

# ANÁLISE DA POSSÍVEL INCIDÊNCIA DE ICMS NA QUEIMA DE GÁS NATURAL

Marianna Perantoni Pereira. Fernando Henrique Dantas de Araújo Silva

Alunos do Programa de Recursos Humanos em Direito do Petróleo, Gás Natural e  
Biocombustíveis (PRH ANP/MCT N° 36)

1

## 1 INTRODUÇÃO

O estudo dos tributos sempre se desenvolve imiscuído de controvérsias nas quais, de um lado, situa-se o interesse particular e, de outro, o do Estado. É sabido que a tributação é meio pelo qual o Estado consegue abastecer sua máquina dos recursos necessários para operar dentro de suas funções, porém, mesmo tendo em mente a importância desse instrumento, os atores dessa relação, assim como a doutrina especializada na matéria, protagonizam com frequência embates jurídicos sobre as situações em que a competência tributária deve ou não se manifestar.

Diante disso, o presente trabalho propõe-se a abordar a problemática atinente à tributação na indústria gasífera nacional, a qual, até a presente data, não teve seus agentes econômicos enquadrados como sujeitos passivos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pelo gás queimado em “flares”. Não obstante essa constatação, no âmbito de suas necessidades e competências arrecadoras, a Secretaria da Fazenda do estado de São Paulo, assim como a do Rio de Janeiro, anunciaram que passarão a cobrar o mencionado tributo nas citadas circunstâncias, fazendo gerar um embate para o qual se apresentam diferentes teses jurídicas.

Para melhor expor o presente tema faz-se necessário, em primeira mão, compreender o imposto ICMS, suas peculiaridades e, sobretudo, incidência genérica na cadeia do gás natural e sobre combustíveis em geral. Uma vez compreendendo-se o tributo em si, passar-se-á à análise da queima do gás, abordando os aspectos técnicos indispensáveis para melhor entendê-la e o tratamento jurídico dado à matéria. A partir dos referidos esclarecimentos propedêuticos, a pesquisa adentrará propriamente no julgamento, dentro de parâmetros jurídicos, dos argumentos favoráveis à incidência ou não do tributo quando da queima do gás.

Sendo assim, para o deslinde mais apropriado da temática utilizou-se a chamada metodologia dedutiva, a qual, por meio do recurso a fontes primárias e secundárias, que abarcam livros sobre a temática, revistas especializadas e legislação competente, permitiu um

exame conceitual e até mesmo crítico da temática, possibilitando uma maior reflexão sobre a possibilidade de se enquadrar a queima do gás natural como fato gerador do ICMS.

## 2 ICMS: ASPECTOS RELEVANTES

A circulação de combustíveis foi mais relevantemente tributada a partir da Constituição Federal de 1946, por meio do então denominado “Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos”, conforme leciona Carlos Alberto Teixeira Duarte ao analisar a evolução da tributação na indústria petrolífera como um todo<sup>1</sup>.

Ressalte-se que, embora o ente com competência tributária para exigir o mencionado imposto fosse a União, já havia a previsão de distribuição de porcentagem dos recursos gerados entre Estados, Distrito Federal, Municípios e Territórios. A arrecadação, ao seu turno, ocorria em uma única fase, que poderia ser tanto na primeira venda do combustível nacional, como na importação do combustível estrangeiro. Além disso, muito provavelmente em virtude da difícil estipulação no preço final em que o bem seria vendido, as alíquotas determinadas eram sempre muito elevadas<sup>2</sup>.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) trouxe consigo a previsão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que passou a abarcar, de igual forma, a circulação de combustíveis. Ressalte-se que o imposto único até então existente foi simplesmente expurgado do sistema de tributos vigente, como um reflexo do crescente fortalecimento político galgado pelos estados, ao quais, insatisfeitos com o modelo de arrecadação, passaram a ter para si atribuídas mais relevantes competências tributárias.

O ICMS encontra seus principais alicerces na Carta Magna, os quais devem ser brevemente elucidados para que se possa melhor compreender a temática de sua incidência na cadeira do gás natural. Cumpre observar, de antemão, que o imposto sob enfoque é considerado como sendo um dos economicamente mais rentáveis para a máquina pública, com abrangência vasta, o que faz com que seu estudo e sua aplicabilidade prática sejam sempre cercados de controvérsias.

Como ocorre com os demais impostos, a base de cálculo do ICMS auxilia a determinar, juntamente com a alíquota de sua incidência, qual será o valor a ser cobrado do contribuinte pelo ente tributante. Em assim sendo, levar-se-á em conta, em regra, o valor da mercadoria ou da prestação de serviços sobre os quais a percentagem ínsita na alíquota, a ser fixada por meio

---

<sup>1</sup> DUARTE, Carlos Alberto Teixeira. Tributação da Comercialização de Combustíveis – Problemas e Soluções. In: **Temas de Direito do Petróleo e do Gás Natural**. Org. Paulo Valois. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2002, p. 47.

<sup>2</sup> Somente para melhor se ilustrar a questão das alíquotas bastante acentuadas, Carlos Alberto T. Duarte menciona que para a gasolina “premium” da época, as alíquotas eram fixadas em torno dos 200%! In: DUARTE, Carlos Alberto Teixeira, *Op. cit.* p.48.

de lei ordinária estadual ou distrital, recairá, consoante determina o professor Roque Antônio Carraza<sup>3</sup>,

Ao lado disso, outros aspectos deveras importantes apresentam-se na CF/88. Primeiramente, o artigo 155, §2º, I, determina que ele será não-cumulativo. Surge, a partir desta determinação, o princípio da não-cumulatividade do ICMS, que finda por beneficiar tanto o contribuinte em si, que terá uma carga minorada do imposto, como também o consumidor final, que vê a possibilidade de desfrutar de produtos mais baratos.

Isso porque esse princípio introduz um “mecanismo de deduções”<sup>4</sup>, haja vista que, pelo fato de a circulação de mercadorias ou prestação de serviços poder contar com vários intermediários, o contribuinte terá subtraído em seu favor o valor correspondente ao que já fora cobrado nas operações ou prestações que antecederam à sua, direito esse que, conforme já se aduziu, é garantido constitucionalmente<sup>5</sup>. Uma vez não observada essa determinação, o contribuinte indevidamente cobrado verá ser gerado um crédito em seu favor, em virtude do que pagou adicionalmente.

Outro aspecto importante introduzido pela Emenda Constitucional nº3/1993, que alterou o artigo 150, acrescentando-lhe um §7º<sup>6</sup>, foi a possibilidade de ocorrer a chamada “substituição tributária”. Merece destaque a substituição tributária “pra frente”, que embora tenha a sua constitucionalidade refutada, encontra sua aplicabilidade associada à criação da figura do responsável tributário, o qual poderá ter a obrigação de pagar o tributo cujo fato gerador ainda não ocorrera, resguardado o direito de ressarcimento do valor pago, caso aquele sequer venha a ocorrer<sup>7</sup>.

Há também a possibilidade de ocorrer a incidência de ICMS monofásico, criada pela Emenda Constitucional nº33/2001. Isso significa dizer que o tributo manifestar-se-á uma única vez e no preço final do produto. Outrossim, com a referida emenda, a aplicabilidade do ICMS

<sup>3</sup> In: CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 13ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 88.

<sup>4</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Op.cit.*, p. 341.

<sup>5</sup> Válido se faz transcrever o teor do dispositivo magno.

Art.155, §2º, 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;

<sup>6</sup> Art. 150, § 7.º: A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

<sup>7</sup> Ressalte-se que Roque Antônio Carrazza é veementemente contrário à existência do instituto em comento, já que, conforme leciona, “a substituição para frente, por estribar-se num fato futuro, de ocorrência imprevisível, é inconstitucional (e, pois, injurídica), ainda que se prevejam, em favor do substituto, mecanismos de ressarcimento prontos e eficientes, o que, diga-se de passagem, ainda não aconteceu.”. *Op. cit.*, p. 320.

tornou-se evidente na indústria do petróleo, visto que o artigo 155<sup>8</sup> passou a abrir uma exceção à imunidade existente entre operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes ao que dizer que o imposto incidirá uma única vez nos casos em que lei complementar assim o determinar.

Por fim, conforme já esposado, a tributação e a indústria do petróleo começam a se entrelaçar já na Constituição Federal, que tratou de albergar, de antemão, algumas disposições acerca da temática, notadamente em virtude de seu caráter estratégico para os entes federativos, assim como para a sociedade como um todo. Portanto, chama atenção a regra que estabelece a imunidade das operações interestaduais, com fulcro no artigo 155, X, alínea b<sup>9</sup>, que descreve as mesmas como uma hipótese de não-incidência do tributo.

A fim de traçar mais balizas para a cobrança do ICMS, foi editada a Lei 87/1996, também denominada Lei Kandir. Tal norma traz em seu bojo uma série de determinações relevantes, dentre elas o esclarecimento de como se caracterizar os entes inseridos da cadeia do ICMS. Desta feita, acabou por criar outra exceção à aplicabilidade do supramencionado dispositivo constitucional, visto que dispõe que será considerado contribuinte justamente aquele que se encontrava excluído do pólo passivo pelo artigo 155, X, b, da CF/88, desde que as mercadorias não sejam destinadas à comercialização ou à industrialização<sup>10</sup>.

### 3 O ICMS e o GÁS NATURAL

Uma vez restando esclarecida a complexidade da abordagem do ICMS como fonte de estudo jurídico, a pesquisa concentrar-se-á nos pontos em que este imposto relaciona-se com a cadeia do gás natural, exigindo um estudo mais apropriado de outros elementos constitutivos, assim como outros diplomas normativos auxiliares. Desta feita, serão analisados aspectos como hipóteses de não-incidência, seja pela determinação constitucional, seja pela não subsunção ao que prevê a norma competente, assim como outras situações em que a incidência é inafastável.

Diante disso, há de se lançar um olhar mais cuidadoso a respeito do gás liquefeito de petróleo (GLP), que, assim como o petróleo e o gás natural, é um combustível fóssil. Muito conhecido como sendo o corriqueiro “gás de cozinha” no Brasil, este combustível também

<sup>8</sup> Art. 155, §2º, XII: h) (*cabe a LC*) 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 (*que encerra hipótese de não incidência sobre operações interestaduais de petróleo*).

<sup>9</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) X - **não incidirá:** (...) b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica (...). (Grifos acrescidos).

<sup>10</sup> A referida lei traz tal determinação em seu artigo 4º, inciso IV, que reza que é contribuinte pessoa física ou jurídica que “adquirir lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização”.

encontra vasta utilidade para aquecer e cozinhar em certos lugares da Índia e em algumas áreas rurais dos EUA. Ocorre, no entanto, que o mesmo pode ter duas origens, conforme leciona Ed Grabianowski<sup>11</sup>.

Usualmente, o termo "gás liquefeito de petróleo" refere-se a qualquer gás combustível existente na forma gasosa a temperaturas e pressões normais. Conforme já ventilado, ele pode ser oriundo tanto do petróleo bruto como do gás natural. No caso da sua separação do petróleo, o processo de refino produz uma porção de cerca de 3% de GLP, havendo chances de essa porcentagem chegar aos 40%, caso as refinarias encontrem-se equipadas com tecnologia mais avançada para otimizar sua extração.

Por outro lado, é igualmente concebível a partir da extração do gás natural do solo, na qual se constata que cerca de 90% de seu conteúdo é composto por metano, enquanto que o restante da composição está na forma de propano e butano, que são os principais componentes do GLP. Ambos são separados do metano antes que ele seja distribuído pela empresa prospectora. Ressalte-se que a quantidade de GLP originada do gás natural varia, mas costuma ser de 1 a 3%.

Embora esses esclarecimentos tenham teor eminentemente técnico, eles influenciam decisivamente para que se possa averiguar se o ICMS deve ou não incidir sobre a circulação desse tipo de combustível. Isso porque a imunidade albergada no artigo 155, X, b, da CF/88 refere-se a "petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados", o que implica dizer que um combustível que não tenha como base na sua formação a "matéria prima" do petróleo, não pode, de igual forma, ser considerado imune do imposto.

Por conseguinte, a tributação do GLP dependerá necessariamente da sua origem, qual seja petróleo ou gás natural. Uma vez oriundo de petróleo, sua circulação é hipótese de não incidência do ICMS por estipulação constitucional. De maneira diferente, sendo originado de gás natural, sua circulação há de ser tributada normalmente, o que se pode considerar mais uma exceção à regra da imunidade já mencionada.

A legislação tributária, portanto, tratou de encerrar determinações sobre o assunto por meio do Protocolo ICMS 25/03, que, na realidade, é um convênio<sup>12</sup> entre os estados de Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Maranhão, Pará, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do

<sup>11</sup> *In*: GRABIANOWSKI, Ed. **Como funciona o gás liquefeito de petróleo**. Disponível em <http://carros.hsw.uol.com.br/gas-liquefeito-de-petroleo2.htm>. Acesso em 22 de novembro de 2009.

<sup>12</sup> A realização de Convênios Interestaduais encontra razão para existir, sobrepondo-se aos possíveis argumentos de inconstitucionalidade, pautada em dois preceitos justificadores. A primeira é em função do art. 155, §2º, XII, h, que determina que "para suprir a omissão do legislador que deveria editar lei complementar para regular o exercício da competência dos estados". A segunda se dá em razão do art. 155, §4º, IV e §5º que ressalta a necessidade de se disciplinar as demais regras gerais que se mostrarem necessárias ao disciplinamento da incidência monofásica do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes. *In*: YVY, Maytta Andrade Santos. **ICMS incidente sobre gás natural**. Natal/RN: Monografia PRH n°36, 2006, p.69.

Norte e Sergipe justamente para estabelecer os procedimentos aplicáveis nas operações interestaduais com GLP derivado de gás natural.

Analisada a questão do GLP, forçoso se faz lançar um olhar mais cuidadoso para a cadeia do gás como um todo, avaliando em que operações o ICMS é passível de incidência. Assim, primeiramente, cumpre realizar certas distinções dentro do conceito de circulação do gás, já que o simples ato de ser deslocado não acarretará no fato gerador do imposto, devendo-se analisar outro fator relevante.

Sendo assim, entende-se que a circulação impescinde do caráter econômico, em que o bem é, em verdade, uma mercadoria, sendo a operação regida pelo Direito Comercial<sup>13</sup>. Portanto, há de se asseverar se houve de fato troca de propriedade na operação. Disso decorre o fato de que não há fato gerador e, logo, não incide ICMS quando o gás transita por dutos de transferência, por restar caracterizada a mera circulação física.

Corroborar esse entendimento as disposições ínsitas na Lei 11.909/2009, também conhecida como “Nova Lei do Gás”, que tratou de regulamentar as atividades relativas ao suprimento do gás natural, respondendo aos anseios do mercado. Esta lei, em seu artigo 2º, inciso XVII, prevê a definição do que vem a ser gasoduto de transferência, devendo-se entendê-lo como sendo o “duto destinado à movimentação de gás natural, considerado de interesse específico e exclusivo de seu proprietário, iniciando e terminando em suas próprias instalações de produção, coleta, transferência, estocagem e processamento de gás natural”.

Resta clarividente, então, que a transferência ocorrida nessas circunstâncias não faz mudar a propriedade, sem se poder falar no imposto. Diferentemente se entende, por exemplo, quando a titularidade é transferida para uma empresa subsidiária. Ora, as subsidiárias, embora sejam um “braço” da empresa principal, possuem autonomia, com personalidade jurídica própria, de igual modo, acarretando sim na mudança de propriedade quando da transferência do gás para as mesmas, devendo indubitavelmente incidir ICMS.

Polêmica é a discussão atinente à incidência do ICMS sobre a extração do gás natural. A matéria foi trazida a debate quando da promulgação da chamada Lei Noel, Lei 4117/2003 do estado do Rio de Janeiro, que determinou a incidência de imposto de circulação para a extração do hidrocarboneto. Ocorre que tal regra não pode ser aplicável ao gás natural, até pela dificuldade de mensuração da quantidade extraída para se ter a base de cálculo, pois sua separação do óleo cru ao qual estiver associado ocorre antes do Ponto de Medição da Produção, responsável justamente por averiguar a quantidade de petróleo retirada.

No que diz respeito à cobrança de ICMS para o transporte do gás natural já resta pacificado que o imposto é sim aplicável. Isso porque a Lei Complementar nº 87/1996 define, no artigo 2º, inciso II, que incide o imposto sobre as “prestações de serviços de transporte

<sup>13</sup> MENDONÇA, Fabiano André de Souza; YVY, Maytta Andrade Santos. **A tributação do ICMS na cadeia do gás natural**. Salvador: 3º Congresso Brasileiro de P&D, 2005, p. 5.

interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores”; e, também, no artigo 12, inciso V, estabelece que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento “do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza”.

Assim sendo, aduz-se que o núcleo de materialidade do imposto, nesses casos, não é mero transporte, mas sim a prestação de serviços de transporte. Disso decorre o fato de que o sujeito passivo, ou seja, o contribuinte está na figura do transportador. Explica-se, ainda, que, mesmo que se suscite que, na realidade, dever-se-ia aplicar o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) no lugar do ICMS, este finda por primar sobre aquele, em virtude da maior abrangência do interesse por ele tutelado, de amplitude estadual<sup>14</sup>.

Por derradeiro, cumpre esclarecer aspectos atinentes ao imposto sobre circulação e a importação do gás natural. Tal matéria encontra seus alicerces no artigo 155, §2º, inciso IX, alínea “a”, da CF/88, o qual determina que também incidirá o tributo “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto”. Ele será, outrossim, recolhido no domicílio do importador, ou seja, no estado destinatário, não importando onde ingresse, nem se realizará revenda ou uso em usina termelétrica.

#### 4 A QUEIMA DO GÁS NATURAL EM *FLARES*: CARACTERÍSTICAS & REGULÇÃO

Adentrando ao aspecto técnico da queima do gás natural, explica-se que, em regra, esta ocorre por motivos de segurança na prospecção. Cumpre esclarecer, propedeuticamente, que grande parte do petróleo extraído dos poços em alto mar encontra-se associado a quantidades de gás natural, que embora sejam variáveis, são constituídas em sua maioria de metano e etano. Há dois usos normalmente apontados para esses gases: o primeiro, na geração de energia para a própria plataforma de extração; o outro, na reinjeção nos reservatórios para aumentar a produção de petróleo, dependendo das condições geológicas do local.

A queima do gás em tochas, também conhecidas como “flares”, é explicada por especialistas da indústria como sendo um recurso de segurança usado de forma similar à chama piloto dos aquecedores a gás. Por esse mecanismo, a chama é regulada para permitir uma combustão controlada e assim evitar explosões que podem ser causadas caso o ar entre nas tubulações<sup>15</sup>, ressaltando-se que o fogo pode ser regulado conforme a necessidade de liberação.

<sup>14</sup> In: YVY, Maytta Andrade Santos. *Op. cit.*, p.87.

<sup>15</sup> In: Fórum Permanente de Desenvolvimento do Estado do Rio de Janeiro. **Entenda por que o gás é queimado..** Disponível em:

A combustão do gás vem sendo sempre privilegiada pela indústria em detrimento da liberação de seus componentes “in natura” diretamente na atmosfera. Isso se dá em virtude da constatação de que, por se constituir de gases inflamáveis, estes findam por acarretar um impacto ambiental bastante significativo, sobretudo no que atine à contribuição ao efeito estufa, visto que sua relação com o mencionado fenômeno pode ser até vinte vezes maior que o próprio gás carbônico, sempre apontado como o grande responsável pela questão das mudanças climáticas.

O assunto chega a ter ampla repercussão internacional, principalmente em um contexto em que as nações convergem para o entendimento de que cada vez mais devem lançar mão de mecanismos menos agressivos ao meio ambiente, associando sempre o desenvolvimento nacional com a preservação dos recursos naturais para as futuras gerações. Sendo assim, o objetivo de apoiar iniciativas para diminuir o volume de gás queimado fez surgir, inclusive, um grupo de trabalho constituído pelo Banco Mundial, pela Organização dos Países Produtores de Petróleo (Opep), pela União Europeia e por algumas companhias de petróleo e energia, o que ressalta ainda mais a relevância da problemática levantada<sup>16</sup>.

Embora o Brasil não figure entre os países que mais queimam gás, o mesmo tem alcançado níveis alarmantes. De acordo com o que indica notícia recente veiculada pela imprensa, os dados da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) mostram que a queima de gás, de janeiro a julho, cresceu 76,7% em relação a igual período no ano passado<sup>17</sup>. Em julho, a queima de gás dobrou nas unidades de produção frente a igual período de 2008, sendo esse quadro passível de mudança caso o gás fosse canalizado por gasodutos ou liquefeito e transportado em navios até as regiões consumidoras.

A explicação para a falta de interesse na busca por alternativas à queima é multifatorial. A primeira motivação para a queima é o fato de que sua armazenagem é, até hoje, considerada deveras cara pelos agentes do mercado. Ademais, com o menor consumo interno industrial, em virtude da crise financeira internacional que passou a exigir corte nos gastos, e com o setor elétrico, que vivenciou seu melhor cenário hidrológico dos últimos dez anos, a solução mais

---

<http://www.querodiscutiromeuestado.rj.gov.br/materia.php?publicacaoId=832>. Acesso em 28 de novembro de 2009.

<sup>16</sup> Em uma livre tradução para a língua portuguesa, pode-se dizer que o grupo de trabalho mencionado chama-se Redução Global de Queima de Gás (GGFR, na sigla em inglês). Na linha do que já fora esposado, a idéia principal é ajudar os países produtores a dar destinação comercial ao gás associado, identificando mercados e viabilizando o transporte. Alguns dos países beneficiados pelo programa atualmente são Argélia, Camarões, Guiné Equatorial, Cazaquistão, Nigéria e Qatar. A Nigéria se destaca por ter conseguido reduzir a queima em 10 bilhões de metros cúbicos a cada ano desde 2002. *In: Fórum Permanente de Desenvolvimento do Estado do Rio de Janeiro. Op. Cit.*

<sup>17</sup> LACOMBE, Fabiano. **GESEL: Queima de Gás**. Grupo de Estudos do Setor Elétrico. Disponível em: <http://www.nuca.ie.ufrj.br/blogs/gesel-ufrj/index.php/?archives/4911-GESEL-queima-de-Gas.html>. Acesso em 24 de Novembro de 2009.



rentável para a indústria petrolífera foi cada vez mais desperdiçar o gás pela queima ou pela reinjeção.

A ANP, a seu turno, possui critérios jurídicos para regular e autorizar a o recurso à queima do gás. Em primeiro lugar, deve-se recorrer à Lei nº 9478/1997, a conhecida “Lei do Petróleo”, que estabelece no seu artigo 47, § 3º, que a queima de gás em “flares” ocorrida em prejuízo de sua comercialização, assim como a sua perda ocorrida sob a responsabilidade do concessionário, serão incluídas no volume total da produção a ser computada para cálculo dos royalties devidos, o que já demonstra, de antemão, a forma que a legislação pátria encontrou de inibir os excessos da indústria.

Outrossim, o Decreto nº 2705, de 3 de agosto de 1998, em seu artigo 3º, inciso XI, determina que não serão incluídas no cálculo da produção sobre a qual ocorre o pagamento de royalties as quantidades de gás natural queimadas em tochas, desde que por razões de segurança ou de comprovada necessidade operacional. Sobreleva, ademais, que esta queima deve ocorrer em quantidades tidas como razoáveis e compatíveis com as práticas usuais da indústria do petróleo, o que ainda assim não faz retirar a exigência de prévia aprovação pela ANP<sup>18</sup>.

Por derradeiro, o próprio contrato de concessão da agência reguladora do setor reitera a necessidade de sua prévia aprovação para a queima do gás associado. Para que a autorização ocorra, a ANP leva em consideração tanto queimas não isentas de royalties, como também outras isentas do pagamento da indenização. No primeiro caso, são autorizados, por exemplo, os testes de longa duração ocorridos durante a fase de exploração; os testes pilotos de produção antecipada; insuficiência de demanda e o não aproveitamento por baixa economicidade. No segundo, pode-se citar a queima para a segurança operacional; em casos de emergência como em acidentes; e quando a produção de gás é muito pequena.

Diante do que já se mostrou, pode-se perceber que a prática de queimar o gás na indústria sofreu sensíveis mudanças com o tempo. Em princípio, em função da grande relevância dada ao óleo cru, a queima deu-se muitas vezes indiscriminadamente. Hodiernamente, os excessos constatados já fazem com que apareçam iniciativas que apregoem a mudança desse comportamento nocivo da indústria. Mesmo com estipulações restritivas levadas a cabo por parte da ANP, a prática persiste e se fortalece no Brasil. Inobstante o que se considerou, retornando ao contexto do ICMS, linha mestra da presente pesquisa, observar-se-á a partir de então se a queima do gás natural pode ser considerada hipótese de incidência.

---

<sup>18</sup> Excepcionalmente a ANP pode autorizar a queima posteriormente à sua ocorrência, desde que justificada pelo concessionário, por escrito e até 48h após sua ocorrência. *In*: ANP. **Segunda Rodada de Licitações: Participações Governamentais**. Disponível em <http://www.anp.gov.br/brasil-rounds/round2/Pdocs/Pfaq/Ptop3.htm>. Acesso em 19 de Novembro de 2009.

## 5 ANÁLISE DE ASPECTOS FAVORÁVEIS E CONTRÁRIOS À INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A QUEIMA DO GÁS

Foi veiculada, nos últimos meses, a idéia do governo do estado de São Paulo de começar a cobrar ICMS sobre a queima de gás natural na extração realizada pelas concessionárias. O caso paulista não é isolado, havendo também o exemplo do Rio de Janeiro, que além de já ter promulgado a Lei Noel com o objetivo de implantar a cobrança de ICMS sobre a extração do gás, teve aprovado por sua Assembleia Legislativa projeto de lei que inclui na lei do imposto sobre circulação a alíquota de 12% sobre o gás queimado na extração, o qual se encontra a espera da sanção do governador do estado.

A análise dessa questão é certamente complexa e envolve diversas facetas. É pungente averiguar a possibilidade estritamente jurídico-constitucional de tributar a queima do gás natural por meio do ICMS. Todavia, é preciso ir além e discutir se deve ou não ser içada tal mudança tendo-se por base a realidade do setor petrolífero e gasífero e os efeitos sobre esta, além de relevantes questões pertinentes ao meio ambiente, o que se passará a fazer.

### 5.1 Dimensão Jurídica

O primeiro ponto a ser estudado é a possibilidade constitucional de tributar a extração de petróleo e gás natural. O art. 155, II, da CF/88, aduz que incide ICMS sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”, portanto, é necessário dissecar os conceitos de ‘circulação’ e ‘mercadorias’ para se chegar a um correto entendimento da questão aqui posta.

Segundo José Eduardo Soares, circulação é “a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico”<sup>19</sup>, ou seja, o que caracteriza, de fato, a circulação é transmissão da posse ou da propriedade de uma mercadoria de uma pessoa para outra.

Ademais, o artigo 20, IX, da CF/88, estabelece a titularidade dos recursos minerais, inclusive os do subsolo, à União, portanto, é ela a proprietária do petróleo e do gás natural brasileiro. Contudo, o artigo 177, §1º, da CF/88, estabelece que a União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades de lavra das jazidas de petróleo e gás natural. Fazendo tal opção, haverá uma transmissão da propriedade sobre o petróleo da União para a concessionária.

A cláusula 11.2 do contrato de concessão usado nas rodadas de licitação pela ANP estabelece que o “Concessionário receberá e assumirá, no Ponto de Medição da Produção, a

<sup>19</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 7. ed., p. 14.

propriedade dos volumes de Petróleo e Gás Natural (...)”<sup>20</sup>. Assim, resta claramente demonstrado que há circulação do petróleo e do gás natural através da transferência da propriedade das mãos da União para a concessionária.

Acerca do conceito de mercadoria, Roque Antônio Carrazza<sup>21</sup> aduz que o objetivo comercial, que pode incluir tanto a venda como também a revenda, é imprescindível para a sua configuração jurídica. Desta feita, não são as características intrínsecas do objeto que irão conceder-lhe “status” genérico de bem móvel ou de mercadoria, mas sim a destinação que a ele será conferida no mercado, a qual, como já exposto, deve ter cunho comercial.

Perceba-se que esse conceito enfoca o ‘fim’ que o proprietário pretende dar ao bem móvel, assim, coloca-se o conceito em um plano subjetivo no qual se analisa a intenção do proprietário quanto à destinação do bem móvel. Se o possuir com a finalidade de vendê-lo dando impulso à cadeia produção-consumo, então, se caracterizará como mercadoria, do contrário, será somente um bem móvel.

Não há dúvidas de que o gás natural é mercadoria, pois sua exploração tem por finalidade a comercialização através da longa cadeia que percorre até chegar ao consumidor.

Frente a tais elucubrações pode-se concluir que, em se caracterizando a atividade de exploração de gás natural e petróleo como circulação, e, sendo tais bens móveis mercadorias, é constitucional, logo, juridicamente possível a incidência do ICMS sobre a exploração de tais recursos naturais.

Contudo, essa questão não encerra o debate aqui proposto, pelo contrário, é tão-só o primeiro passo a ser dado no tema. Segue-se, então, para a próxima indagação a ser examinada: é juridicamente possível tributar a extração do gás natural queimado?

Não subsistem dúvidas de que também nesse caso há transferência de propriedade do gás natural, existindo, por conseguinte, circulação. Contudo, é forçoso observar que definir ou não o gás natural queimado como mercadoria é uma questão mais complexa.

Quando o Estado realiza uma concessão para exploração de petróleo ou gás natural o que está em jogo é o interesse da sociedade como um todo, que é justamente de ver aquela riqueza mineral ser explorada e usada da melhor forma possível para o desenvolvimento nacional. É tal que o contrato de concessão é cercado de instrumentos jurídicos que estabelecem obrigações relativas ao cumprimento de metas de desenvolvimento dos campos, prevendo a sua retomada pela União em caso de descumprimento das metas pelo concessionário.

---

<sup>20</sup> O contrato de concessão pode ser encontrado em: [http://www.brasil-rounds.gov.br/arquivos/editais/Modelo\\_Contrato\\_R10\\_%2030Out08.pdf](http://www.brasil-rounds.gov.br/arquivos/editais/Modelo_Contrato_R10_%2030Out08.pdf).

<sup>21</sup> Nas palavras do autor “para que um bem móvel seja havido por mercadoria, é mister que ele tenha por finalidade a venda ou revenda. Em suma, a qualidade distintiva entre bem móvel (gênero) e mercadoria (espécie) é *extrínseca*, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial”. In: CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 13. ed., p. 43.

Desta forma, é possível afirmar que o particular deve ter sempre em vista a venda do gás natural, pois não é do interesse do Estado que esse bem móvel não seja efetivamente explorado e utilizado em prol do desenvolvimento do país. Assim, quando entra em uma licitação por uma jazida de gás natural o particular já tem a consciência de que deve ter por finalidade explorar e vender o gás natural, dando continuidade a cadeia que, por fim, deve alcançar o consumidor. Portanto, o fim exploratório do gás natural é forçosamente o de venda, em decorrência de exigências de interesse nacional. Logo, o gás é sempre uma mercadoria, o que tornaria possível a incidência do ICMS sobre sua queima.

Contudo, é o próprio Estado, por meio do Decreto nº 2705/1998, e da Portaria da ANP nº 249, de 1º de novembro de 2000, que estabelece exceções à exigência de aproveitamento do gás natural para venda. Observando a realidade técnica e as necessidades da indústria foram estabelecidas uma série de hipóteses que permitem a concessão de prévia autorização pela ANP para queima do gás natural produzido pela concessionária.

É dizer: foram legalmente estabelecidas diversas hipóteses que retiram do concessionário o dever de aproveitar economicamente o gás através de destinação para venda, ficando autorizado a queimá-lo, por exemplo, por questões de maior segurança, de emergência, dentre outros.

Ao nosso entender, fica claro que não é possível a incidência do ICMS sobre essas hipóteses, visto que o gás natural não chega a se caracterizar como mercadoria, pois não preenche o requisito da finalidade de venda ou revenda pelo produtor. Portanto, quando a queima do gás natural se encaixar em uma das hipóteses previstas legalmente e houver prévia autorização da ANP, é juridicamente impossível, visto que inconstitucional, a tributação sobre a extração de gás natural queimado.

## **5.2 Da (des)necessidade da tributação da queima do gás natural**

Não obstante entender-se que há impossibilidade jurídica da tributação por ICMS da queima do gás natural, acredita-se ser válido percorrer brevemente os argumentos acerca da necessidade ou não da criação desse imposto quando o mesmo visa obter resultados no âmbito extrafiscal, principalmente no que se refere à defesa do meio ambiente.

Um dos principais argumentos utilizados por quem defende a tributação da queima do gás é que esta prática acarreta em graves danos ao meio ambiente, e, tributá-la funcionaria como um incentivo a sua não-realização, posto que, elevando o custo para queima do gás, os agentes econômicos buscariam alternativas para o máximo aproveitamento desta *commodity*, resultando na diminuição da poluição ambiental.

Como dito anteriormente, a queima depende de prévia autorização da ANP e para esta ser emitida é necessário que seja uma hipótese prevista legalmente. É importante ressaltar, mais uma vez, que a legislação está em consonância com as exigências técnicas ou econômicas da indústria, só se emitindo a autorização nas circunstâncias tipificadas, em que se considerada a queima efetivamente necessária.

Se há de fato uma preocupação ambiental que deve ser observada, certamente a solução não deve passar pela função extrafiscal da tributação. Mais racional e condizente com a estrutura do setor, é estabelecer que a própria ANP estabeleça critérios mais rígidos para determinar a quantidade de gás que pode ser queimado pelos concessionários. Assim, não se perderia de vista os critérios técnicos e a realidade do setor, nem tampouco se olvidaria do empenho de todas as forças na preservação do meio ambiente.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a recente crise financeira que abalou o capitalismo em todo o globo, houve uma diminuição das receitas do Estado tanto a nível federal, quando estadual e municipal.

Sabe-se que o ICMS é a principal fonte de arrecadação dos Estados-membros, portanto, a fim de aumentar suas receitas não tardaram a tentar fazer incidir tal imposto sobre áreas dantes intocadas. Diante disso, a extração de gás natural queimado foi alvo das investidas estatais por mais e mais recursos.

Muitos utilizam a questão ambiental como uma “cortina de fumaça”, um subterfúgio, para camuflar as reais motivações dessa tributação, mas restou aqui a certeza de que há outros meios mais aptos para promover a proteção do meio ambiente sem prejudicar o crescimento da indústria gasífera brasileira.

Ficou demonstrado, também, que a queima é muitas vezes necessária na indústria e encontra forte respaldo técnico, inclusive a própria legislação brasileira e a ANP preveem tal possibilidade. Assim, fica claro que nessas oportunidades não há interesse do particular em aproveitar economicamente esse gás, ou seja, não há finalidade de venda, e nem há uma exigência por parte do Estado de que exista essa finalidade, pelo contrário, há legitimação expressa da possibilidade de queima.

Desta forma, apesar de haver circulação do bem móvel gás natural que será queimado, ele não se caracteriza nas circunstâncias estudadas como mercadoria, portanto, é juridicamente impossível e inconstitucional a incidência do ICMS sobre essa operação.

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO (ANP). **Segunda Rodada de Licitações: Participações Governamentais.** Disponível em <http://www.anp.gov.br/brasil-rounds/round2/Pdocs/Pfaqs/Ptop3.htm>. Acesso em 19 de Novembro de 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS.** 13ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

DUARTE, Carlos Alberto Teixeira. Tributação da Comercialização de Combustíveis – Problemas e Soluções. In: **Temas de Direito do Petróleo e do Gás Natural.** Org. Paulo Valois. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2002.

FÓRUM PERMANENTE DE DESENVOLVIMENTO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Entenda por que o gás é queimado.** Disponível em: <http://www.querodiscutiromeuestado.rj.gov.br/materia.php?publicacaoId=832>. Acesso em 28 de novembro de 2009.

GRABIANOWSKI, Ed. **Como funciona o gás liquefeito de petróleo.** Disponível em <http://carros.hsw.uol.com.br/gas-liquefeito-de-petroleo2.htm>. Acesso em 22 de Novembro de 2009.

LACOMBE, Fabiano. **GESEL: Queima de Gás.** Grupo de Estudos do Setor Elétrico. Disponível em: <http://www.nuca.ie.ufrj.br/blogs/gesel-ufrj/index.php?/archives/4911-GESEL-queima-de-Gas.html>. Acesso em 24 de Novembro de 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática.** 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MENDONÇA, Fabiano André de Souza; YVY, Maytta Andrade Santos. **A tributação do ICMS na cadeia do gás natural.** Salvador: 3º Congresso Brasileiro de P&D, 2005.

SILVA, Leonardo Mussi. **ICMS sobre a extração de petróleo.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

YVY, Maytta Andrade Santos. **ICMS incidente sobre gás natural.** Natal/RN: Monografia PRH n°36, 2006.