

## CONFLITO FEDERATIVO E A REPERCUSSÃO DO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PELO CONTRIBUINTE: as operações de importação de gás natural pela Petrobras

Viviane Zampieri de Lemos Battistini

### RESUMO

Este trabalho tem por objetivo analisar os efeitos das decisões judiciais proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, no bojo de ações que envolvem Estados da Federação que almejam auferir o ICMS incidente na importação de gás natural promovida pela Petrobras no exercício de suas atividades, sobre a conduta da companhia, como contribuinte do tributo, avaliando a possibilidade de coexistência entre os provimentos jurisdicionais e a conduta de cada um dos atores envolvidos.

**Palavras-chave:** ICMS. Importação. Conflito federativo. Reflexos para o contribuinte.

### 1 INTRODUÇÃO

O legislador constituinte, ao estabelecer as regras aplicáveis à União, Estados, Municípios e Distrito Federal no campo tributário, a partir do artigo 145<sup>1</sup> e seguintes do Texto Constitucional, delimitou seu campo de atuação, atendendo também aos princípios do pacto federativo e da autonomia dos Entes Federados. Ao fixar a competência tributária, passou a autorizar as pessoas políticas a tributar eventos que o legislador constituinte considerou relevantes juridicamente e, ao fazê-lo, optou a Carta Magna por desenhar o arcabouço jurídico de todos os tributos, limitando também o alcance do exercício dessa mesma competência.

Assim, não havendo possibilidade para inovar na seara tributária, regra geral incidem, sobre a importação de mercadorias, os tributos de competência federal (Imposto de importação (II), Imposto sobre produtos industrializados (IPI), PIS<sup>2</sup>-Importação, COFINS<sup>3</sup>-Importação e o Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), de competência estadual, onde se concentra o enfoque deste estudo.

### 2 DO GÁS NATURAL

O gás natural provém das bacias sedimentares terrestres e marítimas, constituindo importante fonte de energia. É empregado como combustível nas usinas termelétricas. Pode ser convertido em ureia, amônia e outros produtos usados como matéria-prima em diferentes tipos de indústria. É, ainda, usado como combustível nos transportes e como fonte de energia em residências e indústrias. A circulação do gás é ininterrupta até o consumidor, de modo que a velocidade em que as operações ocorrem acompanha a demanda.

No exercício de suas atividades cotidianas, a Petrobras promove a importação de gás natural a partir da Bolívia. Embora a importação de gás natural pela Petrobras venha diminuindo gradualmente desde a implantação do gasoduto Brasil-Bolívia, até mesmo por força de contrato, ainda subsiste a necessidade desse produto para o abastecimento nacional.

O Gasbol, como é conhecido o gasoduto instalado entre Bolívia e Brasil, é operado pela Transportadora Brasileira Gasoduto Bolívia-Brasil (TBG), subsidiária da Petrobras, que figura como adquirente do gás natural, vendido pela estatal boliviana YPFB. Tendo em vista que o primeiro município brasileiro percorrido pelo Gasbol é Corumbá, lá foi instalado estabelecimento da Petrobras responsável por operacionalizar a importação do gás natural. É nesse estabelecimento que ocorre a medição inicial do gás natural adquirido e, em seguida, a destinação do produto às suas bases em diversos pontos do país e posteriormente às empresas concessionárias do serviço de distribuição.

---

<sup>1</sup> BRASIL. Casa Civil. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 abr. 2017.

<sup>2</sup> Programa de Integração Social (PIS).

<sup>3</sup> Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

## 2.1 DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO NA IMPORTAÇÃO DO GÁS NATURAL

No âmbito federal, a importação recebe tratamento diferenciado, previsto na IN/RFB n.º 116/2001<sup>4</sup>, que autoriza o despacho aduaneiro de importação do gás natural transportado por duto na unidade da Receita Federal que jurisdicione o local de entrada do produto no território nacional, mediante Declaração de Importação (DI) registrada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), que poderá ser mensal, relativamente à quantidade total de produto ingressado no país nesse período, acompanhada do relatório mensal de medição, da fatura comercial e, quando couber, do certificado de origem.

A referida instrução normativa autoriza, ainda, que o gás natural importado possa ser entregue ao importador, para distribuição comercial, independentemente de ter sido iniciado o respectivo despacho aduaneiro<sup>5</sup>.

Como se observa, a importação do gás natural recebe um tratamento diferenciado e especial diante da natureza química do produto e da necessidade de sua rápida circulação, com vistas a suprir as necessidades internas.

Assim, uma vez determinado o valor da operação, são recolhidos os tributos federais, constituindo um único evento, um único fato jurídico, como hipótese de incidência para a aplicação da norma matriz de incidência tributária do imposto de importação, das contribuições federais para o PIS e COFINS e do ICMS, sobre o qual recai o objeto do presente estudo e instiga maiores digressões.

Enquanto regulamentada no âmbito federal pela IN SRF n.º 116/2001<sup>6</sup>, no âmbito estadual a identificação da tributação da operação de importação do gás natural obedece aos ditames consagrados no Texto Constitucional.

Nos termos do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988<sup>7</sup>, são hipóteses de incidência do ICMS as operações, entendidas como atos ou negócios jurídicos, capazes de provocar a mudança de propriedade com a circulação de mercadorias ou bens de uso, ou a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

No caso da importação, o dever jurídico de recolher o ICMS nasce, precisamente, da efetivação de uma operação mercantil internacional mesmo que a mercadoria importada se destine ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento que praticou o negócio.

Nesse sentido, na operação de importação é necessário identificar, dentro da nossa Federação, qual pessoa jurídica de direito público é titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária. Essa questão se resolve pela mera interpretação lógica da norma jurídica tributária e do sistema tributário nacional, com o reconhecimento de que o tributo pertence ao Estado em que ocorre a operação mercantil, isto é, no Estado em que está localizado o estabelecimento que promove a entrada da mercadoria.

Neste passo, é precisa e perfeita a conclusão a que chegaram os advogados Júlio Maria de Oliveira e Victor Gomes<sup>8</sup>,

O estabelecimento destinatário a que se referiu a Carta é, e só pode ser, aquele que importou os bens. Aquele que realizou um negócio mercantil (compra e venda) no exterior, pagando o preço avençado e exigindo a entrega. Aquele que contraiu direitos e obrigações decorrentes do contrato de compra e venda internacional. Por isso, a nenhuma outra pessoa, ainda que venha a receber fisicamente os bens importados, se pode atribuir tal natureza.

<sup>4</sup> BRASIL. Receita Federal. Instrução normativa SRF n.º 116, de 31 de dezembro de 2001. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=compilado&idAto=14788>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

<sup>5</sup> Ibid.

<sup>6</sup> Ibid.

<sup>7</sup> BRASIL, 1988.

<sup>8</sup> OLIVEIRA, Júlio Maria; GOMES, Victor. ICMS devido na Importação - Fundap - Competência Ativa. *Rev. Dialética de Direito Tributário*, n. 35, p. 109, São Paulo, ago. 1998.

Nesse contexto, nas operações de importação realizadas pela Petrobras através do Gasbol, é o estabelecimento localizado no Estado do Mato Grosso do Sul que possui relação pessoal e direta com o fato jurídico - importação - passível de incidência, pois é quem celebra o contrato de compra e venda internacional, recebe os bens importados e providencia seu desembaraço aduaneiro, paga o preço avençado no contrato, recolhe os tributos incidentes na operação realizada, etc., ou seja, contrai direitos e obrigações diretamente decorrentes desse negócio jurídico. É, pois, o sujeito passivo na relação jurídica tributária, nos termos do que estabelece o artigo 4º, parágrafo único, I da Lei Complementar nº 87/96<sup>9</sup>.

Essa também é a posição do Supremo Tribunal Federal, por meio do relator, Ministro Ilmar Galvão, nos autos do no Recurso Extraordinário nº 196.663-SP<sup>10</sup>:

Com efeito, como se sabe, o que se contabiliza na conta gráfica pela entrada da mercadoria, é o crédito do ICMS embutido no preço pago pelo contribuinte. Assim sendo, não há confundir-se a operação de entrada de mercadoria provinda do exterior que, por motivos óbvios, não é tributada pelo ICMS na origem, com a de mercadoria adquirida no mercado interno, cujo preço traz embutido, invariavelmente, o tributo pago.

Estando-se diante de situações diversas, não há falar-se em tratamento tributário análogo que importaria, aí sim, afronta ao princípio da isonomia.

De outra parte, pela mesma razão de não ser possível considerar a ocorrência de operações anteriores à nacionalização da mercadoria importada, não há falar-se em compensação de créditos, para atendimento ao princípio da não-cumulatividade.

O tributo pago pelo importador, na operação de entrada, é que é creditado pelo contribuinte, para compensação quando da revenda do produto, em obediência ao referido princípio.

Se é verdade que a sistemática das importações estabelece procedimentos flexíveis para possibilitar uma intensa operacionalidade do comércio internacional, permitindo que os bens importados por empresa estabelecida em um Estado possam ingressar fisicamente por dutos, e, ainda, destinarem-se a um terceiro Estado por razões de cunho meramente econômico, associadas a questões de estratégia de vendas, logística de distribuição ou mesmo redução do custo de transporte, por exemplo, não é menos verdadeiro que, para fins de tributação, somente deve ser levado em consideração o fato jurídico.

No caso da importação, a lei prevê, como fato gerador do ICMS, uma situação de fato, ou seja, o desembaraço aduaneiro de mercadoria importada, registrando, no espaço e no tempo, o aspecto temporal do nascimento da obrigação tributária, estabelecendo o instante a partir do qual o sujeito passivo da obrigação é devedor do imposto. Assim, ocorrida essa situação de fato, o importador, pessoa física ou jurídica, de maneira inexorável, é devedor do imposto sobre a aquisição de mercadoria proveniente do exterior, porque os efeitos existentes desse fato gerador, a que se refere o artigo 116, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>11</sup>, passam a existir, consubstanciando-se na personalização do sujeito ativo da obrigação tributária, na definição e quantificação da base de cálculo do imposto, na alíquota vigente e aplicável ao caso, no prazo de recolhimento, entre outros.

### 3 DO CONFLITO FEDERATIVO

Não obstante o entendimento do presente trabalho aponte para a eleição do critério do destinatário jurídico da mercadoria para definir o sujeito ativo do ICMS incidente nas operações de importação, os Estados da Federação que recebem o gás natural revendido pela Petrobras e onde ocorre o seu consumo têm promovido uma série de autuações fiscais, com valores significativos, alegando que o fato gerador dessa importação é determinado pelo ingresso físico da mercadoria.

<sup>9</sup> BRASIL. Casa Civil. **Lei complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Disponível em: 10 abr. 2017.

<sup>10</sup> Id. Supremo Tribunal Federal. **Boletim Informativo STF**, n. 82, p. 4. Brasília, DF, set. 1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo82.htm>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

<sup>11</sup> BRASIL. Casa Civil. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 10 abr. 2017.

A Petrobras, como contribuinte do imposto, vem se defendendo das autuações em todas as instâncias, administrativas e judiciais. Não obstante, ao tomar conhecimento das autuações fiscais, o Estado do Mato Grosso do Sul judicializou ações perante o Supremo Tribunal Federal, alegando a existência de conflito federativo com os Estados autuantes. Trataremos especificamente do litígio que envolve o Estado de São Paulo, para melhor aprofundamento do caso.

### 3.1 DOS ARGUMENTOS DA AUTUAÇÃO FISCAL

A tese jurídica que sustenta as autuações promovidas pelo Estado de São Paulo, em relação ao ICMS incidente sobre as operações de importação ocorreriam em seu território, é de que o critério definidor da pessoa política competente para a cobrança do tributo elegeu o destinatário físico da mercadoria importada. Desta feita, uma vez que o gás natural importado pela Petrobras é destinado ao consumo no território paulista, sustenta a autoridade fiscal atuante que o tributo deve ser recolhido ao Estado de São Paulo.

Por outro lado, considerando que as operações de importação ocorrem em seu território, o Estado de São Paulo também descaracteriza a operação subsequente como venda interestadual. Como consequência, além da operação de revenda passar a ser tratada como venda interna, o Estado de São Paulo também promove a glosa de créditos gerados no estabelecimento importador no Estado do Mato Grosso do Sul, que são levados em consideração pelo contribuinte quando do recolhimento de tributos em favor do Estado de São Paulo.

Todavia, a nosso ver, os argumentos do Estado de São Paulo não merecem prosperar. Inicialmente, é oportuno destacar que, dada a característica química da mercadoria, o gás natural não pode ser estocado ou armazenado. Sua circulação física ocorre através de uma imensa malha de dutos que não está, necessariamente, localizada em nenhum estabelecimento de titularidade da Petrobras, pois a instalação desse meio de transporte é realizada no subsolo urbano, percorrendo inúmeras propriedades, Municípios e Estados.

O Estado de São Paulo parte do princípio de que é destinatário físico da mercadoria porque em seu território ocorre o consumo e ali está situado o adquirente do produto revendido, ou seja, o gás natural já nacionalizado e revendido pela Petrobras a partir de seu estabelecimento em Corumbá, no Estado do Mato Grosso do Sul.

Assim, confunde e equipara os critérios de destinatário físico com consumo, o que é irrelevante para o fato jurídico que se pretende tributar, qual seja, a importação sobre o gás natural. A revenda, que é o fato jurídico imediatamente subsequente, recebe outro tratamento e, embora também tributável pelo ICMS por implicar na transferência de titularidade entre estabelecimentos interestaduais (Petrobras em Mato Grosso do Sul para Distribuidora de gás em São Paulo), não se confunde com a incidência do tributo sobre a importação que a antecede.

### 3.1 DA AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA

Em 23 de fevereiro de 2006, o Estado de Mato Grosso do Sul ajuizou perante o Supremo Tribunal Federal ação cível originária almejando o reconhecimento de sua competência e sujeição ativa para exigir o ICMS nas operações de importação de gás natural realizadas pela Petrobras, em detrimento do Estado de São Paulo, pondo fim ao conflito federativo instaurado, identificada como Ação Cível Originária (ACO) nº 854-2, trazendo a lume os argumentos ora transcritos,

A importadora, sociedade anônima que atua no ramo de exploração de combustíveis e derivados, realiza as operações de importação do gás natural através do seu estabelecimento fixado na Rua Batista das Neves, n.º 854, Maria Leite, em Corumbá, neste Estado, com inscrição no CNPJ n.º 33.000.167/1128-48, e inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado de Mato Grosso do Sul sob o n.º 28.299.877-2.

Por meio deste estabelecimento, a referida empresa vem realizando, desde o início do funcionamento do gasoduto, tanto a importação do gás natural propriamente dita, quanto as respectivas operações subsequentes, nas quais se inclui a distribuição do gás a diversos Estados da Federação, incluindo, dentre eles, o Estado de São Paulo.

(...)

Diante dessa sistemática, considerando que o gás natural passa para a esfera de disponibilidade da empresa importadora em território sul-mato-grossense, vem a mesma recolhendo o ICMS pertinentes a tal operação para o Estado requerente. Entretanto, não obstante a conclusão da importação dar-se totalmente no Estado do Mato Grosso do Sul, considerando que o gás importado é remetido para outras localidades, como São Paulo, por exemplo, a empresa importadora foi autuada por referida unidade federativa sob o argumento de que não teria recolhido o ICMS ao ente paulista relativo à operação mencionada<sup>12</sup>.

Como se nota, entre as razões que levaram o Estado do Mato Grosso do Sul a requerer a intervenção jurisdicional do Supremo Tribunal Federal consta, primordialmente, a notícia de autuação fiscal promovida pelo Estado de São Paulo com vistas a perceber o mesmo tributo, hodiernamente recolhido para o Estado do Mato Grosso do Sul.

O Supremo Tribunal Federal, em sede liminar, concedeu ordem proferida pelo Ministro Celso de Mello determinando que o Estado de São Paulo se abstinhasse de formular qualquer tipo de autuação ou lançamento tributário do ICMS incidente sobre as operações mencionadas, sob pena de multa diária:

Cabe verificar, preliminarmente, considerada a norma inscrita no art. 102, I, "f", da Constituição da República, se a presente causa inclui-se, ou não, na esfera de competência originária do Supremo Tribunal Federal. Sabemos que essa regra de competência confere, ao Supremo Tribunal Federal, a posição eminente de Tribunal da Federação, atribuindo, a esta Corte, em tal condição institucional, o poder de dirimir as controvérsias, que, ao irromperem no seio do Estado Federal, culminam, perigosamente, por antagonizar as unidades que compõem a Federação.

Essa magna função jurídico-institucional da Suprema Corte impõe-lhe o gravíssimo dever de velar pela intangibilidade do vínculo federativo e de zelar pelo equilíbrio harmonioso das relações políticas entre as pessoas estatais que integram a Federação brasileira.

(...)

Reconheço, pois, na espécie, na linha dos precedentes mencionados, a competência originária do Supremo Tribunal Federal para processar e julgar a presente causa, por nela vislumbrar a potencial ocorrência de conflito federativo, o que autoriza esta Suprema Corte a examinar o pedido de antecipação dos efeitos da tutela jurisdicional deduzido pelo Estado do Mato Grosso do Sul (fls. 20/23)<sup>13</sup>.

Em que pese a concessão da liminar em favor do Estado do Mato Grosso do Sul, o Estado de São Paulo entende não estar tolhido o seu direito de exigir os valores que correspondem ao ICMS constituído a partir dos autos de infração lavrados contra a Petrobras.

Assim, enquanto não sobrevém decisão de mérito na ação que tramita perante o Supremo Tribunal Federal, o Estado de São Paulo procedeu à inscrição dos respectivos débitos fiscais em dívida ativa e maneja ações de execução fiscal contra a Petrobras, inaugurando um novo cenário de incertezas jurídicas e que ameaçam a esfera de direitos do contribuinte, em aparente descompasso.

#### 4 DOS EFEITOS DAS DECISÕES PROFERIDAS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Diante do conflito federativo travado entre o Estado do Mato Grosso do Sul e o Estado de São Paulo, o litígio instaurado a partir das autuações fiscais sofridas pela Petrobras passa a sofrer, ao menos a nosso ver, os efeitos das decisões e manifestações exaradas no bojo da ação cível originária que tramita perante o Supremo Tribunal Federal.

Tem-se como efeito automático da decisão a proibição do Estado de São Paulo de promover novos lançamentos em face do contribuinte. Todavia, a questão de maior relevância versa sobre o destino dos créditos tributários já constituídos. De um lado, o contribuinte vê-se obrigado a defender-se judicialmente da cobrança promovida pelo Estado de São Paulo, sobretudo pautando-se na decisão liminar proferida pela Corte Suprema, receando, contudo, mudança da situação atual; de outro lado, o Estado de São Paulo, em situação peculiar, busca construir interpretação que lhe favoreça

<sup>12</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 854-2, de 23 de agosto de 2016. Relator Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=11727>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

<sup>13</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 854: tutela antecipada na ação cível originária, de 23 de fevereiro de 2006. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=95&dataPublicacaoDj=19/05/2006&incidente=3735544&codCapitulo=6&numMateria=71&codMateria=2>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

perante a ação cível originária que tramita junto ao Supremo Tribunal Federal, mas sofre com a possibilidade da coisa julgada atingir as decisões proferidas nas demandas judiciais travadas com o contribuinte.

Assim, a análise dos cenários possíveis diante dos efeitos das decisões judiciais aqui mencionadas é medida que se impõe não apenas para a definição de estratégias processuais para a discussão do crédito tributário constituído pelo Estado de São Paulo contra a Petrobras como também reflete nos negócios da companhia, desde as informações financeiras dadas ao mercado às quais é obrigada por lei até a condução dos seus contratos, planejamentos tributários e relacionamento com os Estados envolvidos.

#### 4.1 DOS EFEITOS REFLEXOS DA DECISÃO PROFERIDA NA ACO N° 854-2

O litígio instaurado entre os Estados do Mato Grosso do Sul e de São Paulo não envolve unicamente questão jurídica. É certo que o volume de gás natural importado é significativo e o recolhimento do tributo estadual incidente nessa operação acompanha a grandeza da própria operação, o que implica o automático reflexo patrimonial da demanda. O Estado do Mato Grosso do Sul alega que os valores auferidos com o recolhimento do ICMS incidente na importação do gás natural representam mais de 12% da receita auferida pelo Estado e já compõem sua gestão orçamentária e financeira desde 1999<sup>14</sup>, o que tangencia a verba destinada aos serviços públicos essenciais e que certamente serão impactados com a reversão da tutela antecipada concedida em favor do Estado Autor.

#### 4.2 DOS EFEITOS JURÍDICOS DA DECISÃO PROFERIDA NA ACO N° 854-2

À primeira vista, os efeitos da decisão proferida em sede de ação cível originária que tramita no Supremo Tribunal Federal têm natureza eminentemente declaratória, à medida que o autor busca um pronunciamento judicial que ponha fim à incerteza do direito que permeia sua relação jurídica. Nesse sentido, vale a pena lembrar a lição de Pontes de Miranda<sup>15</sup>, que ensina que a ação declaratória é aquela em que prepondera a eficácia de declarar a existência ou inexistência de uma relação jurídica, ou da falsidade ou autenticidade de um documento.

De outro lado, esbarramos na possibilidade da decisão apresentar efeito constitutivo ou condenatório, tendo em vista que o objetivo do autor pode ir além do simples reconhecimento do direito alegado.

No caso em estudo, a pretensão do Estado de Mato Grosso do Sul não se limita a obter a manifestação da Corte Suprema sobre uma determinada relação jurídica, especialmente porque o réu Estado de São Paulo, não mantém qualquer obrigação com o Requerente. O que se busca é uma tutela de aspecto declaratório, mas predominantemente constitutivo, de modo que a tutela jurisdicional não apenas reconheça o titular do direito discutido nos autos do processo, mas que também impeça a tentativa do exercício desse mesmo direito pela parte adversa.

Não há como se discutir que, caso se reconheça o direito invocado pelo Estado do Mato Grosso do Sul, o Supremo Tribunal Federal nada inovará no mundo jurídico, apenas constatando uma situação de fato como legítima e legal. Não haverá, nessa situação, a criação ou modificação de qualquer direito, não havendo que se falar em efeito constitutivo em relação ao reconhecimento do sujeito ativo da relação jurídica tributária.

Todavia, um dos pedidos da ação judicial diz respeito à abstenção do Estado de São Paulo da cobrança e de novos lançamentos tributários em relação ao mesmo fato jurídico, qual seja, importação de gás natural. Nesse caso, não há como ignorar o efeito constitutivo negativo em relação ao réu, inovando no mundo jurídico com a imposição de uma nova realidade concernente na proibição de um dado comportamento.

<sup>14</sup> GÁS dá a MS R\$ 36 milhões por mês. 2006. *DiárioMS*. Dourados, 29 mar. 2017. Disponível em: <<http://diarioms.com.br/gas-da-a-ms-r-36-milhoes-por-mes/>>. Acesso em: 12 dez. 2105.

<sup>15</sup> MIRANDA, Pontes de. *Tratado das ações*. São Paulo: Ed. RT, 1970, t. I, p. 124.



Assim, em relação ao efeito declaratório, a retroatividade ou não da decisão é irrelevante, tendo em vista que, em termos práticos, nada altera no mundo dos fatos.

Por outro giro, considerando a possibilidade de que o pedido do Estado Autor venha a ser negado, os efeitos da decisão serão constitutivos para ambas as partes.

E isso acontece porque haverá brutal alteração nos fatos praticados atualmente. Ao negar o pleito do Estado do Mato Grosso do Sul, o Supremo Tribunal Federal estará reconhecendo automaticamente a titularidade da sujeição ativa da obrigação tributária ao Estado de São Paulo, criando direito a seu favor e, portanto, apresentando efeito constitutivo positivo e, simultaneamente, criando uma vedação ao Estado Autor, manifestando seu efeito constitutivo negativo.

Nesse contexto, a partir da decisão do trânsito em julgado de decisão desfavorável ao Autor, seus efeitos se projetarão para o futuro, gerando reflexos, contudo, que ultrapassam a esfera jurídica de interesse das partes processuais envolvidas.

#### 4.3 DOS EFEITOS DA DECISÃO EM RELAÇÃO AO CONTRIBUINTE

A esta altura, passamos a adentrar no ponto crucial do presente trabalho, qual seja, delimitar o efeito da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na ACO n° 854-2<sup>16</sup> em relação ao contribuinte.

Dentro do contexto apresentado, a única certeza jurídica identificada no caso apresentado é a sujeição passiva da obrigação tributária que surge com a importação de gás natural. É indiscutível que a Petrobras, como importadora da mercadoria, realiza o fato descrito na norma inserta no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal<sup>17</sup>.

Conforme destacamos anteriormente, a demanda foi instaurada a partir das autuações fiscais promovidas pelo Estado de São Paulo sobre uma operação em que o tributo fora recolhido aos cofres sul-mato-grossense.

Após a provocação do Estado do Mato Grosso do Sul, sobreveio tutela antecipada em seu favor, autorizando o recebimento do ICMS pago pelo contribuinte sobre a operação de importação, negando, automaticamente, o direito de constituir o tributo ao Estado de São Paulo, mesmo através do lançamento tributário. Nesse sentido, vale a pena reiterar a decisão do ilustre Ministro Relator, que entendeu incompatível com a tutela antecipada autorizar o Estado de São Paulo a promover o lançamento tributário.

Assim é que eventual alteração da decisão liminar exarada pelo Ministro Relator através do julgamento de mérito da demanda pela Corte Suprema ou produz efeito meramente constitutivo, projetando-se para o futuro, sem o condão de alterar os comportamentos que se consolidaram no passado, inclusive com amparo na própria tutela de urgência, ou acaba por ferir os princípios básicos do Estado Democrático de Direito; em especial, da segurança jurídica.

Nesse sentido, as autuações fiscais do Estado de São Paulo perderiam automaticamente seu objeto. Há manifesta incompatibilidade com as decisões exaradas no bojo do processo da ACO n° 854-2, a começar pelo reconhecimento de que o contribuinte jamais esteve inadimplente com a obrigação tributária instaurada a partir do processo de importação. Reforça esse argumento a manifestação do próprio Procurador Geral da República ao se manifestar nos autos, cuja reprodução merece destaque.

Ocorre que a empresa importadora tem pago o ICMS ao Estado de Mato Grosso do Sul. Se deferido o pleito do Estado de São Paulo, a consequência seria a autuação em desfavor do contribuinte, a fim de que recolhesse tributo já pago em virtude de decisão judicial antecipatória de tutela.

<sup>16</sup> BRASIL, 2016.

<sup>17</sup> Id., 1988.

Se a extinção do prazo decadencial para a constituição do crédito do Estado de São Paulo está próxima, também está para o ajuizamento de ação de repetição de indébito por parte do contribuinte. Assim, completamente inusitada ficaria a situação do sujeito passivo: passaria a ser devedor de ICMS para o Estado de São Paulo, já tendo recolhido o mesmo tributo para os cofres de Mato Grosso do Sul, com fundamento em decisões do Supremo Tribunal Federal num mesmo processo<sup>18</sup>.

Ora, tendo o Estado do Mato Grosso do Sul sido reconhecido como ente legitimado a cobrar e receber o tributo estadual incidente sobre a importação de gás natural e, estando válida e vigente a decisão até que outra, posterior, lhe retire a eficácia, nada pode ser exigido do contribuinte adimplente. Na hipótese de reversão do quadro jurídico, aplicável seria a regra geral de não locupletamento prevista no artigo 475-O do Código de Processo Civil<sup>19</sup>, que prevê a responsabilidade objetiva do exequente pela execução da tutela antecipatória já concedida.

Nesse interim, o Estado de São Paulo ajuizou diversas execuções fiscais com o objeto de auferir o ICMS relativo a essas operações, constituído nos autos de infração já lavrados. Atualmente todas essas ações tiveram julgamentos desfavoráveis ao Estado Paulista, sempre ancoradas na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

Parece-nos que só há um caminho a ser adotado: até o momento, o tributo é reconhecidamente devido ao Estado do Mato Grosso do Sul, situação que só será alterada caso assim venha entender a Corte Suprema, projetando seus efeitos para os eventos futuros, preservando a segurança jurídica e, conseqüentemente, tantos outros valores que são caros ao contribuinte e aos Estados envolvidos.

## 5 CONCLUSÃO

Muito embora a Constituição Federal tenha criado um rígido sistema de distribuição de competências tributárias, dispondo de modo minudente e exaustivo a regra-matriz constitucional de todos os tributos previstos em nossa legislação, algumas situações ainda ensejam dúvida em relação ao sujeito ativo do tributo.

Em relação às operações de importação de gás natural realizadas pela Petrobras, levou-se em consideração que o Texto Constitucional<sup>20</sup> elegeu como materialidade passível de incidência do ICMS a circulação e destinação jurídica da mercadoria, assim compreendido como determinante para fins de indicação do sujeito ativo, o local em que o negócio é celebrado e adquirido. Existem, ainda, fatores físicos que podem ser incluídos na justificativa para que o contribuinte reconhecesse como sujeito ativo do tributo o Estado do Mato Grosso do Sul.

Mais, ainda que não o fosse, atualmente o contribuinte recolhe o tributo nos termos da decisão liminar proferida pelo Supremo Tribunal Federal em lide que não integra, mas pela qual tem manifesto interesse.

A questão, portanto, se resume à definição do sujeito ativo do tributo incidente na operação de gás natural oriundo da Bolívia e a fruição dos direitos assegurados ao contribuinte do imposto sobre circulação de mercadoria.

Ainda que sobrevenha decisão definitiva diversa da que vige atualmente, é fato inconteste que o contribuinte promoveu o recolhimento do tributo, não assumindo o posto de inadimplente nessa relação jurídica. E, nesse contexto, não há como ser impelido ao pagamento das autuações fiscais promovidas pelo Estado de São Paulo, sob pena de tornar as decisões judiciais proferidas até então totalmente inúteis e ineficazes.

Para que a decisão final do Supremo Tribunal Federal se harmonize com os atos praticados até o momento, quer pelo contribuinte, quer pelos Estados em conflito, há que se projetar seus efeitos

---

<sup>18</sup> BRASIL, 2016.

<sup>19</sup> Id. Casa Civil. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5869.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm)>. Acesso em: 10 abr. 2017.

<sup>20</sup> Id., 1988.



exclusivamente para o futuro, resguardando e assegurando os efeitos jurídicos dos atos perpetrados até o momento.

## ABSTRACT

This article examines the associated repercussions in connection with rulings held by the Brazilian Supreme Court when analyzing the issues involving State VAT collection over several natural gas import transactions carried out by Petrobras, a public listed company which is controlled by the Brazilian Federal Government. Since in Brazil the Value Added Tax ('ICMS') is collected by the states under their respective rules, such court rulings were not homogeneous and therefore they have result in some discrepancies that could lead to legal disarray and lack of legal certainty. In light of that this article proposes to evaluate the possibility for such rulings to coexist by taking into consideration the taxpayer's business behavior and the States' eagerness to collect such tax based on their own rules."

**Keywords:** ICMS. VAT. Import. Court Rulings. Taxpayer's business behavior.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 10 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.869**, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF, 1973. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5869.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm)>. Acesso em: 10/04/2017.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Brasília, DF, 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 10 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Instrução normativa SRF nº 116**, de 31 de dezembro de 2001. Brasília, DF, 2001. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=compilado&idAto=14788>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial nº 196.663 - SP**. Recorrente: Instituto Nacional do seguro Social (INSS). Recorrido: Marcilio Schiavon e outros. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, 8 de fevereiro de 2000. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. **ACO 854**: tutela antecipada na ação cível originária, de 23 de fevereiro de 2006. Brasília, DF, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=95&dataPublicacaoDj=19/05/2006&incidente=3735544&codCapitulo=6&numMateria=71&codMateria=2>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. **ACO 854-2**, de 23 de agosto de 2016. Relator Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=11727>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. **Boletim Informativo STF**, n. 82, p. 4. Brasília, DF, set. 1997.  
Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo82.htm>>.  
Acesso em: 10 abr. 2017.

GÁS dá a MS R\$ 36 milhões por mês. 2006. **Diário MS**. Dourados, 29 mar. 2017. Disponível em:  
<<http://diarioms.com.br/gas-da-a-ms-r-36-milhoes-por-mes/>>. Acesso em: 12 dez. 2105.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado das ações**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1970, t. I.

OLIVEIRA, Júlio Maria; GOMES, Victor. ICMS devido na Importação - Fundap - Competência Ativa.  
**Rev. Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 35, p. 98-118, ago. 1998.

#### **Viviane Zampieri de Lemos Battistini**

Graduação (2002) em Direito pela Faculdade de Direito São Bernardo do Campo. Pós-Graduação  
(2005) em Direito Tributário pelo IBET. Pós-Graduação em Direito Empresarial (2015) pelo IBMEC.  
JURIDICO/GG-MAT/JTRIB/DTRIB-SPS - São Paulo, SP - e-mail: [vivianezampieri@petrobras.com.br](mailto:vivianezampieri@petrobras.com.br)