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *O ICMS e a Emenda 33*. In: Revista Dialética de Direito Tributário 80. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. *Fato gerador do ICMS nas operações interestaduais com petróleo e derivados*. In: Revista Dialética de Direito Tributário 96. São Paulo: Dialética, 2003.

PIRES, Adilson Rodrigues: *Aspectos Tributários Relacionados à Indústria do Petróleo e Gás*. São Paulo: MP, 2011.

SCAFF, Fernando Facury; PINHEIRO FILHO, Pedro Bentes. *ICMS sobre as operações interestaduais com petróleo e seus derivados, e o efeito da coisa julgada tributária*. In: Revista Dialética de Direito Tributário 152. São Paulo: Dialética, 2008.

VERGUEIRO, Camila Campos. *Obrigação Tributária – O Processo de Positivação e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

VITA, Jonathan Barros. *A tributação do câmbio*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

VITA, Jonathan Barros. *O NT- Não-Tributado do IPI: formas teóricas. IX Congresso nacional de estudos tributários: Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira*. 1ed. São Paulo: Noeses, 2012.