

A nova Lei Noel é inconstitucional e ilegal



Gustavo Brigagão
Advogado

Há poucas semanas, a Associação Brasileira de Exploração e Produção de

Petróleo e Gás (Abep) propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.481, da qual foi cossignatário o nosso querido colega de coluna Igor Mauler Santiago. Por meio dessa ADI, questionou-se, com pedido de medida cautelar, a validade da Lei 7.183, de 29 de dezembro de 2015, do estado do Rio de Janeiro (denominada “nova Lei Noel”), por ter ela, ainda que indiretamente, buscado tributar as atividades de extração de petróleo no estado do Rio de Janeiro. Mais recentemente, noticiou-se que o Tribunal de Justiça local teria concedido liminar em mandado de segurança impetrado por algumas empresas do setor, no sentido de suspender, exclusivamente para elas, os efeitos dessa lei.

Na verdade, essa foi a segunda vez que se buscou introduzir essa incidência no ordenamento jurídico fluminense. A primeira foi em 2003, quando da edição da Lei 4.117, de 27 de junho de 2003, a “Lei Noel” original, pela qual havia sido estabelecida a incidência do ICMS “sobre a operação de extração de petróleo”, cujo fato gerador ocorria no momento em que a “mercadoria” passasse pelos pontos de medição da produção.

Como todos sabem, a Lei 4.117/03 teve a sua eficácia questionada pela ADI 3.019, proposta pela Procuradoria-Geral da República, mas, antes mesmo que fosse examinado o respectivo pedido de medida cautelar, a então governadora Rosinha Garotinho suspendeu essa cobrança, por meio do Decreto 34.783, de 4 de fevereiro de 2004, em uma clara demonstração da certeza que tinha de que o entendimento do tribunal lhe seria desfavorável.

Se fizermos uma comparação da redação da norma constante da Lei 7.183/15, atualmente em vigor, com a da Lei 4.117/03, que foi expressamente revogada pela primeira, verificamos que houve singelas alterações no sentido de dar a aparência de que o imposto não estaria mais incidindo sobre a extração do petróleo (como previa a primeira norma), mas na circulação que se dá em seguida à ocorrência dessa extração. Em ambas as normas, determinou-se que o contribuinte do imposto é “o comerciante, o industrial, o produtor e o extrator”.

Tanto na redação anterior quanto na atual, essa incidência fere não só a Constituição, mas também a lei complementar que regula as normas gerais de incidência do ICMS no país. E os motivos são vários^[1], mas, nesta coluna, abordarei quatro deles, que me parecem ser os principais, e que já foram por mim abordados em, pelo menos, duas ocasiões recentes: palestra proferida em 19 de fevereiro de 2016 na sede da OAB-RJ, em que também figuraram como membros da mesa os doutores Fábio Gradel e Gustavo Amaral, tendo este último exercido, com grande maestria, a sua função de debatedor; e na palestra proferida pelo ministro Carlos Mário Velloso, em 26 de fevereiro de 2016, em evento organizado pela ABDF Jovem.

O primeiro motivo que me leva a concluir por aquela inconstitucionalidade é o de que não há, na situação eleita como fato gerador do imposto, operação da qual decorra *circulação* de mercadoria.

Na análise desse aspecto, é fundamental que tenhamos em mente dois entendimentos pacificados na jurisprudência dos nossos tribunais: o de que a incidência do ICMS pressupõe a transferência da propriedade da mercadoria do contribuinte para terceiro, e o de que o usucapião não se sujeita à incidência do ITBI (sim, é isso mesmo — o leitor verá, mais adiante, que faz sentido a referência a esse precedente).

No que diz respeito ao primeiro entendimento, houve, na verdade, várias ocasiões em que os nossos tribunais superiores se manifestaram nesse sentido e, entre elas, destaco aquela em que se fixou o posicionamento de que o ICMS não poderia incidir nas importações realizadas ao amparo de contratos de arrendamento mercantil (*leasing*), tendo em vista a inexistência de transferência da propriedade da mercadoria nessas importações. Transcrevo abaixo a ementa do respectivo acórdão do STF, na parte em que interessa ao presente estudo:

“(...) 2. A alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda). (...) 6. Os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, à luz da interpretação conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, inciso II e § 2º, IX, “a”, da CF/88” (RE 540.829/SP, Relator ministro Gilmar Mendes, Relator para o acórdão ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, 11 de setembro de 2004).

Vê-se, portanto, que é fundamental para o surgimento da obrigação de pagamento do ICMS que haja a transmissão da propriedade da mercadoria, e não a sua circulação, tão-somente. Mas, haveria essa transmissão na situação em exame? Para responder a essa pergunta é que se faz necessário o exame do segundo entendimento jurisprudencial a que me referi acima.



No precedente que o estabeleceu^[2], examinou-se, como dito, a possibilidade de incidência do ITBI, que também pressupõe a existência de “transmissão da propriedade”, sobre a aquisição de bens imóveis por usucapião.

O entendimento que prevaleceu foi no sentido de que essa incidência não seria possível porque, por força do que dispõe o artigo 110 do CTN, o termo “transmissão”, utilizado para definir a competência para a cobrança daquele imposto, teria que ser interpretado à luz do Direito Civil e, conseqüentemente, pressuporia a existência de *aquisição derivada*, ou seja, de aquisição proveniente de negócio jurídico pelo qual o proprietário do imóvel manifestasse a sua vontade de transferir a propriedade para terceiro; e o que estaria ocorrendo, no caso do usucapião, seria mera *aquisição originária*, que se dá em decorrência do tempo transcorrido a que a lei atribui força aquisitiva, e não da vontade manifestada pelo proprietário anterior. Seria comparável com o que ocorre com a aquisição de bens perdidos ou abandonados (*res derelicta* e *res nullius*).

A legislação que rege as atividades de extração de petróleo determina que: (i) “são bens da União os recursos minerais, inclusive os do subsolo” (CF, artigo 20, IX); (ii) “as jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais... constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, *garantida ao concessionário a propriedade da lavra*” (CF, artigo 176); e (iii) “a concessão implica, para o concessionário, a obrigação de explorar, por sua conta e risco e, em caso de êxito, produzir petróleo ou gás natural em determinado bloco, *conferindo-lhe a propriedade desses bens*, após extraídos, com os encargos relativos ao pagamento dos tributos incidentes e das participações legais ou contratuais correspondentes” (os grifos são meus).

Vê-se, portanto, que a legislação é literal e clara no sentido de que a União é a proprietária dos recursos minerais (e essa determinação é necessária para que se retire qualquer fundamento de eventual pleito de proprietários do solo que reivindicuem o domínio do que for extraído do respectivo subsolo) e que não há transferência de propriedade da União ao concessionário, sendo-lhe originariamente *garantida a propriedade da lavra, e conferida a ele a propriedade desses bens*.

Se a aquisição dessa propriedade fosse derivada, e não originária, a redação dos dispositivos acima seria outra. Ter-se-ia, por exemplo, determinado ser garantida ao concessionário a *transferência da propriedade da lavra*, e não, como foi efetivamente feito, conferindo-lhe, desde o início da extração, a propriedade dos recursos, como demonstrado acima.

Não nego que a União seja a proprietária originária das jazidas e recursos minerais nela encontrados. O que não consigo enxergar é a transferência da propriedade desses recursos da União aos concessionários que os extraem.

Note-se que há uma identificação absoluta entre o que ocorre na tributação do instituto do usucapião e o que se dá na hipótese em exame.

No usucapião, temos, no primeiro momento, o proprietário originário como único detentor do domínio do imóvel; no segundo momento, temos a propriedade do imóvel já nas mãos daquele que o tenha adquirido por usucapião, sem que tenha havido qualquer manifestação de vontade por parte do dono originário no sentido de transferi-la àquele terceiro. A aquisição é originária, e não derivada, pois não há



transmissão da propriedade do antigo dono para aquele que adquire o imóvel por usucapião. Segundo jurisprudência antiga e pacífica do STF, o ITBI não poderá incidir nessa aquisição porque a incidência desse imposto pressupõe a transferência da propriedade do imóvel do primeiro para o segundo proprietário, o que não ocorre no caso.

Na extração do petróleo, temos, no primeiro momento, a União como única detentora do domínio das jazidas e dos recursos minerais nela encontrados; no segundo momento, temos a propriedade desses recursos minerais já nas mãos do concessionário que os extraiu, sem que tenha havido qualquer manifestação de vontade por parte do dono originário (a União) no sentido de transferi-la. A aquisição é originária, e não derivada, pois não há transmissão da propriedade do antigo dono para aquele que adquire o petróleo por força do contrato de concessão e do que dispõe a legislação aplicável. Da mesma forma como ocorre com o ITBI, segundo jurisprudência antiga e pacífica do STF, o ICMS também não poderá onerar essa aquisição porque a incidência desse imposto pressupõe a transferência da propriedade do bem do primeiro para o segundo proprietário. De fato, é a própria legislação que rege a matéria que, de forma literal, confere e garante ao concessionário, de forma originária, a propriedade desses bens.

Porém, mesmo que pudéssemos dizer que há a transmissão da propriedade dos recursos extraídos da União ao concessionário, o que apenas admito por mero amor ao debate, ainda assim, seria possível dizer que ela teria *mercadorias* por objeto?

Parece-me que não! De fato, só podem ser assim denominados os bens que sejam objeto de transações ou negócios jurídicos de natureza mercantil. E, definitivamente, não é dessa natureza o contrato de concessão celebrado entre a União e o concessionário para a extração do petróleo. Trata-se de contrato administrativo, cuja única função é a de regular a forma e as condições jurídicas sob as quais o petróleo será extraído.

Pouco importa que o concessionário tenha a intenção de comercializar o petróleo em momento futuro. É sob a perspectiva da União Federal que deve ser perquirida a intenção de se fazer a referida comercialização. E o seguinte exemplo poderá bem ilustrar o que digo: imagine o leitor que determinado escritório de advocacia, ou qualquer outro prestador de serviços cujas atividades não estejam sujeitas à incidência do ICMS, resolva se desfazer de alguns bens do seu ativo (móveis, utensílios etc.) e, consequentemente, venda esses itens a um revendedor de bens usados; para o referido escritório, tais bens não são *mercadorias*, mas mero bens de ativo, cuja circulação não pode ser alcançada pela incidência do imposto. Eles somente terão a natureza de mercadoria quando passarem a ser da propriedade do revendedor; somente a partir de então poderão se sujeitar àquela incidência.

Logo, também não há mercadoria no exercício das atividades de extração de petróleo.

Entretanto, mesmo que pudéssemos aceitar que houvesse *transferência da propriedade de mercadoria* nessas atividades, o ICMS, ainda assim, não poderia onerá-las em razão da regra de imunidade recíproca determinada pela Constituição.



Por essa regra, União, estados e municípios não podem instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, e, na hipótese em exame, o que se dá, como visto, é a tributação do petróleo que, na opinião daqueles que entendem possível essa incidência, se daria na transferência da sua propriedade, da União para o concessionário.

Portanto, estar-se-ia, por meio da nova Lei Noel, permitindo a incidência do ICMS sobre circulação de mercadorias promovida pela União Federal, o que é constitucionalmente vedado pela regra imunizatória acima referida.

Note-se não ser cabível, aqui, contra-argumentação no sentido de que o ICMS não seria imposto incidente sobre o “patrimônio, renda e serviços” e que, portanto, não estaria abrangido por essa regra de não incidência.

De fato, no RE 210.251/03 (relatora ministra Ellen Gracie, relator para o acórdão ministro Gilmar Mendes, relator, Tribunal Pleno, 26 de fevereiro de 2014), o STF, em sessão plenária, rechaçou de forma veemente essa linha de argumentação. Destaco, abaixo, trecho do voto vencedor do ministro Gilmar Mendes nesse sentido:

“Embora reconheça a seriedade da posição dos que defendem que se cuida de ICMS, que, pela própria natureza, não incidiria diretamente sobre o patrimônio, a renda ou os serviços da entidade, entendo que essa distinção não se afigura suficiente para afastar a aplicação da imunidade na espécie. A propósito, continua atual, a meu ver, a lição de Baleeiro: ‘A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, (...) deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas por sua própria natureza’”.

Há quem defenda que, por força do disposto na parte final do artigo 26, da Lei 9.478/97, segundo a qual a propriedade do petróleo seria conferida ao concessionário, “*com os encargos relativos ao pagamento dos tributos incidentes e das participações legais ou correspondentes*”, teria sido criada regra de substituição tributária, com o consequente deslocamento da obrigação de pagar o tributo da pessoa do alienante (no caso, a União Federal) para a do adquirente do produto.

Com a devida vênia daqueles que pensam o oposto, essa conclusão é equivocada por duas simples razões. Em primeiro lugar, porque a Lei Complementar 87/96, com a competência que lhe foi outorgada pela CF (artigo 155, parágrafo 2º, b), determina que cabe a “lei estadual”, e não lei federal (o que, aliás, configuraria desmesurado absurdo), criar regras de substituição tributária. Não há lei estadual nesse sentido, e a Lei 9.478/97 não pode exercer esse papel, por ser lei federal. Em segundo lugar, porque não seria mesmo possível transferir-se a responsabilidade pelo pagamento de imposto cujo fato gerador não chega a ocorrer, porque nasce nas mãos de ente político constitucionalmente imune a essa incidência.

Quanto ao segundo argumento acima referido, poder-se-ia sustentar que, como a Lei 7.183/2015 determina que o imposto incide sobre a “operação de circulação de petróleo desde os poços de sua extração para a empresa concessionária” (artigo 1º) e que o contribuinte, nos termos da mesma lei estadual, é “o comerciante, o industrial, o produtor e o extrator, seja concessionário direto ou não”



(artigo 5º), a conclusão óbvia que seguiria da análise dessas duas premissas (principalmente, a relativa ao contribuinte escolhido para compor o polo passivo da obrigação tributária) seria a de que o fato gerador do imposto refletiria, não a circulação promovida pela União, mas a aquisição do petróleo por aquelas pessoas acima mencionadas. Não haveria que se falar, segundo essa linha de argumentação, em imunidade da União, já que, pelas regras da lei estadual, ela não estaria compondo a relação jurídica entre o estado e o contribuinte.

Esse entendimento me parece equivocado por uma simples razão: não há lei complementar que preveja a possibilidade de a lei estadual instituir imposto sobre essa hipótese de incidência.

Como todos sabem, a lei complementar exerce função absolutamente essencial no Direito Tributário, que é a de criar regras gerais a ele relativas, especialmente no que concerne à definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição (artigo 146, III, “a”). Essa função é indispensável à uniformização do sistema tributário nacional, e ainda mais quando se trata de regras relativas à incidência do ICMS, que, como já tive oportunidade de dizer em outras ocasiões, é tributo que, pela sua vocação e características, deveria ter a respectiva competência atribuída ao poder central (a União Federal), e não aos estados. Tanto assim, que a Constituição reforça a necessidade de que a definição dos contribuintes do ICMS seja previamente feita por lei complementar, visando com isso, restringir o poder dos estados, de forma a que fiquem vinculados ao que está expressamente previsto.

E o que diz a Lei Complementar 87/96 sobre fatos geradores e contribuintes de ICMS na aquisição de mercadorias (e não na sua saída)? Ela permite que haja a incidência prevista na lei estadual em exame?

A referida lei complementar prevê a incidência sobre aquisições de mercadorias somente nas seguintes hipóteses: (i) importação; (ii) aquisição para consumo próprio; (iii) aquisição, em operações interestaduais (e não internas) de petróleo e energia elétrica não destinadas à industrialização ou comercialização; e (iv) aquisição, em licitação, de mercadorias ou bens importados apreendidos ou abandonados.

Verifica-se, portanto, que a lei complementar vigente não prevê a possibilidade de o imposto incidir sobre a aquisição interna do petróleo por comerciante, industrial, produtor e extrator, o que determina a ilegalidade de todo e qualquer dispositivo estadual que disponha de forma diversa, como é o caso da lei estadual em exame.

Temos, em conclusão, que a Lei 7.183/15 é inconstitucional/ilegal por, pelo menos, quatro motivos, que me parecem ser os principais: (a) essa lei prevê incidência em hipótese em que não há a transferência da propriedade do bem tributado (há aquisição originária, e não derivada, que seria a única a admitir a referida incidência); (b) mesmo que houvesse aquisição derivada, não haveria mercadoria na circulação do petróleo que se dá logo após a sua extração; (c) mesmo que houvesse aquisição derivada de mercadoria, a União seria o contribuinte natural dessa incidência e, como tal, não poderia ser tributada, por força da imunidade recíproca (não havendo que se falar na aplicação de regras de substituição tributária ao caso); e (d) mesmo que afastados todos os argumentos acima, essa incidência não seria possível porque não há lei complementar que a preveja.

O estado do Rio de Janeiro passa, atualmente, por problemas orçamentários que são, de fato,



extremamente graves, causados não só pela queda da arrecadação dos *royalties* do petróleo, cujo preço atingiu patamares de queda jamais imaginados, mas da tributação em geral, como consequência dessa crise econômica de proporções inéditas pela qual passamos.

É também verdade que o estado do Rio de Janeiro foi extremamente prejudicado, em 1988, quando da aprovação da Constituição vigente, que, ao regular a incidência do ICMS em operações interestaduais, criou inexplicável exceção àquelas relativas à circulação de petróleo, seus derivados, e energia elétrica, levando para o estado de destino a tributação integral dessas operações.

A esse conjunto de razões e fundamentos atribui-se a necessidade absoluta de que o estado do Rio de Janeiro busque soluções das quais decorram a urgente otimização da arrecadação tributária. Porém, é preciso ter cuidado com os meios escolhidos. No caso em exame, a única forma de trazer para o estado de origem a arrecadação de ICMS sobre o petróleo extraído e comercializado é por meio da necessária mudança das regras constitucionais que, equivocadamente, a meu ver, levaram para o destino a referida tributação.

[1] Já abordados por artigos publicados neste espaço, entre os quais destaco os de Adilson Pires (<http://www.conjur.com.br/2016-fev-10/adilson-pires-lei-cobra-icms-petroleo-inconstitucional>) e Ricardo Lodi (<http://www.conjur.com.br/2016-jan-07/cobranca-icms-extracao-petroleo-inconstitucional>).

[2] RE 94580-RS, relator ministro Djaci Falcão, Tribunal Pleno, 30 de agosto de 1984.

Date Created

23/03/2016