

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS**  
**FACULDADE NACIONAL DE DIREITO**

**ICMS MONOFÁSICO: UMA PROPOSTA DE SIMPLIFICAÇÃO  
DA TRIBUTAÇÃO DO SETOR DE COMBUSTÍVEIS**

**LUCIANO FRANCISCO SANTOS DA SILVEIRA**

Rio de Janeiro  
2018/2º

## CIP - Catalogação na Publicação

S587i Silveira, Luciano Francisco Santos da  
ICMS Monofásico: Uma Proposta de Simplificação da  
Tributação do Setor de Combustíveis / Luciano  
Francisco Santos da Silveira. -- Rio de Janeiro,  
2018.  
79 f.

Orientador: Eduardo Maneira.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
de Direito, Bacharel em Direito, 2018.

1. ICMS Monofásico. 2. Substituição Tributária.  
3. Imposto. 4. Combustível. 5. Lubrificante. I.  
Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os  
dados fornecidos pelo(a) autor(a).

**LUCIANO FRANCISCO SANTOS DA SILVEIRA**

**ICMS MONOFÁSICO: UMA PROPOSTA DE SIMPLIFICAÇÃO DA  
TRIBUTAÇÃO DO SETOR DE COMBUSTÍVEIS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Rio de Janeiro  
2018/2º

**LUCIANO FRANCISCO SANTOS DA SILVEIRA**

**ICMS MONOFÁSICO: UMA PROPOSTA DE SIMPLIFICAÇÃO DA  
TRIBUTAÇÃO DO SETOR DE COMBUSTÍVEIS**

Monografia de final de curso, elaborado no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Data da Aprovação: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Eduardo Maneira (Orientador)

---

Prof. Donovan Mazza Lessa

---

Prof. Marcos Correia Piqueira Maia

Rio de Janeiro  
2018/2º

## **AGRADECIMENTOS**

**A Deus**, por iluminar o meu caminho e meus pensamentos, tornando esta realização possível.

**Aos meus pais, Vanda e Ubirajara**, que com muita luta e sacrifício me proporcionaram uma boa educação e valores morais que possibilitaram mais esta conquista.

**A minha amada esposa, Flaviane**, por toda paciência, dedicação e compreensão, e que nos momentos mais difíceis suportou praticamente sozinha as adversidades da criação dos nossos filhos como forma de apoio para que eu não me afastasse do meu objetivo.

**Aos meus três filhos, Matheus, Nathan e Daniela**, que chegaram para me ensinar o verdadeiro significado do que é o amor e a felicidade.

**Aos meus irmãos, José Lúcio e Leandro**, pela amizade e compreensão nesses 5 anos de ausência.

**Ao meu orientador, professor Eduardo Maneira**, pelos ensinamentos, respeito e dedicação no acompanhamento da pesquisa.

**Ao amigo Danilo**, por suas dicas na elaboração da pesquisa.

**Aos amigos da Faculdade Nacional de Direito da turma 2014/1º**, por todo o apoio e amizade nesses 5 anos maravilhosos.

**Ao amigo Alexandre Ribeiro**, por me ensinar a diferença entre monofasia e alíquota concentrada.

**Ao amigo Jose Antônio de Sousa Meireles**, pela discussão sempre em alto nível acerca das agruras tributárias.

## RESUMO

O presente estudo tem como objetivo avaliar se a regulamentação do ICMS monofásico para os combustíveis e lubrificantes, previsto no artigo 155, §2º, XII, h da Constituição Federal, atende aos requisitos de eficiência e simplificação, representando uma alternativa ao regime de substituição tributária para frente atualmente vigente. Também se busca apresentar neste trabalho as distorções existentes na sistemática de tributação dos combustíveis e lubrificantes como barreira de entrada a novos investidores no setor de refino de petróleo. Por fim, é objetivo complementar deste trabalho propor melhorias ao projeto de Lei Complementar nº 25/2003, que regulamenta o ICMS monofásico dos combustíveis.

**Palavras-chave:** Tributário; ICMS Monofásico; Substituição Tributária; Combustível; Lubrificante.

## **ABSTRACT**

This study aims to evaluate whether the regulation on the regulation of the regulation of single-phase ICMS (state value-added tax on the circulation of goods and services) for fuel and lubricants, provided for the article 155, § 2º, XII, h of the Constitution of the Federative Republic of Brazil, meets the requirements of efficiency and simplification, representing an alternative to the current forward tax substitution regime. It also seeks to present in this study the existing distortions in the systematic of taxation of fuels and lubricants as an entry barrier to new investors in the oil-refining sector. Finally, the complementary objective of this work is to propose improvements to the Supplementary Law Project n° 25/2003, which regulating the single-phase ICMS of fuels and lubricants.

**Keywords:** Tax; Single-phase ICMS; Tax substitution; Fuels; Lubricants.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>1</b>
<b>2 CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS.....</b>	<b>3</b>
2.1 Problema.....	3
2.2 Hipótese.....	5
2.3 Método de Abordagem.....	5
2.4 Objetivos.....	5
2.4.1 Gerais.....	5
2.4.2 Específicos.....	5
<b>3 BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO NA COMERCIALIZAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.....</b>	<b>6</b>
3.1 A Tributação dos Combustíveis na Constituição de 1988.....	8
3.2 Conclusões.....	11
<b>4 O ICMS MONOFÁSICO DOS COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.....</b>	<b>12</b>
4.1 Incidência Monofásica: Colocações Doutrinárias.....	12
4.2 Estrutura normativa do ICMS monofásico.....	14
4.3 Não cumulatividade do ICMS: distinção entre princípio e regra.....	18
4.4 A monofasia em face da não cumulatividade do ICMS.....	24
4.5 Conclusões.....	25
<b>5 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS DOS COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.....</b>	<b>26</b>
5.1 Legislação e jurisprudência do STF .....	26
5.2 Posicionamento do Estado de São Paulo em relação a decisão do STF.....	31
5.3 A base de cálculo do ICMS-ST nas vendas de combustíveis derivados do petróleo...32	
5.3.1 Introdução do PMPF – preço médio ponderado a consumidor final – na sistemática de substituição tributária dos combustíveis.....	35
5.3.2 A apuração da base de cálculo do ICMS-ST com o PMPF.....	36
5.3.3 Convênio ICMS 110/2007.....	37
5.3.4 Fórmula de cálculo da cláusula nona do Convênio ICMS nº 110/2007.....	42
5.3.5 Fator de conversão volumétrica – FCV.....	43
5.3.6 Convênio ICMS 110/2007 X art. 8º da Lei Complementar 87/96.....	43



<b>5.4 Conclusões.....</b>	<b>44</b>
<b>6. TRIBUTAÇÃO NA COMERCIALIZAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.....</b>	<b>45</b>
<b>6.1. Metodologia de cálculo dos tributos incidentes nas vendas internas de gasolina automotiva C.....</b>	<b>46</b>
<b>6.2 Metodologia de cálculo dos tributos incidentes nas vendas internas de óleo diesel B.....</b>	<b>48</b>
<b>7. DISTORÇÕES NO MODELO ATUAL DE TRIBUTAÇÃO DOS COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.....</b>	<b>51</b>
<b>7.1 A exigência do estorno de crédito de ICMS das saídas interestaduais petróleo e seus derivados combustíveis e lubrificantes.....</b>	<b>52</b>
<b>7.2. Ressarcimentos e complementos nas vendas interestaduais.....</b>	<b>56</b>
<b>7.3 – Conclusões.....</b>	<b>57</b>
<b>8. O PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR N° 25/2003.....</b>	<b>57</b>
<b>8.1 Conclusões.....</b>	<b>62</b>
<b>9. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>63</b>
<b>10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>66</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O elevado custo para controlar e fiscalizar as operações realizadas em milhares de estabelecimentos tornou a substituição tributária uma medida importante de combate à sonegação, pois concentra em certos contribuintes o pagamento do tributo, proporcionando melhor controle das operações pelo Fisco.

A substituição tributária possibilita condições mais equânimes de concorrência, pois impedir que, em função da evasão de tributos, sejam criadas desigualdades indevidas no mercado. Dessa forma, além de ser instrumento de proteção da arrecadação dos tributos, promove a justiça fiscal e propicia a distribuição isonômica da carga tributária.

Até outubro de 2016 vigorou a tese de que a presunção da base imponible para o cálculo do ICMS devido por substituição tributária era definitiva, mesmo nos casos em que a venda final tivesse ocorrido por valor final inferior. Contudo, este entendimento foi modificado recentemente pelo Supremo Tribunal Federal no RE 593.849, onde foi reconhecido o direito a restituição do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente em que a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida.

A nova tese fulminou a definitividade do imposto recolhido antecipadamente pelo substituto tributário, abalando a praticidade<sup>1</sup> do regime de substituição tributária. Tal fato poderá sobrecarregar as fazendas estaduais com inúmeros pedidos de restituição na esfera administrativa e judicial, praticamente inviabilizando o regime de antecipação.

A regulamentação do ICMS monofásico dos combustíveis se apresenta como alternativa para atenuar o impacto na arrecadação dos Estados, manutenção da isonomia fiscal entre os contribuintes e simplificação no cumprimento das obrigações fiscais.

---

1 “[...] a *praticabilidade*, também conhecida como *praticidade*, *pragmatismo* ou *factibilidade*, pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico.” COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária – Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p.53.

Como ponto de partida, o estudo se propõe a analisar o conteúdo introduzido pela Emenda Constitucional nº 33/2001 no tocante ao ICMS sobre as operações com combustíveis e lubrificantes, líquidos e gasosos, derivados de petróleo, bem como descrever sob o ponto vista teórico e prático os contornos atuais da substituição tributária progressiva.

Como suporte teórico avaliaremos os institutos da substituição tributária, monofasia, plurifasia, alíquota concentrada, o conflito entre o princípio da não cumulatividade com a não incidência em operações interestaduais, e o estorno de créditos de ICMS, o qual resulta numa barreira de entrada para novos investimentos no refino de petróleo.

Ao final, proporemos melhorias ao conteúdo do projeto de lei 25/2003 e avaliaremos a instituição do ICMS monofásico como alternativa ao modelo de sujeição passiva por substituição atualmente vigente, levando em consideração as consequências provocadas pela nova jurisprudência do STF.

Na medida em que o presente trabalho puder contribuir para o aprimoramento do modelo tributário da indústria do petróleo, mediante a aplicação dos meios mais simples e econômicos, terá ele ultrapassado seus limites acadêmicos e logrado êxito em atender ao permanente anseio de fazer com que a Universidade cumpra com o seu papel de servir à sociedade.

## 2. CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS

### 2.1. Problema

Para Antônio Carlos Gil (2008, p.17), a pesquisa representa um procedimento racional e sistemático com o objetivo de solucionar os problemas que são propostos. O tema de pesquisa pode sobrevir ou nascer da experiência profissional, de reflexões pessoais, de problemas reconhecidos etc.

Não obstante, a escolha do tema a ser pesquisado deve atender basicamente a dois requisitos, quais sejam: i) Relevância – que corresponde ao nível de conhecimento que a pesquisa agrega sobre o assunto e a contribuição que a pesquisa poderá trazer; ii) Viabilidade – que o tema possua perguntas que mereçam e possam ser respondidas (Bento, Ferreira, 1982).

A questão tributária no Brasil possui um alto nível de complexidade em comparação a realidade de outros países, o que traz para o país a elevação do chamado “Custo Brasil” na hora de atrair investimentos. Além da forte carga tributária presente no país, o empresário ainda tem de arcar com os custos de conformidade de um sistema tributário intrincado que faz da tarefa pagar tributos uma atividade muito dispendiosa de recursos. O ICMS, nesse cenário, representa o símbolo dessa complexidade<sup>2</sup>, principalmente em função da técnica da não cumulatividade adotada pelo modelo brasileiro<sup>3</sup> e do conflito de interesses entre os Estados por sua arrecadação. Em consonância com esse entendimento, Sacha Calmon questiona o motivo pelo qual a Constituição não adotou um tributo simples e de incidência monofásica. A saber:

---

2 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Brasileiro** – p. 354.

3 CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não Cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

Do ponto de vista do mercado e de sua integração nacional, o tributo importante (e rentável) do sistema tributário é o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS), de competência dos Estados. Sendo o Brasil uma República Federativa, e, sendo os Estados federados titulares da competência legislativa – de que não abrem mão -, o que transforma o ICMS em tributo de alta complexidade, indaga-se, com propriedade, por que não optou a Constituição por um tributo sobre vendas mais simples, que incidisse monofasicamente apenas na fábrica ou somente nas vendas no varejo.

Esse quadro composto de pesada carga de tributos e complexidade operacional na atividade tributária, em muitos casos, é o fator determinante na viabilidade de projetos, produtos ou serviços.

Cabe também ressaltar a conturbada relação entre fisco e contribuinte, marcada pela falta de diálogo e severidade punitiva por parte do ente tributante. O reflexo dessa situação é o grande número de disputas judiciais envolvendo questionamentos por parte das empresas e entidades representativas de classe.

O recente posicionamento do STF, que garantiu ao contribuinte o direito a restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para a frente, coloca em risco a praticidade na tributação dos produtos inseridos no regime substituição tributária, como é o caso dos combustíveis e lubrificantes, líquidos e gasosos, derivados de petróleo. Como consequência da decisão, poderá ocorrer uma enxurrada de pedidos de repetição de indébito, abarrotando as fazendas estaduais de processos. Além disso, tal medida poderá favorecer a sonegação tributária, praticada por meio de sobrepreço.

Tendo em vista os impactos na arrecadação dos estados e os aspectos concorrenciais no mercado de combustíveis que poderão advir com a decisão do STF, surge a seguinte questão:

**A regulamentação do ICMS monofásico é uma alternativa para simplificação na tributação dos combustíveis e lubrificantes e neutralizar os impactos da tese assentada no RE 593.849?**

Tais são os problemas que abordaremos.

## **2.2. Hipótese**

A regulamentação do ICMS monofásico para os combustíveis e lubrificantes, líquidos e gasosos, derivados de petróleo, atenderá ao princípio da praticidade tributária sem violar ao princípio da não cumulatividade. Sendo assim, esta possibilitará aos Estados alternar do atual regime de substituição tributária para a monofasia como medida para evitar os efeitos da decisão no RE 593.849 sem perda de arrecadação e controle, de modo a conferir aos contribuintes a adoção de um tributo mais simples e eficiente.

## **2.3. Método de abordagem**

Por formular situações com o intuito de confrontar se, factualmente, a instituição do ICMS monofásico simplificará a tributação do setor de combustíveis, a presente pesquisa possui uma abordagem hipotético-dedutiva (Marconi; Lakatos, 2003). Quanto ao seu objetivo, a pesquisa possui caráter descritivo que se aproxima da explicativa (Gil, 2010, p.28), na qual se espera proporcionar uma visão de que a monofasia do ICMS traduz-se numa tributação mais simples e sem perda de controle e arrecadação das Unidades Federadas.

## **2.4. Objetivos**

### **2.4.1. Geral**

O objetivo geral da pesquisa é confirmar se a instituição do ICMS monofásico dos combustíveis poderá conferir praticidade e eficiência na tributação dos combustíveis e lubrificantes, líquidos e gasosos, derivados de petróleo, podendo ser adotado como alternativa para neutralização dos efeitos da decisão da tese estabelecida no RE 593.849.

### **2.4.2. Específicos**

Para consecução do objetivo final deste trabalho de pesquisa, alguns objetivos intermediários precisam ser alcançados, conforme estabelecido a seguir:

- (i) - Mapear o cenário atual da tributação incidente no faturamento dos combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo.
- (ii) – Analisar o dispositivo constitucional que prevê a instituição do ICMS monofásico dos combustíveis e lubrificantes;
- (iii) - Identificar as principais distorções e ineficiências tributárias do modelo atual de tributação dos combustíveis.
- (iv) - Analisar, propor melhorias e adequações ao projeto de Lei Complementar nº 25/2003.

### **3. BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO NA COMERCIALIZAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS**

Desde a primeira Constituição republicana (1891), as mudanças no plano político e econômico conduziram a evolução da tributação dos combustíveis para o modelo atual. Sob essa perspectiva, a partir do resgate histórico e compreensão dessas transformações, intentaremos extrair informações que possam ser úteis para o estudo da monofasia do ICMS, em linha com a posição do economista RICARDO VARSANO (1996, p.22).

Não raro, idéias, aparentemente novas e brilhantes, são postas em prática sem que se saiba que, no passado, alguém já as teve e executou com maus resultados. É comum, também, que idéias, efetivamente novas e aparentemente brilhantes, se mostrem desastrosas na prática, posto que não se deu adequada consideração ao meio ou processo em que se inserem. O processo de evolução do sistema tributário ao longo de um século contém um grande número de ensinamentos que não convém apenas deixar guardados em gavetas de um arquivo histórico. Precisam estar vivos nas mentes dos que, por ofício ou circunstância, dedicam-se ao aprimoramento da tributação

Até 1940, o Sistema Tributário Nacional caracterizava-se pelo compartilhamento de competências tributárias, sendo o imposto de importação e de consumo exclusivos da União; o de indústrias e profissões e de vendas e consignações<sup>4</sup>, dos Estados; e o imposto sobre licenças, dos municípios<sup>5</sup>. Gilberto Ulhôa Canto<sup>6</sup> assim esclarece:

---

4 Transferido para órbita estadual a partir da Constituição Federal de 1934.

5 A partir da Constituição de 1934 os municípios passaram a ter competência sobre o imposto de licenças.

6 ULHÔA CANTO, Gilberto. Imposto Único sobre carvão mineral: Exclui a incidência dos impostos de indústria e profissões e licença. Competência tributária. Limitações decorrentes da unicidade expressamente prevista. Temas de Direito Tributário. Volume Primeiro. Rio de Janeiro: Alba, 1951. p. 131.

[...] no exercício de seus poderes impositivos próprios, sistematicamente fixados, cada unidade política da Federação podia lançar seus tributos privativos sobre as fases de obtenção e circulação dos produtos em referência. Assim, à União era lícito cobrar impostos de importação e de consumo, aos Estados o das vendas e consignações e o de indústrias e profissões, aos Municípios o de licença, respectivamente, sobre a importação, o consumo, a venda, a exportação dos produtos em foco, e a atividade do que eles comerciassem.

Apesar de ser da competência da União o lançamento de impostos sobre o consumo, a Constituição de 1934 excluiu da competência federal<sup>7</sup> a tributação de consumo dos combustíveis de motores de explosão, atribuindo-a aos Estados<sup>8</sup>. Desse modo, excetuou o produto produzido nacionalmente e que era imune a tributação federal, estadual ou municipal<sup>9</sup>. Tal fato é atribuído à pressão dos Estados na Constituinte de 1934<sup>10</sup>.

Com a edição da Leis Constitucionais nº3 e de nº4 de 1940, que alteraram a Constituição de 1937, foi restituída a competência exclusiva da União para tributar a produção e o comércio, a distribuição e o consumo, inclusive a importação e a exportação de carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem. Os dispositivos constitucionais precitados foram regulamentados em 21 de setembro de 1940 pelo Decreto-lei nº 2.615, que instituiu o imposto único federal sobre combustíveis e lubrificantes líquidos minerais importados ou produzidos no país (IUCL), cobrado sob a forma de direitos de importação para consumo, quando de procedência estrangeira, e de imposto de consumo, quando produzido no país<sup>11</sup>.

O IUCL incidia sobre cada espécie de produto com alíquotas específicas, cabendo aos estados e municípios uma cota parte proporcional ao consumo nos respectivos territórios. Cota parta a qual deveria ser aplicada na conservação e no desenvolvimento das suas redes ferroviárias. Assim, foi centralizada nas mãos do governo federal a arrecadação auferida com os combustíveis e lubrificantes, com a garantia de participação dos estados e municípios. Este modelo perdurou até 1988.

---

7 Art. 6º, inciso I, alínea “b” da Constituição Federal de 1934.

8 Art. 8º, inciso I, alínea “d” da Constituição de Federal de 1934.

9 Art. 17, inciso VIII da Constituição de Federal de 1934.

10 SOUSA, Rubens Gomes de. **O imposto de consumo na Constituição Federal**. p.42. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/10406>. Acessado em 18 de novembro de 2018.

11 Art. 1º do Decreto-Lei nº 2.615, de 21 de setembro de 1940.



A Constituição de 1946 ampliou o campo de incidência do IUCL para todos os minerais do país e a energia elétrica, além de inserir a expressão “ou gasosos” após o termo “lubrificantes e de combustíveis líquidos”. A Emenda Constitucional nº 18/1965, no parágrafo único, do art. 16, sob a Seção V, do Capítulo II, denominada “Impostos Especiais” instituiu a regra expressa de incidência monofásica, estabelecendo que, tributada qualquer das operações, as demais não seriam passíveis de nova incidência.

Parágrafo único - O impôsto incide, uma só vez, sôbre uma dentre as operações previstas em cada inciso dêste artigo e exclui qualquer outros tributos, sejam quais forem sua natureza ou competência, incidentes sôbre aquelas operações.

De acordo com Pontes de Miranda<sup>12</sup>, o IUCL possuía como principais características o princípio da federalidade exclusiva do imposto, o princípio da unicidade do imposto e o princípio da entrega de percentual da arrecadação aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos municípios.

Por fim, tivemos ainda a criação do empréstimo compulsório incidente sobre o consumo de gasolina e álcool, estabelecido pelo art. 10 do Decreto-Lei 2.288 de 23 de julho de 1986. A cobrança foi efetuada até outubro de 1988 e até hoje ainda existem ações judiciais em curso para devolução dos valores cobrados a época.

### **3.1. A Tributação dos combustíveis na Constituição de 1988**

Com a entrada em vigor da Constituição de 1988, houve uma mudança de paradigma em relação ao centralismo e distribuição de competências tributárias até então vigente. A base de incidência do tributo sobre o consumo estadual foi ampliada em comparação ao antigo imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM). Tal base passou a contemplar as hipóteses de incidência dos impostos únicos federais incidentes sobre o transporte interestadual ou intermunicipal, os serviços de comunicação, a energia elétrica, os lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e sobre minerais, chamando-se então de ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

A novel Carta Magna, em seu texto originário, previa em seu §3º do art. 155 que a exceção do

---

12 MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. Tomo II. 1ª ed. São Paulo: RT, 1967. P.470.

imposto sobre importação de produtos estrangeiros (II); sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); e do ICMS, nenhum outro tributo incidiria sobre operações relativas à energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País.

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso I, b, do "caput" deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo incidirá sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País.

No período compreendido entre a entrada em vigor da Constituição de 1988, até a publicação da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, os municípios possuíam competência para instituir o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel (IVVC), prerrogativa que foi suprimida pela referida emenda mediante alteração na redação do art. 156, III. Também foram incluídas as expressões “derivado de petróleo” e serviços de telecomunicações.

A partir da interpretação do mencionado § 3º do art. 155 da Constituição Federal de 1988, muitos contribuintes e doutrinadores entenderam que as operações com combustíveis e lubrificantes não estariam sujeitas a tributação das contribuições sociais, considerando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal<sup>13</sup> que abrange no conceito de tributos as contribuições para o financiamento da seguridade social.

Por maioria dos votos, no RE nº 227.832-1 -PR<sup>14</sup>, o STF estabeleceu que a COFINS poderia ser cobrada sobre as operações com derivados de petróleo e combustíveis. A maioria do Plenário do STF acolheu os argumentos do voto do Ministro Carlos Velloso, no sentido de que a *mens legis* do art. 195 da Constituição Federal de 1988 estabelece que a seguridade será financiada por toda a sociedade, tendo sido expressos os casos em que o constituinte desejou conceder imunidade às contribuições sociais, conforme trechos a seguir do voto do Ministro relator no referido acórdão:

---

13 Conforme Recurso Extraordinário (RE) nº 146.733-9-SP

14 BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 227.832-1-PR**. Plenário. Relator Ministro Carlos Velloso. Brasília, 1º de julho de 1999. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em 15 de setembro de 2018. Decisão por maioria de votos do plenário do STF, vencidos Ministros Moreira Alves, Marco Aurélio e Sydney Sanches.

“Ora, a interpretação puramente literal e isolada do §3º do art. 153 da Constituição levaria ao absurdo, conforme linhas atrás registramos, de ficarem excepcionadas do princípio inscrito no art. 195, caput, da mesma Carta – “ a seguridade social será financiada por toda sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, ...’ – empresas de grande porte, as empresas de mineração, as distribuidoras de derivados de petróleo, as distribuidoras de eletricidade e as que executam serviços de telecomunicações – o que não se coaduna com o sistema da Constituição, e ofensiva, tal modo de interpretar isoladamente o § 3º do art. 153, a princípios constitucionais outros, como o da igualdade (C.F, art. 5º e art. 150, II) e da capacidade contributiva. Não custa reiterar a afirmativa de que a Constituição, quando quis excepcionar o princípio inscrito no art. 195, fê-lo de forma expressa, no § 7º do mesmo art. 195.”

Após reiteradas decisões, confirmando a constitucionalidade da incidência das contribuições sociais sobre as operações com combustíveis, foi editada a súmula 659<sup>15</sup>, com o seguinte enunciado:

É legítima a cobrança da Cofins, do PIS e do Finsocial sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país.

Com isso, foi firmado o posicionamento jurisprudencial no sentido de que o art.155, § 3º, da Constituição Federal de 1988, permitia a cobrança de PIS e COFINS sobre o faturamento das operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais. Posteriormente, foi publicada a Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, que substituiu a expressão “tributo” pelo termo “imposto”, incorporando no texto legal o entendimento do STF. A saber:

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

A precitada emenda constitucional abriu caminho para atribuir competência a União Federal a instituir a CIDE – Contribuição de intervenção no domínio econômico, na forma prevista no art.149 da Constituição Federal, que substituiria a denominada PPE – Parcela de preço específico<sup>16</sup> em função da abertura do mercado brasileiro para imposição de combustíveis.

---

15 Súmula aprovada em sessão plenária do STF de 24/09/2003.

16 A denominada PPE - Parcela de Preço Específica foi instituída pela Portaria Interministerial dos Ministros de Minas e Energia e da Fazenda n º 3, de 27 de 1998. A PPE era usada como um instrumento equalizador do preço da gasolina automotiva, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo – GLP, nafta petroquímica, querosene de aviação e óleos combustíveis, em que a Petrobras tinha assegurado um preço de realização, atualizado mensalmente, que incluía o ressarcimento com custos e despesas, bem como o aporte de recursos para o desenvolvimento de pesquisas para incremento da produção de petróleo.

A CIDE para os combustíveis foi regulamentada pela Lei 10.336 de 19 de dezembro de 2001, que estabeleceu o fato gerador como sendo as operações de importação e a comercialização no mercado interno de (art.3º):

- (i) gasolinas e suas correntes;
- (ii) diesel e suas correntes;
- (iii) querosene de aviação e outros querosenes;
- (iv) óleo combustível (fuel-oil);
- (v) gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta; e
- (vi) álcool etílico combustível.

Pelo exposto, conclui-se que, atualmente, as operações com combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo estão sujeitos aos seguintes tributos<sup>17</sup>: II, IE, PIS, COFINS e CIDE, de competência da União, e do ICMS, de competência dos estados. Convém mencionar que em algumas Unidades Federadas a alíquota de ICMS é majorada com um percentual de até 2% destinada aos fundos de combate à pobreza.

### **3.2. Conclusões**

O resgate histórico demonstra que a tributação sobre os combustíveis e lubrificantes desde o surgimento do IUCL visou unicamente a produção de receitas, sem qualquer orientação científica e preocupação com o desenvolvimento econômico do país. Fato este comprovado pela quantidade de tributos que podem vir a incidir numa venda de combustível nos dias atuais, por exemplo. Nesse cenário, no setor de combustíveis temos um sistema tributário marcado pela complexidade, decorrente da multiplicidade de tributos, normas, alíquotas e obrigações acessórias que lhes são conexos, ausência de previsibilidade da verdadeira carga tributária, injusto e com forte autonomia legislativa e interpretativa dos entes federados.

---

<sup>17</sup> Adota-se no presente trabalho a teoria pentapartite que classifica os tributos em cinco espécies, quais sejam: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

Como consequência de referida ausência do rigor técnico, muitas questões foram parar nos tribunais, ensejando inclusive uma promiscua indústria de liminares para o não recolhimento de tributos.

A experiência pretérita do IUCL, indica uma perspectiva positiva de simplificação e redução do custo de conformidade tributária do ICMS monofásico quando comparado ao modelo atual plurifásico, com cobrança por substituição tributária.

## 4. O ICMS MONOFÁSICO DOS COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

### 4.1. Incidência monofásica: colocações doutrinárias

O imposto monofásico consiste numa incidência única, geralmente incidente na venda do fabricante para o atacadista ou na etapa final de venda para o consumidor final. Ainda que se assemelhe à substituição tributária para frente no que tange ao momento do recolhimento, a base de cálculo do imposto será a da venda sem a presunção das operações até o consumidor final. Nesse sentido, Eduardo Maneira<sup>18</sup> assim esclarece:

Em primeiro lugar, vamos distinguir monofasia da ‘substituição tributária para frente plena’, cuja aplicação somente é possível nos casos de tributos plurifásicos submetidos à não-cumulatividade. Na substituição tributária para frente haverá, como ocorre com a monofasia e daí a possibilidade de serem confundidas, um único recolhimento. É o caso da refinaria substituir a distribuidora e o posto de gasolina no ICMS, nas operações com combustível. O recolhimento é único na base, na refinaria, mas o cálculo deste imposto levou em consideração a ocorrência de todas as operações. A refinaria recolhe na condição de contribuinte pela primeira operação, da sua venda para a distribuidora e depois recolhe na condição de substituta sobre outras operações. Na monofasia, ao contrário, tributa-se apenas uma operação. Monofasia significa incidência única. A tributação monofásica é antagônica à plurifasia e por via de consequência à substituição tributária.”

No mesmo sentido, Meireles<sup>19</sup> faz a seguinte distinção:

---

18 MANEIRA, Eduardo. Considerações sobre o art. 166 do CTN e a Não-cumulatividade das Contribuições ao PIS e á COFINS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n° 124. São Paulo: Dialética, jan./2006, pp.43-44.

19 MEIRELES, José Antônio de Sousa. **Princípio da não cumulatividade do ICMS e a mitigação do direito ao crédito: análise concernente à indústria do petróleo e do gás natural**. Dissertação (Pós-graduação Stricto Sensu em Direito Tributário) – FGV, São Paulo, 2017.

Não se confunde a incidência monofásica com a técnica de arrecadação da substituição tributária para frente.

Sendo monofásica a incidência, a imposição acontece em única etapa da cadeia produtiva e de circulação da riqueza. Isso significa dizer que as demais etapas não têm relevância para fins de incidência jurídico-tributária, ou seja, estão fora do campo de incidência. Já no caso da substituição tributária “para frente”, a lei predica que determinado sujeito passivo, em regra localizado no início da cadeia produtiva ou comercial, na condição de responsável por substituição, deverá recolher o tributo que seria devido em todas as etapas subsequentes até o destino final. Nesse caso, há incidência do tributo em todas as fases de produção e circulação, inexistente, portanto, o dever do contribuinte substituído de recolher a exação, uma vez que restou satisfeita pelo substituto tributário.

Sendo assim, a tributação que recai em uma única fase da cadeia econômica, mediante a aplicação de alíquota mais elevada, afastando a incidência das etapas anteriores e posteriores, denomina-se de incidência monofásica. O regime monofásico não visa a redução<sup>20</sup> ou aumento da carga tributária total devida ao longo da cadeia de comercialização do produto, mas a concentração em um só ponto mediante ponderação entre a capacidade contributiva e do interesse da fiscalização<sup>21</sup>.

Para Luiz Eduardo Shoueri, concentrar a tributação monofásica na produção, embora justificável sob a ótica da arrecadação, considerando o número inferior de produtores comparado ao de varejistas, acarreta num afastamento entre a manifestação efetiva da capacidade contributiva e sua avaliação econômica, tornando o imposto um instrumento de captação da capacidade contributiva potencial e não mais efetiva<sup>22</sup>.

Importante assinalar que, sob a ótica jurídico-tributária, a monofasia difere do que chamamos de alíquota concentrada<sup>23</sup>, atualmente vigente nas contribuições para o PIS e COFINS dos combustíveis, nas quais a tributação fica concentrada em um determinado elo do ciclo de circulação econômico, sendo os demais, em regra, tributados com a alíquota zero.

---

20 PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 165.

21 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.396.

22 SCHOUERI, Luís Eduardo. *ibidem.*, p. 397.

23 Com o objetivo de mitigar as liminares que eram concedidas contra o regime de substituição tributária para frente do PIS e COFINS, o Governo Federal editou a Medida Provisória nº 1.991 -15, de 10/03/2000, que alterou os arts. 4º, 5º e 6º da Lei 9.718/98. A alteração eliminou a sistemática de antecipação por parte da refinaria na comercialização de combustíveis, porém determinou que as alíquotas passariam a ser majoradas nas receitas auferidas pelas refinarias e reduzidas a zero nas receitas auferidas pelo distribuidor e varejista.

Em que pese a existência de repercussões jurídicas distintas entre a monofasia, substituição tributária e da alíquota concentrada, todos esses casos possuem o mesmo objetivo, qual seja, concentrar a arrecadação em um único agente no ciclo mercantil. Sobre este assunto, o Ministro Nelson Jobim, em seu voto no RE nº213.396-5-sp, p.421, assim lembrou:

“Quero lembrar que a substituição com antecipação se tornou premente, no que respeito ao desaparecimento, na regra da Constituição de 88, dos impostos únicos, que são exatamente os referentes a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais, onde havia uma disseminação brutal em matéria dos responsáveis tributários diretos – os varejistas.”

Diante do cenário de sutilezas conceituais entre a monofasia, substituição tributária e da técnica da alíquota concentrada, remeto ao que prescreve o princípio contábil da primazia da essência pela forma<sup>24</sup> para concluir que, no âmbito da tributação dos combustíveis e lubrificantes no sistema jurídico-tributário nacional, os três referidos institutos constituem-se em regras de arrecadação de tributos.

#### **4.2. Estrutura normativa do ICMS monofásico**

Em meio à iminente abertura do mercado de combustíveis, foi publicada a Emenda Constitucional nº 33, de 2001, cuja principal alteração no tocante ao ICMS foi a atribuição de competência à lei complementar para definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o ICMS incidiria uma única vez, isto é, a possibilidade de sua incidência monofásica. Vejamos:

“XII - cabe 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;

---

24 O princípio da primazia da essência sobre a forma na contabilidade significa levar para as demonstrações contábeis a essência do fenômeno econômico, materializado por um evento de interesse contábil. Ou seja, não interessa a maneira pelo qual se formaliza a situação, substituição tributária, monofasia ou alíquota concentrada, mas apenas a sua essência, arrecadar de forma antecipada e concentrada.

Ciente da amplitude de produtos que o conceito de combustível<sup>25</sup> e lubrificante<sup>26</sup> possa comportar e da necessidade de tratamento uniforme pelos estados e Distrito Federal, oportunamente remeteu-se a matéria à lei complementar<sup>27</sup>.

Para ilustrar a aridez do assunto, vale colacionar o precedente do RE 193074/RS (DJ 28.05.99) julgado pelo pleno do STF, em que houve a definição de que na transferência interestadual de nafta petroquímica não se aplicava a não incidência do ICMS, prevista no art. 155, §2º, X, “b” da CRFB/88. O fato de a nafta petroquímica configurar matéria-prima da indústria petroquímica, não combustível ou lubrificante, foi a fundamentação utilizada para não aplicação do dispositivo constitucional. Segue ementa da decisão:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. NAFTA PETROQUÍMICA OBJETO DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. Produto que não se encontra excluído da incidência do ICMS, na forma prevista na alínea b do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição, dispositivo que contempla com o benefício fiscal os Estados não produtores de petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, além da energia elétrica, não se justificando a sua extensão aos demais subprodutos do petróleo. Recurso conhecido e provido. (RE 193074, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 03/02/1999, DJ 28-05-1999 PP-00021 EMENT VOL-01952-04 PP-00798 RTJ VOL-00169-03 PP-01058)

Outra preocupação do legislador derivado foi em relação à divisão do imposto entre estado produtor e consumidor na hipótese de monofasia nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, materializada com a inserção do § 4º no artigo 155 da Constituição Federal. Dessa forma, o legislador visou garantir que o produto da arrecadação do ICMS continuasse destinado ao estado de consumo, em linha com o pacto federativo estabelecido a época da constituinte e do entendimento firmado no RE 198.088-SP<sup>28</sup>. A saber:

---

25 Significado do dicionário Houaiss da palavra combustível: que arde ou se consome pela combustão; diz-se de ou matéria que se queima para produzir energia térmica (madeira, carvão, gasolina).

26 Significado do dicionário Houaiss da palavra lubrificante: que ou que lubrifica, torna escorregadio; diz de ou substância empr. para reduzir o atrito de eixo e peças que se movem uma sobre a outra (graxa).

27 Luciano Amaro esclarece que:

“As leis complementares prestam-se a dois tipos de atuação em matéria tributária. Na quase totalidade das hipóteses, a Constituição lhes confere tarefas dentro de sua função precípua (de “complementar” as disposições constitucionais).” AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro 20. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

28 Interpretando o dispositivo da CF, no julgamento do RE 198.088/SP, de Relatoria do Ministro Ilmar Galvão, concluiu o Plenário do STF, por maioria, o seguinte:



§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;

Previu-se ainda, no tocante as alíquotas do ICMS sobre os combustíveis e lubrificantes, a adoção de alíquotas uniformes com a possibilidade de serem específicas, o que consiste num valor fixo por unidade de medida, ou ad valorem, no qual incidirá um percentual sobre a base imponible, que poderá ser o preço que o produto alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência.

IV – as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;

Outro ponto importante foi a permissão de que as alíquotas do imposto monofásico sejam reduzidas e restabelecidas sem a observância do princípio da anterioridade do exercício. Ressalvamos que não foi excepcionada a anterioridade nonagesimal<sup>29</sup>. Assim, os aumentos de alíquotas do ICMS monofásico obedeceriam ao prazo de 90 dias após a publicação para serem implementados, conforme redação a seguir:

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

---

"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."

29 Art. 150, III, c, da Constituição Federal de 1988.

A EC 33/2001, em seu art. 4º, transcrito a seguir, conferiu importância especial aos convênios firmados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, pois autorizou de forma provisória aos Estados e ao Distrito Federal a instituírem a tributação monofásica dos combustíveis e lubrificantes mediante convênio.

“Art. 4º Enquanto não entrar em vigor a lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, h, da Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos do § 2º, XII, g, do mesmo artigo, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.”

Também foram delegados aos convênios a definição das regras atinentes a alíquota, incluindo o aumento e redução, e a sistemática relativa à apuração e destinação do imposto, conforme art. 155, § 5º.

“§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g.”

A EC 33/2001 conferiu importância especial aos convênios celebrados no âmbito do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária para, no primeiro caso, instituir os combustíveis e lubrificantes sujeitos ao ICMS monofásico na eventual omissão do Congresso Nacional. Na segunda como disciplinador das regras gerais necessárias à operacionalização da monofasia. Em ambas as situações deverá ser observado o procedimento da Lei Complementar 24/75. Contudo,

Neste ponto insta abordar a jurisprudência recente do STF acerca do procedimento vinculado a celebração de convênio, em que prescreve a necessidade de participação do poder legislativo Estadual quando o convênio versar sobre favores fiscais. Por outro lado, quando o convênio dispor sobre aspectos operacionais do imposto, bastaria a internalização mediante ato do poder executivo, conforme trecho do Ag.Reg. no Recurso Extraordinário nº 630.705:

Contudo, a diferença de procedimentos está em verdade no conteúdo do que dispõe o convênio. Se o ajuste prescreve um benefício fiscal, para que o contribuinte possa fruir do favor fiscal, deve o Estado internalizar em sua legislação a disposição ventilada no convênio. E, para tanto, deverá haver participação do Poder Legislativo. Noutro giro, tratando-se de convênios que tratam de aspectos operacionais do imposto, como

disposições que versem sobre substituição tributária, por exemplo, nada impede que o próprio Poder Executivo, por decreto, venha a internalizar a regra estatuída no convênio.

Desta forma, somos da posição em que o convênio primeiro convênio deverá ser referendado pelo poder legislativo dos Estados e do Distrito Federal e o segundo convênio bastará ato do poder executivo para internalização.

Apesar da autorização do poder constituinte derivado para instituição do ICMS monofásico, até a presente data não foi publicada a precitada lei complementar com regulamentação dos produtos alcançados pela incidência única. Contudo, estão em tramitação no congresso nacional os projetos de lei complementar 20/2003 e 25/2003 para regulamentação do ICMS monofásico.

### 4.3. Não cumulatividade do ICMS: distinção entre princípio e regra

A não cumulatividade<sup>30</sup> do Direito Tributário tem como função auxiliar no *quantum debeatur*, de modo a evitar a incidência em cascata<sup>31</sup> dos tributos plurifásicos. A cumulatividade provocaria um aumento artificial dos preços das mercadorias<sup>32</sup>, decorrente da oneração tributária do processo produtivo, e distorceria cadeias econômicas, que passariam a adotar modelos verticalizados<sup>33</sup> como forma de planejamento tributário a fim de elidir a incidência em cascata.

---

30 A sistemática da não cumulatividade foi introduzida no ordenamento pátrio pelas Lei n° 2.974/56, Lei n° 3.520/58 e Lei n° 4.502/64 e, posteriormente, foi constitucionalizada na Constituição Federal de 1967/69.

31 [...] consiste na incidência do mesmo gravame em mais de uma etapa da cadeia produtiva. Essa realidade é passível de ocorrer apenas nos tributos incidentes sobre a produção e comercialização de bens e serviços. Afinal, somente nesses casos tem-se um liame lógico-operacional desde a primeira incidência tributária, no início da cadeia, até a aquisição do bem ou serviço pelo consumidor final. MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais). 2009. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. doi:10.11606/T.2.2009.tde-27012011-135439. Acesso em: 2017-10-29. Pg.59.

32 “Caso fosse suprimida (a não cumulatividade), a cumulatividade tributária geraria um custo artificial e indesejável aos preços dos bens comercializados, que ficariam desvinculados da realidade da produção e da comercialização, onerando o custo de vida da população.” MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições sociais no sistema tributário. 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 300.

33 “De fato, a tributação multifásica cumulativa desfavorece a circulação de riquezas, desencorajando a livre organização econômica dos agentes do mercado (que, para evitar várias incidências sobre o mesmo produto, tendem a se verticalizar) e incitando a sonegação, devido ao seu ônus excessivo.” MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais). 2009. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. doi:10.11606/T.2.2009.tde-27012011-135439. Acesso em: 2017-10-29. p.62.

Um dos principais traços da estrutura constitucional do ICMS é a sujeição ao princípio da não-cumulatividade, prevista no art. 155, § 2º, I, cuja relevância teórica e prática provoca vigorosa discussão doutrinária e na jurisprudência pátria. A saber:

§ 2º 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;

A diretriz constitucional da não-cumulatividade, salvo disposição em contrário da legislação, ainda sofrerá as restrições da anulação ou do estorno dos créditos relativos às operações anteriores quando das operações amparadas por isenção ou não incidência do imposto e dos ditames do regime de compensação disciplinado em lei complementar, conforme previsto no § 2º, incisos II e XII, do art. 155:

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

[...]

XII – cabe a lei complementar:

[...]

c) disciplinar o regime de compensação do imposto”;

Com a atribuição concedida pelo § 2º, inciso XII, do art. 155, a Lei Complementar 87/96 disciplinou o regime de compensação do ICMS em seu art. 20, assegurando “*ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*” Cabe assinalar que o art.33 da Lei Complementar 87/96 estabeleceu limitações à sistemática de aproveitamento de créditos precitada.

---

De forma resumida, a sistemática de apuração do ICMS, mediante a compensação das operações a débito com os créditos, está estruturada da seguinte forma: (i) O débito está vinculado às saídas de mercadorias com destaque de ICMS, vinculadas principalmente à comercialização de mercadorias e transferências entre estabelecimentos; (b) Os créditos são provenientes das aquisições de (i) mercadorias empregadas como insumo na fabricação de produtos, incluindo a energia elétrica; (ii) mercadorias adquiridas para revenda; (ii) serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação vinculados à atividade fim do contribuinte; (iii) bens do ativo imobilizado aplicados na atividade fim do contribuinte; e (iv) outros créditos fiscais autorizados na legislação, como por exemplo o crédito presumido de um determinado período. Dos créditos, ainda deve ser anulado ou estornado os insumos atrelados a produtos que tiveram a saída amparada por isenção, ainda que parcial, ou não incidência.

Cabe salientar que não há uniformidade entre as Unidades Federadas em relação ao tocante dos créditos fiscais, fato este que impõem ao contribuinte um labor hercúleo<sup>34</sup> de análise das entradas com direito ao crédito do imposto, sem, no entanto, afastar os riscos de autuações fiscais.

Apesar do direito à não cumulatividade estar gravado na constituição, o seu alcance, delineamento e conteúdo jurídico específico são fixados por lei complementar. Nesse contexto, a doutrina diverge em conferir status de princípio constitucional insuscetível de sofrer restrições por se constituir em direito fundamental do contribuinte protegido pelo art.5º, § 1º, da CF/1988, conforme lição de Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>35</sup>:

“[...] violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório mas a todo sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra”.

---

34 Para Hugo de Brito Machado, a não cumulatividade do ICMS é uma técnica copiada dos franceses, instituída na década de 50, que se mostra inadequada para o nosso sistema tributário. MACHADO, Hugo de Brito.

35 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Grandes Temas de Direito Administrativo**. 1ª. ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2009, p.35.

Segundo Márcio Ávila<sup>36</sup>, a não cumulatividade carece de abstração para ser considerada como princípio. Vejamos:

[...] temos que a não-cumulatividade é um mero cálculo aritmético utilizado para se determinar a existência ou não de base de cálculo do tributo. Por seu baixo grau de abstração, sujeita-se à sistemática do tudo ou nada (*all or nothing*), sendo, portanto, uma regra. Não é possível considerá-la como princípio por não ser dotada de grau de abstração para tanto.

Para Osvaldo Santos de Carvalho<sup>37</sup>, a não cumulatividade se configura como uma técnica de compensação para obtenção do valor devido do ICMS que não integra a hipótese de incidência do imposto, vide a seguir:

Reiteramos nossa posição de que a não cumulatividade configura uma técnica de apuração do valor devido do ICMS apurado por meio da compensação do imposto já que não é elemento essencial à integração da hipótese de incidência do ICMS propriamente dita, operando-se em momento posterior à configuração do débito tributário.

Paulo de Barros Carvalho sustenta o caráter de técnica ao princípio da não-cumulatividade, porém voltada à realização de um valor superior, como por exemplo o respeito à capacidade contributiva e a justiça da tributação.

O princípio da não cumulatividade dista de ser um valor. É um “limite objetivo”, mas que se verte, mediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade da distribuição da carga tributária, etc.

Apresenta-se como técnica que opera sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, para que o impacto da percussão tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeitos danosos na apuração dos preços e crescimento estimulado na aceleração inflacionária. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008.

Por outro viés, Meireles assevera que a não cumulatividade constitui direito fundamental e inafastável do contribuinte, protegido pelo art. 5º, 1§, da CRFB/1988. A saber:

[...]com a introdução da cláusula constitucional da não cumulatividade, que impôs como núcleo da tributação a cobrança do imposto sobre o valor agregado ou algo muito próximo.

---

36 ÁVILA, Márcio. **Curso de Direito Tributário**. 2ª. Ed. – Rio de Janeiro: Editora Torre Jurídica, 2012. p.298.

37 OSC. **Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária**. p. 133.

Esse princípio informador do antigo ICM, atual ICMS, e do IPI, também se firmou na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), ganhando envergadura máxima de cláusula pétrea, por consistir em direito e garantia individual do contribuinte. MEIRELES, José Antônio de Sousa. Princípio da não cumulatividade do ICMS e a mitigação do direito ao crédito: análise concernente à indústria do petróleo e do gás natural. Pg. 17 e 18. Dissertação (Pós-graduação Stricto Sensu em Direito Tributário) – FGV, São Paulo, 2017.

No mesmo sentido, Carrazza<sup>38</sup> entende que a não cumulatividade para o ICMS é cláusula pétrea, passível de alteração apenas pelo constituinte originário. A seguir:

Ainda a propósito, a Emenda Constitucional 33/2001 teria criado a possibilidade de restrição ao princípio da não cumulatividade do ICMS, na medida em que inseriu uma alínea “h” ao art.155, § 2º, XII, da Carta Magna “autorizando” a lei complementar a “definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade (...)”. Sem adentrar o mérito desta fórmula – que, para muitos, surgiu em função de pressões das grandes distribuidoras de petróleo -, o fato é que, estando contida numa Emenda Constitucional, não pode prevalecer. O direito à não cumulatividade do ICMS é “cláusula pétrea”, que só poderia ter sido anulada ou restringida pelo poder constituinte originário; nunca pelo derivado.

Em outra vertente, Moreira pugna que a não cumulatividade é um princípio que se materializa por meio da regra de abatimento do imposto pago nas operações anteriores, consistindo num princípio-técnica. A saber:

De fato, pode-se afirmar que a não-cumulatividade é o princípio constitucional tributário que mais se aproxima de uma técnica. Trata-se de uma princípio-técnica: parte-se de valores superiores (neutralidade tributária, v.g.) para, então, prescrever-se uma conduta (abatimento do montante cobrado nas operações anteriores) que permitirá o alcance dos fins propostos.

Já para Hugo de Brito Machado, a não-cumulatividade pode ser híbrida: ora pode ser um princípio e ora uma técnica, a depender do contexto em que se insere.

A não cumulatividade pode ser vista como princípio e também como técnica.

[...]

A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é “maneira ou habilidade especial de executar algo”. Assim, a técnica da não cumulatividade é o modo pelo qual se executa ou se efetiva o princípio. MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e Defeitos da Não-Cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro. O Princípio da Não-Cumulatividade / Ives Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo:

---

38 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**.30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 1157 -1158.

Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2004 – (Pesquisa Tributárias – Nova Série – 10). p.72.

Ricardo Lobo Torres ensina que a não cumulatividade está em harmonia com a repercussão geral do tributo, sendo qualificada como um subprincípio do princípio da repercussão legal obrigatória. Dessa forma, o valor total do imposto recolhido após concluída a cadeia de circulação econômica corresponde, em termos gerais, àquele que resultaria da incidência do imposto unicamente sobre o valor da última operação.

Por sua vez, a jurisprudência majoritária do STF tem admitido que a não cumulatividade é uma técnica, cuja função cinge-se a evitar a incidência de imposto sobre imposto. Nesse contexto, na ADI 2325 MC<sup>39</sup>, o STF, em decisão por maioria de votos, negou liminar em relação a parte do pedido que visava suspender os efeitos da Lei Complementar n° 102/2000, que alterou a Lei Complementar 87/1996, vedando a possibilidade de crédito integral imediato nas aquisições para ativo não circulante imobilizado.

A maioria do Tribunal, nos termos dos votos de vista dos Ministros Ilmar Galvão e Carlos Velloso, entendeu que não caracterizava violação à não cumulatividade do ICMS um novo modelo de compensação de créditos mais restritivo. De acordo com a precitada jurisprudência, a não cumulatividade pode conformar diferentes contornos a depender da política tributária, conforme revela o seguinte trecho voto do Ministro Carlos Velloso:

Assim posta a questão, força é convir que foi a Lei Complementar n° 87/96 que permitiu o crédito relativo à entrada de bens destinados ao consumo ou ao ativo permanente, permitindo a adoção do crédito financeiro. Em suma: à lei complementar cumpre disciplinar o regime de compensação do imposto (C.F., art. 155, § 2º, XII, c). Fê-lo, então, a Lei Complementar 87/96, permitindo o crédito financeiro. Ora, se é na lei complementar que estava a possibilidade do crédito financeiro. Ora, se é na lei complementar que estava a possibilidade do crédito financeiro e não na Constituição, lei complementar subsequente poderia alterar a antecedente. E foi o que aconteceu: a Lei Complementar 87/96 simplesmente foi alterada pela Lei Complementar 102/2000.

---

39 BRASIL, Supremo Tribunal Federal, n. **ADI 2325 MC**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Pleno. Brasília, 23 de setembro de 2004. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347546>. Acesso em 21 de nov. 2018.



#### 4.4. A monofasia em face da não cumulatividade do ICMS

Em análise das alterações advindas com a EC nº 33/2001, especificamente em relação ao ICMS monofásico, Ives Gandra Martins<sup>40</sup> afirma que a não cumulatividade, assim como a alíquota específica, prevista na alínea “b” do inciso IV do art. 155 da CF, constituem-se em técnicas de arrecadação não petrificadas. Nesse sentido, o autor não identifica como violação ao texto Constitucional o oferecimento de alternativas, com técnicas de arrecadação diversa da estabelecida na Constituição por parte do constituinte derivado, em dispositivo que não constitua cláusula pétrea, isto é, que não seja imodificável.

André Mendes Moreira<sup>41</sup> se pronuncia no mesmo sentido, reforçando a legitimidade do Constituinte derivado na proposição de formas mais eficazes para a cobrança e arrecadação de tributos. Reforça ainda que a não compatibilidade da monofasia com a não cumulatividade das operações subsequentes à monofásica não viola a Constituição, conforme a seguir:

Não nos parece que a EC nº 33/01 tenha conflitado com a não-cumulatividade ao instituir uma forma diferenciada de arrecadação do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes. Defendemos a não-cumulatividade como método eficaz e mundialmente testado para cobrança e arrecadação de tributos sobre o consumo. Todavia, não é factível sustentar-se que ela consiste em cláusula pétrea da Constituição. Afinal, o Constituinte é livre para dispor sobre os tributos e suas nuanças, pelo que nos parece consentâneo com a Carta de 1988 a modificação na forma de incidência do ICMS operada pela EC nº 33/01.”

A monofasia consiste em técnica de arrecadação alternativa e incompatível com a não-cumulatividade no que tange às operações posteriores à monofásica. Por ser constitucionalmente autorizada, inexistem óbices para a sua implementação [...].

---

40 MARTINS, Ives Gandra. **Emenda Constitucional nº 33/2001: Inteligência das disposições sobre a CIDE e o ICMS**. Parecer nº 0497/02. 2002. Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00696>>. Acesso em: 30 out. 2018.

41 MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)**. 2009. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. doi:10.11606/T.2.2009.tde-27012011-135439. Acesso em: 2017-10-29. p.198.

Por outro lado, para Sacha Calmon a eventual regulamentação do imposto monofásico sobre os combustíveis deve *“respeitar o princípio da não cumulatividade ou não haverá mais ICMS e, pois, haverá inconstitucionalidade<sup>42</sup>.”*

#### 4.5. Conclusões

Neste ponto, realçamos o nosso ponto de vista, pois entendemos que a não cumulatividade não se subsume ao conceito de princípio, sendo, portanto, melhor enquadrada como uma técnica, disposta em forma de regra de natureza constitucional, estabelecida para tutelar a capacidade contributiva do consumidor final. A regra é a não cumulatividade do imposto, porém, há hipóteses de limitação ao princípio da não cumulatividade que decorrem do próprio texto constitucional.

Assim, o conteúdo de lei ou ato normativo que viole a não cumulatividade de modo manifesto e inequívoco, repercutindo em oneração ao consumidor final, estará em desacordo com a Constituição Federal. Por outro giro, será constitucional a legislação que, ainda que viole a não cumulatividade de forma marginal, preserve o princípio da capacidade contributiva e da razoabilidade<sup>43</sup>.

---

42 CALMON, Sacha. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, 14 edições. p.507.

43 O Princípio da Razoabilidade é muito bem definido por Celso Antônio Bandeira de Mello:

“Princípio da razoabilidade.

Enuncia-se com este princípio que a Administração, ao atuar no exercício de discricção, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitosa das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida. Vale dizer: pretende-se colocar em claro que não serão apenas inconvenientes, mas também ilegítimas - e, portanto, jurisdicionalmente invalidáveis -, as condutas desarrazoadas e bizarras, incoerentes ou praticadas com desconsideração às situações e circunstâncias que seriam atendidas por quem tivesse atributos normais de prudência, sensatez e disposição de acatamento às finalidades da lei atributiva da discricção manejada.

Com efeito, o fato de a lei conferir ao administrador certa liberdade (margem de discricção) significa que lhe deferiu o encargo de adotar, ante a diversidade de situações a serem enfrentadas, a providência mais adequada a cada qual delas. Não significa, como é evidente, que lhe haja outorgado o poder de agir ao sabor exclusivo de seu líbido, de seus humores, paixões pessoais, excentricidades ou critérios personalíssimos, e muito menos significa, muito menos significa que liberou a Administração para manipular a regra de Direito de maneira a sacar dela efeitos não pretendidos nem assumidos pela lei aplicanda. Em outras palavras: ninguém poderia aceitar como critério exegético de uma lei que esta sufrague as providências insensatas que o administrador queira tomar; é dizer, que avalize previamente as condutas desarrazoadas, pois isto corresponderia irrogar dislates à própria regra de Direito.”

Ao regulamentar o ICMS monofásico, o legislador complementar deverá obrigatoriamente dispor sobre o regime de compensação dos créditos do imposto das aquisições de insumos utilizados no processo produção dos combustíveis e lubrificantes.

Nos casos em que a incidência monofásica ocorra a partir das vendas da Refinaria, os créditos das compras de insumos seriam compensados com os débitos do imposto destacados nas saídas dos produtos, inclusive nas interestaduais, que são objeto de estorno de crédito de ICMS. Ademais, deverá ser assegurado o direito ao crédito do consumidor dos lubrificantes e combustíveis em que o imposto tenha sido cobrado em operação anterior de maneira monofásica.

Com base no exposto, conclui-se que a configuração dos tributos sobre os combustíveis após a Constituição Federal de 1988 sofreu modificações decorrentes de manejos jurídicos dos entes tributantes, com o objetivo de preservação da função fiscal das exações. É nesse contexto em que se insere a previsão do ICMS monofásico, estabelecido para fazer frente ao caos tributários que imperava no setor em virtude da indústria de liminares.

## **5. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS DOS COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES**

### **5.1. Legislação e jurisprudência do STF**

A substituição tributária progressiva, no caso do ICMS, pode ser analisada sob diversas perspectivas e tem sido objeto de muita discordância tanto na doutrina como na jurisprudência, visto que antecipa a exigência do ICMS sobre determinado fato de provável ocorrência, mas que não ocorreu.

Parte da doutrina argumenta que a base de cálculo na substituição “para frente” viola o princípio da segurança jurídica<sup>44</sup>, tendo em vista que o montante do tributo devido, de forma

---

44 Neste ponto preleciona José Eduardo Sores de Melo:

antecipada, não traduz a realidade da operação, mas valor aproximado. Reforça este argumento a definitividade do fato gerador e da base de cálculo no caso em que o valor devido for superior àquele que seria com base nos dados reais da operação e não for possível restituir o montante pago a maior.

Sob o ponto de vista jurídico, a doutrina costuma argumentar no sentido da inconstitucionalidade da substituição tributária “para frente” com fundamento, em especial, nas seguintes limitações constitucionais ao poder de tributar: 1) inobservância da capacidade contributiva; 2) vedação do confisco; e 3) violação da não cumulatividade.

A respeito do assunto, Sacha Calmon averba que:

Em suma, tanto a Lei Complementar n° 87/96 como prováveis leis estaduais, ao contrariarem a cláusula anticonfisco da “imediate e preferencial” restituição, ofendem vitandamente a Constituição. Não têm e nem terão validade jurídica. O caso é exemplar de lei complementar que excede, que ofende a Constituição. O desastre, contudo, está completo. O STF decidiu que o preço “pautado” pelo fabricante é definitivo mesmo que a venda final tenha sido por valor menor. Trata-se de confisco.

O Código Tributário Nacional inaugurou a previsão e possibilidade da denominada substituição tributária progressiva, conforme artigo 58, § 2º, II:

Art. 58. Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promova a saída da mercadoria. (Revogado pelo Decreto-lei n° 406, de 1968).

---

“A descoincidência entre o valor real (efetiva operação realizada entre o substituído e o consumidor) e o valor presumido (anterior situação existente entre substituto e substituído) caracteriza uma base de cálculo fictícia, resultando num ICMS fictício, que não pode prevalecer diante dos princípios da segurança e certeza do crédito tributário, indispensáveis no caso de intromissão patrimonial” (*ICMS: teoria e prática*. 12 ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 228)

§ 1º Equipara-se a comerciante, industrial ou produtor qualquer pessoa, natural ou jurídica, que pratique, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias. (Revogado pelo Decreto-lei nº 406, de 1968)

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável: (Revogado pelo Decreto-lei nº 406, de 1968).

I – ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada; (Revogado pelo Decreto-lei nº 406, de 1968).

II – ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar;

Após a edição da Constituição Federal de 1988, atribuiu-se à lei complementar a competência para dispor sobre a substituição tributária relativamente ao ICMS (art. 155, § 2º, XII, “b”, da CF/1988). Por sua vez, o § 8º do art. 34 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) determinou que até a ulterior edição de lei complementar necessária à instituição do ICMS, os Estados e o Distrito Federal poderiam celebrar convênio para regular provisoriamente a matéria. Com fundamento nessa autorização constitucional, os Estados e o Distrito Federal editaram o Convênio ICM nº 66/1988, o qual dispôs que a lei poderia atribuir a determinados contribuintes a condição de substituto pelo pagamento do ICMS devido em operações subsequentes, conforme disposto no art. 25, II, transcrito abaixo:

**Art. 25.** A lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:

[...]

II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes;

Nesse contexto, o Supremo Tribunal Federal, no RE nº 213.396-5/SP julgou por maioria de votos no sentido da constitucionalidade do regime de substituição. As razões de decidir utilizadas neste recurso extraordinário foram novamente suscitadas em acórdãos posteriores do STF e a constitucionalidade do regime de substituição tributária, conseqüentemente, reconfirmada.

Para a maioria do STF, o princípio da tipicidade não limita ou impede a cobrança antecipada do imposto. O que se exige é que a cobrança esteja materialmente vinculada ao fato gerador, não importando se cobrado no início ou no fim da cadeia de circulação.

Em 1993, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 3/1993, que inseriu o § 7º ao art. 150 da CF/1988. Com esse dispositivo, constitucionalizou-se o regime de substituição tributária em relação a fato gerador futuro presumido:

Art.150

[...]

§ 7º 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Apesar da expressa previsão da substituição progressiva no texto permanente da Constituição, a discussão e controvérsia acerca do tema continuou. Sustenta Ives Gandra que a constitucionalização do instituto da substituição tributária progressiva, por meio da EC nº 3/1993 não seria suficiente para considerar o regime da substituição tributária progressiva compatível com a CF/1988, conforme a seguir:

O certo é que, à luz da interpretação que faço, a lei complementar nº 87/96, por exteriorizar na disciplina da substituição tributária para frente matéria objeto de emenda constitucional inconstitucional (3/93), que fere cláusula pétrea (art. 60, § 4º, inc. IV da Carta Magna), padece do mesmo vício da sua matriz, pois estabelece a obrigação de os substitutos elencados recolherem tributo sobre fato gerador inexistente, que eventualmente ocorrerá em operações futuras e incertas e algumas delas de impossível quantificação na cadeia sucessiva.

Apoiada nessa base argumentativa, parcela substancial da doutrina sustenta a inconstitucionalidade do regime de substituição tributária progressiva, fundamentando-se, ainda, na impossibilidade de imposição tributária despida de fato gerador ou da inviabilidade da adoção de ficção normativa, presunções e estimativas na seara tributária.

Nessa linha, na ADI nº 1851-4-AL foi questionada a constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13/1997 face ao contido no § 7º do art. 150 da CF/88. O precitado convênio estabelecia que não cabia a restituição na hipótese de a operação subsequente, submetida à cobrança antecipada, ocorrer em valor inferior àquele que serviria de base de cálculo presumida.

De acordo com a tese suscitada pelo autor da ação direta, o dispositivo constitucional incluído pela EC nº 3/1993 assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido, o que incluiria a situação vedada pelo Convênio, isto é, o caso em que o preço final praticado fosse inferior àquele submetido à tributação. A maioria do plenário do STF não acolheu os argumentos do autor da ação e decidiu no sentido da constitucionalidade fixada no convênio.

Portanto, conferindo interpretação literal ao disposto no art. § 7º do art. 150 da CF/1988, a maioria do Supremo Tribunal Federal que então formou naquele julgamento decidiu no sentido de que a Constituição garante o direito de restituição somente na hipótese de não ocorrer o fato gerador presumido, consagrando a definitividade da substituição tributária progressiva.

No entanto, após o julgamento da ADI 1851-AL, os Governadores dos Estados de Pernambuco e de São Paulo ajuizaram as ADIs nºs 2.675/PE e 2.777/SP, contra os dispositivos das respectivas legislações estaduais que garantiam o direito à restituição do imposto estadual pago antecipadamente, nas hipóteses em que a base de cálculo da operação fosse inferior à presumida. Os Estados alegaram que isso configuraria um benefício fiscal concedido e demandaria autorização expressa em convênio, nos termos da Lei 25/1975.

Posteriormente, com o reconhecimento da existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada no RE 593.849, o Plenário do STF, resolvendo questão de ordem, deliberou sobrestar o julgamento da ADI 2.675 e ADI 2.777, até o julgamento final do recurso extraordinário.

Em 19/10/2016, o RE 593.849 foi apreciado e por maioria e nos termos do voto do ministro Relator (Edson Fachin) o Tribunal reconheceu o direito a restituição do valor pago a maior no regime de substituição tributária para a frente fixando a seguinte tese de que ***“É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.”***

O ministro Teori Zavascki, em voto vencido, pondera que é característica intrínseca da substituição tributária progressiva a presunção do fato gerador e da base de cálculo, devendo assim ser interpretado o modelo de arrecadação. Assinala que nem sempre haverá coincidência entre o valor presumido e o realizado, devendo o valor ficto adotar critérios claros e objetivos na fixação da sua dimensão econômica, inteiramente aderente a realidade e sem arbitrariedades.

Em seu voto, o ministro relator justificou a sua decisão no fato de que o princípio da praticidade tributária deve ser sopesado com os princípios da igualdade, capacidade contributiva, vedação ao confisco e segurança jurídica, assim como na arquitetura da neutralidade fiscal do ICMS. Dessarte, a restituição do valor pago a maior atende ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, considerando a incorrência de maneira integral da base de cálculo presumida.

Ante a este posicionamento do STF, o regime de substituição tributária foi enfraquecido na sua simplicidade arrecadatória e fiscalizatória. Neste cenário, uma alternativa ao reestabelecimento da praticidade na arrecadação e recolhimento do ICMS devido nas vendas de combustíveis e lubrificantes seria o estabelecimento da incidência monofásica<sup>45</sup>, conforme dispõe o artigo 155, §2º, XI, h da Constituição Federal.

## **5.2. Posicionamento do Estado de São Paulo em relação a decisão do STF**

Em 22 de maio de 2018 a Secretaria de Fazenda de São Paulo publicou o comunicado CAT nº 6 de 21/05/2018, no qual manifesta interpretação de que a decisão do STF no RE 593.849 somente assegura o direito a restituição em nos casos de operação final com mercadoria ou serviço com

---

45 Conforme mencionado por SANTOS, eventual mudança da jurisprudência do STF acerca da definitividade da base de cálculo do ICMS na substituição tributária progressiva, abriria caminho para o estabelecimento do ICMS monofásico. Vejamos:

“Isso porque presentemente estão em curso os julgamentos de duas ações diretas de inconstitucionalidade (ADIn) – trata-se das ADIn 2.675/PE, relator Min. Carlos Velloso, e 2.777/SP, relator Min. Cezar Peluso – que podem, caso ocorra alteração no entendimento atualmente prevalecente no Supremo Tribunal Federal (STF) acerca do funcionamento do instituto da substituição tributária, levar os Estados a abandonar o atual regime tributação pelo ICMS, e a adotar, no âmbito dos combustíveis e lubrificantes, o novo regime monofásico.”



valor inferior à base de cálculo presumida, nas situações em que o preço final a consumidor, único ou máximo, tenha sido autorizado ou fixado por autoridade competente. Nas hipóteses em que a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária não é fixada com base no preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, não será objeto de ressarcimento o valor do imposto eventualmente retido a maior, correspondente à diferença entre o valor que serviu de base à retenção e o valor da operação realizada com consumidor.

O posicionamento da SEFAZ/SP afasta a possibilidade de restituição do ICMS nas operações com combustíveis, considerando que a regra adotada para formação da base de cálculo do ICMS-ST da gasolina automotiva, do óleo diesel e do gás liquefeito de petróleo – GLP adotam o PMPF – Preço Médio Ponderado a Consumidor Final e a Margem de Valor Agregado Fixa para os outros combustíveis.

Para melhor compreender o posicionamento da SEFAZ/SP, nos tópicos seguintes será abordado os critérios utilizados para a mensuração da base de cálculo do ICMS-ST prevista nos Convênio ICMS 110/2007.

### **5.3. A base de cálculo do ICMS-ST nas vendas de combustíveis derivados de petróleo**

O Convênio ICMS 110/2007 estabelece as operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, que poderão se submeter ao regime de substituição tributária, a critério de cada unidade federada. No referido regime, o recolhimento do imposto de toda a cadeia de comercialização<sup>46</sup> será realizado de forma antecipada por um único sujeito passivo, mediante a utilização de uma base de cálculo em que se presume o preço do produto ao consumidor final.

---

46 O ICMS dos combustíveis deve ser recolhido para a Unidade Federada - UF em que ocorrer o consumo do produto. Caso o combustível tenha sido adquirido pela distribuidora de combustível de uma UF distinta da que o produto for consumido, a distribuidora deverá efetuar o recolhimento do ICMS complementar ou surgirá o direito ao ressarcimento decorrente da diferença entre as alíquotas e a base de cálculo presumida estabelecida por cada UF.

Nos casos específicos da gasolina automotiva e do óleo diesel, os substitutos tributários ainda serão responsáveis pelo recolhimento do imposto relativo à parcela de biocombustível adicionada ao derivado de petróleo em razão da mistura obrigatória<sup>47</sup>.

Com o objetivo de compreender o critério a ser adotado para apuração da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária - ICMS-ST, fundamentado no Convênio ICMS nº 110/2007 e na Lei Complementar 87/96 para operações com os combustíveis derivados de petróleo contemplados com a não incidência prevista no art. 155, § 2º, X, b da Constituição Federal/1988, se faz necessário, preliminarmente, analisar o desenvolvimento da normatização da matéria desde do Convênio ICMS 10/1989 até o atual 110/2007.

Em meio a um cenário de controle do Estado dos preços, margens de lucro e fretes na comercialização de combustíveis<sup>48</sup>, o Convênio ICMS 10/1989 definiu em sua cláusula segunda a base de cálculo do ICMS-ST devido pelas distribuidoras de combustíveis, como sendo o preço de final de venda a consumidor final, que depois foi alterado para o preço máximo ou único a consumidor fixado pela autoridade competente.

Ademais, definiu que, na falta dos critérios precitados, a base de cálculo seria o preço estabelecido pela autoridade competente para o distribuidor-substituto, somado a ele qualquer valor de encargo transferível ou cobrado, sendo acrescido, ainda, o montante do valor resultante da

---

47 A Resolução 23/2017 do Conselho Nacional de Política Energética, publicada em 30 de novembro de 2017, estabeleceu o percentual de mistura de biodiesel 10% adicionado ao óleo diesel. Assim, esse percentual de mistura de biodiesel deve ser considerado no cálculo do ICMS-ST devido nas operações de venda de óleo diesel A.

48 “A partir dos anos 1990, o Estado modificou a sua forma de atuação em diversos setores da economia brasileira. Nas indústrias de petróleo e de biocombustíveis, iniciou-se um processo de liberalização dos preços dos derivados em toda a cadeia produtiva, além de gradual redução dos subsídios governamentais. Mas foi somente a partir da Lei nº 9.478/1997 - a Lei do Petróleo - que a liberalização no mercado de combustíveis automotivos se deu de modo mais efetivo, tendo sido concluída em 31 de dezembro de 2001. A partir desta data, portanto, os reajustes nos preços dos combustíveis cabem exclusivamente a cada agente econômico – do poço ao posto revendedor –, que estabelecem seus preços de venda e margens de comercialização em cenário de livre concorrência. Logo, nenhum órgão de Estado ou de governo tem atribuições de tabelamento ou controle de preços ou quantidades para comercialização de combustíveis automotivos.” Fonte: [http://www.anp.gov.br/?pg=56566&m=liberaçã](http://www.anp.gov.br/?pg=56566&m=libera%C3%A7%C3%A3o%20dos%20pre%C3%A7os%20e%20quantidades%20para%20comercializa%C3%A7%C3%A3o%20de%20combust%C3%ADveis%20automotivos) dos preços&t1=&t2=liberação dos preços&t3=&t4=&ar=0&ps=1&1454030646953

aplicação sobre ele os percentuais de margem de lucro estabelecidos no Convênio ICM 66/88. Vejamos:

**Convênio ICMS 10/1989**

“Cláusula segunda - A base de cálculo para efeito de retenção do imposto, nas saídas promovidas pelo substituto a varejista, é o preço máximo ou único a consumidor fixado pela autoridade competente, excluído o IVVC de competência municipal.

§ 1º Na falta de preço a que se refere esta Cláusula, a base de cálculo será o preço estabelecido pela autoridade competente para o distribuidor-substituto, somado a ele qualquer valor de encargo transferível ou cobrado, acrescido, ainda, o montante do valor resultante da aplicação sobre ele dos seguintes percentuais de margem de lucro a que se refere o artigo 17 do Anexo Único do Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988”.

Em 1992, com a revogação do Convênio ICMS 10/1989 pelo 105/1992, o critério para definição da base de cálculo do ICMS-ST não sofreu alterações, conforme a seguir:

**Convênio ICMS 105/92 (redação dada pelo Convênio ICMS 28/96)**

Cláusula segunda A base de cálculo é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado pela autoridade competente.

§ 1º Na falta do preço a que se refere esta cláusula, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido pela autoridade competente para o remetente, ou em caso de inexistência deste, o valor da operação, acrescidos, em ambos os casos, do valor de qualquer encargo transferível ou cobrado do destinatário, adicionados, ainda, do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais de margem de lucro, ressalvado o disposto no § 2º:

(...)

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, caso o remetente, sujeito passivo por substituição tributária, seja refinaria de petróleo ou suas bases, aplicar-se-ão os percentuais de margem de lucro constantes da Tabela III do Anexo Único, observando-se, quanto ao valor da operação, o preço FOB.

O conceito de margem de lucro foi ampliado passando a ser denominado de margem de valor agregado com a publicação do Convênio ICMS 70/1997 e da Lei Complementar 87/96. Nesse mesmo período, foi iniciado o processo de liberação dos preços dos combustíveis derivados de petróleo, finalizado em 31/01/2001, conforme art. 69 da Lei 9.478/2001.

Em 1996 foi instituída a Lei Complementar 87/96, que, dentre outros assuntos, dispôs sobre a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituírem o ICMS. Além disso, em seu artigo 8º, que será explorado adiante, foram definidos os critérios para apuração da base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária.

Em 1999, o Convênio ICMS 105/92 foi revogado pelo 3/1999. No entanto, a apuração da base de cálculo do ICMS-ST dos combustíveis derivados de petróleo, apesar de ter sofrido pequenas alterações em relação ao Convênio revogado, manteve a sua essência praticamente intacta. A saber:

**Convênio ICMS 3/99**

**Cláusula terceira** A base de cálculo é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente.

§ 1º Na falta do preço a que se refere o "caput", a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o substituto, 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:

(...)

§ 2º Na hipótese da cláusula anterior, na falta do preço a que se refere o "caput", a base de cálculo será o montante formado pelo valor da mercadoria constante no documento de importação, que não poderá ser inferior ao valor que serviu de base de cálculo para o Imposto de Importação, acrescido dos valores correspondentes a tributos, inclusive o ICMS devido pela importação, contribuições, frete, seguro e outros encargos devidos pelo importador, adicionado, ainda, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado previstos no Anexo III.

### **5.3.1. Introdução do PMPF – preço médio ponderado a consumidor final – na sistemática de substituição tributária dos combustíveis**

O PMPF foi introduzido na sistemática de substituição tributária pelo Convênio ICMS 139/2001. Antes do referido Convênio, o ICMS-ST era calculado por meio das Margens de Valor Agregado (MVA) fixas contidas nos anexos do Convênio ICMS 3/99.

O Convênio 139/2001 introduziu o PMPF na sistemática do ICMS-ST por meio da sua cláusula segunda, conforme a seguir:

"Estabelece a forma de cálculo da margem de valor agregado para as operações com gasolina, diesel, querosene de aviação e gás liquefeito de petróleo.

(...)

**Cláusula primeira** Em substituição aos percentuais previstos nos Anexos I e II a que se referem os incisos I e II do § 1º e no Anexo III a que se refere o § 2º, todos da cláusula terceira do Convênio ICMS 03/99, de 16 de abril de 1999, ao disposto no Convênio ICMS 91/02, de 28 de junho de 2002, bem como no Convênio ICMS 70/97, de 25 de julho de 1997, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a adotar nas operações promovidas por estabelecimento fabricante ou importador, a margem de valor agregado obtida na forma deste convênio, relativamente às saídas subseqüentes com gasolina, diesel, querosene de aviação e gás liquefeito de petróleo.

**Cláusula segunda** A margem de valor agregado será obtida mediante aplicação da seguinte fórmula, a cada operação:  $MVA = \{ [PMPF \times (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) \times (1 - AEAC)] - 1 \} \times 100$

Parágrafo único. Para efeito desta cláusula, considera-se:

I - MVA: margem de valor agregado, expressa em percentual;

II - PMPF: preço médio ponderado a consumidor final do combustível considerado, com ICMS incluso, praticado em cada unidade federada, expresso em moeda corrente nacional e apurado nos termos da cláusula quarta, exceto seu inciso III, do Convênio ICMS 70/97, de 25 de julho de 1997;

III - ALIQ: alíquota do ICMS aplicável à operação praticada pelo fabricante ou importador, salvo na hipótese de operação interestadual, em que assumirá o valor zero;

IV - VFI: valor da aquisição pelo importador ou o valor da operação praticada pelo estabelecimento fabricante ou importador, sem ICMS, expresso em moeda corrente nacional;

V - FSE: valor constituído pela soma do frete sem ICMS, seguro, tributos, exceto o ICMS relativo à operação própria, contribuições e demais encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, expresso em moeda corrente nacional;

VI - AEAC: índice de mistura do álcool etílico anidro carburante na gasolina C, salvo quando se tratar de outro combustível, em que assumirá o valor zero.

**Cláusula terceira** O PMPF a que se refere a cláusula segunda será divulgado mediante Ato COTEPE publicado no Diário Oficial da União."

Da análise do Convênio ICMS 139/2001, verificamos que o PMPF foi introduzido no regime de substituição tributária dos combustíveis como uma variável em uma fórmula de cálculo para obtenção de uma MVA.

### 5.3.2. A apuração da base de cálculo do ICMS-ST com o PMPF

Em agosto de 2002, foi publicado o Ato Cotepe ICMS nº 20/2002, com a aprovação do Manual de Instruções de preenchimento dos Anexos do Convênio ICMS 3/99. Em seu item 3.5.2.10, da redação original do Ato Cotepe citado acima, o referido manual traz a instrução de que o cálculo do ICMS-ST das Unidades Federadas que utilizam o PMPF deve ser realizado de acordo com a fórmula do Convênio ICMS 139/01.

"3.5.2.10. BASE DE CÁLCULO DA ST- Total da Base de Cálculo da ST na UF de destino. A base de cálculo da ST será calculada de acordo com o § 1º da cláusula décima quinta do Convênio ICMS 03/99:

(...)

2) Nas remessas para comercialização:

(...)

b2) para as UF que adotam o PMPF, publicado mediante Ato COTEPE, em substituição a MVA do Anexo II, deverá ser utilizada a MVA apurada de acordo fórmula prevista no Convênio ICMS139/01;"

Após a publicação do Convênio ICMS 110/2007, a redação da letra b2, do item 3.5.2.10, do referido manual, não teve a sua essência alterada, conforme veremos a seguir:

“b2) para as UF que adotam o PMPF, publicado mediante Ato COTEPE, em substituição a MVA do Anexo II, deverá ser utilizada a MVA apurada de acordo fórmula prevista na cláusula nona do Convênio ICMS 110/07;”

Com a revogação do Ato Cotepe 20/2002 pelo Ato Cotepe ICMS 13/2014, a redação foi mantida nos mesmos termos. A saber:

“b2) para as UF que adotam o PMPF, publicado mediante Ato COTEPE, em substituição a MVA do Anexo II, deverá ser utilizada a MVA apurada de acordo fórmula prevista na cláusula nona do Convênio ICMS 110/07;”

Com a publicação do Convênio ICMS nº110/2007, a fórmula da Cláusula segunda do Convênio ICMS 139/2001 foi mantida com uma pequena alteração para comportar a mistura do biodiesel no óleo diesel, com a troca da variável AEAC para IM (índice de mistura). A seguir:

“**Cláusula nona** Em substituição aos percentuais de margem de valor agregado de que trata a cláusula oitava, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a adotar, nas operações promovidas pelo sujeito passivo por substituição tributária, relativamente às saídas subsequentes com combustíveis líquidos e gasosos derivados ou não de petróleo, a margem de valor agregado obtida mediante aplicação da seguinte fórmula, a cada operação:  $MVA = \{ [PMPF \times (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) \times (1 - IM)] / FCV - 1 \} \times 100$ , considerando-se:”

Nessa mesma linha, a cláusula primeira do Ato Cotepe 30/2015, que divulgou o novo leiaute da tabela de PMPF, indica que os preços médios ponderados ao consumidor final divulgados em Ato Cotepe PMPF, referem-se ao §2º da cláusula nona do Convênio 110/2007. Vejamos:

Art. 1º Fica aprovado leiaute da tabela a ser utilizada para publicação do preço médio ponderado a consumidor final - PMPF, de que trata o § 2º da cláusula nona do Convênio ICMS 110/07, de 28 de setembro de 2007, no seguinte formato:

### 5.3.3 Convênio ICMS 110/2007

Passamos agora para análise da base de cálculo do ICMS-ST, com fundamento no Convênio ICMS nº 110/2007, especificamente em relação as cláusulas sétima, oitava, nona e décima primeira, para as mercadorias contempladas com a não incidência prevista no art. 155, § 2º, X, b da CF/88.

Considerando que hoje a autoridade pública não fixa preço máximo ou único de venda dos combustíveis ao consumidor, nem preço de venda do produtor, como no passado recente, o critério previsto na cláusula sétima do Convênio ICMS nº110/2007 não tem aplicabilidade atualmente.

**Cláusula sétima** A base de cálculo do imposto a ser retido é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente.

Para os produtos que estão divulgados na lista dos Atos Cotepe ICMS 29 e 30 de 2015 (como por exemplo do Diesel S10, Gasolina Automotiva Comum, dentre outros), pode-se determinar uma das duas regras a seguir:

(i) **“Cláusula oitava** Na falta do 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, pelo 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 percentuais de margem de valor agregado divulgados mediante Ato COTEPE publicado no Diário Oficial da União.”

Primeiramente, faremos alguns esclarecimentos iniciais para melhor compreender a cláusula oitava, transcrita acima. Destaca-se que as pesquisas realizadas para definir a MVA (cláusula oitava) e o PMPF, conforme determina o Convênio ICMS 52/2017 (Seção II), é que garantem a pertinência e a aderência entre a base de cálculo da substituição tributária progressiva e o preço de mercado. Com fundamento neste raciocínio, o Superior Tribunal de Justiça traçou a distinção entre a denominada (i) pauta fiscal, (ii) o arbitramento e o (iii) sistema da substituição tributária “para frente” do ICMS, conforme se compreende do julgado no Recurso em Mandado de Segurança 18.677, de 20/06/2005, cuja ementa dispõe:

TRIBUTÁRIO. RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. BASE DE CÁLCULO.

PAUTA FISCAL. ILEGALIDADE.

1. Segundo orientação pacificada neste Corte, é indevida a cobrança do ICMS com base em regime de pauta fiscal. Precedentes.

2. O art. 148 do CTN somente pode ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando, certa a ocorrência do fato impositivo, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda

Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa.

3. Ao final do procedimento previsto no art. 148 do CTN, nada impede que a administração fazendária conclua pela veracidade dos documentos fiscais do contribuinte e adote os valores ali consignados como base de cálculo para a incidência do tributo. Do contrário, caso se entenda pela inidoneidade dos documentos, a autoridade fiscal irá arbitrar, com base em parâmetros fixados na legislação tributária, o valor a ser considerado para efeito de tributação.

3. O art. 8º da LC n.º 87/96 estabelece o regime de valor agregado para a determinação da base de cálculo do ICMS no caso de substituição tributária progressiva. Na hipótese, como não há o valor real da mercadoria ou serviço, já que o fato gerador é antecipado e apenas presumido, o dispositivo em tela determina o procedimento a ser adotado, assim resumido: quando o produto possuir preço máximo de venda no varejo, fixado pela autoridade competente ou pelo fabricante, a base de cálculo do ICMS antecipado será esse preço, sem nenhum outro acréscimo (IPI, frete etc); quando o produto não for tabelado ou não possuir preço máximo de venda no varejo, a base de cálculo do ICMS antecipado é determinada por meio de valor agregado. Sobre uma determinada base de partida, geralmente o valor da operação anterior, é aplicado um percentual de agregação, previsto na legislação tributária, para se encontrar a base de cálculo do ICMS antecipado.

4. Não há que se confundir a pauta fiscal com o arbitramento de valores previsto no art. 148 do CTN, que é modalidade de lançamento.

Também não se pode confundí-la com o regime de valor agregado estabelecido no art. 8º da LC n.º 87/96, que é técnica adotada para a fixação da base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária progressiva, levando em consideração dados concretos de cada caso. Já a pauta fiscal é valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo.

5. Recurso ordinário conhecido e provido.

Nesse sentido, pela análise do julgado, concluímos que a pesquisa é pressuposto de validade de adoção do regime de substituição tributária progressiva, em qualquer de suas modalidades (MVA ou PMPF), não sendo admitido o regime de pauta fiscal.

Observa-se que o “preço estabelecido por autoridade competente para o sujeito passivo por substituição tributária” se assemelha ao que a doutrina e jurisprudência denominaram de pauta fiscal, que não foi recepcionado pelo art. 8º da Lei 87/96.

A MVA fixa, prevista na Cláusula oitava do Convênio ICMS nº 110/2007, é adotada por exemplo, pelo Estado da Bahia<sup>49</sup>, tendo seus percentuais definidos no Ato Cotepe ICMS 42/2013, com suas alterações.

---

49 A Bahia é único Estado do país que para apuração da base de cálculo do ICMS-ST nas vendas de gasolina e óleo diesel que impõe ao contribuinte efetuar a comparação entre o resultado obtido com o PMPF e a MVA fixa, devendo ser adotado o maior valor.



O segundo critério é o denominado cálculo do ICMS-ST por PMPF ou MVA com PMPF, com fulcro na cláusula nona do Convênio ICMS nº 110/2007.

(ii) Cláusula nona Em substituição aos percentuais de margem de valor agregado de que trata a cláusula oitava, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a adotar, nas operações promovidas pelo sujeito passivo por substituição tributária, relativamente às saídas subseqüentes com combustíveis líquidos e gasosos derivados ou não de petróleo, a margem de valor agregado obtida mediante aplicação da seguinte fórmula, a cada operação:

$$MVA = \{ [PMPF \times (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) \times (1 - IM)] / FCV - 1 \} \times 100, \text{ considerando-se: (...)}$$

Prevista na Cláusula nona do Convênio ICMS nº 110/2007, a fórmula pode ser adotada pelos Estados em substituição à MVA que trata a cláusula oitava, adotado por Minas Gerais, conforme a seguir:

#### Regulamento do ICMS/MG

Art. 76. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subseqüentes é:

I - nas operações com gasolina automotiva, óleo diesel, querosene de aviação e gás liquefeito de petróleo, o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, ainda que o transporte seja executado pelo próprio adquirente, seguro, tributos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) obtido pela fórmula estabelecida no § 1º deste artigo;

(...)

§ 1º A margem de valor agregado a que se referem os incisos I e II do caput será obtida mediante a aplicação da seguinte fórmula, a cada operação:  $MVA = \{ [PMPF \times (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) \times (1 - IM)] / FCV - 1 \} \times 100$ , onde:

I - MVA é a margem de valor agregado, expressa em percentual;

II - PMPF é o preço médio ponderado a consumidor final do combustível considerado, com ICMS incluso, praticado no Estado, expresso em moeda corrente nacional e apurado nos termos da cláusula quarta, exceto seu inciso III, do Convênio ICMS 70/97, de 25 de julho de 1997, que será divulgado por ato da Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPE/ICMS), publicado no Diário Oficial da União;

III - ALIQ é a alíquota do ICMS aplicável à operação praticada pelo produtor nacional de combustíveis ou importador, salvo na hipótese de operação interestadual, em que assumirá o valor zero;

IV - VFI é o valor da aquisição pelo importador ou o valor da operação praticada pelo produtor nacional de combustíveis ou importador, sem ICMS, expresso em moeda corrente nacional;

V - FSE é o valor constituído pela soma do frete sem ICMS, seguro, tributos, exceto o ICMS relativo à operação própria, e demais encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, expresso em moeda corrente nacional;

VI - IM é o índice de mistura do álcool etílico anidro combustível na gasolina C, ou do biodiesel B100 na mistura com o óleo diesel, devendo ser utilizado o valor zero quando se tratar de outros combustíveis.

VII -FCV é o fator de correção do volume, divulgado em ato COTEPE, que corresponde à correção dos volumes, utilizados para a composição da base de cálculo do ICMS, dos combustíveis líquidos derivados de petróleo faturados a 20º C pelo produtor nacional de combustíveis ou por suas bases, pelos importadores ou pelos formuladores, para a comercialização à temperatura ambiente.

Na hipótese de operações com mercadorias não relacionadas nas tabelas dos Atos Cotepe 29 e 30 de 2015, será adotada a regra “genérica” prevista na cláusula décima primeira do Convênio ICMS 110/2007.

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:

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

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

De forma simplificada, segue o critério que deve ser adotado para definição da base de cálculo do ICMS-ST das mercadorias contempladas pela não-incidência do art. 155, § 2º, X, b da CF/88, conforme Convênio ICMS 110/2007:

- 1º - Preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente - Base legal: cláusula sétima do Convênio 110/2007. Não utilizado atualmente.
- 2º - MVA calculada com PMPF (denominado cálculo por PMPF) divulgada em Ato Cotepe/ PMPF - Base legal: cláusula nona do Convênio 110/2007.
- 3º - MVA publicada no Ato Cotepe ICMS 42/2013 e suas alterações - Base legal: cláusula oitava do Convênio 110/2007.
- 4º - MVA denominada “genérica” – Base legal: cláusula décima primeira do Convênio ICMS 110/2007.

O Convênio ICMS 110/2007 ainda prevê em sua cláusula décima segunda a hipótese de adoção de outros dois critérios em substituição à base de cálculo definida com base nas cláusulas oitava à décima primeira. A seguir:

Cláusula décima segunda Em substituição à base de cálculo determinada nos termos das cláusulas oitava à décima primeira, poderá ser adotada pelas unidades federadas, como base de cálculo, uma das seguintes alternativas:

I – o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador;

II – o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas na cláusula quarta do Convênio ICMS 70/97, de 25 de julho de 1997.

Pode-se inferir que o inciso II da cláusula décima segunda faculta aos Estados a possibilidade de adoção de uma base de cálculo composta pelo PMPF apenas. Não obstante, há que se registrar que o PMPF publicado em Ato Cotepe tem a sua aplicação restrita à fórmula da cláusula nona, conforme disposto no Ato Cotepe 30/2015 e instrução item 3.5.2.10 do Ato Cotepe 13/2014.

### 5.3.4. Fórmula de cálculo da cláusula nona do Convênio ICMS nº 110/2007

Observa-se que o legislador estabeleceu a regra de cálculo do ICMS-ST com PMPF utilizando os parâmetros definidos na cláusula nona do Convênio ICMS nº 110/2007. No que tange à fórmula em si, matematicamente é a expressão em percentual da margem de valor agregado quando calculado com PMPF, conforme demonstração matemática a seguir:

$$1) \text{ PMPF expresso de forma percentual: } MVA = \{[(PMPF \text{ ajustado}) / (VFI + FSE \text{ c/ ICMS})] - 1\} \times 100$$

$$2) \text{ PMPF ajustado} = (PMPF) / (1 - IM)$$

$$3) \text{ Valor faturado c/ ICMS} = (VFI + FSE \text{ c/ ICMS}) = (VFI + FSE \text{ s/ ICMS}) / (1 - ALIQ)$$

Substituindo as variáveis PMPF ajustado e VFI + FSE c/ ICMS na fórmula (parte entre colchetes)

$$4) MVA = \{ [(PMPF) / (1 - IM)] / [(VFI + FSE \text{ s/ ICMS}) / (1 - ALIQ)] - 1\} \times 100$$

Repete a primeira fração e multiplica pelo inverso da segunda para obter a fórmula do Convênio:

$$MVA = \{ [PMPF \times (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE \text{ s/ ICMS}) / (1 - ALIQ)] - 1\} \times 100$$

Sendo assim, de forma simplificada, podemos calcular o ICMS total (ST + próprio) da seguinte forma:

$$\text{ICMS total} = \text{PMPF ajustado} \times \text{ALIQ } \%$$

Obs.: A fórmula atende aos Estados em que a alíquota do ICMS-ST é igual a do ICMS próprio.

### 5.3.5. Fator de conversão volumétrica - FCV

Com o objetivo de corrigir distorções de volumes de comercialização, em virtude de ocorrer operação com o ICMS total faturado a 20° C pela refinaria e suas bases ou importador e comercializado pelas distribuidoras a temperatura ambiente, o que ocasiona supostas perdas de arrecadação em operações interestaduais por gerar repasse "a maior" de ICMS e que originalmente não foi retido pela Unidade Federada remetente, foi criado o FCV, conforme Convênio ICMS 61/2015.

Com a inclusão do FCV na fórmula da Cláusula Nona do Convênio ICMS nº 110/2007, o PMPF ajustado pela mistura de biocombustível e do FCV ficou da seguinte forma:

**$$\text{PMPF ajustado} = \text{PMPF} / [(1 - \text{IM}) \times \text{FCV}].$$**

Obs.: Na ausência do fator de conversão, considerar como 1 na fórmula.

Convém mencionar que, para os Estados do Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, será aplicada a fórmula sem a inclusão do FCV (conforme § 7º, da cláusula nona do Convênio ICMS 110/2007).

### 5.3.6. Convênio ICMS 110/2007 X art. 8º da Lei Complementar 87/96

Faremos agora um breve comparativo entre a previsão legal para apuração da base de cálculo do ICMS-ST da Lei Complementar 87/96 com o previsto no Convênio ICMS 110/2007, com o objetivo avaliar a subsunção da prevista no referido convênio a norma complementar.

Vejamos o art. 8º da Lei Complementar 87/96:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

(...)

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do **caput**, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

As disposições do art. 8º da Lei Complementar podem ser correlacionadas com o Convênio ICMS 110/2007 da seguinte forma:

- a) Cláusula sétima do Convênio ICMS 110/2007 com §2º do art.8º da Lei Complementar 87/96;
- b) A cláusula oitava do Convênio ICMS 110/2007 possui em seu bojo dois critérios, sendo o primeiro a denominada pauta fiscal, na qual entendemos não ter sido recepcionado pela Lei Complementar 87/96. O segundo critério é o da MVA que reflete o inciso II do art.8º da Lei Complementar 87/96.
- c) Cláusula nona do Convênio ICMS 110/2007<sup>50</sup> com inciso II do art.8º da Lei Complementar 87/96;
- d) Cláusula décima primeira do Convênio ICMS 110/2007 com inciso II do art.8º da Lei Complementar 87/96. Cabe assinalar que em nosso entendimento a inclusão do FCV no cálculo do ICMS-ST não possui respaldo pela Lei Complementar 87/96.
- e) Inciso primeiro da cláusula décima segunda com § 3º do art. do art.8º da Lei Complementar 87/96;
- f) Inciso segundo da cláusula décima segunda do Convênio ICMS 110/2007 com § 6º do art. do art.8º da Lei Complementar 87/96.

## 5.4. Conclusões

---

<sup>50</sup> O Estado de Minas Gerais ao incorporar a fórmula da cláusula nona do Convênio ICMS 110/2007 no Regulamento, corrigiu um erro na descrição da variável VFI.

A substituição tributária se tornou um pilar importante para viabilidade arrecadatária do ICMS. Tamanha é a relevância da técnica que surge a dúvida se haverá ICMS sem substituição tributária. Aos mais otimistas que torcem para o fim do intrincado imposto, lembramos que os setores fazendários construíram ferramentas avançadas para fazer frente a complexidade do ICMS e garantirem a entrada de recurso aos cofres públicos.

No tocante a decisão do STF, outra questão que ainda será objeto de maior aprofundamento pelos Estados é a possibilidade de receberem os complementos do imposto nos casos em que as vendas sejam efetivadas por um valor superior ao recolhido antecipadamente.

A substituição tributária dos combustíveis atualmente adota contornos tão complexos que podem exercer um papel inibitório no exercício do direito à restituição do valor pago a maior em relação ao imposto recolhido antecipadamente. Aos que previam uma enxurrada de pedidos de restituição, abarrotando as fazendas estaduais, tal fato ainda não ocorreu. Contudo, buscar uma forma mais simples e automatizada de tributação, reduzindo o custo de conformidade tributária, vem se tornando uma necessidade imperiosa para os agentes econômicos do setor de combustíveis.

## **6. TRIBUTAÇÃO NA COMERCIALIZAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS**

No presente capítulo, apresentaremos aspectos práticos no cálculo dos tributos incidentes sobre as vendas de gasolina e óleo diesel, nos quais irão incidir a CIDE – Combustíveis, PIS, COFINS, ICMS próprio e ICMS-ST.

As vendas de gasolina A (e suas correntes), exceto gasolina de aviação, e óleo diesel A (e suas correntes) por produtores e importadores estão submetidas ao regime de incidência concentrada das contribuições ao PIS, COFINS e à CIDE.

A Contribuição para o PIS e a COFINS incidentes sobre gasolina A (exceto de aviação) e o óleo diesel A, são calculados aplicando-se alíquotas diferenciadas concentradas sobre a receita bruta

auferida com as vendas destes produtos, efetuadas pelos produtores, importadores e refinarias de petróleo, reduzindo-se a zero as alíquotas aplicadas sobre a receita auferida com as vendas desses produtos pelos distribuidores e comerciantes varejistas.

O legislador também assegurou contribuições fixas sobre unidade de medida a serem aplicadas sobre os mesmos produtos. Dessa forma, o fabricante de gasolina A ou de óleo diesel A tem a opção de escolher entre as alíquotas ad valorem ou específicas (ad rem), como se denota da leitura do art. 23 da Lei 10.865/2004.

### 6.1 Metodologia de cálculo dos tributos incidentes nas vendas internas de gasolina automotiva C

A seguir, apresentaremos a metodologia de cálculo do ICMS-ST da gasolina automotiva C:

$$\text{Base de Cálculo do ICMS} = \frac{[(\text{Preço de realização} \times \text{Quantidade}) + \text{CIDE} + \text{PIS} + \text{COFINS}]}{(1 - \% \text{ ICMS})}$$

$$\text{ICMS PRÓPRIO} = \text{Base de Cálculo} \times \% \text{ ICMS}$$

Exemplo: Venda interna de gasolina – MG

Variáveis para o cálculo	
Preço de realização	R\$ 3,16
Quantidade/Unidade de Medida	300.000 litros => 300 m <sup>3</sup>
Valor total do produto s/ tributos	R\$ 948.000,00
PIS/COFINS	R\$ 792,50/m <sup>3</sup>
CIDE	R\$ 100/m <sup>3</sup>
ICMS	31%

<b>Cálculo do ICMS, PIS, COFINS e CIDE-Combustíveis</b>		<b>Totais</b>
Base de Cálculo do ICMS	$\frac{[(\text{Preço de realização} \times \text{Qtde}) + \text{CIDE} + \text{PIS} + \text{COFINS}]}{(1 - \% \text{ ICMS})}$	R\$ 1.761.956,52
ICMS Próprio	$\text{ICMS} = \text{Base de Cálculo} \times \% \text{ ICMS}$	R\$ 546.206,52
PIS/COFINS	Quantidade x Alíquota	R\$ 237.750,00
CIDE	Quantidade x Alíquota	R\$ 30.000,00

### **Cálculo do ICMS-ST**

<b>Variáveis para o cálculo</b>	
PMPF	R\$ 4,4203
Alíquota ICMS-ST	31%
IM	27%
FCV	0,9956
Quantidade	300.000



<b>Cálculo do PMPF Ajustado, para fins de definição do ICMS-ST devido, no caso, ao Estado de MG</b>		<b>Totais</b>
PMPF Ajustado	$PMPF / [(1 - IM) \times FCV]$	6,0819
ICMS Total	PMPF ajustado x Alíquota x volume	565.622,85
ICMS Próprio	Base de Cálculo do ICMS x Alíquota	546.206,52
<b>ICMS-ST</b>	<b>ICMS Total - ICMS Próprio</b>	<b>19.416,33</b>

<b>Totais</b>	
Valor total do produto s/ tributos	R\$ 948.000,00
ICMS próprio	R\$ 546.206,52
PIS/COFINS	R\$ 237.750,00
CIDE	R\$ 30.000,00
Valor total do produto c/ tributos	R\$ 1.761.956,52
ICMS-ST	19.416,33
<b>Total da NF-e</b>	<b>R\$ 1.781.372,85</b>

## 6.2 Metodologia de cálculo dos tributos incidentes nas vendas internas de óleo diesel B

A seguir, apresentaremos a metodologia de cálculo do ICMS-ST do óleo diesel b:

$$\text{Base de Cálculo do ICMS} = \frac{[(\text{Preço de realização} \times \text{Qtde}) + \text{CIDE} + \text{PIS} + \text{COFINS}]}{(1 - \% \text{ ICMS})}$$

$$\text{ICMS PRÓPRIO} = \text{Base de Cálculo} \times \% \text{ ICMS}$$

**Exemplo: Venda interna de óleo diesel – SP**

<b>Variáveis para o cálculo</b>	
Preço de realização	R\$ 2,375
Quantidade/Unidade de Medida	400.000 litros => 400 m <sup>3</sup>
Valor total do produto s/ tributos	R\$ 950.000,00
PIS/COFINS	R\$ 461,50/m <sup>3</sup>
CIDE	R\$ 50,00/m <sup>3</sup>
ICMS	12%

<b>Cálculo do ICMS, PIS, COFINS e CIDE-Combustíveis</b>		<b>Totais</b>
Base de Cálculo do ICMS	$\frac{[(\text{Preço de realização} \times \text{Qtde}) + \text{CIDE} + \text{PIS} + \text{COFINS}]}{(1 - \% \text{ ICMS})}$	R\$ 1.312.045,45
ICMS Próprio	$\text{ICMS} = \text{Base de Cálculo} \times \% \text{ ICMS}$	R\$ 157.445,45
PIS/COFINS	Quantidade x Alíquota	R\$ 184.600,00
CIDE	Quantidade x Alíquota	R\$ 20.000,00

### Cálculo do ICMS-ST

<b>Variáveis para o cálculo</b>	
PMPF	R\$ 3,2430
Alíquota ICMS-ST	12%
IM	8%
FCV	0,9976
Quantidade	400.000

<b>Cálculo do PMPF Ajustado, para fins de definição do ICMS-ST devido, no caso, ao Estado de MG</b>		<b>Totais</b>
PMPF Ajustado	$PMPF / [(1 - IM) \times FCV]$	3,53348
ICMS Total	PMPF ajustado x Alíquota x volume	169.607,06
ICMS Próprio	Base de Cálculo do ICMS x Alíquota	157.445,45
<b>ICMS-ST</b>	<b>ICMS Total - ICMS Próprio</b>	<b>12.161,60</b>

<b>Totais</b>	
Valor total do produto s/ tributos	R\$ 950.000,00
ICMS	R\$ 157.445,45
PIS/COFINS	R\$ 184.600,00
CIDE	R\$ 20.000,00
Valor total do produto c/ tributos	R\$ 1.312.045,45
ICMS-ST	R\$ 12.161,60
<b>Total da NF-e</b>	<b>R\$ 1.324.207,06</b>

## **7. DISTORÇÕES NO MODELO ATUAL DE TRIBUTAÇÃO DOS COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES**

### **7.1. A exigência do estorno de crédito de ICMS das saídas interestaduais petróleo e seus derivados combustíveis e lubrificantes**

A Constituição Federal dispõe no artigo 155, §2º, II, “b”, que as operações isentas ou não tributadas implicam anulação dos créditos relativos às operações anteriores. Em observância ao comando constitucional de disciplinar o regime de compensação do ICMS, a Lei Complementar nº 87/1996 vedou, no artigo 20, parágrafo 3º, o crédito relativo à entrada de mercadorias para comercialização ou integração ou consumo em processo de industrialização quando a saída for não tributada ou isenta. Em tais circunstâncias, dá-se a obrigatoriedade de estornar o crédito de ICMS, sendo vedado o seu aproveitamento, salvo quando a legislação dispuser expressamente em contrário, conforme preceitua o § 6º do artigo precitado.

A mesma lei dispõe no artigo 21 que, caso tenha ocorrido o creditamento no momento da entrada da mercadoria, deve ser efetuado o estorno dos valores, e no parágrafo 3º, que o estorno não impede a utilização do mesmo crédito em operações posteriores tributadas com a mesma mercadoria.

Da leitura sistêmica da Lei Complementar 87/97, pode-se inferir que o legislador previu duas situações distintas para mitigar a cumulatividade do ICMS, quais sejam: (i) autorizou aos Estados a concederem a manutenção do crédito de ICMS, mediante lei estadual, conforme estabelece o art. 20, § 6º, inciso II. Nesse cenário enquadrados, por exemplo, os casos em que lei estadual permite a manutenção dos créditos de ICMS nas saídas interestaduais de petróleo e seus derivados combustíveis e lubrificantes; e (ii) permitiu a utilização dos créditos em operações posteriores, sujeitas ao imposto, com a mesma mercadoria, conforme art. 21, § 3º. Nesta hipótese se enquadraria situação em que a Unidade Federada autorizasse o estabelecimento destinatário de combustível derivado de petróleo em operação interestadual, amparada pela não incidência, a compensar o crédito estornado no estabelecimento do remetente decorrente da saída interestadual do combustível.

Em relação a segunda hipótese, Vittorio Cassone<sup>51</sup> entende que a norma que se coaduna com princípio da não cumulatividade do ICMS é a do artigo 21, parágrafo 3º da Lei Complementar nº 87/1996, conforme transcrito a seguir.

“O § 3º do art. 21 bem se harmoniza com o princípio da não cumulatividade do ICMS, ao permitir o crédito em operações posteriores àquelas referidas no art. 20, § 3º. A nosso ver, a primeira operação seria aquela em que o crédito não é permitido, em face da não integração ao consumo, comercialização ou prestação, não dando ensejo a subsequente saída tributada (art. 20, § 3º); as operações posteriores seriam aquelas em que um terceiro estabelecimento receberia tais bens ou mercadorias desoneradas do ICMS – e que, apesar disso, permitiria o crédito (desde que a mesma mercadoria seja objeto de saída tributada ou enquadrada nos casos de manutenção de crédito – art. 21, §3º), obedecidas as demais regras a respeito do crédito, manutenção ou estorno (da LC 87/96).” (grifos nossos).

Contudo, registramos que até a presente data não temos registros de Unidade Federada que tenha regulado a matéria para o setor de combustível e lubrificantes. Fato este que impõe aos produtores de petróleo e refinadores que realizem operações interestaduais com petróleo e seus derivados combustíveis e lubrificantes o dever de realizar o estorno de crédito de ICMS.

O estudo da incidência do ICMS nas operações internas e interestaduais com petróleo e seus derivados requer o prévio exame do disposto na alínea “b” do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, que é caracterizado por parte da doutrina<sup>52</sup> como hipótese de imunidade, a qual, antecipadamente, discordamos.

Apesar das posições positivistas que consideram qualquer espécie de não incidência constitucional como imunidade, o STF já adotou posição diversa ao menos em duas ocasiões. A Suprema Corte tem atrelado o instituto da imunidade à concretização dos direitos e garantias fundamentais ou à proteção da federação. Nesse sentido, no RE 372600, o STF entendeu que é possível a supressão pelo constituinte derivado de dispositivo constitucional que estabeleça a não incidência do imposto, ressalvado a hipótese de proteção a direito ou garantia fundamental:

---

51 CASSONE, Vittorio. **ICMS – Lei Complementar nº 87/96 (Comentada artigo por artigo)**. São Paulo: IOB, 1996, p. 76.

52 RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 184 e ÁVILA, Humberto. “A Interpretação do Dispositivo Constitucional Relativo à não Incidência de ICMS nas Operações Interestaduais com Energia Elétrica”. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 219**. São Paulo: Dialética, dezembro de 2013. p. 57, 65 e 66.

IMUNIDADE. ART.153, § 2º, II, DA CF/88. REVOGAÇÃO PELA EC Nº 20/98. POSSIBILIDADE. 1. Mostra-se impertinente a alegação de que a norma art. 153, § 2º, II, da Constituição Federal não poderia ter sido revogada pela EC nº 20/98 por se tratar de cláusula pétrea. 2. Esta norma não consagrava direito ou garantia fundamental, apenas a imunidade do imposto sobre a renda a um determinado grupo social. Sua supressão do texto constitucional, portanto, não representou a cassação ou o tolhimento de um direito fundamental e, tampouco, um rompimento da ordem constitucional vigente. 3. Recurso extraordinário conhecido e improvido.

Na mesma linha de entendimento, o STF no RE 198.088-SP, pacificou que é legítima a incidência na entrada do Estado de combustível destinado ao consumo ou uso próprio do adquirente contribuinte do ICMS. Concluiu o Ministro Ilmar Galvão, que a não incidência constitucional nas operações interestaduais com os produtos enquadrados no art. 155, § 2º, X, “b”, da Constituição Federal, constitui simples instrumento de fixação de regra de repartição de receitas na Federação, considerando que:

[...] benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo.

Essa decisão encerrou a discussão jurídica acerca da possibilidade de conjugar a substituição tributária com a não incidência do ICMS das operações interestaduais com combustíveis. Na ocasião, Distribuidoras de combustível adquiriam combustíveis em operação interestadual solicitando que não fosse cobrado o ICMS-ST incidente na venda por força de liminar. Ademais, consolidou o entendimento de que o objetivo da desoneração era simplesmente estabelecer regra de repartição da receita do ICMS.

Na decisão, o STF descaracterizou a subsunção da hipótese de que trata o art.155, § 2º, X, “b”, da Constituição Federal como imunidade, sendo conceituada como instrumento para realização de distribuição de receitas entre os entes políticos.

Em relação a este ponto, é importante citar o posicionamento do Estado de São Paulo, anterior nº 62.398/2016, que revogou a previsão de manutenção de crédito nas saídas interestaduais de petróleo e seus derivados combustíveis e lubrificantes, manifestado na solução na Resposta à consulta tributária nº 802/2005, de 1º de fevereiro de 2006.

9. A não-incidência de que trata a alínea "b" do inciso X do § 2º do artigo 155 da CF/88 restringe-se ao Estado de origem, não abrangendo o Estado de destino da mercadoria. De fato, não se configura propriamente uma não-incidência, mas sim o deslocamento da tributação àqueles que realizem, no Estado onde ocorrer o consumo, operações de circulação das mercadorias ali enumeradas. Cumpre

salientar, por oportuno, que tal deslocamento da tributação ao Estado onde ocorre o consumo verifica-se ainda que a cobrança do imposto seja imputada ao remetente (localizado no Estado onde ocorre a saída interestadual) de combustíveis e lubrificantes, na condição de sujeito passivo por substituição.

10. O inciso III do artigo 68 do RICMS/2000, por sua vez, reforça o entendimento de que, em virtude de haver tributação no Estado de consumo, não há necessidade de estorno dos créditos referentes às citadas mercadorias objeto de saídas com destino a outros Estados. Tal dispositivo legal coaduna-se com o princípio da não-cumulatividade do ICMS, expresso no inciso I do § 2º do artigo 155 da CF/88.

11. Desse modo, consideramos correto o entendimento da Consulente, segundo o qual, para efeito de cálculo da relação a que se refere o inciso III do § 5º do artigo 20 da Lei Complementar 87/1996, consideram-se como tributadas as operações de saída interestaduais de lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo.

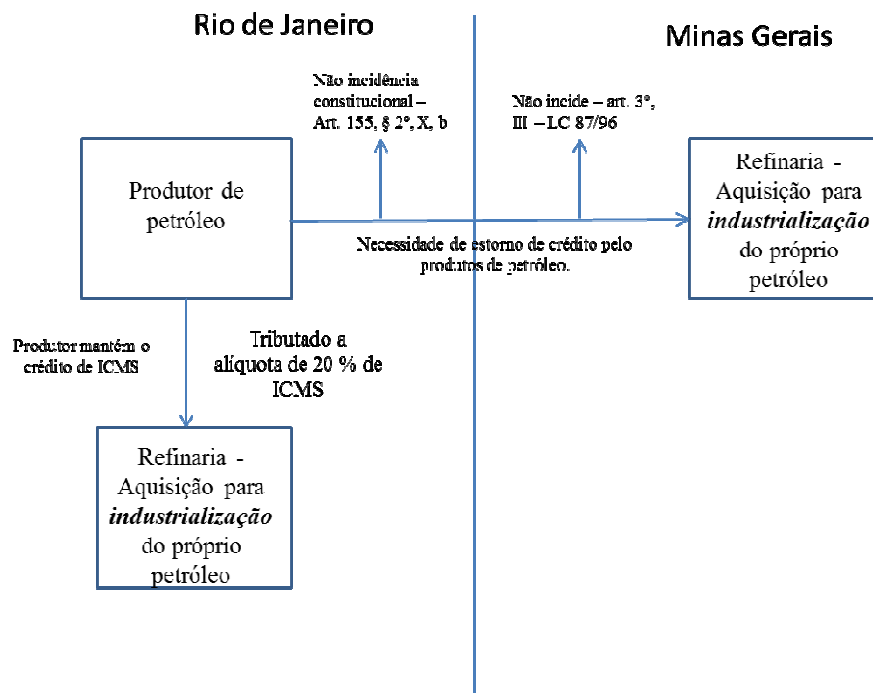
O entendimento de São Paulo, anterior à revogação do benefício de manutenção de crédito, nos parece razoável e apto a ser acolhido em discussão da esfera judicial. Nesse sentido, verifica-se que a ausência de regulamentação do aproveitamento de crédito em operações que são tributadas no Estado de destino inviabiliza o exercício do direito ao crédito e viola o princípio da não cumulatividade.

A não incidência do ICMS nas operações com petróleo pode representar um grave entrave para entrada de novos agentes ao setor de refino no Brasil.

Vejamos o exemplo em que uma refinaria localizada no Estado de Minas Gerais adquira petróleo de produtor localizados no Rio de Janeiro sem a incidência do ICMS na operação interestadual, que ensejará a obrigação de estorno de crédito pelo produtor de petróleo. Enquanto que outra refinaria localizada no Estado do Rio de Janeiro ao adquirir este mesmo produto, em operação interna, deverá arcar com 20% de ICMS sobre o valor de venda. Sendo que, a depender das saídas dos derivados de petróleo da refinaria, em operação interna ou interestadual, o estorno de crédito de ICMS deverá ser estornado.

A seguir a ilustração do cenário comparativo entre a aquisição interna e interestadual de petróleo.





## 7.2. Ressarcimentos e complementos nas vendas interestaduais

O ressarcimento do ICMS representa uma distorção do regime de substituição tributária decorrente da necessidade de efetuar pagamentos complementares ou solicitar o ressarcimento de ICMS em função das diferentes cargas tributárias entre as Unidades Federadas.

Nas operações interestaduais realizadas com combustíveis ou lubrificantes em que o imposto já tenha sido retido pelo sujeito passivo por substituição tributária, quando o valor do imposto devido à unidade federada de destino for diverso do cobrado na unidade federada de origem, serão adotados os seguintes procedimentos: (i) se superior, o remetente da mercadoria será responsável pelo recolhimento complementar, na forma e prazo que dispuser a legislação da unidade federada de destino; (ii) se inferior, a diferença será ressarcida ao remetente da mercadoria pelo seu fornecedor, nos termos previstos na legislação da unidade federada de origem.

Importante assinalar que as Distribuidoras têm considerado o ressarcimento de ICMS como um custo, tendo em vista a morosidade na recuperação dos valores ali envolvidos junto às Receitas Estaduais Fazendárias.

### 7.3. Conclusões

Os moldes atuais da não incidência nas operações interestaduais com petróleo e seus derivados combustíveis tem imposto ora ao produtor e ora ao refinador a exigência de efetuar o estorno de crédito de ICMS em flagrante violação da não cumulatividade do ICMS. No cenário em que se busque a atrair novos agentes para o setor de refino, se torna imprescindível revisitar os ditames do art. 155, § 2º, X, b da Constituição Federal e corrigir a distorção precitada.

Na hipótese em que seja adotada a alíquota específica e uniforme para cada espécie de produto, a monofasia equacionará distorção tributária que assola a distribuição de combustíveis, eliminando a necessidade de efetuar complementos ou pleitear ressarcimento de imposto. Além disso, tal medida possui uma caráter simplificados, na medida em que adota regra única para todos os Estados.

## 8. O PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 25/2003

Neste capítulo abordaremos o PLC nº 25/2003, de autoria do deputado Eliseu Resende, que define os combustíveis e lubrificantes sobre os quais incidirá, uma única vez, o ICMS, conforme estabelece o art. 155, § 2º, XII, “h”, na redação dada pela EC nº 33/2001.

Em seu art. 2º, o PLC 25/2003 elenca os combustíveis e lubrificantes que ficarão sujeitos a monofasia do ICMS. Vejamos:

Art. 2º Os combustíveis e lubrificantes sobre os quais incidirá o ICMS uma única vez, qualquer que seja sua finalidade, são os seguintes:

I – gasolina;

II – diesel;

III – álcool combustível;

IV – querosene de aviação;

V – querosene iluminante;

VI – óleos combustíveis e coque;

VII – gás natural veicular;

VIII – lubrificantes derivados de petróleo resultantes da mistura com aditivos;

IX – hidrocarbonetos líquidos derivados de petróleo e hidrocarbonetos líquidos derivados de gás natural utilizados em mistura mecânica para a produção de gasolinas ou de diesel, de conformidade com as normas estabelecidas pela Agência Nacional do Petróleo.

Entendemos que deva ser incluído na relação de produtos o biodiesel, o etanol anidro, produtos que são adicionados pelas Distribuidora na gasolina A e no óleo diesel A, e a gasolina de aviação. Além disso, o Gás Liquefeito de Petróleo – GLP também deve ser incluído, considerando que atualmente o produto está sujeito a substituição tributária.

Por outro lado, entendemos que o coque deve ser retirado da lista por se tratar-se de um produto que está fora da sistemática da não incidência do ICMS nas operações interestaduais, por se tratar de combustível sólido derivado de petróleo. Caso permaneça, o produto da arrecadação das operações com o coque será deslocado do Estado produtor para o Estado consumidor.

Importante mencionar que, no processo produtivo de lubrificantes, a refinaria produz o óleo básico que servirá de insumo para produção dos lubrificantes acabados nos mencionados no inciso VIII. Nesse contexto, a regra de tributação do óleo básico produzido pelas refinarias deve ser adequada de modo a não provocar uma cumulatividade do ICMS na refinaria.

O inciso IX apresenta produtos que ainda passarão por um processo de industrialização para se tornarem combustíveis acabados. Por esta razão, recomendamos a exclusão ou a inclusão de regra de diferimento para o momento da saída do combustível acabado, com previsão de manutenção de crédito do estabelecimento remetente.

O art. 3º versa sobre o sujeito ativo do imposto monofásico nas operações com os produtos relacionados no art. 2º e as respectivas alíquotas. A saber:

Art. 3º Para a incidência monofásica prevista no art. 2º, observar-se-á o seguinte:

I – não se aplicará o disposto no art. 155, § 2º, X, “b”, da Constituição Federal;

II – nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

III – nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso anterior, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

IV – nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso II, destinadas a não contribuintes, o imposto caberá ao Estado de origem;

O inciso I estabelece que para a monofasia não se aplicará a não incidência do ICMS nas saídas interestaduais dos lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo relacionados art. 2º. Combinado com o inciso II, que determina que o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo, as operações interestaduais com combustíveis em que atualmente o imposto é cobrado por substituição tributária, como por exemplo, nas vendas de gasolina e o óleo diesel, passariam a ser cobrados por força da monofasia e destinado para o Estado de consumo, exatamente como é feito hoje.

Reiteramos a importância de incluir o GLP na relação de produtos do art. 2º para não alterar a destinação da arrecadação do ICMS, a qual atualmente fica para o Estado consumidor quando o produto é proveniente do petróleo e repartido quando a origem é de gás natural.

O inciso V, do art. 3º, praticamente reproduziu o texto constitucional acerca da matéria, conforme a seguir:

V – as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, observando-se o seguinte:

- a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;
- b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;
- c) poderão ser reduzidas e restabelecidas no mesmo exercício financeiro.

O referido inciso V autorizou ao CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária, por meio de convênio, a fixação de alíquotas uniformes, podendo ser diferenciada, por produto, do ICMS monofásico. Tal medida é fundamental para concretização da incidência monofásica, eliminando a distorção existente atualmente no que tange aos ressarcimentos decorrentes de diferentes cargas tributárias entre os Estados.

A alínea de “b” abre um leque de opções para definir a modelagem a ser adotada em relação a alíquota do ICMS monofásico. Entendemos que a melhor alternativa é adoção da alíquota específica por unidade de medida. A adoção de alíquotas ad valorem poderiam retornar com os problemas relacionados à necessidade de ressarcimento do ICMS ou de tributação sobre uma base de cálculo presumida.

Na redação da alínea “c”, constou integralmente a autorização para os Estados reduzirem e reestabelecerem as alíquotas do imposto no mesmo exercício financeiro. Esta matéria já foi alvo de críticas da doutrina sobre a sua constitucionalidade, conforme conclui incisivamente Sacha Calmon:

A regra do art. 155, § 4º, IV, c, é de manifesta inconstitucionalidade. O constituinte derivado, consoante jurisprudência assente do STF, não concede ao chamado Poder Constituinte derivado que as limitações ao poder de tributar sejam seguidamente afrouxadas, sob pena de solapamento dos fundamentos da Constituição. Os princípios e garantias fundamentais são irreformáveis. As garantias do contribuinte estão entre os direitos e garantias individuais (núcleo duro da Constituição).

O art. 4º define quem serão os contribuintes do imposto, em relação ao imposto devido nas operações com os produtos descritos no art. 2º, conforme transcrito a seguir:

Art. 4º São contribuintes do imposto, na hipótese prevista no art. 2º, o produtor e aqueles que lhe sejam equiparados, que, nas operações dentro do território nacional, industrializem combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo e álcool combustível e o importador nas operações de importação.

§ 1º Equipara-se ao produtor a concessionária de gás natural.

§ 2º O contribuinte do imposto nas operações com querosene de aviação e óleo combustível será o distribuidor.

§ 3º Para os fins do disposto no § 2º são equiparados ao distribuidor o produtor e o importador nas operações praticadas por estes com destino a consumidores finais.

O art. 4º carece de complementação para incluir as centrais petroquímicas que produzem gasolina de forma residual, os formuladores de combustíveis por meio de mistura mecânica e as bases das refinarias de petróleo.

Recomendamos também que no § 2º, a palavra distribuidor seja acompanhada do termo: de combustível, conforme legislação regulatória.

Além disso, deve ser deixado claro que o imposto relativo as operações com etanol e biodiesel, que são adicionados a gasolina e ao óleo diesel, respectivamente, serão recolhidos pelas usinas produtoras. Tal fato visa afastar possibilidade de que se crie uma substituição tributária dentro do regime de monofasia, na hipótese em que se queira replicar o sistema atual, onde a refinaria é a substituta tributária do ICMS sobre os referidos produtos.

O art. 5º define, de forma sucinta, a hipótese de incidência do imposto monofásico dos combustíveis e lubrificantes, vide a seguir:

Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

- I - da saída dos lubrificantes e combustíveis do estabelecimento do produtor ou do distribuidor, conforme definido no art. 4º, nas operações dentro do território nacional;
- II - do desembaraço aduaneiro nas operações de importação.

O art. 5º carece de maior aprofundamento por parte da relatoria do PLC nº 25/2003, em que se demandará entender minimamente como funcionará a identificação das Unidades Federadas consumidoras do combustível e, por consequência, destinatária do produto da arrecadação do imposto. Vale ressaltar que atualmente as fazendas estaduais utilizam um sistema denominado SCANC - Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis, onde as distribuidoras de combustível informam para onde o combustível foi consumido.

Nesse sentido, entendemos que o art. 5º deve prever a não incidência do imposto nas operações de transferência ou de comercialização entre contribuintes do mesmo imposto e a não incidência do imposto nas operações com o mesmo combustível subsequentes a tributação monofásica.

O art. 6º se propõe a definir a base de cálculo do imposto, porém apenas descreve as alternativas possíveis, considerando a aplicação da alíquota específica ou ad valorem.

Art. 6º A base do cálculo do imposto será:

I – na saída do estabelecimento do produtor, o valor da operação ou o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência, em caso de aplicação de alíquota *ad valorem*, ou a unidade de medida adotada na operação multiplicada pela quantidade de unidades objeto da operação, em caso de aplicação de alíquota específica.

II – no desembaraço aduaneiro, a unidade de medida adotada na operação multiplicada pela quantidade de unidades objeto da operação, em caso de aplicação de alíquota específica, ou o valor da mercadoria ou o constante dos documentos de importação, ou o preço que o produto ou seu similar alcançaria em venda ao exterior, em condições de livre concorrência, no caso de aplicação de alíquota *ad valorem*, acrescido das seguintes parcelas:

- a) imposto de importação;
- b) imposto sobre produtos industrializados;
- c) imposto sobre operações de câmbio;
- d) quaisquer outros impostos, taxas e contribuições, e despesas aduaneiras.

Entendemos que o art. 6º deve primar por uma redação fechada com um único critério definido pelo legislador complementar. Nessa linha, levando-se em consideração os aspectos jurídicos, concorrenciais, de praticidade e transparência, a adoção de alíquota específica nos parece a melhor alternativa. Ademais, a adoção da alíquota específica eliminará a necessidade dos ressarcimentos, tratados no item 7.2.

O art. 7º descreve importante regra que garante, em tese, a não cumulatividade do imposto. No entanto, o dispositivo deverá ser aperfeiçoado de modo a conferir exequibilidade para a compensação de créditos.

Art. 7º Ao contribuinte consumidor dos lubrificantes e combustíveis indicados no art. 2º é assegurado o aproveitamento do imposto cobrado de maneira monofásica.  
Parágrafo único. Ao contribuinte do imposto devido de maneira monofásica é assegurado o aproveitamento do imposto incidente nas aquisições.

O art. 8º traz importante inovação na legislação do ICMS, pois estabelece que os créditos do imposto serão compensados nas operações realizadas pelo contribuinte com o Estado de destino. Atualmente, como vimos no item 7.1, referidos créditos são estornados ou compensados no Estado de origem, mediante autorização legal.

Art. 8º Os créditos a que se refere o parágrafo único do art. 7º serão compensados com o imposto devido pelo contribuinte a cada unidade federada de destino da mercadoria, em bases proporcionais às saídas tributadas, aplicando-se as normas gerais de apuração do imposto.

O art. 9º delega ao CONFAZ a competência para definir os procedimentos atrelados a apuração e destinação do imposto previsto nos arts. 3º e 8º. Com isso, ainda que se publique a Lei Complementar instituindo o ICMS monofásico, a operacionalização da nova sistemática tributária dependerá de convênio para ser implantada.

Art. 9º As regras necessárias à aplicação do disposto nos arts. 3º e 8º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

O PLC finda com o art. 10, estabelecendo que a lei complementar entra em vigor na data de sua publicação. Neste ponto, entendemos que o relator deveria prever um prazo de transição entre as regras atuais e as vindouras. Ademais, para evitar questionamentos na esfera judicial, é recomendável a observância ao princípio da anterioridade.

Art. 10. Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação.

## 8.1. Conclusões

Da análise do PLC 25/2003 verificamos que as duas distorções importantes atualmente existentes na tributação dos combustíveis e lubrificantes continuam sem uma solução definitiva, dependendo das regras que serão definidas em convênio. A primeira, atinente ao estorno de crédito

de ICMS, foi tratada superficialmente do art. 7º do PLC, ao se estabelecer regra de compensação com o imposto devido para o Estado de consumo do produto. Contudo, reforçamos que ainda fica pendente de solução da questão entorno das diferenças tributária entre a aquisição interna e interestadual de petróleo.

A segunda distorção poderia ser equacionada no PLC se já tivesse sido definido a adoção de alíquota específica e uniforme em todo território nacional, acabando definitivamente com os ressarcimentos ou complementos nas operações interestaduais em que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

Não obstante os pontos positivos precitados, o PLC ainda carece de maior aprofundamento e aprimoramento para refletir a realidade atual e futura da indústria do petróleo<sup>53</sup> e não se tornar um novo campo de batalhas jurídicas.

## 9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

i) A Constituição Federal excepcionou o caráter plurifásico do ICMS ao autorizar a instituição da incidência monofásica para os combustíveis e lubrificantes. Com a referida medida, o legislador derivado visou prover um regime de tributação alternativo ao vigente a época da edição da EC 33/2001 em função das inúmeras discussões judiciais travadas acerca da tributação em operações interestaduais e de substituição tributária;

ii) Até a presente data a autorização constitucional para implementação do ICMS monofásico não foi levada a cabo nem pelo legislador complementar e nem pelos Estados e Distrito Federal, que possuem a competência provisória para instituírem a monofasia por meio de convênio;

---

<sup>53</sup> Conjunto de atividades econômicas relacionadas com a exploração, desenvolvimento, produção, refino, processamento, transporte, importação e exportação de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos e seus derivados, nos termos da Lei 9.478/97.



iii) Tramitam no congresso nacional os Projetos de Lei Complementar nº 20/2003 e 25/2003 para regulamentação do ICMS monofásico, tendo sido o primeiro rejeitado no mérito pela Comissão de Finanças e Tributação e o segundo aprovado;

iv) Na ausência de lei complementar é plena a competência dos Estados e do Distrito Federal, por meio de competência delegada provisória, para estabelecer por convênio o sistema monofásico;

v) Nesse sentido, entendemos que o referido convênio deverá observar o quórum de unanimidade para aprovação (LC 24/75) e ser internalizado mediante ato do poder legislativo das unidades federadas, conforme jurisprudência recente do STF. Assim, não haverá violação ao princípio da legalidade;

vi) As regras gerais acerca da tributação monofásica serão definidas em convênio, em que deverá observar o rito da LC 24/75 e ser internalizado por ato do poder executivo de cada Unidade Federada;

vii) As diferenças de cargas tributárias tem sido um grande fator de dificuldade para os contribuintes e para fiscalização, implicando em altos gastos com conformidade fiscal. Nesse sentido, o ICMS monofásico equacionaria esta grave distorção caso seja adotada alíquota específica e uniforme por produto;

viii) A adoção de alíquota específica e uniforme representará importante fator de transparência na tributação dos combustíveis, permitindo a sociedade conhecer saber de forma simples o valor do imposto embutido no produto;

ix) O ICMS monofásico deverá primar pela observância a não cumulatividade do ICMS, preservando, na medida do possível, a neutralidade do imposto. Isto posto, entendemos que será constitucional a monofasia que, ainda que viole a não cumulatividade de forma marginal, preserve o princípio da capacidade contributiva e da razoabilidade;

x) As regras que garantem a não cumulatividade do ICMS no regime monofásico foram tratadas de maneira tímida no PLC. Por se tratar de questão crucial para constitucionalidade do regime de incidência, entendemos que a matéria deva ser melhor esclarecida no texto legal;

xi) O estorno de crédito de ICMS nas operações interestaduais com petróleo e seus derivados combustíveis e lubrificantes constitui em importante mitigação da não cumulatividade, que deve ser equacionada para redução de barreiras de entrada a novo investimento no setor de refino

xii) Ao fim, concluímos que o ICMS monofásico dos combustíveis afasta os impactos indesejáveis advindos com a decisão no RE 593.849 e melhora o ambiente tributário no setor de combustíveis. Em termos de simplificação e praticidade, teremos alguns avanços principalmente em relação ao cálculo do imposto, quando comparado ao modelo com substituição tributária, e na adoção de alíquota única. Contudo, ainda serão necessárias obrigações acessórias para identificação da Unidade Federada de consumo do combustível ou lubrificante, onerando os contribuintes com o custo de conformidade tributária.

## 10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª edição, 15ª tiragem, São Paulo: Malheiros 2014.

ÁVILA, Humberto. “A Interpretação do Dispositivo Constitucional Relativo à não Incidência de ICMS nas Operações Interestaduais com Energia Elétrica”. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 219. São Paulo: Dialética, dezembro de 2013.

ÁVILA, Márcio. **Curso de Direito Tributário**. 2ª. Ed. – Rio de Janeiro: Editora Torre Jurídica, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Editora Noeses. 6ª edição, 2013.

BENTO, Alberto M. e FERREIRA, Maria Regina, D. **A prática da pesquisa em ciência social: Uma estratégia de decisão e ação**.1982.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**.

Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Lei Complementar 87/1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR).

BRASIL. **Convênio ICMS 110/2007**. Dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e com outros produtos.

BRASIL. **Convênio ICMS 61/2015**. Altera o Convênio ICMS 110/07, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e com outros produtos.

BRASIL. **Ato Cotepe 29 de 2015**. Aprova leiaute para publicação do preço médio ponderado ao consumidor final (PMPF) de combustíveis.

BRASIL. **Ato Cotepe 30/2015**. Altera o leiaute das Tabelas de I a XII do ATO COTEPE/ICMS 42/13, que divulga as margens de valor agregado a que se refere à cláusula oitava do Convênio ICMS 110/07, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e com outros produtos.

BRASIL, STJ, **Recurso em Mandado de Segurança 18.677, de 20/06/2005**, Rel. Min. Castro Meira.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **n. ADI 2325 MC**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Pleno. Brasília, 23 de setembro de 2004. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347546>. Acesso em 21 de nov. 2018.

CALMON, Sacha. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, 14 edições.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

CASSONE, Vittorio. **ICMS – Lei Complementar nº 87/96 (Comentada artigo por artigo)**. São Paulo: IOB, 1996, p. 76.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora: Saraiva, 2009, 1ª edição.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária – Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social** – 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. – 5ª ed. – São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35ª ed. São Paulo: Malheiros 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e Defeitos da Não-Cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro. O Princípio da Não-Cumulatividade / Ives Gandra da Silva Martins (coord.). **Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária (Pesquisa Tributárias – Nova Série – 10)**, São Paulo, 2004.

MANEIRA, Eduardo. Da Substituição Tributária Para a Frente no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 95. São Paulo: Dialética, ago./2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000;

MARTINS, Ives Gandra. **Emenda Constitucional nº 33/2001: Inteligência das disposições sobre a CIDE e o ICMS. Parecer nº 0497/02. 2002.** Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00696>>. Acesso em: 30 out. 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Grandes Temas de Direito Administrativo**. 1ª. ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2009.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. Tomo II. 1ª ed. São Paulo: RT, 1967. P.470.

MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)**. 2009. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. doi:10.11606/T.2.2009.tde-27012011-135439. Acesso em: 2017-10-29.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A função da lei complementar tributária**. Disponível em: [www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2250](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2250). Acesso em: 20 de outubro de 2017.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SOUSA, Rubens Gomes de. **O imposto de consumo na Constituição Federal**. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/10406>. Acessado em 18 de novembro de 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. IV – Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.