

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

**ICMS Combustíveis: regime monofásico e a garantia da não-cumulatividade
constitucional**

Mariana Martins Kubota

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP,
sob orientação do Professor Doutor Leonel Cesarino Pessôa.
Versão de 30.9.2022

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

1.1. Tema

A questão central a ser examinada no presente trabalho envolve a tributação indireta da cadeia de produção e comercialização de combustíveis derivados de petróleo, especificamente a nova sistemática do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”) implementada pela Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022.

Pretende-se avaliar se a metodologia de apuração e recolhimento do novo ICMS monofásico assegura a neutralidade fiscal e simplificação da tributação da cadeia de petróleo ou se existem potenciais riscos de impactos fiscais e econômicos, sobretudo aqueles decorrentes da não observância do princípio da não cumulatividade do imposto preconizada pela Constituição Federal do Brasil.

1.2. Contexto

A tributação das operações com petróleo e seus derivados foi incluída no âmbito de competência dos Estados apenas na Constituição de 1988, ocasião na qual os combustíveis e lubrificantes deixaram de ser tributados exclusivamente pela União, no então Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis (IULC), e passaram a ser tributados pelas Unidades Federadas por meio do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS.

Entretanto, em que pese as operações com petróleo e seus derivados estejam sujeitas às normas relativas ao ICMS, nota-se que as regras constitucionais específicas para esse setor destoaram das regras gerais aplicadas para as demais hipóteses de incidência do ICMS.

As Constituições de 1946 e a de 1967 deram, originalmente, privilégio ao Estado de Origem, que foi sendo gradualmente substituído por uma repartição da tributação/arrecadação com o Estado de Destino, sob determinação de alíquotas máximas nas operações interestaduais por Resolução do Senado Federal.

A partir da Constituição de 1988, reforçada pela Emenda Constitucional de 87/2015¹, as duas principais características do imposto sobre circulação de mercadorias passaram a ser, principalmente, a tributação compartilhada entre Estado de Origem e Destino e Princípio da não-cumulatividade.

Contudo, para as operações com o petróleo e seus derivados, o Constituinte de 1988 criou uma exceção à regra geral² ao estabelecer que o ICMS incidente na operação seria exclusivamente devido ao Estado de destino da mercadoria.

O intuito, na época, era evitar a concentração das receitas tributárias desses produtos – com potencial arrecadatório bastante expressivo – apenas nos Estados produtores³ em detrimento dos Estados consumidores, conforme entendimento expresso inserido nos debates da Constituição de 1988⁴.

Embora a tributação pelo ICMS tenha sido deslocada para o Estado de destino onde o petróleo, lubrificantes e os combustíveis dele derivados sejam consumidos, os Estados produtores não foram em nenhum momento prejudicados por eventual perda de receita, já que o legislador constituinte manteve⁵ com eles o pagamento de compensação financeira (ou

¹ Para operações interestaduais com consumidores finais não contribuintes, a redação original da Constituição previa a tributação exclusiva pelo Estado de Origem. A Emenda Constitucional n. 87/2015, contudo, passou a prever a repartição entre Estado de Origem e Destino, como ocorre nas demais operações com contribuintes, com uma regra transitória até 2019 (Art. 155, § 2º, VII, cc. Art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

² Nas operações interestaduais com mercadorias em geral, a regra é que a tributação do ICMS ocorre em ambos os Estados de origem e destino.

³ Tais como Rio de Janeiro e São Paulo.

⁴ Atas da Assembleia Nacional Constituinte, como por exemplo na Ata da Sessão de nº 248, de 14 de abril de 1988 e na de nº 322, de 23 de agosto de 1988. Disponível em https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/ct_abertura.asp.

⁵ Segundo disposto por Heleno Tôrres, “Desde a década de 50 que se reconhece a coincidência dos dois regimes, de arrecadação dos royalties e do imposto único sobre petróleo. E foi assim que a Constituição de 1988 optou pela preservação da competência (União) para instituir participações governamentais e de terceiros (compensações financeiras ou royalties), conforme o art. 20, § 1º, da CF/1988, cuja arrecadação destina-se a Estados, Distrito Federal e Municípios; além do ICMS nas vendas de petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados”. *IN TÔRRES, Heleno Taveira. ICMS, Substituição tributária e Imunidade nas Operações Interestaduais com Petróleo e derivados. Revista dos Tribunais. Vol. 922/2012, Ago/2012, p. 453-507.*

royalties) pela exploração do petróleo⁶, prevista no artigo 20, § 1º, da CF/1988, cuja repartição está descrita nas Leis n. 7.990/1989 e 9.478/1997.

Assim, é possível afirmar que, para as operações interestaduais com petróleo e seus derivados, a intenção da Constituição Federal foi a de deslocar a competência pela cobrança do ICMS do Estado de Origem para o Estado de Destino mediante a instituição de uma imunidade constitucional, preconizada no artigo 155, § 2º, X, “b” da Constituição Federal.

1.3. Delimitação de escopo

Ao instituir a não cumulatividade, nota-se que o Legislador, já na época da criação do ICM, procurou combater a característica de imposto cumulativo e multifásico do então imposto sobre vendas e consignações vigente à época mediante a garantia de uma neutralidade fiscal alcançada pela (i) tributação apenas sobre o valor agregado, compensando-se o imposto devido com o montante pago na operação anterior; e (ii) compensação do imposto cobrado por outro Estado na operação subsequente.

Nesse contexto, coube ao legislador infraconstitucional a tarefa de definir a operacionalização da cobrança do ICMS nas operações com petróleo e seus derivados ao Estado de Destino, sendo realizada pelo Convênio ICMS nº 66/1988, a Lei Complementar nº 87/1996, o Convênio ICMS nº 110/2007 e, mais recentemente, a Lei Complementar nº 192/2022.

Embora tais legislações tenham disposto sobre o caráter não cumulativo do imposto, nenhuma delas trata sobre a possibilidade de utilização dos créditos de ICMS para compensar o imposto devido ao Estado de destino do petróleo e dos combustíveis dele derivados.

Atualmente, as operações com combustíveis derivados de petróleo estão sujeitas ao recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (“ICMS-ST”), seja em operações internas, seja em operações interestaduais.

Importante ressaltar que, diferentemente de outros setores da economia, o regime de substituição tributária para combustíveis previsto no Convênio ICMS nº 110/2007 guarda algumas peculiaridades com relação aos demais regimes de substituição tributária. E isso porque, como se viu, as operações interestaduais com combustíveis são abrangidas pela imunidade constitucional, sendo o ICMS integralmente devido ao Estado de Destino.

⁶ A compensação financeira aos Estados foi implementada pelas seguintes normas: (i) Lei nº 7.990/89, que instituiu a compensação financeira; (ii) Lei nº 8.001/1990, que definiu os critérios de distribuição entre Estados e Municípios; (iii) Decreto nº 1/91, que regulamentou a compensação financeira; (iv) Lei nº 9.478/97, que tratou da cobrança de participações governamentais; (v) Lei nº 12.351/10, que introduziu o modelo de partilha da produção; e (vi) Lei nº 12.734/12, que trata das novas regras de distribuição dos royalties do petróleo.

Com isso, mais do que a atribuição legal de responsabilidade de um contribuinte pelo recolhimento de todo o imposto devido nas operações de circulação subsequentes da mercadoria, o regime da substituição tributária do ICMS para o setor de derivados de petróleo funciona como método que assegura o recolhimento do imposto ao Estado onde o combustível será destinado ao consumo.

Em adição, quando há sucessivas saídas interestaduais, todo o montante do ICMS-ST recolhido ao Estado deveria ser ressarcido e recolhido ao próximo Estado de Destino do combustível. Isso, certamente, geraria grandes problemas econômicos (i) aos contribuintes, que precisariam realizar pleitos de ressarcimento ao Estado de origem (difícilmente devolvidos em espécie), e novos recolhimentos de ICMS ao novo Estado de destino (dispêndio de caixa); e (ii) aos Estados, que deveriam administrar diversos pedidos mensais de ressarcimento.

Para sanar o problema, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) criou o Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis – SCANC. Ele é responsável, dentre outras questões, por gerenciar o repasse, entre os Estados, dos valores pagos a título de ICMS sobre combustíveis para um Estado e que deve ser repassado a outro, caso uma nova operação interestadual ocorra.

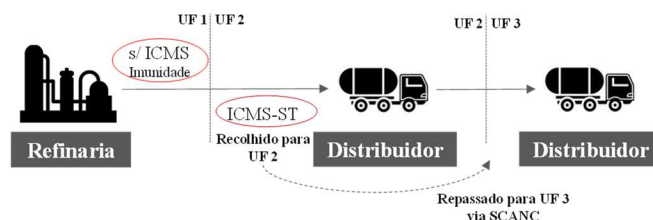


Figura 01 – Demonstração repasse do ICMS ao Estado de consumo do combustível
Fonte: autoria própria

Dessa maneira, caberá aos contribuintes substituídos que realizarem nova operação interestadual promoverem apenas eventual complemento de recolhimento do ICMS-ST devido ao novo Estado de Destino, caso o imposto devido seja maior que o retido anteriormente (e.g. aumento de preço, base de cálculo, alíquota)⁷.

Em que pese tal sistemática prever o recolhimento e destinação do ICMS ao Estado onde o combustível será consumido, tal como preconizado pela Constituição Federal, a regra também não contempla quaisquer dispositivos que assegurem a possibilidade de compensação

⁷ Adicionalmente, haverá possibilidade de pedido de ressarcimento caso o ICMS a ser repassado ao Estado de destino seja menor que o retido anteriormente.

dos créditos de ICMS com os valores de ICMS a serem recolhidos por substituição tributária aos Estados de Destino (ICMS-ST), o que acaba por ferir a não cumulatividade do imposto.

Recentemente, foi publicada a Lei Complementar nº 192 que, ao regulamentar a alínea *h* do inciso XII do § 2º do artigo 155, da Constituição Federal⁸, definiu que os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o ICMS incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, são a gasolina e etanol anidro combustível; o diesel e biodiesel; e o gás liquefeito de petróleo (“GLP”), inclusive o derivado de gás natural.

Com isso, para esses itens, não haverá mais o que se falar em adoção de imunidade de ICMS incidente nas operações interestaduais e recolhimento de ICMS-ST aos Estados de destino, conforme disposto anteriormente. Após a regulamentação pelos Estados e Distrito Federal, o ICMS sobre os mencionados combustíveis passará a ser monofásico.



Figura 02 – ICMS monofásico

Fonte: autoria própria

Pela nova sistemática, o ICMS continua sendo recolhido e destinado ao Estado onde o combustível será efetivamente consumido. Entretanto, ao invés do imposto ser calculado de acordo com cada legislação Estadual, podendo ocorrer inclusive complementos de ICMS-ST no caso de quebras na cadeia comercial em uma unidade federada e destinação à um terceiro Estado, o ICMS passa a ser único e uniforme em todo o território nacional.

Com isso, caberá aos Estados e ao Distrito Federal deliberarem o imposto que recairá sobre cada um dos combustíveis – gasolina, diesel e GLP (o que ainda não ocorreu até o presente momento) -, sendo ele recolhido por unidade de medida (alíquota *ad rem*⁹) e tipo de produto comercializado.

A sistemática do ICMS monofásico procura simplificar a tributação dos combustíveis e minimizar os efeitos fiscais no seu preço ao determinar que o imposto incidirá uma única vez

⁸ Constituição Federal. “Art. 155 [...] § 2º [...] XII - abe à lei complementar: [...] h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b.”

⁹ Por exemplo, recolhimento do valor fixo de R\$ 1,006 por litro de óleo diesel A S10, conforme previa o Convênio ICMS nº 16/2022, revogado pelo Convênio ICMS nº 80/2022.

na saída da refinaria ou do importador, independentemente da quantidade de operações subsequentes a serem realizadas.

Apesar disso, embora a legislação autorize a instituição de mecanismos de compensação entre os entes federados, tais como uma câmara de compensação similar ao atual SCANC, para possibilitar a correta destinação dos recursos arrecadados¹⁰, a nova lei também não traz quaisquer previsões legais possibilitando a compensação dos créditos de ICMS das etapas anteriores com o ICMS único que deverá ser recolhido ao Estado de Destino dos combustíveis.

2. Justificativa, relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

É inegável que a Constituição Federal assegura que o ICMS deve ser não cumulativo, de modo que o imposto incidente sobre as operações de entrada de mercadorias realizadas pelo contribuinte, tais como a aquisição de insumos da atividade industrial, por exemplo, possa ser compensado com o imposto devido nas suas operações de saídas.

Apesar disso, ao analisarmos a tributação dos combustíveis, seja pela sistemática atual de recolhimento do imposto pelo regime de substituição tributária, seja pelo ICMS monofásico instituído pela Lei Complementar nº 192/2022, verificamos que, na prática, a tributação deixa de observar o imperativo constitucional, passando a se revestir de verdadeiro caráter cumulativo.

Isso porque, pela sistemática atual, os créditos de ICMS podem ser compensados apenas com o ICMS devido na operação de venda interna realizada pela refinaria e/ou importador. No caso de a venda do combustível ser efetivada em operação interestadual, com imunidade constitucional, haverá incidência apenas do ICMS-ST calculado e recolhido de forma integral ao Estado de Destino do combustível, sem qualquer dedução de créditos.

Em um contexto no qual o Brasil detém apenas 12 (doze) refinarias de petróleo localizadas em apenas 9 (nove) unidades federadas, é natural que grande parte dos combustíveis serão destinados a outras unidades federadas em operações interestaduais, na qual apenas o ICMS-ST, será devido e recolhido, o que naturalmente resulta no acúmulo de saldos credores de ICMS nas Refinarias.

Não bastasse que, na prática, a sistemática atual de tributação dos combustíveis acarreta a cumulatividade do ICMS, a instituição do ICMS Monofásico ocasionará um potencial aumento dos efeitos fiscais da cumulatividade do imposto na medida em que o recolhimento

¹⁰ Conforme previsto no artigo 6º, § 3º, da Lei Complementar nº 192/2022.

do ICMS único, inclusive das operações internas, também não prevê qualquer sistemática de apuração que possibilite a compensação dos créditos de ICMS eventualmente existentes nas refinarias de petróleo e importadores.

Soma-se a isso o atual contexto de desinvestimento da Petrobrás¹¹, que tem, após compromisso firmado com o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (“CADE”) em junho de 2019 para abertura do setor de refino no Brasil e autorização concedida pelo Supremo Tribunal Federal¹² para seguir com o plano de privatização, buscado a transferência de ao menos 49% (quarenta e nove por cento) da atividade de refino para o setor privado com a finalidade de estimular a competitividade, modernização e eficiência da matriz energética no país¹³.

Nesse contexto, a existência de refinarias privadas que, ao deixar de receber óleo bruto de petróleo decorrentes de concessões de exploração (produção própria), passam a adquirir óleo bruto de petróleo no mercado nacional ou importado em operações tributadas pelo ICMS (i.e., aquisições internas e importações), ocasionará um potencial aumento dos valores de créditos de imposto a serem registrados nos seus livros fiscais. O encargo tributário do ICMS decorrente da aquisição do seu principal insumo de produção resultará no aumento do custo do combustível industrializado caso o imposto que deveria ser recuperado passe a ser, na prática, cumulativo na operação.

O custo de um crédito de ICMS que não possa ser efetivamente recuperado não desaparece ou são apenas números em uma planilha. Trata-se de um componente que afeta diretamente o custo de produção e o preço dos combustíveis.

Assim, o presente projeto de pesquisa propõe avaliar a sistemática de tributação do ICMS Monofásico instituída recentemente aos combustíveis, buscando alternativas para garantir a aplicação efetiva do princípio da não-cumulatividade que garanta, junto com a instituição de uma alíquota única e uniforme nacionalmente, a neutralidade fiscal preconizada pela Constituição Federal.

¹¹ Disponível em https://www.agenciapetrobras.com.br/Materia/ExibirMateria?p_materia=984420. Acesso em 03/07/2022.

¹² Reclamação nº 42576.

¹³ A Petrobrás já concluiu a venda da Refinaria Landupho Alves (RLAM), na Bahia, em 30/11/2021, e já tem contratos de compra e venda celebrados que aguardam cumprimento de condições precedentes para a transferência da Refinaria Issac Saba (REMAN), no Amazonas, Refinaria de Lubrificantes e derivados de Petróleo do Nordeste (LUBNOR), no Ceará, e Refinaria Superintendência da Industrialização do Xisto (SIX), no Paraná.

3. Modelo de pesquisa

A pesquisa adotará o modelo de pesquisa predominantemente exploratória, buscando uma reflexão quanto à legislação e prática jurídica aplicáveis ao setor de combustíveis derivados de petróleo, avaliando, ainda, como a doutrina e a jurisprudência avaliam a não-cumulatividade do ICMS nas operações com combustíveis à luz do princípio do federalismo fiscal. Serão examinadas da forma mais crítica possível as normas tributárias em vigor, inclusive mediante a análise de experiências adotadas por outras jurisdições que possam ser adaptadas ao sistema tributário brasileiro. Ao final, a pesquisa buscará alternativas que permitam reduzir os impactos fiscais de um tributo que não cumpre com a não-cumulatividade preconizada constitucionalmente, formulando uma conclusão propositiva voltada principalmente aos legisladores e demais profissionais do direito atuantes no setor.

4. Quesitos a serem respondidos na pesquisa

- i.** Qual o histórico da tributação incidente nas operações com combustíveis derivados de petróleo e como funciona a tributação atualmente? Qual o contexto histórico da tributação monofásica dos combustíveis?
- ii.** Quais as vantagens na criação do ICMS monofásico sobre combustíveis derivados de petróleo?
- iii.** Quais os problemas e reflexos do ICMS monofásico para fins da garantia da não cumulatividade do ICMS? Quais os reflexos econômicos da cumulatividade de um tributo?
- iv.** A legislação atual é adequada para garantir a não cumulatividades do ICMS? Quais as alterações legislativas poderiam viabilizar a redução do custo tributário, defesa do pacto federativo e garantia da livre concorrência?

5. Fontes de pesquisa e formas de acesso

- i.** Histórico de evolução legislativa nas Constituições Federais e legislação infraconstitucional;
- ii.** Doutrina sobre o tema;
- iii.** Jurisprudência dos Tribunais Administrativos e Judiciais;

- iv. Análises de impactos econômicos dos tributos na arrecadação fazendária e nos preços dos combustíveis.

6. Familiaridade com objeto da pesquisa

A pesquisadora atua há 13 (treze) anos com consultoria voltada a tributos indiretos, sobretudo com a tributação do ICMS de setores regulados como o de óleo e gás natural, lubrificantes, biocombustíveis e energia elétrica. Nos últimos anos tem atuado de forma ativa no processo de desestatização da Petrobras, assessorando investidores nacionais e internacionais que têm avaliado a realização de operações de aquisição de investimentos no setor de combustíveis e biocombustíveis no Brasil.

Atualmente a pesquisadora assessora dois grandes grupos empresariais estrangeiros que recentemente adquiriram duas das Refinarias da Petrobrás, estando diretamente envolvida nas discussões práticas regulatórias, fiscais e contratuais relativas à todas as operações de entrada de insumos e saída de combustíveis derivados de petróleo, estando familiarizada com os gargalos fiscais atualmente enfrentados pelas empresas e forte pressão da sociedade e mídia frente ao constante aumento dos preços dos combustíveis.

Em um contexto de discussões da sociedade e governos federal e estadual quanto ao impacto dos tributos nos crescentes preços dos combustíveis, o estudo sobre os demais aspectos fiscais não diretamente vinculados à determinação da base de cálculo e alíquotas dos tributos incidentes na operação de venda, mas que também influenciam na composição do custo da mercadoria é de extrema importância para o desenho de instituições tributárias que efetivamente contribuam para a neutralização da carga tributária incidente na operação.

7. Bibliografia preliminar

BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 801 (N/A).

BORGES, José Souto Maior. “Sobre a Imunidade das Operações Interestaduais de Circulação do petróleo e Combustíveis e Manutenção de Crédito de ICMS.” *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética – v. 168, set. 2009, p. 99.

_____. *Teoria geral da isenção tributária*. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARNEIRO, Daniel Dix; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.) Aspectos tributários relacionados à indústria do petróleo e gás. São Paulo: MP Ed., 2011.

CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17ª ed., rev. e ampl. – São Paulo: Malheiros, 2015.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979.

_____. “ICMS e substituição tributária.” *RDDT*. Vol. 2 – São Paulo: Dialética, nov. 1995, p. 93-94

COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A imunidade das operações com petróleo e seus derivados. *IN Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Vol.8/1994, jul-set/1994, p.49-75.

MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética: 1997.

MEIRELES, José Antônio de Sousa. *Direito ao Crédito de ICMS na Indústria do Petróleo e do Gás Natural*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

MELO, José Eduardo Soares de Melo; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária: ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS*. 3. ed – São Paulo: Dialética: 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi; VIEIRA, Carlos Renato. “Interpretação da imunidade prevista pelo artigo 155, § 2º, X, b da Constituição Federal.” *IN CARNEIRO, Daniel Dix [Coord]. Aspectos tributários relacionados à indústria do petróleo e gás*. – São Paulo: MP Ed., 2011.

RIBEIRO, Ricardo Lodi; GOMES, Marcus Lívio [Coord]. *A Tributação na indústria do petróleo e gás natural*. São Paulo: Almedina, 2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Tributação do Petróleo: os tributos incidentes na exploração e produção de petróleo e gás no Brasil*. São Paulo: Almedina, 2017

SCAFF, Fernando Facury. *Royalties do Petróleo, Minério e Energia: aspectos constitucionais, financeiros e tributários*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

TÔRRES, Heleno Taveira. “ICMS, Substituição tributária e Imunidade nas Operações Interestaduais com Petróleo e derivados.” *Revista dos Tribunais*. Vol. 922/2012, Ago/2012, p. 453-507.

