



Enero 2018 - ISSN: 1988-7833

## O GÁS NATURAL NO ESTADO DO AMAZONAS: FATORES ATINGIDOS POR UMA POSSÍVEL REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS

**Luiz Marcel Chagas da Silva<sup>1</sup>**

Instituto Nacional de Pesquisas da Amazônia – INPA  
luiz.marcel@inpa.gov.br

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Luiz Marcel Chagas da Silva (2018): "O gás natural no estado do Amazonas: fatores atingidos por uma possível redução da base de cálculo do ICMS", Revista Contribuciones a las Ciencias Sociales, (enero-marzo 2018). En línea:  
<http://www.eumed.net/rev/ccss/2018/01/gas-natural-amazonas.html>

**RESUMO:** O presente artigo busca demonstrar que uma possível redução da base de cálculo do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS do gás natural no estado do Amazonas poderá impactar positivamente na estrutura econômica do Estado. Diante destes fatos, com a aprovação no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, através do Convênio ICMS 100 de 26 de agosto de 2014, o estado do Amazonas ficou autorizado a conceder redução da base de cálculo do ICMS no percentual de 12% (doze por cento) nas saídas internas com gás natural, contudo o Estado mantém atualmente em seu regulamento do ICMS (Decreto 20.686/99) uma alíquota de 20% (vinte por cento).

**PALAVRAS-CHAVE:** Base de cálculo, Gás natural e ICMS.

**ABSTRACT:** This article aims to demonstrate that a possible reduction in the calculation basis of the tax on operations related to the circulation of goods and on services of interstate and intermunicipal transport and communication-ICMS of natural gas in the state of Amazonas could have a positive impact on the structure of the State. In view of these facts, with the approval of the National Council of Finance Policy (CONFAZ), through ICMS Agreement 100 of August 26, 2014, the State of Amazonas was authorized to grant a reduction of ICMS tax base at the rate of 12% (twelve percent) in the internal exits with natural gas, however, the State currently maintains a tax rate of 20% (twenty percent) in its ICMS regulation (Decree 20.686/99).

**KEYWORDS:** Calculation basis, Natural gas and ICMS.

**RESUMEN:** El presente artículo busca demostrar que una posible reducción de la base de cálculo del impuesto sobre operaciones relativas a la circulación de mercancías y sobre prestaciones de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación - ICMS del gas natural en el estado de Amazonas podrá impactar positivamente la estructura económica del Estado. En el marco de este tratado, con la aprobación en el Consejo Nacional de Política Hacienda-CONFAZ, a través del Convenio ICMS 100 del 26 de agosto de 2014, el estado del Amazonas quedó autorizado a conceder reducción de la base de cálculo del ICMS

en el porcentaje del 12% (doce por ciento) en las salidas internas con gas natural, sin embargo el Estado mantiene actualmente en su reglamento del ICMS (Decreto 20.686 / 99) una alícuota del 20% (veinte por ciento).

**PALABRAS CLAVE:** Base de cálculo, Gas natural e ICMS.

---

<sup>1</sup> Graduado em Direito pela Uninorte (Advogado), graduado em Ciências Econômicas pela Universidade Federal do Amazonas - UFAM, Especialista em Administração de Empresas pela Fundação Getúlio Vargas - FGV/RJ, Mestre em Engenharia de Produção pela Universidade Federal do Amazonas - UFAM e atualmente cursando Doutorado em Economia pela Universidade Católica de Brasília - UCB. É Analista em Ciência, Tecnologia e Inovação do Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações – MCTIC e Professor Universitário.

## **INTRODUÇÃO**

No passado, o Estado, para fazer frente as despesas necessárias ao atingimento de suas finalidades, usava-se de meios conhecidos na época, tais como penalidades, empréstimos, rendas de suas propriedades, doações, conquistas de outros povos, extorsões, fabricação de moedas etc. A maioria destas receitas públicas poderiam ser considerados como tributos.

Com o aumento das demandas coletivas e o crescimento das despesas públicas, o Estado necessitava de uma entrada regular e permanente de recursos. Desta forma, utilizou-se de sua força de coerção para retirar parte dos recursos da população, com isso, o tributo tornou-se a principal entrada de recursos públicos, essenciais ao financiamento de suas atividades.

Para Sabbag (2013), “o Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas”.

A crescente carga tributária que vinha sofrendo a população acabou por acender a luta contra a excessiva tributação não consentida. Diante deste quadro surgiram diversos movimentos nas três grandes civilizações da época.

Na Espanha, as Cortes de Leão, de 1118, estabeleceram o princípio de que os impostos deveriam ser votados pelos delegados dos contribuintes. Portugal convocava as Cortes de Lamengo, em 1413, para obter os impostos necessários. Na França, representantes da nobreza, clero e povo reuniam-se em **États Généraux** e nos “Estados Provinciais” quase sempre para obtenção de tributos, desde o início do século XVI, até que os monarcas absolutistas (Francisco-I, Henrique-IV e Luís-XIV) prescindiram dessas assembleias. Na Carta Magna de 1215, na qual ficou consignado o princípio de que nenhum tributo ou *Scutage* poderia ser cobrado sem o consentimento do conselho do reino, salvo os de costume, para resgate do rei, elevação de seu filho mais velho a cavaleiro ou dote da filha mais velha (HARADA, 2012).

Levantamentos históricos deixam claro que os aumentos constantes da tributação foi motivo de forma direta ou indireta do surgimento de importantes revoluções e transformações sociais como a Independência das Colônias Americanas e a Revolução Francesa. No Brasil, a Inconfidência Mineira foi um movimento de afirmação de nossa nacionalidade, ocasionada pelo aumento da “derrama” (taxa fiscal do ouro).

Atualmente, o princípio de que os tributos precisam ser aprovados anteriormente pelos representantes do povo já estão inseridos nas Constituições da maioria dos países. No Brasil, o princípio da legalidade tributária foi inserido na primeira Constituição Republicana de 1891, porém na primeira Carta outorgada em 1824, já havia menção da iniciativa privativa da Câmara dos Deputados em relação aos impostos.

Diante de todo este processo histórico, hoje o tributo já se encontra em uma categoria jurídica inserida no Direito e que somente pode ser exigido por uma relação jurídica entre o contribuinte e o Estado, determinado unicamente pela lei.

Segundo Harada (2012), “a relação jurídica que se instaura entre o Estado, que tem o poder de exigir o tributo, e a pessoa sob sua jurisdição, que tem o dever de pagar esse tributo, é submetida a uma série de normas jurídicas que vão compor a disciplina do Direito Tributário”. O Direito Tributário é um ramo do direito público que normatiza a retirada compulsória da riqueza da população, observando os princípios do Estado de Direito e disciplinando a relação entre o Estado e o contribuinte.

Para Sabbag (2013), *o Direito Tributário é ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o complexo de relações jurídicas que imantam o elo “Estado versus contribuinte”, na atividade financeira do Estado, quanto a instituição, fiscalização e arrecadação de tributos.*

O imposto sobre vendas e consignações – IVC, de competência dos Estados, à época militar de 1964, era visto como um tributo causador de inflação, verticalizador da economia, entrave para o desenvolvimento e tecnicamente incorreto, diante disso, o governo o substituiu por um imposto “não cumulativo”, mais voltado para a atividade econômica de circulação de mercadorias e serviços. Surge então o Imposto sobre a circulação de mercadorias – ICM, não cumulativo e criado pela Emenda Constitucional nº18 de 1965, em substituição ao IVC cumulativo.

A ideia era tomar como modelo os impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, incidentes sobre bens ou serviços de expressão econômica, os chamados IVAs. Duas aporias se apresentaram então. A primeira, a realidade de que tais impostos, nos países europeus, davam-se em nações de organização unitária, onde inexistiam Estados-Membros, e, quando assim não fosse, a competência para operá-los ficava sempre em mãos do Poder Central. A segunda, a constatação de que no Brasil, Estado federativo, os Estados-Membros estavam acostumados a tributar o comércio de mercadorias (IVC), a União, a produção de mercadorias industrializadas (imposto de consumo), e os municípios, os serviços (indústrias e profissões) (COELHO, 2015).

As duas dificuldades atrapalharam as ideias de modernização e reforma do governo, pois tinham a concepção de que a estrutura tributária dos Estados não estava preparada para tal mudança e com isso sofreriam perdas de receita, ocasionando problemas políticos e sociais. A solução ficou parcial com algumas considerações importantes: o ICM sobreposição-se ao IPI e ao ISS, o que desafiaria a realidade de um país com três ordens de governo; o ICM por ter origem do IVA, que era um imposto nacional, viu-se na contingência de sua competência ser dividida entre os Estados-Membros, porém o imposto acabou por submeter-se as regras da União e para evitar diferentes políticas regionais e outros objetivos extrafiscais pelos estados, idealizou-se os convênios entre os Estados-Membros, em que somente um poderia fazer o que os outros permitissem.

Dadas a diversidade nos estágios de desenvolvimento das várias regiões do país e a ânsia generalizada dos estados de se desenvolverem, o ICM, já esparramado sobre um mapa de 23 estados e mais de 4 mil municípios, foi logo agarrado pelas unidades federadas como uma ferramenta hábil para partejar o desenvolvimento econômico, se bem que, em parte, contidas pelos convênios. Oriundo na sua concepção, de países já desenvolvidos, unitários em sua maior parte, o nosso ICM contorceu-se para conviver com as ânsias de crescimento dos Estados e a profunda diversidade econômica dos “países” componentes da Federação” (COELHO, 2015).

O imposto sobre circulação de mercadorias – ICM sofreu transformações com a promulgação da Constituição de 1988, incorporando os impostos federais sobre comunicações, energia elétrica, transportes, minerais e combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, transformando-se em imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações – ICMS. Desta feita, seu fato gerador ficou ampliado, não se restringindo ao antigo Decreto-lei nº406 de 31/12/1968, sendo que a Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996, estabeleceu normas gerais sobre o ICMS, substituindo os convênios interestaduais.

A criação de um IVA federal, com a extinção do ICMS, IPI e ISS resolveria todos os problemas enfrentados atualmente com os Estados. Esta solução técnica é perfeitamente possível, porém

politicamente impossível, pois mesmo havendo a distribuição dos recursos arrecadados pelo IVA federal aos Estados, eles não iriam concordar com a possível perda de poder político para atrair investimentos as suas regiões.

## **1. REGULAMENTO CONSTITUCIONAL DO ICMS E SUA ESTRUTURA**

### **1.1. O ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

A constituição federal, no artigo 155, II, atribui aos Estados e ao DF a competência para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O ICMS tem natureza fiscal, contudo, a Constituição Federal (art. 155, §2º, III) diz que ele pode ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços. Essa seletividade pode tornar o imposto extrafiscal, pois sua incidência seria maior sobre o consumo de mercadorias e serviços das pessoas com maior capacidade econômica.

É o tributo que mais possui regras dentro da Constituição Federal, pois o legislador desejava conferir uniformidade entre as vinte e sete legislações do imposto, com o objetivo de evitar ou solucionar controvérsias entre os entes, principalmente em relação às guerras fiscais. A Carta Magna delegou a regulação, por lei complementar nacional, grande parte dos pontos mais discutíveis do ICMS (art. 155, §2º, XII); celebração de convênios entre os entes como condição para a concessão e revogação de incentivos fiscais (art. 155, §2º, XII, g); delegou ao Senado Federal competências para a fixação do regime de alíquotas, entre outras.

### **1.2. MERCADORIA**

A mercadoria é um bem móvel sujeito a comercialização dentro de um processo econômico circulatório. Hoje não podemos afirmar mais que mercadorias são somente bens corpóreos (tangíveis), pois o Supremo Tribunal Federal já pacificou que o ICMS incide sobre a comercialização de software, mesmo quando a aquisição é feita mediante transferência eletrônica de dados.

Para Sabbag (2013), “o conceito de mercadoria é fundamental ao estudo do fato gerador deste imposto: mercadoria (do latim *merx*) é a coisa que se constitui objeto de uma venda. Todavia a Constituição define implicitamente mercadoria em seu sentido estrito, e somente nesse conceito estrito deve ser ela considerada na formatação do fato gerador do ICMS (art. 110 do Código Tributário Nacional - CTN)”.

Para caracterizar a finalidade comercial e, com isso, a incidência do ICMS sobre uma operação, o art. 4º da Lei Complementar 87/1996 diz que é contribuinte do imposto “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

### **1.3. SERVIÇOS INCLUÍDOS NO ICMS**

A prestação de serviços, em regra, é tributada pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS de competência dos Municípios. Com a Constituição Federal de 1998, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação foram incluídos na incidência do ICMS, pois estes serviços na maioria das vezes são prestados em vários Municípios, o que poderia causar divergências de tributação frente as inúmeras legislações.

#### **1.4. A SELETIVIDADE DO IMPOSTO**

O artigo 155, §2º, III, da Constituição Federal admitiu a seletividade do ICMS, contudo, se o Estado adotar a seletividade, as alíquotas dos produtos essenciais serão menores e os produtos considerados supérfluos, terão alíquotas maiores. Desta forma, as pessoas com maior capacidade contributiva recolherão mais imposto, pois possuem maior renda para comprar produtos supérfluos, ao passo que a população em geral será desonerada em relação aos bens essenciais.

#### **1.5. A NÃO CUMULATIVIDADE**

O ICMS é não cumulativo, conforme art. 155, §2º, I, da Constituição Federal, 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.

Na não cumulatividade utiliza-se a sistemática dos débitos e créditos. Em cada operação que o adquirente realiza uma aquisição de mercadoria tributada, deve ser registrado o crédito do tributo referente à operação, podendo ser abatido nas operações subsequentes. Já na alienação de mercadoria tributada, o alienante registra o débito do tributo referente à operação, recolhendo-o ao fisco estadual ou compensando-os com os créditos das operações anteriores.

Em tempos, é realizada uma comparação entre créditos e débitos, pois se houver mais débitos do que créditos o contribuinte recolhe a diferença ao fisco estadual, se os créditos forem maiores que os débitos, a diferença pode ser compensada depois ou ser ressarcida mediante alguns requisitos.

Segundo Alexandre (2013), “nas operações em que ocorra isenção ou não incidência do ICMS, o eventual crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser cancelado (estornado), sendo necessária atenção para três exceções: os casos ressalvados em lei; os relativos às exportações e os relativos a livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão.

#### **1.6. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS**

No art. 155, §2º, VI, da Constituição Federal, diz que, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais (fixadas pelo Senado), exceto deliberação em convênio (CONFAZ).

Se o adquirente de um bem destinado ao consumo ou ao ativo fixo não é contribuinte do imposto, a alíquota aplicável é a interna. É irrelevante o fato de estar o adquirente domiciliado, ou sediado, em outro Estado. Se o adquirente é contribuinte do imposto, fato que comprovará facilmente junto ao vendedor, a alíquota aplicável é a interestadual. Se o contribuinte do ICMS adquire mercadoria em outro Estado e a destina ao consumo próprio, ou ao ativo fixo, pagará ao Estado de sua sede a diferença respectiva. (MACHADO, 2010).

Os incisos VII e VIII do §2º do art. 155 da Constituição explicam claramente a cobrança do ICMS nas operações interestaduais.

#### **1.7. IMPORTAÇÕES**

Com a Emenda Constitucional 33/2001, houve a mudança do dispositivo da constituição (art. 155, §2º, IX), referente a incidência do ICMS nas importações, deixando a legislação bastante blindada contra brechas para uma possível importação de bem não imune. A legislação infraconstitucional também se adaptou a nova regra, alterando a Lei Complementar 87/1996,

passando a prever a incidência do ICMS “sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”.

## **1.8. OPERAÇÕES DE LEASING**

O leasing, chamado normalmente de arrendamento mercantil, em que a empresa (arrendadora) compra um bem para uma determinada pessoa (arrendatário) e o aluga ao arrendatário por um determinado prazo. Com as mudanças nas relações de consumo, o leasing tem assumido diferentes modalidades, hoje no mercado encontramos três tipos de leasing: o operacional, o financeiro e o lease back.

No leasing operacional e financeiro não temos a mudança de propriedade do bem na celebração do negócio, caracterizando a não circulação jurídica de mercadoria, não ocorrendo o fato gerador do ICMS, conforme art. 3º, VII, da Lei Complementar 87/1996.

Já no lease back, a arrendadora e o arrendatário são a mesma pessoa e não há circulação física de mercadoria, aliado a não incidência do ICMS na venda de bem do ativo permanente, o que justifica a impossibilidade de cobrança do referido imposto.

Para Alexandre (2013), seguindo o raciocínio do Supremo Tribunal Federal, no leasing interno, não há incidência do ICMS, salvo quando efetivada a venda do bem arrendado ao arrendatário; nas operações de lease back não há incidência do ICMS e na importação por leasing internacional, incide ICMS, salvo se não houver opção de compra no contrato e existir a possibilidade de devolução do bem.

## **1.9. OPERAÇÕES DE COMODATO NA IMPORTAÇÃO**

Segundo o Superior Tribunal de Justiça – STJ, não incide o ICMS na importação realizada mediante comodato, que equivale a um empréstimo gratuito de coisa não fungível, pois há a necessidade de circulação jurídica do bem, mudando-lhe o proprietário para que o tributo tenha incidência.

## **1.10. TRIBUTAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS**

O ICMS incidirá sobre o valor total da operação, se as mercadorias forem fornecidas com os serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, conforme art. 155, §2º, IX, a, da Constituição. Em relação à tributação dos serviços fornecidos conjuntamente com mercadorias, o ICMS é residual em relação ao ISS, pois somente é possível ao ICMS tributar os serviços que não estejam na incidência do ISS.

Para o ICMS tributar outros serviços que não estão na Constituição, devemos considerar apenas duas situações: os serviços devem ser prestados junto com o fornecimento de mercadorias e os serviços não façam parte da competência dos Municípios. Se o serviço não está na lista de competência dos Municípios, Lei Complementar 116/2003, e foi fornecido com mercadorias, cabe tributação do ICMS. Existe uma outra situação em que a Lei Complementar prevê o serviço sujeito ao ISS, mas informa que as mercadorias devem ser tributadas pelo ICMS.

## **1.11. IMUNIDADES**

Todas as exportações de mercadorias e serviços são imunes ao ICMS, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores de acordo com o art. 155, §2º, X, a, da Constituição Federal.

Tem-se defendido que a nova redação do dispositivo teria derogado tacitamente a competência que possuía o Senado para fixar as alíquotas do ICMS nas exportações (CF, art. 155, §2º, IV) e a possibilidade de Lei Complementar Nacional excluir da incidência do ICMS nas exportações outros produtos além dos industrializados (CF, art. 155, §2º, XII, e). (ALEXANDRE, 2013).

Poucos Estados produzem petróleo (e derivados) e energia elétrica, porém todos os Estados consomem os mesmos. Se neste caso a Constituição seguisse a regra do ICMS nas operações interestaduais, o imposto caberia ao Estado de origem, ocasionando uma má distribuição da riqueza, já que a maioria dos Estados não produzem. Contudo, a Constituição consagra que o petróleo e seus derivados e energia elétrica, nas operações interestaduais, a arrecadação iria para o Estado em que ocorresse o consumo.

Segundo Alexandre (2013), a operacionalização técnica da decisão política se concretizou mediante a concessão de imunidade às operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica (CF, art. 155, §2º, X, b).

Não incidirá ICMS sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, conforme art. 155, §2º, X, c, da Constituição Federal. Nos termos do art. 150, VI, d, da Constituição, também não incidirá sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. E nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (art. 155, §2º, X, d, da CF/1988).

## **1.12. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES**

Com a Emenda Constitucional 33/2001, a legislação do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes foi alterada. Lei Complementar definirá os combustíveis e lubrificantes em que o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja sua finalidade, hipótese em que não se aplicará a imunidade do art. 155, §2º, XII, h, da Constituição.

Para Alexandre (2013), “trata-se da incidência monofásica (em etapa única) do ICMS, cujo objetivo foi submeter à cobrança do tributo à sistemática da substituição tributária para frente, antecipando a cobrança, otimizando a utilização da mão de obra fiscal e diminuindo a possibilidade de sonegação”.

A legislação explica que mesmo a cobrança do ICMS sendo feita em uma única etapa, no caso dos combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, o total do imposto será do Estado onde ocorrer o consumo, conforme art. 155, §4º, I, da Constituição Federal, o que garante a divisão da arrecadação e a constitucionalidade da Emenda.

Se o destinatário também é contribuinte, o ICMS será dividido entre o Estado de origem e o de destino, porém se o destinatário não é contribuinte o imposto caberá ao Estado de origem, conforme art. 155, §4º, II e III, da Constituição.

Outras regras foram definidas em relação ao ICMS monofásico dos combustíveis e lubrificantes, sendo que as alíquotas serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto, 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 e poderão ser reduzidas e restabelecidas obedecendo o princípio da anterioridade.

A Emenda Constitucional também inovou ao conceder poder de regulamentação ao CONFAZ, conforme art.155, §5º da Constituição Federal, estipulando regras necessárias à aplicação do disposto no §4º, inclusive relativas à apuração e à destinação do imposto, sendo estabelecidas por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, de acordo com o §2º, XII, g.

### **1.13. BENEFÍCIOS FISCAIS**

Para a concessão e revogação de benefícios fiscais de ICMS tem-se como regra a prévia deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal. Essa deliberação conjunta é celebrada na forma de convênio através do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, órgão do Ministério da Fazenda, cujos integrantes são os Secretários Estaduais da Fazenda ou equivalente.

Lei Complementar 24/1975 regulamenta este tipo de convênio, e que, a concessão dos benefícios fiscais dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados e a sua revogação total ou parcial da aprovação de quatro quintos, pelo menos dos presentes.

A introdução deste tipo de regra, tem o objetivo de minimizar a guerra fiscal entre os Estados, ocasionado pela atribuição da administração e criação do ICMS pelos entes menores, pois num cenário prático os Estados-membros realizam uma competição predatória para atrair novos investimentos.

### **1.14 FATOS GERADORES**

Os fatos geradores do ICMS não são definidos na Lei Complementar 87/1996, contudo no seu art. 2º, ela enumera os fatos em que o legislador do Estado pode atuar, tipificando as hipóteses de incidência.

Segundo a Lei Complementar 87/1996, legislações estaduais têm definido como fato gerador do ICMS a saída de mercadoria do estabelecimento comercial, pois conforme a LC 87/1996, a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua. Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF, a circulação deve ser jurídica, implicando transferência de propriedade, segundo súmula 573 do STF que diz: “Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato”.

O fato gerador do ICMS ocasionado pelo deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte é outra matéria que gerou inúmeras controvérsias, pois a legislação do ICMS (art. 12, I, da LC 87/1996) segue a regra da autonomia dos estabelecimentos. Porém, não devemos esquecer que os estabelecimentos do mesmo titular são da mesma pessoa jurídica, não havendo com isso mudança de propriedade. Seguindo esta tese, o Superior Tribunal de Justiça – STJ editou a súmula 166 que diz: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

### **1.15. BASES DE CÁLCULO**

A base de cálculo de um tributo é o montante econômico em que incidirá uma determinada alíquota. Quando se trata do ICMS a base de cálculo é normalmente o valor de venda do produto e compreende o próprio montante do tributo. Regra válida para todos os casos, também no caso das importações, de acordo com o art. 155, §2º, XII, I, da Constituição Federal. Diante disso, a alíquota efetiva acaba sendo maior que a alíquota nominal, pois o ICMS incide sobre seu próprio valor.

Quando tratamos do ICMS e do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI numa mesma operação, o ICMS não compreenderá em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos, de acordo com o art. 155, §2º, XI, da Constituição.

Em seus arts. 13 a 18, a Lei Complementar 87/1996, detalha as regras da base de cálculo do ICMS. Em seu art. 8º, incluem-se as regras dos regimes de substituição tributária regressiva e progressiva.

### **1.16. CONTRIBUINTES**

Os contribuintes são definidos no art. 4º da Lei Complementar 87/1996.

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Lei Complementar 87/1996).

Para que o vendedor seja considerado contribuinte do imposto é necessário ter a habitualidade ou a caracterização da operação em volume comercial, caso contrário o vendedor será considerado “alienante comum” e não contribuinte do imposto.

Os incisos do art. 4º da LC 87/1996 elencam as situações em que a condição de contribuinte não depende da habitualidade ou volume que caracterize interesse comercial.

### **1.17. LANÇAMENTO**

O lançamento do ICMS é feito por homologação. Neste tipo de lançamento, o próprio sujeito passivo, de acordo com tempo estipulado na legislação local, calcula o valor do imposto e antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal, cabendo a autoridade homologá-lo ou lançar de ofício possíveis diferenças devidas.

## **2. A INTRODUÇÃO DO GÁS NATURAL COMO COMBUSTÍVEL NO AMAZONAS**

No século XVIII e XIX quando surgiu a indústria de gás manufaturado com a utilização do carvão mineral, o principal objetivo era iluminar as áreas urbanas da Europa, Estados Unidos e algumas cidades pouco desenvolvidas. Este tipo de indústria deu início a utilização dos gases combustíveis e o surgimento de redes de distribuição nos centros urbanos.

O gás natural começou a tomar lugar do gás manufaturado no século XIX, quando novas indústrias nos Estados Unidos iniciaram o desenvolvimento de novas tecnologias e infraestrutura de gasodutos de aço. Esta nova estrutura contribuiu para o crescimento do mercado do gás natural, tanto residencial como industrial. Atualmente o gás natural é responsável por cerca de 20% da oferta de energia global.

No âmbito mundial, segundo previsão do *Energy Information Administration* (EIA, 2006), o gás natural continuará sua rota de crescimento e estima-se que seja a segunda maior fonte de energia primária do mundo. Adicionalmente, esse energético terá papel fundamental no processo de transição da atual indústria de petróleo e de derivados para a indústria de hidrogênio (estimativa a partir de 2020). Essa visão está baseada na utilização do gás natural, ou

mesmo gaseificação do petróleo, para fabricação de novos produtos e de novas tecnologias que impliquem menores emissões de carbono, substituindo os atuais derivados de petróleo (gasolina, querosene, diesel, entre outros) (VAZ, MAIA e SANTOS, 2012).

Segundo a Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP, o gás natural é uma substância composta por hidrocarbonetos que permanecem em estado gasoso nas condições atmosféricas normais. É essencialmente composta pelos hidrocarbonetos metano (CH<sub>4</sub>), com teores acima de 70%, seguida de etano (C<sub>2</sub>H<sub>6</sub>) e, em menores proporções, o propano (C<sub>3</sub>H<sub>8</sub>), usualmente com teores abaixo de 2%.

O gás natural, assim como o petróleo, é composto de hidrocarbonetos, diferenciando-se deste último por ser composto por frações tão leves que ocorrem naturalmente em estado gasoso. Sua exploração e produção ocorrem de acordo com os mesmos contratos e regulação do óleo bruto, e muitas vezes de modo simultâneo (gás associado). O gás natural é um combustível de baixa densidade energética por volume em comparação com o petróleo. Um determinado volume de óleo bruto contém em média a energia equivalente a um pouco mais de mil vezes o mesmo volume de gás natural, em condições atmosféricas. (WATT NETO, 2014).

O gás natural no Brasil, produzido por carvão mineral, inicia suas atividades no Rio de Janeiro em 1854, sendo utilizado primeiramente em lâmpadas. Em 1873 inicia suas atividades em São Paulo no sistema de iluminação pública. No Nordeste, o gás natural começa a ser utilizado por volta de 1950, inicialmente na Bahia para utilização nas indústrias.

O mercado brasileiro de gás é um mercado relativamente novo e pouco desenvolvido. Há pouco menos de uma década, o mercado era representado por uma única empresa (Petrobrás) operando em toda a cadeia de gás, do *upstream* ao *downstream*. Com a política de liberalização de mercados e o aumento da competitividade, os modelos totalmente integrados, presentes no mundo inteiro, foram postos em xeque. A cultura regulatória ganhou espaço e a busca por modelos mais competitivos e eficientes tornou-se uma constante. No Brasil, não foi diferente. Embora de forma lenta e realizado anos mais tarde, o processo de desverticalização do setor de gás, assim como das outras utilidades públicas, se transformou em uma das vedetes da política governamental a partir de meados da década de 90. (CAMACHO, 2005).

A Amazônia Brasileira sedia aproximadamente uma dezena de bacias sedimentares, totalizando mais da metade de sua área. As mais importantes bacias são a do Solimões, Paranaíba e Amazonas. Com uma reserva aproximada de mais de 100 milhões de barris de petróleo, a bacia do Solimões é a terceira em produção de óleo no Brasil.

Contudo, o gás natural é o produto com a maior perspectiva exploratória na Amazônia. Com a segunda maior reserva de gás natural do país, o estado do Amazonas conta com mais de 40 bilhões de metros cúbicos.

O gasoduto Urucu-Coari-Manaus iniciou as operações em 2009 e tem capacidade de transportar 5,5 milhões de metros cúbicos/dia. Liga as unidades de produção localizadas no Polo Arara, em Urucu, até a cidade de Manaus (AM). A extensão deste caminho é de 663,2 km (trecho Urucu - Manaus), além de um total de 139,3 km em nove

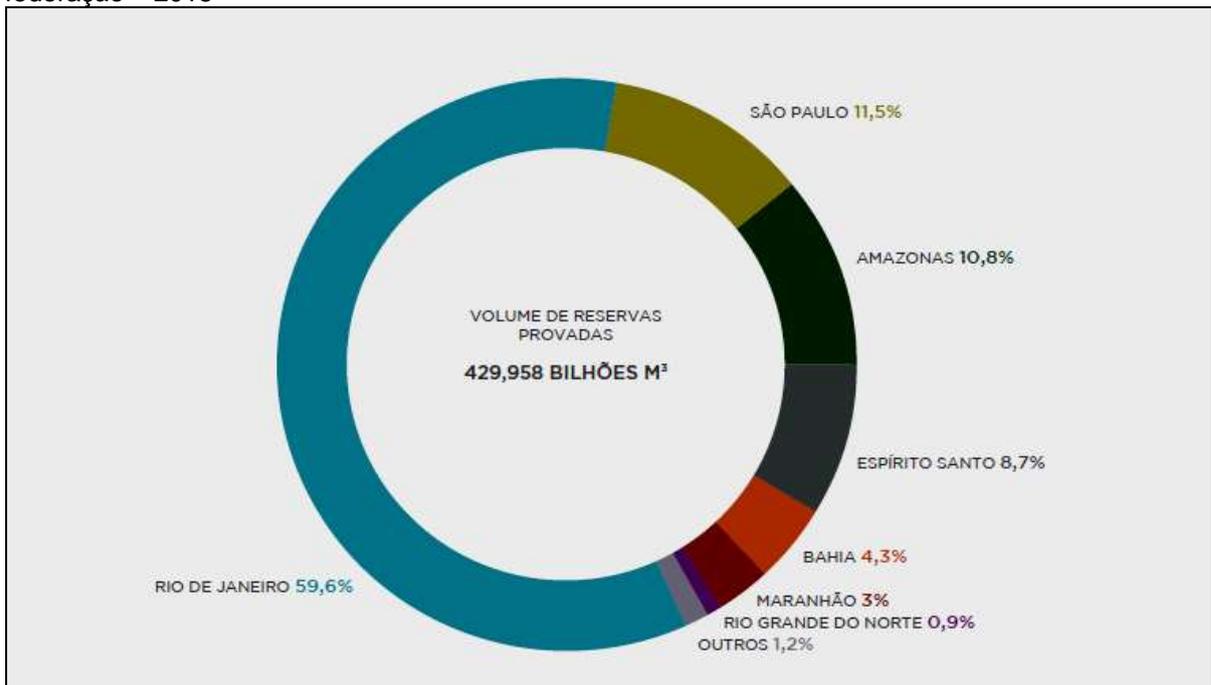
ramais para Coari. O gás natural transportado neste gasoduto chega às usinas Manauara, Tambaqui, Jaraqui, Aparecida, Mauá, Cristiano Rocha e Ponta Negra - Urucu-Coari-Manaus. Nelas ele gera 760 MW de energia elétrica. (Petrobrás, 2016)

A Petrobrás, em 1954, encontrou quantidades de petróleo não comerciais nas cidades de Autaz Mirim, Maués e Nova Olinda no interior do estado do Amazonas. Estas descobertas de petróleo foram as primeiras na região Amazônica. No início todas as pesquisas foram direcionadas a bacia do Amazonas, e somente na década de 70 foram realizados estudos na bacia do Solimões, em que foi descoberta a província gaseífera do Juruá. Em meados da década de 80 houve a descoberta da província de Urucu, cerca de 600 quilômetros de Manaus, como realidade petrolífera na região Amazônica.

Segundo a Petrobrás, no que se refere à produção de gás natural em terra, o estado do Amazonas manteve a liderança, com 5,1 bilhões de m<sup>3</sup>, crescimento de 7,6% em 2015. Com uma produção média de 13,9 milhões de m<sup>3</sup>/dia, o Estado foi responsável por 14,4% do volume produzido no País.

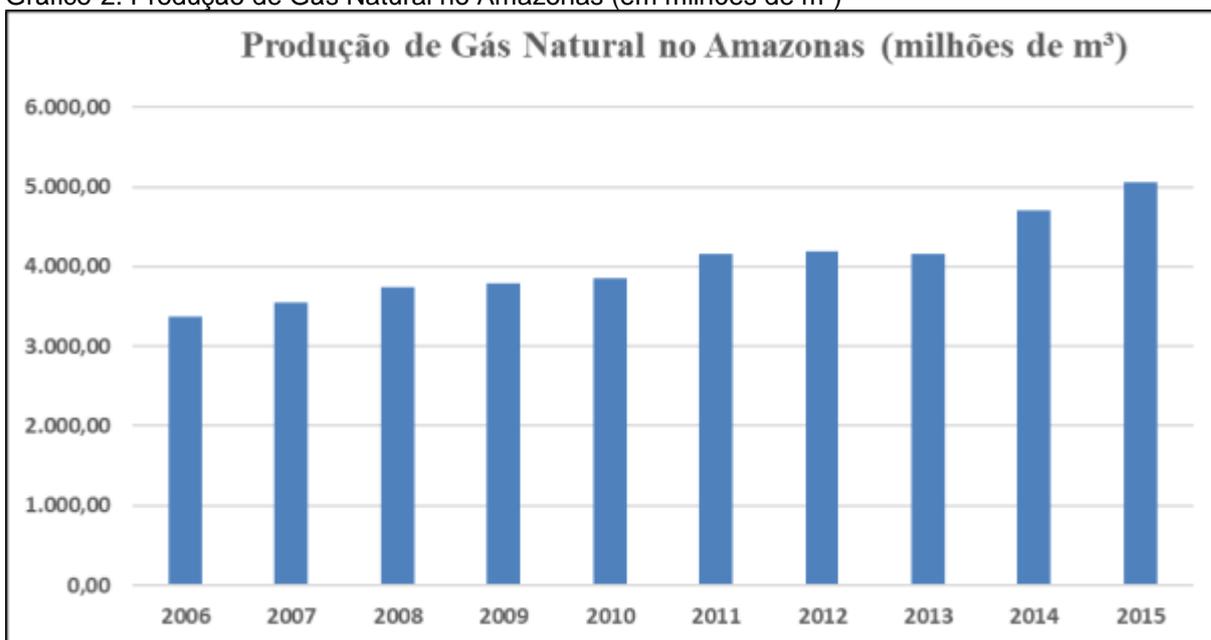
O Amazonas é o terceiro Estado da federação em volume de reservas provadas de gás natural, conforme gráfico-1, com uma produção crescente, principalmente em 2014 e 2015, demonstrado no gráfico-2, o que comprova a importância e a capacidade de aproveitamento deste tipo de energia mais limpa na região.

Gráfico-1: Distribuição percentual das reservas provadas de gás natural, segundo unidades da federação – 2015



Fonte: ANP-2016

Gráfico-2: Produção de Gás Natural no Amazonas (em milhões de m<sup>3</sup>)



Fonte: ANP-2016

Segundo a Petrobrás, investimentos robustos em diversas etapas da cadeia associada ao gás natural, garantirá o atendimento pleno das demandas desse importante mercado. Para o período 2020-2030, a capacidade de oferta média estimada é de 168 milhões de m<sup>3</sup>/dia, cujo crescimento será impulsionado pelo gás natural produzido no Brasil. Até o horizonte de 2030, a oferta, em termos de capacidade, será suficiente para atender à demanda de todos os compromissos assumidos.

### 3. FATORES A SEREM ATINGIDOS COM UMA POSSÍVEL REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO GÁS

Através do Convênio ICMS-100 de 26 de agosto de 2014, celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ e publicado no Diário Oficial da União em 27/08/2014, o Estado do Amazonas fica autorizado a conceder redução da base de cálculo do ICMS, de tal forma que a incidência do imposto resulte no percentual de 12% (doze por cento) nas saídas internas com gás natural.

Contudo, o estado do Amazonas não reduziu a base de cálculo do imposto para 12% como aprovado pelo CONFAZ em 2014. Somente com o Decreto 35.382 de 25 de novembro de 2014 foi alterado o Regulamento do ICMS do estado do Amazonas (Decreto 20.686/99), passando para uma alíquota de 17%. Já em 2015, através do Decreto 36.593, foi alterado novamente a alíquota para 18% nas operações internas e em 2017 através do Decreto 38.006 houve um acréscimo de 2% com redução proporcional de 0,10% ao ano a partir de 2018, aumentando a alíquota para 20% com redução proporcional anual até retornar a 18%.

Se o estado do Amazonas reduzisse a alíquota interna de 20% para 12% como foi aprovado no CONFAZ em 2014, esta redução de 8% poderia impactar expressivamente a economia amazonense.

Conforme dados da Companhia de Gás do Amazonas – CIGÁS, atualmente o gás produzido no Amazonas atende os segmentos: Termoelétrico (6 usinas e 5 produtores independentes), Industrial (36 indústrias), Automotivo (6 postos) e Comercial (5 estabelecimentos).

A cada ano que passa o volume de comercialização do gás natural no estado do Amazonas aumenta consideravelmente, para se ter uma ideia, em 2015 o volume médio comercializado pela CIGÁS para o mercado não térmico foi de 89.091 (m<sup>3</sup>/dia), comparado com 2014 houve um aumento de 47%, destaque ao o segmento Industrial com elevação de 79%.

A redução da alíquota para 12% irá impulsionar ainda mais o segmento que já é atendido hoje, além de gerar novas oportunidades de empregos, novas empresas e novas linhas de produtos, sem contar os benefícios que a utilização do gás natural agrega direta ou indiretamente, como por exemplo: uma distribuição mais eficiente, maior segurança, fornecimento contínuo, combustível multiuso e menor poluição.

Para a CIGÁS, o Estado do Amazonas apresenta ainda condições e demanda para o desenvolvimento de projetos inovadores, como a utilização de Gás Natural em embarcações e em plantas decogeração. Possui polos com grande potencial como o de fertilizantes, revestimentos cerâmicos, exploração e produção de bens minerais, como o caulim (matéria-prima utilizada na fabricação de papel, vidro, produtos farmacêuticos, cosméticos, tintas e construção civil) e o potássio.

#### **4. CONCLUSÃO**

Desde o surgimento dos tributos, o Estado exerce seu poder de império para obter os recursos necessários para manter sua estrutura administrativa e disponibilizar os serviços necessários à população. O direito tributário, como ramo do direito público, vem oficializar essa relação entre o Estado e o contribuinte. Dentro dessa estrutura de tributos, surge o IVC, logo depois transformado em ICM e finalmente em ICMS como conhecemos hoje.

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS é um imposto estadual, incidente sobre mercadorias, serviços e comunicação, com algumas peculiaridades como a seletividade, a não cumulatividade, imunidade, dentre outros. Apesar de ser um imposto de grande arrecadação e importância para os Estados e DF, não se conseguiu ainda solucionar a guerra fiscal entre eles. Contudo, o ICMS ainda possui a maior quantidade de regras dentro da Constituição Federal, além de outras leis e convênios de regulamentação como o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.

Com a alteração da legislação do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes, pela Emenda Constitucional 33/2001, a incidência tornou-se monofásica e o total do imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo. Tal emenda também inovou quando concedeu poder de regulamentação ao CONFAZ, podendo conceder ou revogar benefícios fiscais de ICMS entre os Estados e o DF.

Atualmente, o gás natural vem substituindo outros combustíveis por ser um produto menos poluente, mais eficiente na distribuição e que pode ser utilizado em quase todo tipo de processo que envolva combustível. O estado do Amazonas possui um grande potencial na produção do gás natural, sendo o terceiro estado em volume de reservas provadas e com uma produção cada vez mais crescente.

Ainda que o estado do Amazonas tenha celebrado um convênio junto ao CONFAZ de redução da alíquota interna do ICMS do gás natural para 12%, esta redução ainda não foi

implementada. Em 2017, o Estado permanece com uma alíquota interna de 20% em seu regulamento de ICMS.

Diante de todo o exposto, se o Estado aplicasse o que foi celebrado no Convênio ICMS-100 de 26 de agosto de 2014, teríamos uma redução da alíquota interna do gás natural de 8%, o que impactaria de forma positiva a economia amazonense, através de um incentivo maior aos já atendidos segmentos termoelétrico, industrial, automotivo e comercial, além de demandar o desenvolvimento de polos como o de embarcações, fertilizantes, revestimentos cerâmicos, exploração e produção de bens minerais, entre outros.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7ª. Edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.

ANEEL. **Agência Nacional de Energia Elétrica**. Disponível em < [http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/atlas\\_par3\\_cap6.pdf](http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/atlas_par3_cap6.pdf)> Acesso em 22 nov.2016.

ANP. **Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis**. Disponível em < <http://www.anp.gov.br/wwwanp/gas-natural>> Acesso em 22 nov.2016.

CAMACHO, Fernando Tavares. **Regulação da indústria de gás natural no Brasil**. 1ª. Edição. Rio de Janeiro: Interciência, 2005.

CIGÁS. **Companhia de Gás do Amazonas**. Disponível em < <http://cigas-am.com.br/novo/beneficios/>> Acesso em 22 nov.2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14ª. Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

FROSSARD, Dermeval. **ICMS genérico: teoria e questões comentadas aplicáveis a todos os Estados e ao Distrito Federal: inclui resumo do Simples Nacional**. 3ª. Edição. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 21ª. Edição. São Paulo: Atlas, 2012.

IEE/USP. **Instituto de Energia e Ambiente da USP**. Disponível em < <http://www.iee.usp.br/prh4/?q=hist%C3%B3rico-do-g%C3%A1s-natural-no-mundo>> Acesso em 22 nov.2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31ª. Edição. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 9ª. Edição. São Paulo: Saraiva, 2006.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 14ª. Edição. São Paulo: Atlas, 2015.  
MATHIAS, Melissa Cristina Pinto Pires. **A formação da indústria global de gás natural: definição, condicionantes e desafios**. 1ª. Edição. Rio de Janeiro: Interciência, 2010.

NETO, Artur Watt. **Petróleo, gás natural e biocombustíveis: doutrina, jurisprudência e legislação**. 1ª. Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Constitucional Descomplicado**. 7ª. Edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 6ª. Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PETROBRÁS. **Petróleo Brasileiro S/A.** Disponível em <  
<http://www.petrobras.com.br/pt/nossas-atividades/principais-operacoes/gasodutos/urucu-coari-manau.htm>> Acesso em 22 nov.2016.

ROCHA, João Marcelo. **Direito tributário.** 21ª. Edição. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 5ª. Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

SBPE. **Sociedade Brasileira de Planejamento Energético.** Disponível em <  
<http://www.sbpe.org.br/socios/download.php?id=188>> Acesso em 22 nov.2016.

SUFRAMA. **Superintendência da Zona Franca de Manaus.** Disponível em <  
[http://www.suframa.gov.br/publicacoes/2\\_Palestra\\_Petrobras.pdf](http://www.suframa.gov.br/publicacoes/2_Palestra_Petrobras.pdf) > Acesso em 22 nov.2016.

VAZ, Célio Eduardo Martins; MAIA, João Luiz Ponce; SANTOS, Waldir Gomes dos. **Tecnologia da indústria do gás natural.** 1ª. Edição. São Paulo: Blucher, 2008.