

**Machado
Meyer**

M

PROJETO META

Análise das Propostas da Iniciativa
Gás para Crescer

Relatório Técnico do Produto 5

26 de novembro de 2018

Pesquisa/Produto/Trabalho executado com recursos provenientes do Acordo de Empréstimo nº 8.095-BR, formalizado entre a República Federativa do Brasil e o Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento – BIRD, em 1º de março de 2012.

1. SUMÁRIO

1.	SUMÁRIO	2
2.	GLOSSÁRIO	4
3.	CONTEÚDO DO RTP5	9
4.	SUMÁRIO EXECUTIVO	11
5.	AGENDA DE AÇÕES E ENCAMINHAMENTO DE POPOSTAS	31
☐	POR PRIORIDADE DO TEMA.....	31
☐	ASPECTOS DE PRIORIDADE ALTA	31
☐	ASPECTOS DE PRIORIDADE MÉDIA	37
☐	ASPECTOS DE PRIORIDADE BAIXA	38
☐	POR ATO NORMATIVO.....	39
6.	ASPECTOS DE COMPLEXIDADE, INCERTEZA E INSEGURANÇA.....	46
6.1.	ASPECTOS IDENTIFICADOS PELA INICIATIVA <i>GÁS PARA CRESCER</i>	47
☐	BARREIRAS TRIBUTÁRIAS À ENTRADA DE NOVOS AGENTES	48
6.1.1	VIABILIZAÇÃO DO MODELO DE ENTRADA E SAÍDA PARA TRANSPORTE	48
6.1.1.1.	Aspectos Regulatórios Relevantes	52
6.1.1.2.	Considerações Fiscais à Implementação do Modelo de E-S	58
6.1.2	PROCESSAMENTO DE GN E TERMINAIS DE GNL	75
6.1.3	ASPECTOS ADUANEIROS – IMPORTAÇÃO DE GNL.....	85
☐	TEMAS SUJEITOS A MELHORIAS NOS PROCEDIMENTOS FISCAIS PARA REDUÇÃO DA INSEGURANÇA JURÍDICA	92
6.1.4	IMPORTAÇÃO DE GN E GNL – DEFINIÇÃO DO SUJEITO ATIVO DO ICMS E EFICIÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	92
6.1.5	OPERAÇÕES <i>BACK TO BACK</i>	97
6.1.6	PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA DO GNL	100
6.1.7	TERMINAIS DE GNL – QUESTÕES REGULATÓRIAS E TRIBUTOS FEDERAIS.....	106
6.1.8	ESTOCAGEM	109
6.1.9	ESCOAMENTO	118
☐	TEMAS NÃO APROFUNDADOS OU QUE DEPENDEM DE SUBSÍDIOS POR PARTE DOS DEMAIS SUBCOMITÊS.....	127
6.1.10	HUB VIRTUAL	127
6.1.10.1	Aspectos Regulatórios.....	128

6.1.10.2	Aspectos Tributários no Hub Virtual	136
6.1.11	REIDI E OUTROS REGIMES ESPECIAIS DE INCENTIVO TRIBUTÁRIO.....	147
6.2.	ASPECTOS IDENTIFICADOS PELO CONSULTOR – PROJETO META.....	153
6.2.1	IMUNIDADE CONSTITUCIONAL PARA FINS DE ISS NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS RELACIONADAS AO GN.....	153
6.2.2	CUMULATIVIDADE NA CADEIA DE GN-ENERGIA ELÉTRICA	155
6.2.3	ELEMENTOS DE EXCESSIVA COMPLEXIDADE RELATIVOS AO ICMS	159
6.2.3.1	Diversidade relevante nos critérios de definição da carga tributária	160
6.2.3.2	Ausência de clareza / sentido nas normas que atribuem responsabilidade por substituição tributária.....	161
6.2.3.3	Diferença de tratamento em razão de regimes especiais de tributação instituídos no âmbito de cada Estado.....	163
6.2.3.4	Diferença quanto ao tratamento de créditos (manutenção e estorno)	164
7.	RESPONSÁVEIS PELA ELABORAÇÃO.....	168
ANEXO I: PLANILHAS COM EXEMPLOS COMPARATIVOS DE ARRECADAÇÃO RELATIVOS ÀS CONTROVÉRSIAS.....		169
ANEXO I-A: PROCESSAMENTO E REGASEIFICAÇÃO		169
ANEXO I-B: OPERAÇÕES <i>BACK TO BACK</i>		175
ANEXO I-C: CUMULATIVIDADE NA CADEIA DE GN-ENERGIA ELÉTRICA		176

2. GLOSSÁRIO

Ajuste SINIEF nº 03/2018: Ajuste SINIEF nº 03, de 03 de abril de 2018

ANP: Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis

ARE: Agravo em Recurso Extraordinário

BTU: *British Thermal Unit*

CARF: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CF: Constituição Federal de 1988

Código Civil: Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002

COFINS: Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ: Conselho Nacional de Política Fazendária

Consultor: Machado Meyer Sendacz Opice Advogados

CPC: Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTe: Conhecimento de Transporte

DES Brazil: *Delivered Ex Ship Brazil*

DI: Declaração de Importação

FEEF: Fundo de Equilíbrio Fiscal

FGV: Fundação Getúlio Vargas

FSRU: *Floating Storage and Regasification Unit*

EAM: *East Atlantic Market*

Gás para Crescer: Iniciativa Gás para Crescer do Ministério de Minas e Energia

GASBOL: Gasoduto Bolívia-Brasil

GCM: *Gulf Coast Marker*

GLP: Gás Liquefeito de Petróleo

GN: Gás Natural

GNL: Gás Natural Liquefeito

GNV: Gás Natural Veicular

GSA: *Gas Supply Agreement*

GTA: *Gas Transportation Agreement*

IAS 16: International Accounting Standard 16

ICE: *Intercontinental Exchange Europe*

ICMS: Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

ICMS-ST: ICMS devido em substituição tributária

II: Imposto de Importação

IE: Imposto de Exportação

Incoterm: *International Commercial Terms*

IRPJ: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

IRRF: Imposto de Renda Retido na Fonte

ISS: Imposto sobre Serviços

JKM: *Japan Korea Marker*

Lei do Gás: Lei nº 11.909, de 04 de março de 2009

Lei do Petróleo: Lei nº 9.478, de 06 de agosto de 1997

Lei Complementar 87/1996: Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996

Lei Complementar 116/2003: Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003

MCT: Mercado de Curto Prazo

MEM: *Middle East Marker*

MMBTU: Milhões de unidades térmicas britânicas

MME: Ministério de Minas e Energia

Modelo de E-S: Modelo de Entradas e Saídas para a contratação da capacidade de transporte, em que a contratação pode ser relativa apenas à entrada (injeção) de Gás Natural ou de saída (retirada) de Gás Natural no sistema de transporte, de forma independente.

NBP: *National Balancing Point*

NCM: Nomenclatura Comum do MERCOSUL

Network Codes: Códigos comuns de rede

NF: Nota Fiscal

NTS: Nova Transportadora do Sudeste S/A

Nymex: *New York Mercantile Exchange*

PCI: Método do Preço sob Cotação na Importação

PEC: Propostas de Emenda à Constituição

PECEX: Método do Preço sob Cotação na Exportação

PIS: Contribuição aos Programas de Integração Social

PL do Gás: Projeto de Lei nº 6.407 de 2013, conforme alterado por seus Substitutivos

Platts: S&P Global Platts

Ponto de Entrada: Ponto de injeção de Gás Natural na malha de transporte

Ponto de Saída: Ponto de retirada de Gás Natural da malha de transporte

RANP: Resolução emitida pela ANP, nos termos de sua competência definida pelas Lei 9.478/1997 e 11.909/2009

Regulamento Aduaneiro: Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009

REIDI: Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura

Relatório SC05: 2º Relatório do SC05: *Aperfeiçoamento da Estrutura Tributária do Setor de Gás Natural*

Repasse: Repasse de receita entre transportadores que atuam dentro de uma mesma área de mercado

REPETRO-SPED: Regime Aduaneiro Especial de Utilização Econômica destinado a

Bens a serem utilizados nas Atividades de Exploração, Desenvolvimento e Produção de Petróleo e de Gás Natural sob Controle Informatizado do Sistema Público de Escrituração Digital

REPORTO: Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária

RFB: Receita Federal do Brasil

RIR/99: Decreto 3.000, de 26 de março 1999

RIR/18: Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018

RTP2: Relatório Técnico do Produto 2 no âmbito do Projeto META

RTP5: Relatório Técnico do Produto 5 no âmbito do Projeto META

SC01: Subcomitê nº 01 da Iniciativa *Gás para Crescer*

SC02: Subcomitê nº 02 da Iniciativa *Gás para Crescer*

SC05: Subcomitê nº 05 da Iniciativa *Gás para Crescer*

SIE: Sistema Integrado de Escoamento

SINIEF: Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais

STF: Supremo Tribunal Federal

STJ: Superior Tribunal de Justiça

TAG: Transportadora Associada de Gás

TBG: Transportadora Brasileira Gasoduto Bolívia-Brasil S.A

TDR63: Termo de Referência nº 63

TTF: *Title Transfer Facility*

TSB: Transportadora Sulbrasileira de Gás

TSEE: Tarifa Social de Energia Elétrica

UPGN: Unidade de Processamento de Gás Natural

UTE: Usina Termoelétrica

UTG: Unidades de Tratamento de Gás



ZTP: *Zeebrugge Trading Point*

3. CONTEÚDO DO RTP5

Tendo em vista a criação da iniciativa *Gás para Crescer* pelo Ministério de Minas e Energia ("MME"), em 2016, e a posterior divulgação dos seus relatórios elaborados pelos oito subcomitês, o presente relatório se dedica a analisá-los criticamente, com enfoque naquele elaborado pelo Subcomitê nº 05 da iniciativa *Gás para Crescer* ("SC05") relativo aos desafios tributários identificados na cadeia do gás natural ("GN"), com vistas ao aperfeiçoamento da estrutura tributária do setor.

O Projeto META, decorrente de parceria iniciada em 2012, entre o Governo Brasileiro e o Banco Mundial¹, tem como principal objetivo contribuir para ampliar e consolidar os avanços dos setores energético e mineral brasileiros, dando apoio à competitividade e ao crescimento econômico e sustentável do País se insere em um contexto no qual se observa a necessidade de estruturar aperfeiçoamento normativo para o setor de GN, buscando-se aumentar a sua participação na matriz energética nacional.

Dessa forma, os Relatórios Técnicos que compõem o Termo de Referência nº 63 ("TDR 63") objetivam a apresentação de estudos amplos e críticos acerca da incidência tributária sobre as atividades econômicas que compõem a indústria do GN, e, a partir dessa análise sistemática, identificar e propor as alterações normativas necessárias para concretizar o objetivo do projeto.

Os pontos sensíveis sob a ótica tributária nas relações jurídicas e contratuais da indústria do GN no Brasil identificados pelos subcomitês do *Gás para Crescer*, associados àqueles identificados pelo Consultor ao longo da elaboração do Relatório Técnico do Produto 2 no âmbito do Projeto META ("RTP2"), permitiram o desenvolvimento de uma análise sistemática das soluções propostas à época da iniciativa *Gás para Crescer* e das mudanças que lhe foram posteriores.

Nesse contexto, este Relatório Técnico do Produto 5 no âmbito do Projeto META ("RTP5") tem por objetivo apresentar a Análise das Propostas da Iniciativa *Gás para Crescer* e, para tanto, se divide em 06 (seis) partes, entre as quais:

- (i) Apresentação de um Sumário Executivo com as conclusões do presente relatório (item 4, *infra*);
- (ii) Apresentação de sugestão de agenda de ações e encaminhamento de propostas, contendo a eleição dos aspectos controversos mais sensíveis para a concretização dos objetivos do Projeto META (item 5, *infra*);

¹ Info: http://www.mme.gov.br/web/guest/pagina-inicial/outras-noticas/-/asset_publisher/32hLrOzMKwWb/content/projeto-meta-licitacao-para-consultoria-na-area-de-gas-natural;jsessionId=758D7481FF6F6D6E809987F98C76D623.srv154

- (iii) Apresentação dos aspectos complexos, controversos e geradores de insegurança aos agentes da indústria do GN, envolvendo tanto aqueles apresentados pelo SC05 em seu relatório tributário, quanto aqueles identificados pelo Consultor ao longo do Projeto META e que não estavam compreendidos nas conclusões do *Gás para Crescer*. Em relação às controvérsias identificadas pela iniciativa, apresentam-se também comentários as propostas feitas à época. Além disso, em relação às controvérsias identificadas pelo Consultor, apresentam-se outras considerações tendo-se em conta os objetivos deste Projeto (item 6, *infra*).

No que se refere às propostas legislativas apresentadas, o Consultor esclarece que, em que pese alguns dos temas possam ser endereçados por meio de Emenda Constitucional, a possibilidade de alterações legislativas por meio de Propostas de Emenda à Constituição ("PEC") não foi considerada no âmbito da iniciativa *Gás para Crescer*. Desse modo, as soluções propostas / endossadas no presente relatório seguem o critério adotado pela iniciativa, abrangendo modificações no contexto infraconstitucional.

Por fim, este RTP5 contempla planilhas anexas com exemplos ilustrativos de impactos na arrecadação dos Entes Federados relativos a alguns temas em que foi possível estabelecer uma comparação diante dos aspectos identificados nos itens 4 e 5 e suas respectivas propostas, com intuito de demonstrar a repercussão decorrente das propostas de alteração apresentadas neste Relatório.

4. SUMÁRIO EXECUTIVO

O presente Sumário Executivo divide-se em duas partes, (i) a primeira endereçando os aspectos identificados pela iniciativa *Gás para Crescer*, e (ii) a segunda endereçando aqueles identificados pelo Consulto no âmbito do Projeto META. Em ambas as partes, vêm apresentados os desafios e as soluções propostas ou endossadas pelo Consultor, seguida de uma avaliação de prioridade, conforme abaixo:

Aspectos de Prioridade Alta	
Aspectos de Prioridade Média	
Aspectos de Prioridade Baixa	
Proposta Recomendada pelo Consultor	*

• **ASPECTOS IDENTIFICADOS PELA INICIATIVA GÁS PARA CRESCER**

Tema	Desafios e Soluções Endossadas/Propostas	Prioridade
Viabilização do Modelo de Entrada e Saída para o Transporte de GN	<u>Desafio Identificado</u> A legislação tributária relativa ao ICMS-Transporte exige a observância do fluxo físico percorrido pela molécula, o que configura uma barreira à entrada de novos agentes no setor e à implementação do modelo de entrada e saída para reserva de capacidade no sistema de transporte dutoviário. <u>Soluções Endossadas e Soluções Propostas</u> <u>Proposta 1*</u>: Alteração dos sujeitos ativo e passivo do ICMS-Transporte de acordo com entradas e saídas efetivas, e uniformização de alíquotas. i) Alteração da Lei Complementar 87/1996, para: - Definir os Estados em que as entradas e saídas do GN efetivamente ocorrerem como sujeitos ativos para arrecadar o ICMS-Transporte, independente do fluxo físico ou contratual da molécula; - Definir o transportador que promove a entrada ou a saída definitiva como sujeito passivo do ICMS-Transporte; - Alterar o fato gerador para recebimento ou entrega; - Base de cálculo: o valor de recebimento e de entrega. ii) Edição de Resolução do Senado Federal para uniformizar as alíquotas do ICMS aplicáveis à prestação dos serviços de transporte;	Alta 

Viabilização do Modelo de Entrada e Saída para o Transporte de GN	Cont. iii) Alteração do Ajuste SINIEF nº 03/2018 (ou a edição de novo Ajuste SINIEF) para disciplinar a emissão dos CTes para os tomadores do serviço de transporte, para regular a integração das áreas de mercado e os documentos fiscais aplicáveis para fins de Repasse; iv) Edição de ato da ANP definindo o conceito de Repasse e a natureza jurídica desta remuneração: se tem função de remunerar a disponibilidade da manutenção da rede de transporte e sua relevância para o funcionamento do sistema, ou se é mera receita regulatória. Essa Proposta é estrategicamente excludente à Proposta 2, uma vez que há mudança nos critérios para definição de sujeição ativa e passiva do ICMS-Transporte. A alteração de sujeição ativa por meio de Lei Complementar conferirá maior segurança jurídica na tributação autônoma / independente das Entradas e Saídas.* <u>Proposta 2:</u> Manutenção do critério para sujeição ativa e passiva do ICMS-Transporte e uniformização de alíquotas. i) Edição de Resolução do Senado Federal para uniformizar as alíquotas do ICMS aplicáveis à prestação dos serviços de transporte. ii) Alteração do Ajuste SINIEF nº 03/2018 (ou a edição de novo Ajuste SINIEF) para disciplinar a emissão dos CTes para os tomadores do serviço de transporte, para regular a integração das áreas de mercado e os documentos fiscais aplicáveis para fins de Repasse.	Alta 
---	---	--

Viabilização do Modelo de Entrada e Saída para o Transporte de GN	Cont. iii) Edição de ato da ANP definindo o conceito de Repasse, sua função de remunerar a disponibilidade da manutenção da rede de transporte e sua relevância para o funcionamento do sistema. Essa proposta é estrategicamente excludente à Proposta 1, conforme mencionado acima.	Alta 
Processamento de GN e Terminais de GNL	<u>Desafio Identificado</u> <u>Desafio 1:</u> em um cenário em que haja o compartilhamento das UTGs entre a multiplicidade de agentes atuantes nas atividades econômicas da indústria do GN, diante das oscilações periódicas de quantidade e qualidade do GN recebido pelos usuários dessas plantas, será relevante a realização de um intercâmbio, entre os agentes, da titularidade do GN nelas localizado. Tais operações seriam simbólicas, uma vez que não haveria uma circulação física do GN. Assim, o desafio consiste no tratamento tributário a ser aplicado a essas operações para fins de ICMS; <u>Desafio 2:</u> em relação aos terminais de GNL, tendo em vista que, em muitos casos, a capacidade dos tanques de armazenagem do GNL é inferior à dos navios supridores, na ausência de uma infraestrutura adicional de armazenagem, seria necessário realizar permutas de GNL entre os agentes, de modo a permitir que cumpram com os seus contratos e atendam às suas demandas. Da mesma forma como no anterior, o desafio consiste no tratamento tributário a ser aplicado a essas operações para fins de ICMS; <u>Desafio 3:</u> Resolução do conflito de competência entre ICMS e ISS nas atividades de processamento, de liquefação de GN e regaseificação de GNL, quando realizadas por terceiros.	Alta 

Processamento de GN e Terminais de GNL	Cont. <u>Soluções Endossadas:</u> <u>Proposta 1:</u> Elaboração de Convênio ICMS que regule a suspensão do ICMS nas operações simbólicas de empréstimos de GN, possibilitando a emissão de um único documento fiscal com a quantidade de GN transacionado. <u>Proposta 2:</u> Alteração da Lei Complementar 116/2003 a fim de prever a não incidência do ISS sobre as atividades de liquefação, regaseificação e processamento. As propostas 1 e 2 são complementares entre si, pois tratam de situações / desafios distintos relacionados ao processamento de GN e Terminais de GNL.	Alta 
Aspectos Aduaneiros – Importação de GNL	<u>Desafios Identificados</u> <u>Desafio 1:</u> o regramento aduaneiro atual não contempla a possibilidade de importação de GNL por agentes que não sejam titulares dos terminais de regaseificação em razão de um descasamento temporal entre a emissão do documento fiscal e a disponibilidade de uso formal da carga importada; <u>Desafio 2:</u> divergência de tratamento pelas inspetorias da RFB quanto às diferenças referentes ao <i>boil off</i> e ao <i>heel on board</i>; <u>Desafio 3:</u> o Regulamento Aduaneiro exige algumas informações que não são usualmente preenchidas pelos fornecedores estrangeiros de GNL, de forma que essa previsão impõe aos importadores o risco de sofrerem a imposição de multas e atrasos no despacho aduaneiro.	Alta 

Aspectos Aduaneiros – Importação de GNL	Cont. <u>Soluções Endossadas</u> <u>Proposta 1*</u>: Edição de Instrução Normativa para regulamentar especificamente o procedimento de importação, antecipando o marco que permite a disponibilidade do GNL para o transbordo do navio metaneiro para a FSRU; <u>Proposta 2</u>: Edição de Portaria ou de Ato Declaratório Interpretativo pela RFB para autorizar o alfandegamento de FSRUs, assim como de Instrução Normativa para disciplinar o credenciamento desses locais como Entrepósito Aduaneiro; <u>Proposta 3</u>: Edição de Instrução Normativa para viabilizar a padronização do tratamento aplicado ao <i>boil off</i> e ao <i>heel on board</i>, observando-se o que já é regulamentado pela ANP; <u>Proposta 4</u>: Edição de Decreto para alterar o Regulamento Aduaneiro para adequação da responsabilidade pela apresentação de informações da carga importada (atribuição ao importador, respeitada a razoabilidade). A Proposta 1 é complementar às Propostas 2, 3 e 4. Isso porque, essa Proposta visa tornar desnecessário o uso compartilhado de terminais para estocagem de GNL (até a conclusão da medição final pelo perito), viabilizando o uso direto do produto pelo importador, enquanto que a Proposta 2 se refere à infraestrutura necessária para a estocagem do GNL antes de sua nacionalização no Brasil.	Alta 
	<u>Desafios Identificados</u> <u>Desafio 1</u>: conflito de competência entre os Estados para a exigência do ICMS sobre a importação de GN desembaraçado em um	

Importação de GN e GNL – Definição do Sujeito Ativo do ICMS e Eficiência Tributária	(cont.) Estado, mas destinado a outro. O desafio é agravado na importação de GNL em que há a alteração de seu estado físico em um Estado diverso daquele de seu desembaraço; <u>Desafio 2</u>: diversidade de alíquotas de ICMS incidentes sobre operações internas, interestaduais e de importação de GN. <u>Soluções Endossadas</u> <u>Proposta 1</u>: Embora não seja mandatória, a alteração da Lei Complementar 87/1996 para atribuir a sujeição ativa do ICMS-Importação ao Estado em que esteja localizado o destinatário jurídico do GN pode trazer maior segurança jurídica; <u>Proposta 2</u>: Aprovação de Resolução do Senado Federal para uniformizar as alíquotas internas e interestaduais. As propostas 1 e 2 são complementares entre si, pois a uniformização de alíquotas é desejável ainda que seja fixada, em Lei Complementar, a sujeição ativa do ICMS-Importação.	Média 
Operações Back to Back	<u>Desafio Identificado</u> Incidência de PIS e COFINS sobre as receitas de venda de GN / GNL nas operações <i>back to back</i>, dada a não caracterização dessas receitas como decorrentes de exportação (já que não há a saída física do produto do País). <u>Solução Endossada</u> Alteração das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 para estabelecer regime de tributação nas operações <i>back to back</i> com GN / GNL de acordo com a diferença entre o valor de compra e venda do produto.	Baixa 

Preços de Transferência do GNL	<u>Desafio Identificado</u> A legislação atual relativa aos preços de transferência impõe a aplicação do método PCI às importações de <i>commodities</i>, conceito no qual, legalmente, atualmente se inclui o GNL. Tendo em vista a ausência de operações com características comerciais comparáveis, a obrigatoriedade da adoção do método PCI acaba por ocasionar a necessidade de realização de ajustes para fins de IRPJ e CSLL por parte do agente importador. <u>Solução Endossada e Solução Proposta</u> <u>Proposta 1*</u>: Alteração do item XIII do Anexo I da Instrução Normativa 1.312/2012 excetuando-se o GNL (NCM 2711.11.00) da qualificação de <i>commodity</i>, permitindo-se, como decorrência, a aplicação de quaisquer um dos métodos previstos pela legislação às operações de importação e exportação desse produto. Essa Proposta é estrategicamente excludente à Proposta 2, pois ambas propostas possuem o objetivo de excluir o GNL da qualificação de <i>commodity</i>. <u>Proposta 2</u>: Edição de Ato Declaratório Interpretativo esclarecendo que o GNL não se caracteriza como uma commodity e, portanto, não deve estar sujeito à obrigatoriedade da aplicação do método PCI/PECEX. Essa Proposta é estrategicamente excludente à Proposta 1, na impossibilidade de implementação da primeira Proposta.	Média 
--	---	--

Terminais de GNL – Questões Regulatórias e Tributos Federais	<u>Desafios Identificados</u> <u>Desafio 1</u>: não há, na legislação brasileira que prevê alíquota zero de IRRF sobre o pagamento a não-residentes relativo a contratos em que haja, simultaneamente, a contratação de afretamento e da prestação de serviços de prospecção e exploração de petróleo ou GN, a previsão da aplicação dessa alíquota diferenciada para a hipótese em que haja, simultaneamente, a contratação de afretamento e prestação de serviços de regaseificação e liquefação; <u>Desafio 2</u>: não há, na Lei do Gás, previsão quanto à possibilidade de armazenagem de GNL fora das instalações dos Terminais de GNL. <u>Soluções Propostas</u> Alteração da Lei 9.481/1997 para: • Prever também a atividade de liquefação de GN como sujeita à alíquota zero do IRRF; • Realização de pesquisas para identificação das parcelas de CAPEX e OPEX em instalações de regaseificação e liquefação para a propositura de eventual ajuste ao percentual contemplado pela Lei 9.481/1997, tanto para a regaseificação, quanto para a liquefação.	Baixa 
Estocagem	<u>Desafios Identificados</u> <u>Desafio 1</u>: a atividade de armazenagem requer uma infraestrutura específica, que nem todos os Estados estão aptos a possuir, de modo que podem se fazer necessárias operações interestaduais de remessa e devolução de GN. Dessa forma, o desafio consiste na definição de	Baixa 

Estocagem	(cont.) um regramento tributário claro relativo à incidência tributária sobre essas operações, uma vez que os Estados costumam estabelecer a suspensão de ICMS em operações similares que começam e terminam no próprio Estado; <u>Desafio 2</u>: definição do tratamento contábil e tributário a ser aplicado ao <i>cushion gas</i>; <u>Desafio 3</u>: determinação do tratamento tributário aplicável ao processo de filtragem/descontaminação que o GN estocado em reservatório depletado possa vir a sofrer; <u>Desafio 4</u>: determinação do Município competente para a exigência de ISS sobre a atividade de estocagem na hipótese de o reservatório transcender as fronteiras de mais de um Município. <u>Soluções Endossadas e Soluções Propostas</u> <u>Proposta 1*</u>: Celebração de Convênio ICMS no âmbito do CONFAZ instituindo benefício que estabeleça a suspensão do ICMS na remessa e no retorno do GN da unidade de estocagem aplicável também a operações interestaduais com GN. Essa proposta é estrategicamente excludente à Proposta 2, haja vista que ambas dispõem sobre desafio relacionado ao tratamento aplicável na remessa e retorno do GN das unidades de Estocagem. Ademais, a Proposta é complementar às Propostas 3 e 4. <u>Proposta 2</u>: No caso de alternativa acima ser inviável, edição de Convênio no âmbito do CONFAZ para equiparar o tratamento fiscal da estocagem de GN às operações envolvendo armazém geral e depósito fechado; Essa proposta é estrategicamente excludente à Proposta 1, conforme justificativa acima.	Baixa 
-------------------------	--	---

Estocagem	Cont. Ademais, a Proposta é complementar às Propostas 3 e 4. <u>Proposta 3</u>: Quanto ao <i>cushion gas</i>, não seria necessária alteração legal. Embora não seja mandatória, poderia ser realizada uma alteração no CPC 27 para que passe a conter expressamente o <i>cushion gas</i> como um ativo imobilizado; Essa Proposta é complementar às demais Propostas, pois endereça desafio diverso relacionado à estocagem. <u>Proposta 4</u>: Alteração da Lei Complementar 116/2003 para atribuir a sujeição ativa do ISS ao Município em que ocorre a Entrada/Saída do GN da infraestrutura de armazenagem, nos casos em que os reservatórios se estendam por mais de um Município. Essa Proposta é complementar às demais Propostas, pois endereça desafio diverso relacionado à estocagem.	Baixa 
Escoamento	<u>Desafios Identificados</u> <u>Desafio 1</u>: tendo em vista que se vislumbra uma ampliação no número de agentes escoadores, também é necessário estabelecer regras claras para o escoamento, que estabeleçam a prevalência do fluxo contratual em detrimento do fluxo físico, uma vez que não é possível a segregação das correntes de GN dos diversos agentes dentro dos dutos; <u>Desafio 2</u>: nos dutos de escoamento, pode ocorrer a mistura de gases com valores energéticos distintos, dado que provenientes de diferentes campos. Apesar de não ser possível a individualização das correntes de GN dos	Alta 

Escoamento	(cont.) agentes dentro dos dutos, é necessário preservar a dotação energética do GN injetado na entrada por cada um deles; <u>Desafio 3</u>: quando os produtores escoam GN por meio de dutos detidos em copropriedade com outros agentes, pode acontecer de algum deles escoar um volume de GN superior à sua participação na capacidade do duto. A essas hipóteses, atualmente, é aplicado o conceito de cessão do direito do uso de capacidade de escoamento, firmada por meio de contrato, fazendo-se necessário estabelecer claramente o tratamento tributário aplicável a essas operações; <u>Desafio 4</u>: em complementação ao Desafio 3, é necessário fixar, para fins de PIS e COFINS, a natureza dos pagamentos efetuados sob os contratos de cessão de direito de uso de capacidade de escoamento, principalmente quanto à possibilidade da tomada de crédito dessas contribuições quando do pagamento dos valores acordados. <u>Soluções Endossadas e Soluções Propostas</u> <u>Proposta 1</u>: Edição de Convênio ICMS ou Ajuste SINIEF para regular a tributação e integração dos sistemas; <u>Proposta 2</u>: Alteração da Lei do Gás ou edição de RANP para definir a natureza jurídica dos contratos de <i>cessão de capacidade de infraestrutura de gasodutos</i>; <u>Proposta 3</u>: Alteração da Lei Complementar 116/2003 para inserir previsão específica afastando a incidência do ISS sobre os valores decorrentes dos contratos de cessão de capacidade de infraestrutura de gasodutos; <u>Proposta 4</u>: Alteração do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002 para haver previsão	Alta 
--------------------------	--	---

Escoamento	(cont.) específica para o registro de créditos sobre as despesas com aquisição de capacidade de infraestrutura de escoamento. As propostas acima são complementares entre si, pois endereçam desafios diversos relacionados ao escoamento.	Alta 
Hub Virtual	<u>Desafios Identificados</u> Para viabilizar o aumento dos agentes no mercado de GN, é necessário garantir a liquidez e a competitividade de preços, o que pode ser alcançado por meio de padrões contratuais que viabilizem a formação de um preço uniforme, com vistas a aproximar o GN do conceito de <i>commodity</i>. O Hub Virtual (Zona de Comercialização) tem função de concentrar as transações com GN. <u>Soluções Propostas</u> <u>Proposta 1:</u> Definição da abrangência do conceito, dos tipos de operações e transações cabíveis, e do agente responsável pela gestão do hub virtual; <u>Proposta 2:</u> Adequação do Ajuste SINIEF nº 03/2018 para tal modalidade de comercialização, estabelecendo i) metodologia de débitos e créditos de ICMS, no caso de contratos bilaterais ordinários semelhante a venda à ordem; e ii) a possibilidade de haver múltiplos agentes na cadeia de comercialização do GN, de modo a permitir a implementação adequada desse modelo de comercialização; <u>Proposta 3:</u> Regulamentação por Convênio ICMS acerca da incidência do ICMS sobre o valor líquido	Alta 

Hub Virtual	ao carregador que estiver em situação credora, sendo o recolhimento efetuado ao seu respectivo Estado para o mercado de excedentes, com direito de crédito para os adquirentes, além das respectivas emissões de documentos fiscais; <u>Proposta 4:</u> Aprovação de Resolução do Senado Federal para uniformizar as alíquotas incidentes sobre todas as operações com GN. As propostas acima são complementares entre si, pois endereçam desafios diversos necessários ao funcionamento do Hub Virtual, na visão deste Consultor.	Alta 
REIDI e Outros Regimes Especiais de Incentivo Tributário	<u>Desafio Identificado</u> Com base no regramento atual, a fruição dos benefícios fiscais de PIS e COFINS previstos pelo REIDI está condicionada à publicação do Ato Declaratório Executivo expedido pela RFB. No entanto, os trâmites para a concessão do benefício são complexos e envolvem diversos órgãos, de modo que acabam se estendendo por um período considerável de tempo. Dessa forma, muitas vezes, o incentivo acaba sendo ineficaz, pois parte dos serviços prestados aos agentes contratantes de infraestruturas elegíveis ao REIDI acabam por se sujeitar à incidência das contribuições enquanto se avalia a concessão do benefício. <u>Desafio adicional identificado pelo Consultor</u> O Consultor identificou a ausência de regime que incentive, de maneira integral e holística, a realização de investimentos em projetos de infraestrutura relacionados à indústria do GN. <u>Soluções Propostas</u> <u>Proposta 1*:</u> Criação de um Regime Especial	Alta 

REIDI e Outros Regimes Especiais de Incentivo Tributário	(cont.) Aduaneiro e Tributário Único para o GN – REGÁS, que contemple todas as atividades previstas na Lei do Gás, em que se adote uma abordagem sistemática quanto aos regimes tributários necessários ao desenvolvimento da indústria do GN; Essa Proposta é estrategicamente excludente à Proposta 2, pois tem por objetivo contemplar todas as atividades relacionadas na Lei do Gás em regime especial específico, e é complementar às Propostas 3 e 4. <u>Proposta 2</u>: Alternativamente, edição de Leis Ordinárias e Decretos do Poder Executivo para extensão dos benefícios fiscais já previstos para outras atividades relevantes do setor que ainda não se encontram contemplados; Essa Proposta é estrategicamente excludente à Proposta 1, conforme justificativa acima, e é complementar às Propostas 3 e 4. <u>Proposta 3*</u>: Alteração da Lei 11.488/2007 para viabilização da utilização do REIDI antes da habilitação pela RFB, ainda que sob condição e ulterior homologação; Essa Proposta é estrategicamente excludente à Proposta 4 e complementar às Propostas 1 e 2, tendo em vista que a antecipação da fruição do REIDI é desejável ainda que o REGÁS seja aprovado <u>Proposta 4</u>: Alternativamente, edição de lei ordinária para alterar a forma de registro de créditos de PIS e COFINS nas aquisições realizadas no contexto de projetos de infraestrutura amparados pelo REIDI. Essa Proposta é estrategicamente excludente à Proposta 3 e complementar em relação às Propostas 1 e 2.	Alta 
--	--	--

- **ASPECTOS IDENTIFICADOS PELO CONSULTOR**

Tema	Desafios e Soluções Propostas	Prioridade
Imunidade Constitucional para fins de ISS nas Prestações de Serviços Relacionadas ao GN	<u>Desafio Identificado</u> O art. 155, §3º, da CF estabelece imunidade parcial para a incidência de impostos sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, combustíveis e minerais brasileiros, estabelecendo que os únicos impostos passíveis de incidência sejam o ICMS, o II e o IE. Tendo em vista que o GN é um combustível, a controvérsia centra-se na sua aplicação aos serviços relacionados à sua indústria/mercado, fazendo-se necessário delimitar o alcance da expressão <i>operações relativas a</i> prevista no texto constitucional. <u>Solução Proposta</u> Alteração da Lei Complementar 116/2003 para constar expressamente a não incidência do ISS sobre quaisquer prestações de serviços relacionadas aos setores de energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, combustíveis e minerais brasileiros.	Alta 
Cumulatividade na Cadeia de GN-Energia Elétrica	<u>Desafios Identificados</u> O desafio decorre da incompatibilidade entre o regime de incidência do ICMS sobre a cadeia de GN e a cadeia de energia elétrica. O ICMS incidente sobre o GN se dá em todas as fases da cadeia, ao passo que o ICMS sobre a energia elétrica se sujeita ao princípio do destino. Disto decorre que na cadeia de geração/comercialização de energia elétrica, a	Alta 

Cumulatividade na Cadeia de GN-Energia Elétrica	(cont.) partir de GN, ocorrem frequentemente acúmulos e estornos de créditos de ICMS, o que contraria a sistemática da não-cumulatividade constitucionalmente prevista para este imposto. O acúmulo de créditos ocorre, principalmente, em razão de os Estados atribuírem às distribuidoras de energia elétrica a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente em toda a cadeia de fornecimento da energia elétrica, na qualidade de substitutas tributárias. Além disso, o artigo 155, §2º, X, 'b' da CF dispõe que o ICMS não incide sobre operações interestaduais com energia elétrica destinada à industrialização ou à comercialização (art. 3º, III, da Lei Complementar 87/1996). Dessa forma, embora o ICMS destacado nas aquisições de GN pelas UTEs seja, em tese, recuperável, a ausência de operações subsequentes tributáveis pelo imposto estadual impossibilita a compensação dos créditos registrados. O estorno de créditos, por sua vez, ocorre nas hipóteses em que os créditos registrados por um agente, em razão de a operação anterior da cadeia ter sido sujeita à incidência do ICMS, deverem ser cancelados. Assim, o ICMS incidente na operação anterior se torna completamente irrecuperável, representando custo direto às operações subsequentes. <u>Soluções Propostas</u> <u>Proposta 1*</u>: Edição de Lei Complementar ou de Convênio no âmbito do CONFAZ para conceder isenção fiscal nas sucessivas saídas e prestações de serviço de transporte internos e interestaduais com GN destinado às UTEs, com manutenção do crédito registrado na operação anterior; Essa Proposta é estrategicamente excludente às	Alta 
---	---	---

Cumulatividade na Cadeia de GN-Energia Elétrica	(cont.) Proposta 2, pois a desoneração das saídas e prestações de serviço com GN para UTEs mitiga a ineficiência relativa ao acúmulo/estorno de créditos de ICMS, neutralizando os efeitos da cumulatividade do imposto. Ademais, a Proposta é complementar à Proposta 3, pois essa última objetiva a compensação de créditos possivelmente remanescentes nas operações interestaduais com energia elétrica. <u>Proposta 2</u>: Viabilização de alterações nas legislações estaduais para que permitam a transferência de créditos registrados pelas UTEs, produtoras e transportadoras às distribuidoras de energia elétrica; Essa Proposta é estrategicamente excludente às Proposta 1, tendo em vista que eventual desoneração da cadeia de GN-energia elétrica resolveria a ineficiência do acúmulo de créditos de ICMS, não havendo que se falar em transferências. Ademais, a Proposta é complementar à Proposta 3, pois essa última objetiva a compensação de créditos nas operações interestaduais com energia elétrica. <u>Proposta 3</u>: Edição de Lei Complementar que preveja a manutenção dos créditos de ICMS no caso de operações interestaduais de energia elétrica, bem como autorização da transferência/compensação desses créditos com débitos devidos na entrada da energia no Estado de destino. Essa Proposta é complementar às Propostas 1 e 2, pois tem por objetivo possibilitar o registro de créditos e a respectiva compensação em operações interestaduais com energia elétrica.	Alta 

Elementos de Excessiva Complexidade relativos ao ICMS	<u>Desafios Identificados</u> <u>Desafio 1:</u> diversidade relevante nos critérios de definição da carga tributária (base de cálculo e alíquotas); <u>Desafio 2:</u> ausência de clareza/sentido nas normas que atribuem responsabilidade por substituição tributária; <u>Desafio 3:</u> diferença de tratamento em razão de regimes especiais de tributação instituídos no âmbito de cada Estado; <u>Desafio 4:</u> diferença quanto ao tratamento de créditos de ICMS (manutenção e estorno). <u>Soluções Propostas</u> <u>Proposta 1:</u> Aprovação de Resolução do Senado Federal para uniformizar as alíquotas incidentes sobre todas as operações e prestações envolvendo o GN e o GNL; Essa Proposta é complementar às demais Propostas, pois a uniformização das alíquotas é desejável para simplificar e conferir segurança jurídica às operações envolvendo o GN. <u>Proposta 2*:</u> Edição de Lei Complementar para limitar a substituição tributária na cadeia de valor do GN tão somente nas saídas de GN para postos de GNV; Essa Proposta é estrategicamente excludente à Proposta 3 e complementar às demais Propostas, por se tratar de elemento de complexidade autônomo. <u>Proposta 3:</u> Edição de Convênio ICMS para alterar os Convênios ICMS 52/2017 e 110/2007, para listar o GN e o GNL como produtos não sujeitos à substituição tributária;	Alta 
---	---	---

Elementos de Excessiva Complexidade relativos ao ICMS	Cont. Essa Proposta é estrategicamente excludente à Proposta 2 e complementar às demais Propostas. <u>Proposta 4</u>: Edição de Lei Complementar para fixar diretrizes que sirvam para evitar a cumulatividade na cadeia de GN para geração de energia elétrica; Essa Proposta é complementar às demais Propostas, por se tratar de elemento de complexidade autônomo. <u>Proposta 5</u>: Edição de Convênio ICMS para uniformizar o regime especial de tributação concedido pelos Estados relacionados às operações de saída do GN e GNL para UTEs; Essa Proposta é complementar às demais Propostas. Apesar de endereçar a mesma complexidade da Proposta 4, a edição de Convênio é recomendável, uma vez que a Lei Complementar fixaria apenas diretrizes gerais para evitar a cumulatividade na cadeia de GN-energia elétrica. <u>Proposta 6</u>: Edição de Lei Complementar para uniformizar o tratamento dos créditos, determinando a sua manutenção em razão dos benefícios/regimes especiais concedidos nas atividades relacionadas ao GN/GNL. Essa Proposta é complementar às demais Propostas, por se tratar de elemento de complexidade autônomo.	Alta 
---	--	--

5. AGENDA DE AÇÕES E ENCAMINHAMENTO DE POPOSTAS

- **POR PRIORIDADE DO TEMA**

- **ASPECTOS DE PRIORIDADE ALTA**

Viabilização do Modelo de Entradas e Saídas para o Transporte (item 6.1.1.)	
Proposta 1 - Alteração do fato gerador, sujeitos ativo e passivo do ICMS-Transporte de acordo com entradas e saídas efetivas, e uniformização de alíquotas	
Ato Normativo	Conteúdo
Lei Complementar	Alterar a Lei Complementar 87/1996, a fim de (i) atribuir a sujeição ativa do ICMS aos Estados em que as entradas e saídas efetivamente ocorrerem, independentemente do fluxo físico e/ou contratual percorrido pela molécula, (ii) atribuir a sujeição passiva do ICMS ao transportador que promova a entrada ou a saída definitiva da molécula de GN, (iii) estabelecer como fato gerador o recebimento e a entrega e (iv) estabelecer como base de cálculo o valor do recebimento e da entrega. Opção complementar aos demais atos normativos.
Resolução do Senado Federal	Uniformizar as alíquotas de ICMS incidentes sobre a prestação de serviço de transporte de GN/GNL. Opção complementar aos demais atos normativos.
Ajuste SINIEF	Alterar o Ajuste SINIEF 03/2018 (ou instituir novo Ajuste SINIEF específico para as operações de E-S) para contemplar o Modelo de Entradas e Saídas e disciplinar a emissão de CTes para os tomadores de serviço de transporte. Opção complementar aos demais atos normativos.
Resolução ANP	Definir o conceito de Repasse, sua natureza jurídica e função de (i) remunerar a disponibilidade da manutenção da rede de transporte e sua relevância para o funcionamento do sistema ou (ii) mera receita regulatória. Opção complementar aos demais atos normativos.
Proposta 2 - Manutenção do critério para sujeição ativa e passiva do ICMS-Transporte e uniformização de alíquotas.	
Ato Normativo	Conteúdo
Resolução do Senado Federal	Uniformizar as alíquotas de ICMS incidentes sobre a prestação de serviço de transporte de GN/GNL.

	Opção complementar aos demais atos normativos.
Ajuste SINIEF	Alterar o Ajuste SINIEF 03/2018 (ou instituir novo Ajuste SINIEF específico para as operações de E-S) para contemplar o Modelo de Entradas e Saídas e a integração de áreas de mercado, a fim de possibilitar a identificação, por meio de <i>programação logística</i> , dos trechos de transporte tributáveis. Opção complementar aos demais atos normativos.
Resolução ANP	Definir o conceito de Repasse, sua natureza jurídica e função de (i) remunerar a disponibilidade da manutenção da rede de transporte e sua relevância para o funcionamento do sistema ou (ii) mera receita regulatória. Opção complementar aos demais atos normativos.

Hub Virtual (item 6.1.10.)	
Ato Normativo	Conteúdo
Lei Ordinária Federal	Definir a abrangência do conceito, os tipos de operações e transações cabíveis, e o agente responsável pela gestão do hub virtual. Opção complementar aos demais atos normativos.
Resolução do Senado Federal	Uniformizar as alíquotas de ICMS incidentes sobre operações com GN. Opção complementar aos demais atos normativos.
Convênio ICMS	Definir a incidência do ICMS sobre o valor líquido ao carregador que estiver em situação credora, sendo o recolhimento efetuado ao seu respectivo Estado para o mercado de excedentes. Opção complementar aos demais atos normativos.
Ajuste SINIEF	(i) Estabelecer obrigações acessórias aplicáveis para a comercialização de GN no âmbito do hub virtual; (ii) Estabelecer metodologia de débitos e créditos de ICMS, no caso de contratos bilaterais ordinários. Opção complementar aos demais atos normativos.

Processamento de GN e Terminais de GNL (item 6.1.2.)	
Ato Normativo	Conteúdo
Lei Complementar	(i) Alterar a Lei Complementar 87/1996 para definir, de forma clara, a competência dos Estados para tributar atividades de liquefação, regaseificação e/ou processamento, quando desempenhadas no curso da cadeia de valor do GN ou de forma massificada. (ii) Alterar a Lei Complementar 116/2003 a fim de prever a não incidência do ISS sobre as atividades de liquefação, regaseificação e

	processamento. Opção complementar aos demais atos normativos.
Convênio ICMS	Regular a suspensão nas operações simbólicas de empréstimo de GN ou GNL entre agentes de mercado, regulando as respectivas obrigações acessórias. O Convênio deveria, ainda, possibilitar a emissão de um único documento fiscal indicando a quantidade de GN ou GNL transacionado em determinado período de tempo. Opção complementar aos demais atos normativos.

Aspectos Aduaneiros – Importação de GNL (item 6.1.3.)	
Ato Normativo	Conteúdo
Decreto Federal	Alterar o Regulamento Aduaneiro para adequar a responsabilidade dos importadores por prestações de informações quanto à origem do GNL, observando os limites exigíveis do que de fato pode ser informado por estes. Opção complementar aos demais atos normativos.
Instrução Normativa RFB	(i) Regulamentar o processo de importação antecipando o marco para considerar o bem importado já no transbordo do navio metaneiro para a FSRU, permitindo que o GN esteja disponível para utilização logo após o descarregamento. Trata-se de aprimoramento das normas constantes da Instrução Normativa 1.282/2012. (ii) Disciplinar o credenciamento de FSRUs ou terminais de GNL como Entrepósitos Aduaneiros. (iii) Padronizar em âmbito nacional do tratamento conferido ao <i>boil off</i> e ao <i>heel on board</i>, definindo os critérios a serem adotados conforme regulamentação da ANP. Opção complementar aos demais atos normativos.
Portaria RFB	Alterar a Portaria RFB 3.518/2011 para estabelecer hipótese específica de alfandegamento de FSRUs ou terminais de GNL. Opção alternativa ao Ato Declaratório Interpretativo RFB, e complementar aos demais atos normativos.
Ato Declaratório Interpretativo RFB	Formalizar a interpretação da Portaria RFB 3.518/2011 pela possibilidade de alfandegamento de FSRUs ou terminais de GNL. Opção alternativa à Portaria RFB, e complementar aos demais atos normativos.

Escoamento (item 6.1.9.)	
Ato Normativo	Conteúdo
Lei Complementar	Alterar a Lei Complementar 116/2003 a fim de prever a não incidência do ISS sobre valores auferidos decorrentes dos contratos de cessão de capacidade de infraestrutura de gasodutos. Opção complementar aos demais atos normativos.
Lei Ordinária Federal	(i) Alterar a Lei do Gás para definir a natureza jurídica dos contratos de <i>cessão de capacidade de infraestrutura de gasodutos</i>. (ii) Alterar os artigos 3ºs das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 a fim de prever as despesas com aquisição de capacidade de infraestrutura de escoamento dentre as hipóteses que autorizam o registro de créditos de PIS e COFINS. Opção complementar aos demais atos normativos.
Convênio ICMS	Regular a tributação e integração dos sistemas de escoamento. Opção alternativa ao Ajuste SINIEF e complementar aos demais atos normativos.
Ajuste SINIEF	Regular a tributação e integração dos sistemas de escoamento. ICMS. Opção alternativa ao Convênio ICMS e complementar aos demais atos normativos.
Resolução ANP	Definir a natureza jurídica dos contratos de <i>cessão de capacidade de infraestrutura de gasodutos</i> . Opção alternativa à Lei Ordinária Federal e complementar aos demais atos normativos.

REIDI e Outros Regimes Especiais de Incentivo Tributário (item 6.1.11.)	
Ato Normativo	Conteúdo
Lei Ordinária Federal	(i) Criar o Regime Especial Aduaneiro e Tributário Único - REGÁS, contemplando benefícios para todas as atividades previstas na Lei do Gás, necessárias ao desenvolvimento desta indústria. Opção alternativa à extensão de benefícios por Decreto Federal e complementar aos itens (ii) e (iii) abaixo. (ii) Promover alterações na Lei 11.488/2007 para permitir a fruição do REIDI antes da habilitação pela RFB, ainda que sob condição de ulterior homologação. Opção alternativa ao item (iii) e complementar aos demais atos. (iii) Alterar a forma de registro de créditos de PIS e COFINS nas aquisições realizadas no contexto de projetos de infraestrutura amparados pelo REIDI, permitindo o registro de crédito integral no momento da aquisição dos bens / serviços. Opção alternativa ao item (ii) e complementar aos demais atos.

Decreto Federal	Estender os benefícios fiscais previstos atualmente para atividades relevantes da cadeia de GN ainda não contempladas, por meio da (i) extensão do regime de admissão temporária com suspensão total dos tributos federais para bens destinados ao tratamento e à liquefação, (ii) atualização a lista de bens admitidos no REPORTO e (iii) extensão dos benefícios do REIDI à liquefação e transporte de GN e regaseificação de GNL. Opção alternativa ao REGÁS e complementar aos itens (ii) e (iii) da Lei Ordinária Federal.
-----------------	--

Imunidade Constitucional para fins de ISS nas prestações de serviços relacionadas ao GN (item 6.2.1.)

Ato Normativo	Conteúdo
Lei Complementar	Promover alterações na Lei Complementar 116/2003 a fim de conter previsão específica relativa a não incidência do ISS sobre quaisquer prestações de serviços relacionadas aos setores de energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, combustíveis e minerais brasileiros.

Cumulatividade na cadeia de GN-Energia elétrica (item 6.2.2.)

Ato Normativo	Conteúdo
Lei Complementar	(i) Conceder isenção nas sucessivas saídas e prestações de serviço de transporte (internas e interestaduais) de GN destinados à UTEs, com manutenção do crédito registrado na operação anterior. (ii) Dispor expressamente sobre a manutenção de créditos de ICMS em operações interestaduais com energia elétrica (tributadas no consumo). Opção complementar aos demais atos normativos. (iii) Autorizar a transferência/compensação de tais créditos com os débitos relativos a entrada de energia elétrica no Estado de destino/consumo.
Leis Ordinárias Estaduais	Permitir a transferência dos créditos registrados pelas UTEs, produtoras e transportadoras às distribuidoras de energia elétrica, que assumem a condição de substitutas tributárias. Opção alternativa à Lei Complementar.
Convênio ICMS	Conceder isenção nas sucessivas saídas e prestações de serviço de transporte (internos e interestaduais) de GN destinados à UTEs, com manutenção do crédito registrado na operação anterior. Opção alternativa à Lei Complementar.

Elementos de excessiva complexidade relativos ao ICMS (item 6.2.3.)	
Ato Normativo	Conteúdo
Lei Complementar	(i) Determinar a aplicação da substituição tributária na cadeia de valor do GN exclusivamente nas saídas de GN para postos de GNV. (ii) Fixar diretrizes para evitar a cumulatividade na cadeia de GN para geração de energia elétrica, principalmente por meio do instrumento de desoneração da cadeia, buscando-se a neutralidade tributária quanto ao ICMS. (iii) Uniformizar o tratamento dado aos créditos de ICMS, determinando-se a manutenção de tais créditos em casos de benefícios/regimes especiais concedidos para atividades relacionadas ao GN/GNL.
Resolução do Senado Federal	Uniformizar as alíquotas de ICMS incidentes sobre operações internas, interestaduais e de importação, bem como prestação de serviço de transporte envolvendo o GN/GNL. Opção complementar aos demais atos normativos.
Convênio ICMS	(i) Promover alterações nos Convênios ICMS 52/2017 e 110/2007 a fim de contemplar o GN e o GNL dentre os produtos não sujeitos à substituição tributária, com exceção do GNV. (ii) Uniformizar o regime especial de tributação a ser concedido pelos Estados nas operações de saída de GN/GNL para UTEs. Opção alternativa à Lei Complementar e complementar à Resolução do Senado Federal.

- **ASPECTOS DE PRIORIDADE MÉDIA**



Importação de GN e GNL – Definição do Sujeito Ativo do ICMS e Eficiência Tributária (item 6.1.4.)	
Ato Normativo	Conteúdo
Lei Complementar	Alterar a Lei Complementar 87/1996 para atribuir a sujeição ativa do ICMS-Importação ao Estado em que está localizado o estabelecimento do importador jurídico do GN/GNL. Opção complementar à Resolução do Senado Federal.
Resolução do Senado Federal	Uniformizar as alíquotas de ICMS incidentes sobre operações internas, interestaduais e de importação, bem como prestação de serviço de transporte envolvendo o GN/GNL. Opção complementar à Lei Complementar.

Preços de Transferência do GNL (item 6.1.6.)	
Ato Normativo	Conteúdo
Instrução Normativa RFB	Alterar o item XIII do Anexo I da Instrução Normativa 1.312/2012 a fim de excluir o GNL (NCM 2711.11.00) da qualificação de <i>commodity</i> , o que permitirá a aplicação de quaisquer métodos previstos para operações de importação e exportação.
Ato Declaratório Interpretativo RFB	Formalizar a interpretação de que o GNL não se caracteriza como uma commodity e, portanto, não deve estar sujeito à obrigatoriedade da aplicação do método PCI/PECEX. Opção alternativa à Instrução Normativa RFB.

- **ASPECTOS DE PRIORIDADE BAIXA**



Operações *Back to Back* (item 6.1.5.)

Ato Normativo	Conteúdo
Lei Ordinária Federal	Alterar as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 para estabelecer regime de tributação nas operações <i>back to back</i> com GN / GNL de acordo com a diferença entre o valor de compra e venda do produto.

Terminais de GNL – Questões Regulatórias e Tributos Federais (item 6.1.7.)

Ato Normativo	Conteúdo
Lei Ordinária Federal	Alterar o art. 1º, §11 da Lei 9.481/1997 a fim de (i) prever expressamente a atividade de liquefação do GN como sujeita à alíquota zero do IRRF e (ii) determinar a realização de pesquisas para identificação das parcelas de CAPEX e OPEX em instalações de regaseificação e liquefação para a propositura de eventual ajuste ao percentual contemplado pela Lei 9.481/1997, tanto para a regaseificação, quanto para a liquefação.

Estocagem (item 6.1.8.)

Ato Normativo	Conteúdo
Lei Complementar	Alterar a Lei Complementar 116/2003 a fim de atribuir a sujeição ativa do ISS ao Município em que efetivamente ocorre a entrada e/ou a saída do GN, para os casos que envolvam o conflito de competência decorrente de reservatórios instalados em mais de um Município. Opção complementar aos demais atos normativos.
Lei Ordinária Federal	Equiparar o tratamento fiscal da estocagem de GN às operações envolvendo armazém geral/depósito fechado. Opção complementar à Lei Complementar e alternativa ao Convênio ICMS.
Convênio ICMS	(i) Instituir benefício que estabeleça a suspensão do ICMS na remessa e no retorno do GN da unidade de estocagem, mesmo nas operações interestaduais. Opção alternativa à Lei ordinária Federal e ao item (ii) abaixo, e complementar à Lei Complementar. (ii) Equiparar o tratamento fiscal da estocagem de GN às operações envolvendo armazém geral e depósito fechado. Opção alternativa à Lei Ordinária Federal e ao item (i), e complementar à Lei Complementar.

- **POR ATO NORMATIVO**

O Consultor recomenda que a análise das propostas por ato normativo seja complementada com os comentários relativos a complementariedade e/ou alternatividade entre as propostas indicadas, os quais são endereçados no tópico acima (agenda por prioridade de tema), bem como no Sumário Executivo.

Lei Complementar	
Aspecto Identificado	Conteúdo do Ato Normativo
Viabilização do Modelo de Entradas e Saídas para o Transporte (item 6.1.1.) – Proposta 1	Alterar a Lei Complementar 87/1996, a fim de (i) atribuir a sujeição ativa do ICMS aos Estados em que as entradas e saídas efetivamente ocorrerem, independentemente do fluxo físico e/ou contratual percorrido pela molécula, (ii) atribuir a sujeição passiva do ICMS ao transportador que promova a entrada ou a saída definitiva da molécula de GN, (iii) estabelecer como fato gerador o recebimento e a entrega e (iv) estabelecer como a base de cálculo o valor do recebimento e da entrega.
Processamento de GN e Terminais de GNL (item 6.1.2.)	(i) Alterar a Lei Complementar 87/1996 para definir, de forma clara, a competência dos Estados para tributar atividades de liquefação, regaseificação e/ou processamento, quando desempenhadas no curso da cadeia de valor do GN ou de forma massificada. (ii) Alterar a Lei Complementar 116/2003 a fim de prever a não incidência do ISS sobre as atividades de liquefação, regaseificação e processamento.
Escoamento (item 6.1.9.)	Alterar a Lei Complementar 116/2003 a fim de prever a não incidência do ISS sobre valores auferidos decorrentes dos contratos de cessão de capacidade de infraestrutura de gasodutos.
Imunidade Constitucional para fins de ISS nas prestações de serviços relacionadas ao GN (item 6.2.1.)	Alterar a Lei Complementar 116/2003 a fim de conter previsão específica relativa a não incidência do ISS sobre quaisquer prestações de serviços relacionadas aos setores de energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, combustíveis e minerais brasileiros.
Cumulatividade na cadeia de GN-Energia elétrica (item 6.2.2.)	(i) Conceder isenção nas sucessivas saídas e prestações de serviço de transporte (internas e interestaduais) de GN destinados à UTEs, com manutenção do crédito registrado na operação

	anterior. (ii) Dispor expressamente sobre a manutenção de créditos de ICMS em operações interestaduais com energia elétrica (tributadas no consumo). (iii) Autorizar a transferência/compensação de tais créditos com os débitos relativos a entrada de energia elétrica no Estado de destino/consumo.
Elementos de excessiva complexidade relativos ao ICMS (item 6.2.3.)	(i) Determinar a aplicação da substituição tributária na cadeia de valor do GN exclusivamente nas saídas de GN para postos de GNV. (ii) Fixar diretrizes para evitar a cumulatividade na cadeia de GN para geração de energia elétrica, principalmente por meio do instrumento de desoneração da cadeia, buscando-se a neutralidade tributária quanto ao ICMS. (iii) Uniformizar o tratamento dado aos créditos de ICMS, determinando-se a manutenção de tais créditos em casos de benefícios/regimes especiais concedidos para atividades relacionadas ao GN/GNL.
Importação de GN e GNL – Definição do Sujeito Ativo do ICMS e Eficiência Tributária (item 6.1.4.)	Alterar a Lei Complementar 87/1996 para atribuir a sujeição ativa do ICMS-Importação ao Estado em que está localizado o estabelecimento do importador jurídico do GN/GNL.
Estocagem (item 6.1.8.)	Alterar a Lei Complementar 116/2003 a fim de atribuir a sujeição ativa do ISS ao Município em que efetivamente ocorre a entrada e/ou a saída do GN, para os casos que envolvam o conflito de competência decorrente de reservatórios instalados em mais de um Município.

Lei Ordinária Federal	
Aspecto Identificado	Conteúdo do Ato Normativo
Hub Virtual (item 6.1.10.)	Definir a abrangência do conceito, os tipos de operações e transações cabíveis, e o agente responsável pela gestão do hub virtual.
Escoamento (item 6.1.9.)	(i) Alterar a Lei do Gás para definir a natureza jurídica dos contratos de <i>cessão de capacidade de infraestrutura de gasodutos</i>. (ii) Alterar os artigos 3ºs das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 a fim de prever as despesas com aquisição de capacidade de infraestrutura de

	escoamento dentre as hipóteses que autorizam o registro de créditos de PIS e COFINS.
REIDI e Outros Regimes Especiais de Incentivo Tributário (item 6.1.11.)	(i) Criar o Regime Especial Aduaneiro e Tributário Único - REGÁS, contemplando benefícios para todas as atividades previstas na Lei do Gás, necessárias ao desenvolvimento desta indústria. (ii) Promover alterações na Lei 11.488/2007 para permitir a fruição do REIDI antes da habilitação pela RFB, ainda que sob condição de ulterior homologação. (iii) Alterar a forma de registro de créditos de PIS e COFINS nas aquisições realizadas no contexto de projetos de infraestrutura amparados pelo REIDI, permitindo o registro de crédito integral no momento da aquisição dos bens / serviços.
Operações Back to Back (item 6.1.5.)	Alterar as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 para estabelecer regime de tributação nas operações <i>back to back</i> com GN / GNL de acordo com a diferença entre o valor de compra e venda do produto.
Terminais de GNL – Questões Regulatórias e Tributos Federais (item 6.1.7.)	Alterar o art. 1º, §11 da Lei 9.481/1997 a fim de (i) prever expressamente a atividade de liquefação do GN como sujeita à alíquota zero do IRRF e (ii) determinar a realização de pesquisas para identificação das parcelas de CAPEX e OPEX em instalações de regaseificação e liquefação para a propositura de eventual ajuste ao percentual contemplado pela Lei 9.481/1997, tanto para a regaseificação, quanto para a liquefação.
Estocagem (item 6.1.8.)	Equiparar o tratamento fiscal da estocagem de GN às operações envolvendo armazém geral/depósito fechado.

Lei Ordinária Estadual	
Aspecto Identificado	Conteúdo do Ato Normativo
Cumulatividade na cadeia de GN-Energia elétrica (item 6.2.2.)	Permitir a transferência dos créditos registrados pelas UTEs, produtoras e transportadoras às distribuidoras de energia elétrica, que assumem a condição de substitutas tributárias.

Decreto Federal	
Aspecto Identificado	Conteúdo do Ato Normativo
Aspectos Aduaneiros – Importação de GNL (item 6.1.3.)	Alterar o Regulamento Aduaneiro para adequar a responsabilidade dos importadores por prestações de informações quanto à origem do GNL, observando os limites exigíveis do que de fato pode ser informado por estes.
REIDI e Outros Regimes Especiais de Incentivo Tributário (item 6.1.11.)	Estender os benefícios fiscais previstos atualmente para atividades relevantes da cadeia de GN ainda não contempladas, por meio da (i) extensão do regime de admissão temporária com suspensão total dos tributos federais para bens destinados ao tratamento e à liquefação, (ii) atualização a lista de bens admitidos no REPORTE e (iii) extensão dos benefícios do REIDI à liquefação e transporte de GN e regaseificação de GNL.

Instrução Normativa	
Aspecto Identificado	Conteúdo do Ato Normativo
Aspectos Aduaneiros – Importação de GNL (item 6.1.3.)	(i) Regulamentar o processo de importação antecipando o marco para considerar o bem importado já no transbordo do navio metaneiro para a FSRU, permitindo que o GN esteja disponível para utilização logo após o descarregamento. Trata-se de aprimoramento das normas constantes da Instrução Normativa 1.282/2012. (ii) Disciplinar o credenciamento de FSRUs ou terminais de GNL como Entrepósitos Aduaneiros. (iii) Padronizar em âmbito nacional do tratamento conferido ao <i>boil off</i> e ao <i>heel on board</i>, definindo os critérios a serem adotados conforme regulamentação da ANP.
Preços de Transferência do GNL (item 6.1.6.)	Alterar o item XIII do Anexo I da Instrução Normativa 1.312/2012 a fim de excluir o GNL (NCM 2711.11.00) da qualificação de <i>commodity</i> , o que permitirá a aplicação de quaisquer métodos previstos para operações de importação e exportação.

Resolução do Senado Federal	
Aspecto Identificado	Conteúdo do Ato Normativo
Viabilização do Modelo de Entradas e Saídas para o Transporte (item 6.1.1.) – Propostas 1 e 2	Uniformizar as alíquotas de ICMS incidentes sobre a prestação de serviço de transporte de GN/GNL.
Hub Virtual (item 6.1.10.)	Uniformizar as alíquotas de ICMS incidentes sobre operações com GN.
Elementos de excessiva complexidade relativos ao ICMS (item 6.2.3.)	Uniformizar as alíquotas de ICMS incidentes sobre operações internas, interestaduais e de importação, bem como prestação de serviço de transporte envolvendo o GN/GNL.
Importação de GN e GNL – Definição do Sujeito Ativo do ICMS e Eficiência Tributária (item 6.1.4.)	Uniformizar as alíquotas de ICMS incidentes sobre operações internas, interestaduais e de importação, bem como prestação de serviço de transporte envolvendo o GN/GNL.

Convênio ICMS	
Aspecto Identificado	Conteúdo do Ato Normativo
Hub Virtual (item 6.1.10)	Definir a incidência do ICMS sobre o valor líquido ao carregador que estiver em situação credora, sendo o recolhimento efetuado ao seu respectivo Estado para o mercado de excedentes. Opção complementar aos demais atos normativos.
Processamento de GN e Terminais de GNL (item 6.1.2.)	Regular a suspensão nas operações simbólicas de empréstimo de GN ou GNL entre agentes de mercado, regulando as respectivas obrigações acessórias. O Convênio deveria, ainda, possibilitar a emissão de um único documento fiscal indicando a quantidade de GN ou GNL transacionado em determinado período de tempo.
Escoamento (item 6.1.9.)	Regular a tributação e integração dos sistemas de escoamento.
Cumulatividade na cadeia de GN-Energia elétrica (item 6.2.2.)	Conceder isenção nas sucessivas saídas e prestações de serviço de transporte (internos e interestaduais) de GN destinados à UTEs, com manutenção do crédito registrado na operação anterior.
Elementos de excessiva complexidade relativos ao ICMS (item 6.2.3.)	(i) Promover alterações nos Convênios ICMS 52/2017 e 110/2007 a fim de contemplar o GN e o GNL dentre os produtos não sujeitos à substituição tributária, com exceção do GNV.

	(ii) Uniformizar o regime especial de tributação a ser concedido pelos Estados nas operações de saída de GN/GNL para UTEs.
Estocagem (item 6.1.8.)	(i) Instituir benefício que estabeleça a suspensão do ICMS na remessa e no retorno do GN da unidade de estocagem, mesmo nas operações interestaduais; (ii) Equiparar o tratamento fiscal da estocagem de GN às operações envolvendo armazém geral e depósito fechado.

Ajuste SINIEF	
Aspecto Identificado	Conteúdo do Ato Normativo
Viabilização do Modelo de Entradas e Saídas para o Transporte (item 6.1.1.) – Propostas 1 e 2	Alterar o Ajuste SINIEF 03/2018 (ou instituir novo Ajuste SINIEF específico para as operações de E-S) para contemplar o Modelo de Entradas e Saídas e disciplinar a emissão de CTes para os tomadores de serviço de transporte.
Hub Virtual (item 6.1.10.)	(i) Estabelecer obrigações acessórias aplicáveis para a comercialização de GN no âmbito do hub virtual. (ii) Estabelecer metodologia de débitos e créditos de ICMS, no caso de contratos bilaterais ordinários.
Escoamento (item 6.1.9.)	Regular a tributação e integração dos sistemas de escoamento.

Resolução ANP	
Aspecto Identificado	Conteúdo do Ato Normativo
Viabilização do Modelo de Entradas e Saídas para o Transporte (item 6.1.1.) – Propostas 1 e 2	Definir o conceito de Repasse, sua natureza jurídica e função de (i) remunerar a disponibilidade da manutenção da rede de transporte e sua relevância para o funcionamento do sistema ou (ii) mera receita regulatória. Opção complementar aos demais atos normativos.
Escoamento (item 6.1.9.)	Definir a natureza jurídica dos contratos de <i>cessão de capacidade de infraestrutura de gasodutos</i> .

Ato Declaratório Interpretativo RFB	
Aspecto Identificado	Conteúdo do Ato Normativo
Aspectos Aduaneiros – Importação de GNL (item 6.1.3.)	Formalizar a interpretação da Portaria RFB 3.518/2011 pela possibilidade de alfandegamento de FSRUs ou terminais de GNL.

Pregos de Transferência do GNL (item 6.1.6.)	Formalizar a interpretação de que o GNL não se caracteriza como uma commodity e, portanto, não deve estar sujeito à obrigatoriedade da aplicação do método PCI/PECEX.
--	---

Portaria RFB	
Aspecto Identificado	Conteúdo do Ato Normativo
Aspectos Aduaneiros – Importação de GNL (item 6.1.3.)	Alterar a Portaria RFB 3.518/2011 para estabelecer hipótese específica de alandegamento de FSRUs ou terminais de GNL.

6. ASPECTOS DE COMPLEXIDADE, INCERTEZA E INSEGURANÇA

A indústria do GN enfrenta uma série de desafios tributários em decorrência de suas características essenciais e peculiares, que não são adequadamente endereçadas pela legislação atualmente em vigor, especialmente a tributária. As complexidades e incertezas geram inseguranças, o que dificulta o desenvolvimento e prejudica a entrada de novos agentes nas diversas atividades econômicas que compõem a cadeia de valor do GN.

É necessário registrar, inicialmente, que o sistema tributário constitucional de 1988 e suas respectivas leis complementares foram elaboradas numa época em que as atividades do GN estavam apenas sendo exploradas, por força da legislação, por um único agente. As poucas distribuidoras estatuais que distribuíam gás no início da década de noventa distribuíam gás de nafta.

Só posteriormente com a contratação do GN da Bolívia e a implantação do gasoduto para ao seu transporte – aliado ao crescimento da produção de GN na Bacia de Campos – é que as empresas distribuidoras de gás canalizado fizeram a conversão dos seus sistemas para GN, e este energético começou a ser distribuído. Em paralelo a isso os Estados Federados foram autorizando a criação de várias empresas de economia mista para que se começasse a implantar o mercado de GN, então abastecido por um único agente.

Em 1995, com a mudança constitucional representada pela aprovação das Emendas Constitucionais 5 e 9, ocorreu a *flexibilização* das atividades que se inserem no monopólio da União, expressos no art. 177 da Constituição Federal de 1988 (“CF”). A aprovação das Emendas Constitucionais foi seguida pela aprovação da Lei 9.478, de 06/08/1997 (“Lei do Petróleo”) onde já se previa o acesso regulado às instalações de transporte que veio ser regulada pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (“ANP”) através da Portaria nº 169/1998, que *facultava o uso por terceiros, mediante remuneração adequada ao titular das instalações de transporte, existentes ou a ser construídas, destinadas ao transporte de gás natural*, num regime jurídico de autorização.

Porém, a história brasileira das atividades do GN evidencia que permaneceu o monopólio *de fato*.

Mais adiante, em 2009, depois de quatro anos de discussão no Congresso Nacional e de quatro projetos de lei, foi sancionada a Lei 11.909, de 04/03/2009 (“Lei do Gás”), onde se inovou na previsão do regime de *concessão* precedida de licitação para a atividade de transporte, com tarifa através de uma receita anual máxima. Além disso,

essa mesma lei também estabeleceu que não haveria acesso aos terminais de Gás Natural Liquefeito ("GNL") e aos dutos de escoamento.

Mesmo com a referida lei, e em razão da ausência de licitações, o monopólio de fato permaneceu para as atividades econômicas de escoamento, processamento, transporte, e importação de GN.

A mudança desse cenário, para a entrada de novos agentes em um ambiente de saudável competição, é precisamente o escopo da iniciativa intitulada *Gás para Crescer*. A iniciativa, liderada e coordenada pelo MME desde 2016, pretende a migração de fato (uma vez que juridicamente já foi possível desde a Lei do Petróleo) para um ambiente de competição onde podem ocorrer mudança para se chegar a um mercado amplamente competitivo em 10 anos como aponta a Nota Técnica 04 da ANP.

Ressalta-se, para melhor percepção das sugestões aqui apresentadas, que o Direito Tributário é um direito de sobreposição, ou seja, aplicam-se as definições que o legislador regulador define, e, por isso, a análise ora apresentada se fundamenta no sistema tributário constitucional e legal vigentes, bem como na regulação em vigor, levando-se em consideração as propostas para mudança no cenário regulatório examinado pela iniciativa *Gás para Crescer*.

O presente Relatório se dedica a analisar esses aspectos identificados pela iniciativa *Gás para Crescer*, com foco na análise contida no 2º Relatório do SC05: *Aperfeiçoamento da Estrutura Tributária do Setor de Gás Natural* ("Relatório SC05"). Em seguida, serão analisados aqueles identificados pelo Consultor ao longo do desenvolvimento dos estudos dos impactos tributários e das atividades econômicas da indústria do GN, no contexto do Projeto META, com a apresentação das respectivas propostas de solução, sob um viés crítico.

6.1. ASPECTOS IDENTIFICADOS PELA INICIATIVA GÁS PARA CRESCER

O Relatório SC05 apresenta os temas tributários identificados como relevantes pela iniciativa *Gás para Crescer*, dividindo-os em 03 (três) grandes grupos: (i) barreiras tributárias à entrada de novos agentes, (ii) temas sujeitos a melhorias nos procedimentos fiscais para redução da insegurança jurídica, e (iii) temas não aprofundados ou que dependem de subsídios por parte dos demais subcomitês.

Esses 03 (três) grandes grupos são compostos, como um todo, por 11 (onze) tópicos: (i) transporte – modelo de entrada e saída, (ii) processamento de GN e terminais de GNL, (iii) importação de GNL – questões aduaneiras, (iv) importação de GN e GNL – definição do sujeito ativo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ("ICMS") e eficiência tributária, (v) operações *back*

to back, (vi) preço de transferência do GNL, (vii) terminais de GNL – questões regulatórias e tributos federais, (viii) estocagem, (ix) escoamento, (x) hub virtual, e (xi) REIDI e outros regimes especiais de incentivo tributário.

A análise desenvolvida pelo Consultor e apresentada neste RTP5 segue a mesma ordem temática adotada pelo Relatório SC05, exposta da seguinte maneira: (i) introdução do tema, correspondente à apresentação do desafio e das soluções propostas, tal qual posto pela iniciativa *Gás para Crescer*, (ii) comentários do Consultor acerca do quanto apresentado em (i) e, em seguida, a (iii) Conclusão do Consultor.

- **BARREIRAS TRIBUTÁRIAS À ENTRADA DE NOVOS AGENTES**

6.1.1 VIABILIZAÇÃO DO MODELO DE ENTRADA E SAÍDA PARA TRANSPORTE

- Introdução

Especificamente quanto à tributação, as principais barreiras tributárias hoje existentes à viabilização do Modelo de Entradas e Saídas para a contratação da capacidade de transporte, em que a contratação pode ser relativa apenas à entrada (injeção) de GN ou de saída (retirada) de GN no sistema de transporte, de forma independente (“Modelo de E-S”) para o transporte de GN identificadas no Relatório SC05 são:

A legislação atual do ICMS não distingue o gás natural das demais mercadorias. As regras relacionadas à emissão de documentos fiscais, destacadamente o Convênio Sinief S/N de 1970 (Art. 44) dispõem que a emissão dos documentos fiscais seja feita de acordo com o fluxo físico efetivamente percorrido pela mercadoria, exigência que não se adequa ao transporte dutoviário praticado por múltiplos agentes². Além disso, vários regulamentos estaduais de ICMS também vedam que, nas operações de transporte, as mercadorias sejam entregues em locais diferentes daqueles descritos nos documentos fiscais³.

Atualmente, tais exigências são atendidas pelo fato de a Petrobras ser a única carregadora⁴ na malha de transporte dutoviário. Os fluxos físicos de recebimento e de entrega são estabelecidos por meio de simulações termo-hidráulicas e os resultados são utilizados para a emissão dos documentos

² Importante salientar que a redação do Art. 44 do Convênio Sinief S/N de 1970 foi recepcionada nos Regulamentos de ICMS de diversos estados. A título de exemplo: Decreto Estadual do Rio de Janeiro 27.427/2000 (Art. 14); Decreto Estadual da Bahia 13.780/2012 (Art. 33, §2º); Decreto Estadual de São Paulo 45.490/2000 (Art. 204); Decreto Estadual do Espírito Santo 1.090-R/2002 (Art. 644).

³ Decreto Estadual do Rio de Janeiro 27.427/2000 (Art. 24, XIII e Art. 81-A); Decreto Estadual do Espírito Santo 1.090-R/2002 (Art. 635, III).

⁴ A Lei 11.909, de 4 de março de 2009, Lei do Gás, definiu “carregador” como sendo o agente que utiliza ou pretenda utilizar o serviço de movimentação de gás natural em gasoduto de transporte. Em outras palavras, “carregador” é o tomador do serviço de transporte e pode ser o remetente ou o destinatário de gás natural, dependendo de quem contratou o serviço.

fiscais, sob cobertura de contratos de suprimento com flexibilidade na programação quanto aos pontos de injeção e/ou retirada de gás natural.

Com a entrada de um novo carregador na malha de transporte haverá, inevitavelmente, a mistura de gases de proprietários distintos no interior dos gasodutos, tornando inviável a perfeita individualização para entrega aos destinatários de cada um. Considerando a característica de fungibilidade do gás, e lembrando que a especificação do gás natural a ser comercializado em todo o território nacional é regulada pela ANP⁵, não será possível garantir o casamento preciso entre o fluxo físico e o contratual, em atendimento ao Convênio Sinief s/nº de 1970 e demais normas tributárias.

Para tanto, foram apresentadas as seguintes soluções:

(a) Encontra-se em negociação, no âmbito do Confaz, minuta de Ajuste Sinief que regulamenta o cumprimento das obrigações fiscais acessórias, estabelecendo o fluxo contratual e a programação logística notificada aos transportadores como balizadores para a emissão dos documentos fiscais do serviço de transporte de gás natural e respectivas operações de circulação no sistema dutoviário.

Em que pese a necessidade desse Ajuste Sinief para se contornar o problema, ele pode não ser suficiente, uma vez que as Unidades da Federação não são obrigadas a internalizar os Ajustes Sinief em suas legislações estaduais. Assim, sem diminuir a importância e a necessidade de edição do Ajuste, o Subcomitê propõe também a medida (b), que teria o condão de garantir a adoção do procedimento em todos os Estados, atingindo a segurança jurídica pretendida para o negócio.

(b) Projeto de Lei Complementar, alterando a atual redação do artigo 11 da LC nº 87, de 13 de setembro de 1996, para dispor expressamente sobre o local da operação de circulação e da prestação de serviço de transporte de gás natural no sistema dutoviário, estabelecendo o fluxo contratual e/ou a programação logística dos transportadores como o determinante do fator locacional que integra o fato gerador do ICMS. A redação preliminar da proposta para a LC 87/1996 encontra-se no Anexo A.

(c) Complementarmente, propõe-se a inserção de dispositivo na Lei do Gás que evidencie o caráter fungível do gás movimentado no sistema de transporte de gás natural, tendo em vista o Art. 731 do Capítulo XIV – Do Transporte, Seção I – Disposições Gerais, do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002). O texto propositivo está disponível no Anexo B.

⁵ Resolução ANP nº 16, de 17/06/2008.

(d) Além disso, o SC05 submete ao SC02 a sugestão de se incluir, nas definições da Lei do Gás, o conceito de "Programação Logística" ou termo similar. Tal definição deveria refletir as solicitações dos agentes contratantes do sistema dutoviário de transporte, de forma a servir de referência para a definição dos aspectos locacionais do fato gerador do ICMS. Como o fluxo físico sofre interferência da mistura de diferentes gases no interior do gasoduto, o conceito de "Programação Logística" seria útil para formalizar os recebimentos e entregas desejados pelos clientes, configurando os pontos de origem e de destino a serem preenchidos nos documentos fiscais. Ainda que a redação do termo careça de validação por parte do SC02, o SC5 propõe, novamente no Anexo B, uma minuta definição de "Programação Logística".

- Comentários do Consultor

A iniciativa *Gás para Crescer* mapeou com bastante precisão os desafios tributários para a implantação do Modelo de E-S.

Em primeiro lugar, cumpre destacar que após a finalização dos trabalhos da iniciativa *Gás Para Crescer*, em 03/04/2018, o Conselho Nacional de Política Fazendária ("CONFAZ") publicou o Ajuste SINIEF nº 03 ("Ajuste SINIEF nº 03/2018"), cujo propósito foi regulamentar o cumprimento das obrigações principais e acessórias relacionadas às operações de circulação e prestações de serviço com GN, com base no fluxo contratual, a fim de permitir o tratamento tributário adequado a esse produto, dada sua qualificação como bem fungível e operação em fluxo contínuo/permanente.

O Ajuste SINIEF nº 03/2018 implementou um novo modelo de obrigações tributárias para a venda e o transporte de GN que considera, para fins de emissão de Notas Fiscais ("NF"), o fluxo jurídico/contratual nas operações de circulação envolvendo GN.

O Ajuste SINIEF nº 03/2018 parte da premissa de que a movimentação do GN via gasoduto constitui um contrato de prestação de serviço de transporte, incluindo, dentre suas disposições, a emissão de Conhecimento de Transporte ("CTe") pelo prestador do serviço de transporte, indicando como destinatário o respectivo contratante.

Exatamente como antecipado pelo SC05, uma das principais dificuldades que decorrem deste Ajuste é o fato de não ter sido assinado, até o momento da apresentação deste relatório, por todos os Estados da Federação, de modo que ao seu perfeito funcionamento impõe-se o óbice de alguns Estados relevantes às atividades econômicas da indústria do GN não serem dele signatários (como é o caso do Ceará). A possibilidade de os Estados denunciarem o Ajuste SINIEF nº 03/2018 também se apresenta como um possível ponto de fragilidade desse instrumento normativo.

Além de considerações e aspectos sensíveis em relação aos próprios dispositivos do Ajuste SINIEF nº 03/2018, destacadamente a dificuldade em se estabelecer o tratamento a ser conferido às operações envolvendo agentes (remetente, destinatário ou transportadora) localizados em Estados não signatários, há questões relacionadas à sua compatibilidade com a contratação do transporte no Modelo de E-S.

Considerando que o Modelo de E-S tem por premissa a possibilidade de contratações independentes da Entrada e da Saída por agentes distintos, a emissão de um único CTe se revela não aderente ao conceito principal do referido modelo. Além disto, a emissão de um único CTe será inconsistente com as relações jurídicas de transporte, representadas por dois contratos distintos e autônomos, um acobertando as obrigações do transportador na entrada e outro acobertando as obrigações do transportador na saída, com distintos tomadores dos respectivos serviços de transporte.

Dessa forma, uma alteração que se mostraria necessária no Ajuste SINIEF nº 03/2018 seria a previsão de emissão de um CTe para acobertar a injeção de GN no sistema (Entrada) e outro para amparar a retirada do GN do gasoduto (Saída), em contraposição à emissão de um único CTe para o transporte considerando pontos de remessa e destino.

Adicionalmente, com a implementação de contratos no Modelo de E-S, alguns ajustes de linguagem no Ajuste SINIEF nº 03/2018 também seriam necessários, já que ele parte das premissas da contratação do transporte ponto-a-ponto pelo remetente ou pelo destinatário do GN. Seriam, portanto, ajustes para compatibilizar a redação à realidade em que remetente e destinatário não contratarão mais o percurso inteiro, mas um contratará a entrada e o outro, a saída.

Tais ajustes normativos pontuais viabilizariam a operacionalização da contratação no Modelo de E-S por cada transportadora, de forma isolada.

No entanto, após as alterações regulatórias/legislativas necessárias para implementar o Modelo de E-S como regra e, principalmente, após a fusão das áreas de mercado, entende-se que novas discussões surgirão e novas medidas normativas serão necessárias para viabilizar o cumprimento das obrigações principais e acessórias pelos agentes do mercado.

Igualmente, no futuro novo cenário, outras soluções legislativas também podem trazer maior conformidade ao novo conceito regulatório/legal de transporte de GN que terá vigência, bem como podem conferir maior simplicidade ao cumprimento das obrigações tributárias.

É de se destacar que eventuais alterações na definição regulatória poderão desencadear alterações nos impactos tributários, demandando nova análise.

Tendo por base o quanto exposto e as considerações iniciais apresentadas acima, passa-se aos comentários do Consultor acerca do Modelo de E-S, em seus aspectos regulatórios e tributários, bem como à análise das soluções propostas no Relatório SC05 à presente controvérsia.

6.1.1.1. Aspectos Regulatórios Relevantes

A estrutura contratual para a prestação dos serviços de transporte de GN pode se aperfeiçoar através de diferentes formas de (a) contratação de capacidade para a injeção e retirada de GN do sistema e (b) tarifação relativa à prestação do serviço pelo transportador⁶. Sob essa ótica, é possível diferenciar o cenário regulatório atual no que diz respeito ao transporte de GN, daquele esperado para os próximos anos, a partir da implantação do Modelo de E-S, conforme previsto pela iniciativa *Gás para Crescer* e no Projeto de Lei 6.407 de 2013, conforme alterado por seus substitutivos ("PL do Gás").

A reserva de capacidade de transporte pode ocorrer nas modalidades *Postal*, *Ponto-a-Ponto* ou por *Entradas e Saídas*, enquanto a tarifa pode ter como referência a distância, entradas e saídas ou ser valorada de forma postal.⁷

- *Reserva de Capacidade no Modelo Postal*

Os modelos praticados no Brasil atualmente, sob a égide da Lei do Gás, são os de reserva de capacidade e tarifação por meio *Postal* e/ou *Ponto-a-Ponto*, embora tais modelos não sejam expressamente previstos na regulamentação vigente⁸.

No modelo postal de reserva de capacidade, o carregador tem o direito de injetar o GN em qualquer ponto de entrada (Ponto de Recebimento) e retirá-lo em qualquer ponto de saída da malha (Ponto de Entrega) de gasodutos de transporte, conforme dispuser o seu contrato de transporte⁹. Nesse sistema, os carregadores podem alternar pontos de injeção ou de retirada na malha de transporte sem assinatura de novos contratos de transporte, a depender apenas da designação dos Pontos de Recebimento e de Entrega contratados. Os contratos de transporte abrangem a obrigação do transportador perante o carregador tendo por objeto tanto a capacidade de entrada quanto a de saída em relação ao volume de gás contratado para a movimentação.

⁶ Relatório *Gás para Crescer* Anexo 2. p. 3.

⁷ Relatório *Gás para Crescer*, 1º Relatório SC2: Transporte e Estocagem, p. 14.

⁸ Esses modelos não são expressamente previstos na legislação aplicáveis, mas são atualmente utilizados pelas transportadoras em operação no Brasil. A Lei do Gás, o Decreto n. 7.382/2010, a Resolução ANP n. 11 de 2016 ("RANP 11/16") e Resolução ANP n 15 de 2014 9 ("RANP 15/14"), ao abordar as formas de contratação do transporte de gás natural e de tarifação do transporte não entram em detalhes quanto a esses modelos, que ficam, portanto, sujeitos aos termos dos contratos de transporte. No entanto, há referência a "Percurso", como trajeto entre o ponto de recebimento e o ponto de entrega, na RANP 11/16.

⁹ Nota Técnica ANP "Parcela do preço referente ao transporte prevista no contrato de compra e venda de gás natural para fins de registro do contrato na ANP: cronograma de aplicação de metodologias de cálculo para alocação dos custos de transporte" de agosto de 2016.

Quanto à tarifação, de acordo com o tipo postal, todas as transações dentro de uma determinada rede de transporte estão sujeitas à mesma tarifa, independentemente do ponto de injeção ou de retirada do GN na malha dutoviária. A distância efetivamente percorrida pelo GN, portanto, não é considerada para fins de valor da tarifa, de forma que o custo do transporte é repartido entre todos os carregadores.

- *Reserva de Capacidade no Modelo Ponto-a-Ponto*

A contratação de capacidade no modelo ponto-a-ponto concede ao usuário o direito de carregar o GN a partir de um ponto de recebimento determinado e retirá-lo em um ponto de entrega determinado. Se o ponto de recebimento ou o ponto de entrega do GN tiver de ser alterado, o usuário deverá alterar ou assinar novo contrato de transporte.

O tipo de tarifação por distância reflete esse mesmo racional, tendo como parâmetro de valoração, além de outros elementos, a distância a ser percorrida pelo GN a partir do ponto de injeção até o ponto de saída da malha dutoviária¹⁰.

De acordo com a RANP 15/14, a tarifa de transporte aplicável ao serviço de transporte oferecido pelo transportador deve ser composta por uma estrutura de encargos relacionados à natureza dos custos, despesas e investimentos. A tarifa deve refletir, portanto, (i) os custos, despesas e investimentos, incorridos em bases econômicas que, de fato, tenham contribuído para a prestação do serviço; (ii) os critérios determinantes de custos, tais como a distância entre o ponto de injeção e o de retirada da rede, o volume movimentado, os desequilíbrios entre os volumes injetados e retirados da rede e o prazo de vigência do contrato; e, por fim, (iii) a remuneração justa e adequada pelos investimentos, considerando a vida útil prevista.

Adicionalmente, a RANP 15/14, em seu art. 8º, indica quais os encargos devem compor, obrigatoriamente, a tarifa de transporte da modalidade firme, quais sejam (i) encargos de capacidade de entrada, destinados a cobrir os investimentos relativos à capacidade disponibilizada, custos e despesas vinculados à prestação de serviço; (ii) encargos de capacidade de transporte, destinados a cobrir os investimentos relativos à capacidade de transporte; (iii) encargos de capacidade de saída, destinados a cobrir os investimentos relativos à capacidade de entrega; e os (iv) encargos de movimentação, destinados a cobrir os custos e despesas próprios da atividade de movimentação.

Atualmente, o carregador, ao acessar o gasoduto de transporte no Brasil, firma com o transportador um Contrato de Serviço de Transporte de GN (*"Gas Transportation*

¹⁰ Nota Técnica ANP *Parcela do preço referente ao transporte prevista no contrato de compra e venda de gás natural para fins de registro do contrato na ANP: cronograma de aplicação de metodologias de cálculo para alocação dos custos de transporte* de agosto de 2016.

Agreement” ou “GTA”). O GTA estabelece a capacidade que o transportador se obriga a disponibilizar para o carregador em determinado período de tempo para a movimentação de determinado volume de GN, envolvendo tanto a injeção quanto a retirada do GN da malha de transporte¹¹, por distância ou postal conforme o caso.

A prestação do serviço de transporte pela transportadora ao carregador, portanto, engloba as obrigações de receber, movimentar a molécula a partir dos pontos de recebimento até os pontos de entrega, respeitada a possibilidade de troca operacional (*swap*), e entregar volumes de GN, por meio dos gasodutos de transporte, nos termos do GTA.

- *Reserva de Capacidade no Modelo de E-S*

A reserva de capacidade no Modelo de E-S consiste em uma forma de acesso à rede de gasodutos de transporte que permite que seus usuários reservem capacidade em um ponto de injeção de GN na malha de transporte (“ponto de entrada”) e/ou em um ponto de retirada de GN da malha de transporte (“ponto de saída”), de maneira independente. Dessa forma, um usuário pode contratar somente capacidade em um ponto de entrada ou somente em um ponto de saída, podendo se tratar do mesmo carregador ou de carregadores distintos.

A reserva de capacidade em um ponto de entrada confere ao usuário o direito de injetar determinada quantidade de GN na rede, naquele ponto específico, objeto da contratação e, por outro lado, a reserva de capacidade em um ponto de retirada da rede de dutos confere a esse usuário o direito de retirar determinada quantidade de GN da rede, naquele ponto específico, objeto da contratação.

Uma vez injetado na malha dutoviária integrada, através de um ponto de entrada, o GN estará disponível para retirada em qualquer ponto de saída do sistema. Assim, um ponto de saída é capaz de receber gás que tenha sido injetado em qualquer ponto de entrada. Um dos corolários fundamentais do Modelo de E-S, portanto, é o de que o GN possa ser comercializado entre os usuários, independentemente da localização física de seus acessos à rede.

Os contratos de transporte pelo Modelo de E-S teriam, em tese, por prestador o transportador, por contratante o carregador e por objeto a obrigação de (i) receber o GN, se o contrato se referir à capacidade de entrada ou de (ii) entregar o GN se referir a contrato da reserva de capacidade de saída. Seriam contratos independentes e as partes também poderiam ser diversas e os objetos abrangeriam ou a entrada ou a saída. Os mesmos carregadores podem contratar entradas e saídas, ainda que de forma independente, mas o modelo é adotado para permitir contratos de entrada e saídas de forma independente por carregadores distintos.

¹¹ Art. 2º da RANP nº 11 de 2016

- *Tarifação no Modelo de E-S*

No Modelo de E-S, as tarifas cobradas dos Usuários são estabelecidas para cada ponto de entrada e de saída, independentemente do trajeto de transporte. Em outras palavras, no Modelo de E-S o fluxo físico do GN e a distância efetivamente percorrida pela molécula não são, em tese, elementos considerados para cobrança do valor tarifário no âmbito do respectivo contrato de transporte.¹²

As tarifas designadas para cada ponto de entrada e de saída podem variar de acordo com a *área de mercado*, podendo haver, também, tarifas distintas para pontos de entrada e de saída localizados na mesma área de mercado. Espera-se que cada transportador tenha direito, nesse modelo, ao recebimento de uma tarifa que considere os custos, riscos e despesas próprios da prestação do serviço, as obrigações tributárias, bem como que remunere os investimentos em bens e instalações de transporte e a depreciação e amortização das respectivas bases regulatórias de ativos.

De acordo com o art. 13 da Lei do Gás, o transportador tem direito a uma receita anual, que corresponde ao montante anual a ser auferido em razão da prestação do serviço contratado. Sobre esse ponto, a ANP regula a receita máxima permitida ao transportador e a define como o *valor, expresso em Reais por ano (R\$/ano), que representa o total da receita bruta anual a que um Transportador tem direito pela prestação dos Serviços de Transporte, exceto pela prestação do Serviço de Transporte Interruptível*¹³.

- *Área de Mercado*

As *áreas de mercado*, para o modelo proposto, consistem na delimitação de um sistema de gasodutos de transporte com entradas e saídas negociados por meio de produtos padronizados, bem como a um conjunto de encargos e tarifas específicos. Numa mesma área de mercado pode haver uma ou mais *áreas de balanceamento*, às quais são aplicáveis um regime de compensação (balanceamento) da rede.

Uma área de mercado pode coincidir com uma só rede de gasodutos de transporte, operada por um único transportador, ou englobar duas ou mais redes de gasodutos de transporte, operadas por mais de um transportador. Assim, é possível que mais de um transportador opere os gasodutos dentro de uma mesma área de

¹² Embora os cálculos para a determinação do valor da tarifa possam envolver diversas metodologias distintas, como matricial, postal ou volume ponderado pela distância. O percurso da molécula poderá ser elemento determinante nas estimativas dos custos e poderá ser refletivo em diferentes tipos de metodologias tarifárias. Em outras palavras, ele pode ser levado em consideração para o cálculo da tarifa em si mas, para fins de cobrança do Usuário, a tarifa será determinada por ponto de entrada e por ponto de saída.

¹³ Cf. Resolução ANP nº 15, de 14/03/2014

compensação, estando todos submetidos igualmente às regras especificamente aplicáveis àquela área de mercado. Por outro lado, também se vislumbra a possibilidade de uma rede de gasodutos se estender para além de uma área de mercado, situação na qual uma mesma rede estará sujeita a regimes de compensação, balanceamento e encargos e tarifas diferentes.

A delimitação das áreas de mercado é fundamental para o bom funcionamento do Modelo de E-S, conforme apontado na Nota Técnica ANP nº 004/2017-SCM *quanto maior a área de mercado, maior o número de restrições locacionais contidas nela que precisam ser gerenciadas e mais mecanismos de balanceamento serão exigidos do transportador para assegurar a integridade do sistema. Este trade-off põe um limite na expansão das zonas à medida que o custo do gerenciamento das restrições locacionais internas aumenta, em particular se a fusão de duas áreas internaliza restrições físicas significantes.*

Em que pese a necessidades de estudos e investimentos capazes de equacionar os potenciais desafios em uma área de mercado extensa, observa-se, em âmbito internacional, a busca pela gradual redução da quantidade das áreas de mercado objetivando, ao final, a existência de uma só área de mercado com abrangência nacional. Isto porque a unificação das áreas de mercado proporciona maior penetrabilidade da rede integrada, com a extinção de alguns gargalos operacionais, e fomenta ainda mais a liquidez do mercado.

- *Repassse de Receitas entre Transportadoras no Modelo de E-S*

Tomando como referência a atribuição de uma receita máxima permitida para cada transportador e a existência de áreas de mercado em que serão determinadas as tarifas de entradas e saídas de GN, é possível que haja desequilíbrios entre a receita anual devida a cada transportador e seus efetivos faturamentos. Isso porque o transportador que estiver a montante da rede poderá auferir receitas de entrada, e o transportador a jusante, receitas de saída, sem que, em tese, os transportadores localizados entre um e outro recebam pelo trânsito do GN em suas instalações.

Além disso, a diferença no valor dos ativos de transporte de cada transportador atuante em determinada área de mercado pode resultar em diferenças entre as receitas máximas permitidas e aquelas efetivamente auferidas por cada um deles. Isso porque, quando uma área de mercado contar com a atuação de mais de um transportador, o cálculo dos custos ponderados para o transporte em toda aquela área, tomando em conta todos os ativos que a compõem, pode fazer com que um transportador receba mais ou menos que sua receita máxima permitida, ainda que haja início e término dos serviços de transporte em suas próprias instalações.

Assim, é necessário buscar formas de equacionamento ou de diferenciações das receitas de transporte entre os diversos transportadores operando numa rede

integrada de gasodutos de transporte.

Considera-se, portanto, de acordo com as disposições do PL do Gás, a possibilidade da criação de procedimento, a ser definido pela ANP, de repasse de receita entre transportadores que atuam dentro de uma mesma área de mercado ("Repasse"). Tais Repasses seriam devidos conforme a receita permitida pelas respectivas transportadoras nos termos aprovados pela ANP.

- *Pontos de Comercialização - Hubs*

Uma das principais características do Modelo de E-S é a criação dos pontos de comercialização (*hubs*), que têm por objetivo primário facilitar a comercialização do GN entre os usuários.

Tais *hubs* podem ser (a) físicos, quando consistem em um ponto específico no sistema de transporte localizado geralmente entre áreas de mercado, onde há uma grande interconexão de redes¹⁴; ou (b) virtuais (*hub virtual*), quando não estão associados a uma localidade física, mas sim a uma área de mercado.

Os hubs virtuais asseguram aos usuários a possibilidade de realizarem a transferência da propriedade do GN ou balancear suas posições¹⁵, independentemente da localização física do GN. Neste sentido, a finalidade precípua do *hub virtual* é possibilitar a transferência de GN entre os portfólios dos usuários¹⁶ dentro do sistema de transporte tanto para fins comerciais, podendo haver diversas negociações de um mesmo volume de GN, quanto para balanceamento de suas posições¹⁷, considerando as regras de cada área de mercado.

O contratante do transporte, dessa forma, tem a possibilidade de somente injetar gás no sistema e, para tanto, reservar capacidade somente em um ponto de entrada, e comercializar o GN em um *hub virtual*, ao passo que, por outro lado, o usuário pode ter interesse somente na retirada de GN da malha, e assim, reservar capacidade apenas em um ponto de saída. Os agentes que atuarem como intermediários (*traders* – *empresas comercializadoras autorizadas pela ANP*) comercializando GN no *hub virtual* não precisam, necessariamente, reservar capacidade de entrada ou de saída.

No entanto, como bem demonstra a Nota Técnica nº 004/2017-SCM, a implantação

¹⁴ Exemplo: Henry Hub em Louisiana – EUA.

¹⁵ A posição do usuário da rede significa o seu saldo de GN (positivo ou negativo), considerando o volume informado de GN injetado e/ou retirado da rede, no final do período de apuração, num determinado período de balanceamento, que geralmente tem base diária.

¹⁶ O portfólio ou carteira do usuário é o conjunto de injeções e retiradas de GN na rede, dentro do período de apuração.

¹⁷ Para tanto, deve-se estipular um período de balanceamento, que consiste no período no qual as injeções (recebimentos) e retiradas (entregas) dos carregadores são medidas e registradas. Ele representa, também, a periodicidade na qual os carregadores devem comercialmente equiparar suas injeções e retiradas da rede (por exemplo, uma periodicidade diária significa que é exigido dos carregadores que a quantidade de gás que entrou e saiu dentro de um dia operacional seja equivalente). Superintendência de Comercialização e Movimentação de Petróleo, seus derivados e Gás Natural – SCM, *Considerações sobre Alguns Aspectos do Desenvolvimento da Indústria do Gás Natural*, maio de 2017.

de um mercado aberto e amplamente competitivo leva em média 10 (dez) anos. Certamente, neste lapso de tempo dever-se-á ir registrando os efeitos da abertura do mercado de GN, com possíveis mudanças para o seu aperfeiçoamento, para, ao final, chegar-se à implantação de tais modelos institucionais.

- *O Modelo de E-S e o PL do Gás*

O PL do Gás prevê a existência do que chama de *Sistemas de Transporte de Gás Natural*¹⁸, introduzindo diversos critérios e elementos à legislação brasileira, que serão objeto da regulação pela ANP. Dentre as principais alterações, estão a criação de (i) áreas de mercado e processo de fusão entre estas, já objetivando a progressiva diminuição do número de tais áreas; (ii) hub virtual; (iii) zonas de balanceamento; (iv) critérios para a atuação dos gestores das áreas de mercado e criação dos códigos comuns de rede ("*network codes*"); (v) serviços de transporte padronizados a serem oferecidos pelos transportadores, na sua respectiva área de mercado, etc.

O Modelo de E-S foi previsto como a forma de contratação de capacidade, por meio da qual os usuários poderiam acessar o sistema de transporte. O PL do Gás determina que os serviços de transporte serão contratados nas modalidades de capacidade por entrada e saída, em que a entrada e a saída podem ser contratadas independentemente uma da outra. Nesse sentido, o PL do Gás determina que o serviço de transporte é serviço por meio do qual o transportador se obriga a receber ou entregar volumes de gás natural aos carregadores.

No tocante à tarifação, o PL do Gás dispõe, como dito anteriormente, que as tarifas para o transporte devem ser estruturadas pelos transportadores, considerando os custos, riscos e as despesas vinculadas à prestação dos serviços e às respectivas obrigações tributárias, a remuneração do investimento em bens e instalações de transporte e a depreciação e amortização das respectivas bases regulatórias de ativos.

De acordo com o PL do Gás, a ANP deverá realizar consulta pública para a aprovação das tarifas e dos critérios de reajustes propostos pelos transportadores, bem como para o estabelecimento de critérios de revisão periódicos.

No tocante às instalações de transporte não integrantes do sistema, o PL do Gás determinou que elas poderão migrar para o sistema de transporte, passando a integrá-lo, mediante a aprovação da ANP, precedida de chamada pública.

6.1.1.2. Considerações Fiscais à Implementação do Modelo de E-S

6.1.1.2.1. *ICMS sobre as Prestações de Serviço de Transporte*

¹⁸ Seção III do PL do Gás.

De acordo com o art. 155, II¹⁹, da CF, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O art. 156, III, da CF²⁰, por sua vez, confere aos Municípios a competência para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza que não tenham sido compreendidos no art. 155, II, os quais devem ser definidos por meio de Lei Complementar.

A Lei Complementar 116, de 31/07/2003 estabelece as regras básicas para viabilizar a instituição do Imposto sobre Serviços (“ISS”) pelos Municípios, assim como define os serviços tributáveis por este imposto, dentre os quais se encontra o serviço de transporte intramunicipal (item 16.02 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar).

Assim, tratando-se de prestação de serviços de transportes interestadual ou intermunicipal, a legitimidade de instituição de impostos é restrita aos Estados por meio do ICMS.

A base de cálculo do ICMS na prestação de serviço de transporte é disciplinada no art. 13, II, da Lei Complementar 87, de 13/09/1996, e consiste no preço cobrado pelo serviço de transporte (nele incluídas algumas outras rubricas, como o valor do próprio ICMS incidente na operação).

As alíquotas incidentes nas prestações de serviço de transporte normalmente variam a depender se a prestação é interna (ou seja, dentro dos limites de um mesmo Estado) ou interestadual.

As alíquotas internas para operação com GN estão previstas nas legislações dos Estados, e normalmente variam de 17% a 20%, havendo casos de alíquotas inferiores (como no caso do Estado de São Paulo, que é de 12%).

Por outro lado, as alíquotas incidentes nas operações interestaduais foram estabelecidas pela Resolução do Senado Federal 22/1989, e correspondem a 7% (nas prestações iniciadas nos Estados das regiões Sul e Sudeste – exceto Espírito Santo – destinadas aos Estados das Regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste, ou Espírito Santo) ou 12% (demais prestações interestaduais).

¹⁹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

²⁰ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

O contribuinte do ICMS na prestação de serviço de transporte é o prestador de serviços de transporte²¹, enquanto que o Estado competente para exigir o ICMS é aquele no qual a prestação de serviço de transporte foi iniciada²².

No quadro abaixo, estão sintetizados os principais elementos relativos ao ICMS incidente sobre o serviço de transporte:

²¹ Cf. art. 4º da Lei Complementar 87/1996

²² Cf. art. 11, II, 'a', da Lei Complementar 87/1996

ICMS-Serviço de Transporte	
Sujeito Ativo	Unidade da Federação onde tem início a prestação do serviço de transporte
Sujeito Passivo	Prestador do serviço de transporte
Fato Gerador	Prestação do serviço de transporte interestadual e intermunicipal
Base de cálculo	Preço do serviço (do trecho), incluído o próprio montante do imposto
Alíquotas	Internas: 12% - 20% Interestaduais: 7% - Aplicável às operações e prestações iniciadas nas Regiões Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo) destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Espírito Santo. 12% - demais operações e prestações.

Esclarecidas as regras de incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte, cumpre analisar o conceito de transporte nos termos da legislação civil e regulatória.

6.1.1.2.2. Conceito Civil de Serviço de Transporte

A prestação de serviço de transporte encontra-se atualmente regulada no art. 730 e seguintes da Lei 10.406, de 10/01/2002 ("Código Civil"), e consiste no negócio jurídico pelo qual o transportador se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas em benefício de determinada pessoa física ou jurídica contratante.

Portanto, de acordo com o Código Civil, na relação jurídica de prestação de serviço de transporte, o transportador se obriga, essencialmente, a conduzir pessoas ou coisas de um local para outro, e entregá-la em seu destino, em tempo certo e previamente estabelecido.

As coisas transportadas devem estar perfeitamente identificadas e caracterizadas pela sua natureza, valor, peso e quantidade, bem como o que mais for necessário para que não sejam confundidas com outras coisas, devendo o destinatário ser indicado ao menos pelo nome e endereço²³.

²³ Art. 743. A coisa, entregue ao transportador, deve estar caracterizada pela sua natureza, valor, peso e quantidade, e o mais que for necessário para que não se confunda com outras, devendo o destinatário ser indicado ao menos pelo nome e endereço.

O documento que normalmente formaliza a prestação de serviço de transporte de coisas é o CTe, que é emitido e entregue ao contratante no momento do recebimento da carga pelo transportador.

A existência do CTe faz presumir, até prova em contrário, a obrigação do transporte e o recebimento da carga.

A responsabilidade do transportador será limitada ao valor constante no referido documento. Inicia-se no momento em que ele ou seus prepostos recebem a coisa, e termina quando a coisa é entregue ao destinatário, ou depositada em juízo, se aquele não for encontrado²⁴.

Desse modo, se, por qualquer razão, o transporte não puder ser feito ou sofrer interrupção, o transportador deve zelar pela coisa e solicitar instruções do seu contratante. De acordo com o Código Civil²⁵, o transportador responde pela perda ou deterioração da coisa, salvo no caso de motivos de força maior.

Por fim, o adimplemento do contrato de transporte se dá com a entrega do bem ao destinatário no prazo ajustado pelas partes.

Por fim, é importante ressaltar que o artigo 731 do Código Civil delega à norma específica a regulação de transporte exercido em virtude de autorização, permissão ou concessão, a ser editada pelos entes competentes para emitir normas que tratem desses assuntos.

6.1.1.2.3. Regime Ponto-a-ponto – Enquadramento no Conceito de Transporte

Tal como descrito anteriormente, de acordo com o art. 730 do Código Civil, por meio do contrato de transporte *alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas*. Já o artigo 731 estipula que *o transporte exercido em virtude de autorização, permissão ou concessão, rege-se pelas normas regulamentares e pelo que for estabelecido naqueles atos, sem prejuízo do disposto neste Código*.

Vê-se, assim, que o conceito empregado pelo Código Civil, de âmbito geral e sujeito às especificações de legislação especial, compreende uma noção de movimentação de pessoas ou coisas de um ponto a outro. Essa ideia é ainda reforçada pela linguagem do *caput* do art. 733 do Código Civil, quando faz alusão ao percurso sob responsabilidade de cada transportador, nos casos de transporte cumulativo.

A Lei do Gás, por sua vez, ao disciplinar o transporte do GN, definiu a atividade como *movimentação de gás natural em gasodutos de transporte, abrangendo a construção,*

²⁴ Cf. art. 750 do Código Civil

²⁵ Cf. art. 753 do Código Civil

a expansão e a operação das instalações. Embora não tenha feito referência expressa ao deslocamento da molécula de um ponto a outro, incorporou a noção de movimentação física, que foi refletida em diversos outros conceitos da própria Lei do Gás e da regulamentação aplicável.²⁶

Pode-se dizer, portanto, que a construção atual do conceito de contrato de transporte de GN pela legislação aplicável está próximo do conceito geral do Código Civil aplicável a esse tipo contratual, o que implica, em consequência, a aplicabilidade dos demais conceitos do Código Civil ao transporte de GN.

Ainda que o GN seja um bem fungível e diversas outras discussões possam decorrer dessa natureza, fato é que, uma vez construído o conceito de transporte de GN sob a lógica tradicional dessa espécie contratual, as atividades de recebimento e entrega, pelo transportador, não são dissociadas uma da outra, já que estão diretamente ligadas ao ato de movimentar o GN de um ponto a outro. Daí decorre que o contrato de transporte revela um único vínculo obrigacional, entre transportador e carregador, abrangendo um trajeto interligado por dois pontos.

É esse o objetivo do art. 749 do Código Civil, que determina que o transportador conduzirá a coisa ao seu destino, tomando todas as cautelas necessárias para mantê-la em bom estado, e entregá-la no prazo ajustado ou previsto.

As responsabilidades do transportador, nesse sentido, refletem a obrigação de movimentação. Assim é que o Código Civil estipula, no art. 750, o momento de início e fim da responsabilidade do transportador, vinculando-os ao ato de recebimento e entrega final da coisa transportada, o que é comumente replicado nos GTAs em disposições que endereçam a transferência de custódia do GN para o transportador.

6.1.1.2.4. *Modelo de E-S – Enquadramento no Conceito de Transporte*²⁷

No Modelo de E-S, por outro lado, o transportador se obriga a disponibilizar capacidade de injeção e retirada aos carregadores, de forma independente. Essa modificação estrutural pode gerar importantes repercussões na própria construção da natureza jurídica do contrato a ser firmado entre carregador e transportador.

²⁶ Vide, por exemplo, os conceitos de *Gasoduto de Transporte*, *Serviço de Transporte Firme*, *Serviço de Transporte Interuptível*. Na RANP 11/16 e RANP 15/14, o conceito de *Serviço de Transporte* faz referência expressa ao recebimento, movimentação e entrega do GN pelo transportador.

²⁷ É preciso esclarecer que existem algumas diferenciações entre o Modelo de E-S e o conceito tradicional de transporte, o que poderia gerar argumentos de que tal forma de contratação, em princípio, constituiria modalidade distinta de transporte, podendo originar, por exemplo, um contrato atípico de reserva de capacidade de injeção de GN, ou reserva de capacidade de retirada de GN. Nesse caso, o transportador apenas se obrigaria a disponibilizar infraestrutura para injeção e retirada, através da manutenção e operação da rede. A despeito dessa possibilidade, considera-se aqui tratar-se de contrato de transporte, não só porque, como exposto, o Modelo de E-S guarda semelhanças com o conceito tradicional de transporte, mas também porque o arcabouço regulatório sobre o qual está sendo fundado este Modelo de E-S, conforme previsto no PL do Gás, ainda faz menção a transporte de GN, serviços de transporte e autorizações para a atividade de transporte.

Essa distinção já é percebida na própria conceituação de serviço de transporte incluída no PL do Gás, segundo a qual é *o serviço por meio do qual o Transportador se obriga a receber ou entregar volumes de gás natural aos Carregadores*. Ou seja, há nítida dissociação das atividades de recebimento e entrega do GN pelo transportador, que podem ser contratadas isoladamente pelos carregadores²⁸.

Uma vez que no Modelo de E-S a obrigação do transportador assumida no contrato de transporte pode passar a ser, portanto, apenas de receber GN no ponto de entrada, ou apenas de entregar GN no ponto de saída, tem-se descaracterizada a obrigação de movimentação da molécula de um ponto a outro na rede de transporte. Nesse aspecto, o escopo fundamental do contrato de transporte, conforme previsto no mencionado art. 730 do Código Civil, não nortearia as obrigações assumidas pelos transportadores sob a nova modalidade contratual prevista no PL do Gás.

Além disso, enquanto no conceito tradicional de transporte haveria um vínculo contratual entre transportador e carregador, abrangendo origem e destino de um trajeto, no Modelo de E-S haverá dois vínculos contratuais entre transportador e mais de um carregador, envolvendo eventos jurídicos distintos e independentes (um relativo à injeção e outro à retirada), sem definição de trajeto.

Outra diferenciação decorrente do Modelo de E-S diz respeito ao balanceamento da rede de transporte. No Modelo de E-S sobressai a obrigação de balanceamento de cada carregador, cujas posições devam ser neutras ao fim de determinado período de balanceamento, assegurando a neutralidade para o sistema de suas injeções e retiradas. Caso haja desbalanceamento causado pelo desequilíbrio entre injeções e retiradas, o transportador poderá responsabilizar o carregador, adotando as medidas necessárias para assegurar o rebalanceamento do sistema²⁹.

A despeito dessas diferenciações, é preciso ressaltar que o PL do Gás constrói o arcabouço regulatório do Modelo de E-S sob a lógica da atividade e do contrato de transporte, fazendo adaptações necessárias ao seu regramento. Nesse sentido, o conceito de transporte de GN continua sendo a *movimentação de gás natural em gasodutos de transporte*, o que implica dizer que a definição ainda guarda relação, nesse aspecto, com os modelos tradicionais de transporte. As obrigações finais do transportador, quais sejam, de receber e entregar GN também permanecem inalteradas, apesar de cindidas em relações jurídicas distintas.

²⁸ Conforme artigo 21 do PL do Gás, que expressamente prevê a contratação de capacidade de entrada e de saída *independentemente uma da outra*.

²⁹ Tais medidas podem compreender a própria compra e venda de GN para viabilizar injeções ou retiradas para o balanceamento da rede. Note-se que, na atual regulamentação, já existe previsão no sentido de que "é responsabilidade de cada Carregador compensar o Desequilíbrio a que der causa, de forma a não comprometer a integridade e a eficiência do sistema de transporte de gás natural", no artigo 11 da RANP 51/13. No entanto, a atividade do transportador no balanceamento da rede é muito mais ressaltada no Modelo de E-S, já que a contratação independentemente do trajeto gera complexidades adicionais para a alocação de capacidade da rede de transporte.

Haveria, assim, uma única atividade de transporte, materializada em contratos distintos e independentes, de entrada e de saída.

Tal conceito, portanto, deve ser entendido como lei especial a regular a matéria do transporte, compatível com a previsão do art. 731 do Código Civil, citado acima.

6.1.1.2.5. Entradas e Saídas como Transporte – Efeitos Tributários

Para as finalidades do presente trabalho considera-se que a contratação no Modelo de E-S terá natureza de serviço de transporte conforme o tratamento e definições da legislação regulatória.

Sendo serviço de transporte, na medida em que se trate de transporte interestadual ou intermunicipal, a prestação de serviço estará no âmbito de incidência do ICMS.

Dessa forma, é necessário avaliar dois cenários:

- (i)** Por meio de alteração das normas complementares e/ou constitucionais vigentes, analisando-se qual seria o modelo de tributação mais adequado a ser proposto;
- (ii)** Mantidas as normas constitucionais e da Lei Complementar 87/1996 atualmente vigentes, como se daria a incidência do ICMS.

É o que se passa a fazer a seguir, sempre lembrando que toma-se como premissa um cenário em que o Modelo de E-S seja aquele contemplado pelas normas regulatórias como transporte, bem como, que já esteja vigente a fusão das áreas de mercado, sendo as malhas interligadas que formam o sistema de transporte³⁰ consideradas como uma única área de mercado, de forma que os carregadores contratem entradas e saídas independentes em qualquer ponto do sistema sem a necessidade de contratação de entrada ou saída nos pontos de interconexão.

Ressalta-se que o direito tributário é direito de sobreposição. O presente trabalho nesse ponto adota as premissas do PL do Gás e das discussões havidas nas reuniões realizadas ao longo do desenvolvimento deste RTP5. A regulamentação/regulação da matéria e a implantação de um código de rede podem alterar essas premissas e requerer ajustes no modelo tributário proposto.

6.1.1.2.6. Alternativas Tributárias à Implementação do Modelo de E-S como Prestações de Serviço de Transporte Consideradas pelo Consultor

³⁰ As malhas de transporte são compostas pelas empresas: Transportadora Brasileira Gasoduto Bolívia-Brasil S.A. ("TGB"), Transportadora Sulbrasileira de Gás ("TSB"), Nova Transportadora do Sudeste S/A ("NTS") e Transportadora Associada de Gás ("TAG").

6.1.1.2.6.1 Criação de Nova Regra: Pagamento na Entrada e na Saída

A primeira alternativa de alteração da legislação tributária para mitigar as complexidades acima identificadas e proporcionar a implementação do Modelo de E-S com menor impacto tributário seria a edição de lei complementar para definir expressamente a entrada e a saída de GN da malha de transporte como fatos geradores autônomos do ICMS.

Em complementação a esta definição, a alteração legislativa proposta definiria que a sujeição ativa para o recolhimento do imposto seria dos Estados em que as entradas e saídas efetivamente ocorrerem, de maneira independente do fluxo físico ou contratual da molécula.

Ainda, a lei complementar a ser editada traria uma definição clara de que o sujeito passivo do ICMS na prestação de serviços de transporte de GN seria o transportador que promove a entrada *ou* a saída definitiva.

Com essa alteração legislativa, o fluxo contratual da molécula seria irrelevante para a análise da incidência tributária, o que implicaria dizer que as interconexões não estariam sujeitas à incidência do ICMS, porque se nelas não houver efetiva injeção ou retirada de GN não se concretiza a ocorrência de fato gerador do imposto.

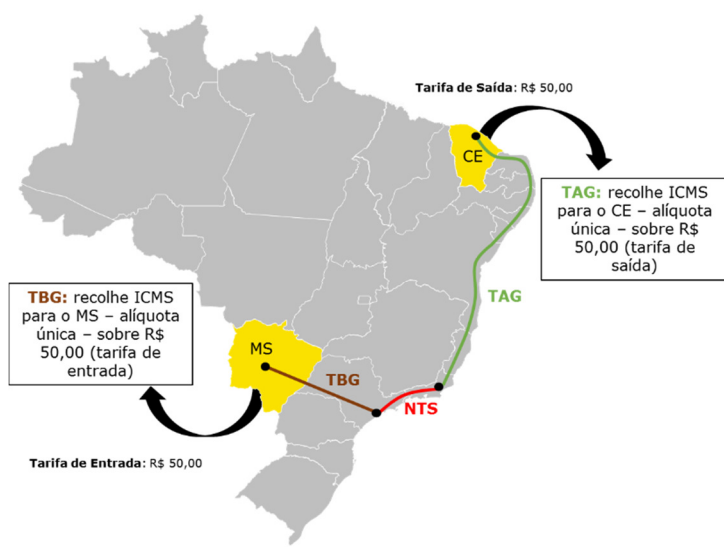
Para evitar entraves tributários como aqueles decorrentes de diferenciais de alíquotas ou de acúmulo de créditos, seria desejável a implementação de uma uniformização das alíquotas aplicáveis ao ICMS em relação à prestação desses serviços de transporte por meio de Resolução do Senado Federal, definindo-se alíquotas únicas aplicáveis às prestações de serviço de transporte de GN, buscando-se a uniformização.

Neste sentido, faz-se referência à proposta do Relatório SC05, que recomenda a adoção de alíquota única nas operações e prestações internas e interestaduais com o GN, recomendando a alíquota de 7%.

A alternativa em tela permitiria também que os tomadores dos serviços de transporte apropriasses os créditos de ICMS conforme as contratações e pagamentos por si realizados.

O exemplo abaixo ilustra a operacionalização do cenário pretendido com as alterações legislativas propostas:

Exemplo 1 – Entrada no MS, Saída em CE.

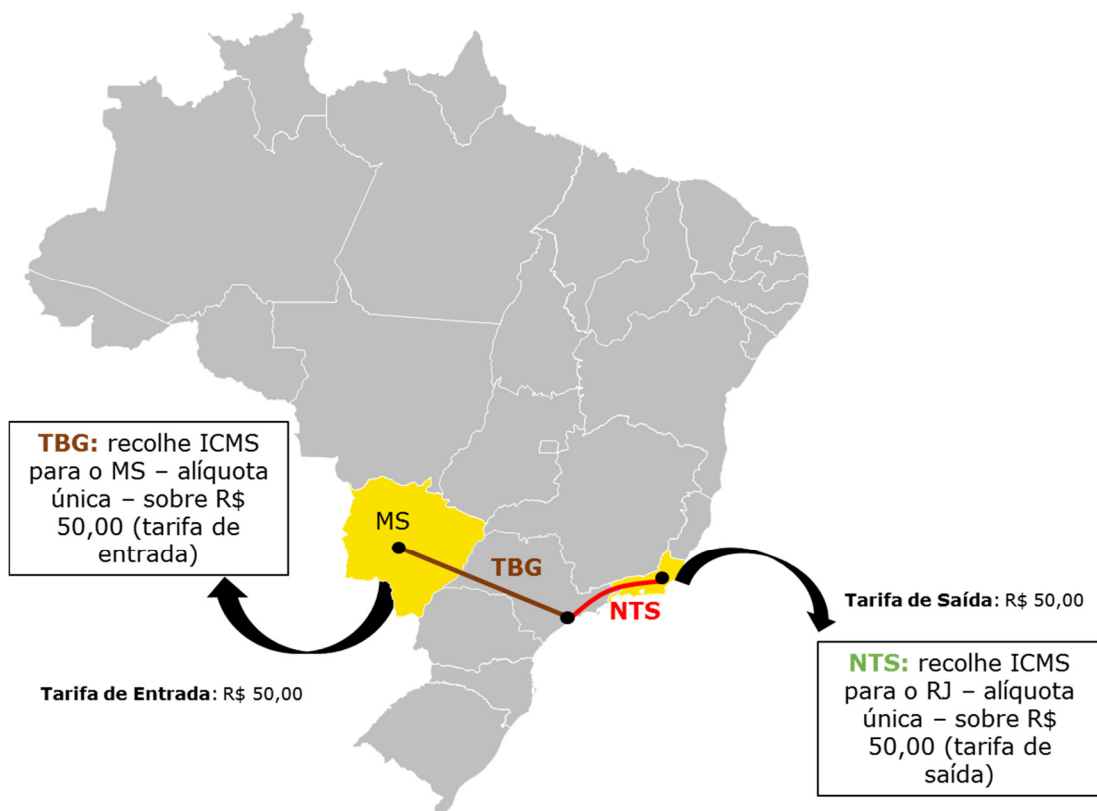


- ICMS pago sobre o valor de cada CTe ao Estado de localização da injeção (entrada) e retirada (saída);

VIABILIZAÇÃO

- Depende de alteração na Lei Complementar para definir a entrada e a saída como fatos geradores autônomos do ICMS-Transporte;
- A base de cálculo é o valor da tarifa (de entrada ou de saída, a depender do caso);
- Alíquota única interna e interestadual (Programa Gás para Crescer);
- Unificação das alíquotas do ICMS por meio de Resolução do Senado Federal.

Exemplo 2 – Entrada no MS, Saída no RJ



Ademais, ainda com relação à primeira alternativa, caso dois pontos de entrada / saída estejam localizados dentro de um único Município, o que, em tese, atrairia a incidência do ISS sobre o serviço de transporte intramunicipal, caberia a opção política ao legislador complementar ao dispor sobre conflitos de competência e normas gerais de direito tributário (Artigo 146, incisos I e III da CF).

Alternativamente, poderia se suscitar a imunidade constitucional prevista no artigo 155, §3º da CF para afastar incidência do ISS sobre tal atividade de transporte, conforme melhor relatado no item 6.2.1 infra.

Por fim, também seria possível avaliar a possibilidade de se excluir, com base na *programação logística*, os transportes intramunicipais da incidência do ICMS, submetendo-se tal parcela à incidência do ISS.

6.1.1.2.6.2. Impactos Tributários no Enquadramento do Modelo nas Previsões Legislativas Atuais – ICMS

O primeiro aspecto a ser considerado é que as regras atualmente vigentes no âmbito do ICMS sobre serviços de transporte partem da premissa do transporte tradicional definido pelo Código Civil na modalidade Ponto-a-Ponto, uma vez que a viabilização do cálculo e pagamento do ICMS, segundo tais regras, requerem que se tenha conhecimento do trecho percorrido e do valor cobrado pelo transportador por esse trecho específico.

Isto porque:

- Sujeito Ativo: Estado competente para arrecadar o ICMS – é o Estado onde tem início o transporte (cf. art. 11, II, 'a', da Lei Complementar 87/1996), pressupondo, portanto, um trecho em que se possa identificar o início e o fim do serviço prestado;
- Base de Cálculo: é o preço do serviço de transporte, e para que se possa recolher o ICMS sobre o preço do serviço de transporte ao Estado onde tem início a prestação é preciso identificar, por trecho, o valor cobrado;
- Alíquota: esta pode ser interna ou interestadual, conforme o trecho abranja um ou mais Estados, o que significa que a sua determinação também requer a identificação dos locais exatos de início e fim da prestação dos serviços em relação a cada trecho, inclusive para a identificação da alíquota interestadual aplicável (7% ou 12%).

Assim, para que se possa recolher o ICMS com base nas regras atualmente em vigor, é preciso, de alguma forma, identificar o transporte por trechos – local de início e fim – e cada trecho corresponderá a uma prestação em relação a qual se identificará:

- Sujeito Ativo: Estado para o qual será pago o ICMS, que será o Estado onde tem início o trecho contratado;
- Base de Cálculo: que será o valor pago pelo trecho;

- Alíquota: que será interna ou interestadual conforme o início e fim do trecho estejam em um mesmo Estado ou em dois Estados diversos.

Para que se possa compatibilizar o Modelo de E-S com essa necessidade de identificação de trechos, ou seja, pontos de início e de fim de cada prestação, uma alternativa é utilizar os trechos desenhados por meio da *programação logística*.

Essa alternativa vai ao encontro do que já disciplinou o Ajuste SINIEF nº 03/2018, conforme referido acima, que reconheceu a desvinculação dos fluxos físico e jurídico do transporte de GN, privilegiando o fluxo jurídico e estabelecendo, com base nesse fluxo, um critério para que se identifiquem os pontos de início e fim do transporte do GN.

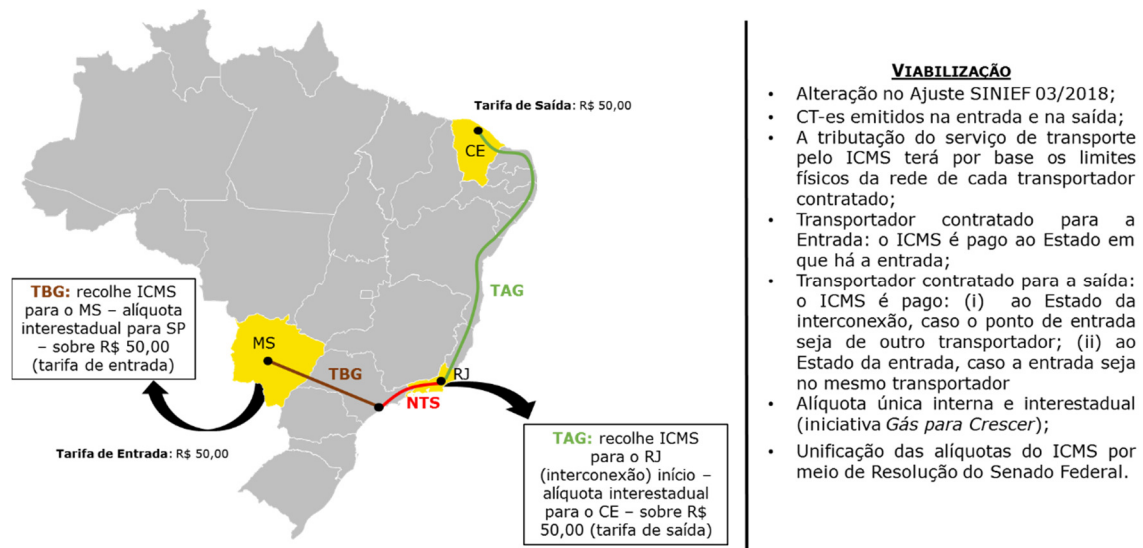
O Ajuste, no entanto, ainda teria que sofrer alterações para detalhar aspectos decorrentes da mudança do regime Ponto-a-Ponto para o Modelo de E-S, e, principalmente, da integração das áreas de mercado, por meio da qual as interconexões não corresponderão mais a entradas e saídas, devendo-se regular os efeitos fiscais desse fato.

Tais alterações ao Ajuste visariam a estabelecer mecanismos para garantir que, com base na *programação logística*, se estabelecessem os trechos de transporte, bem como para garantir a premissa básica de que as transportadoras recolham ICMS sobre seus trechos com base na remuneração que lhes é de direito pelo exercício da atividade.

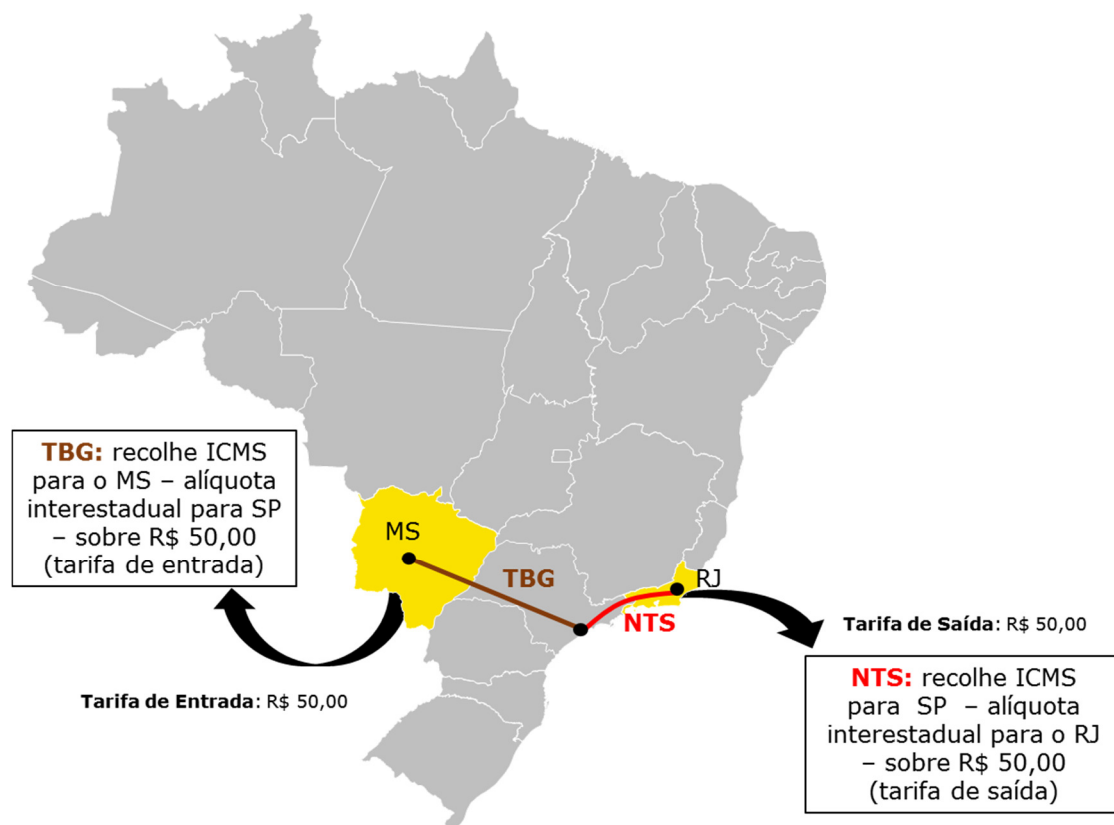
A sugestão está proposta a seguir:

- A transportadora contratada para entrada emite CTe relativo ao valor de entrada para o Estado onde ocorrer a entrada. A base de cálculo é o valor da tarifa de entrada;
- A transportadora contratada para a saída emite o CTe relativo ao valor da saída para o Estado:
 - Onde ocorreu a entrada, se ela ocorrer em Estado dentro da rede da transportadora de saída;
 - Da interconexão, se a entrada ocorreu num gasoduto de outra transportadora;
- Os pontos de entrada e saída são definidos com base na *programação logística*;

Exemplo 1 – Entrada no MS, Saída em CE (interligação NTS-TAG no RJ e interligação TBG-NTS em SP).



Exemplo 2 – Entrada no MS, Saída no RJ (interligação TBG-NTS em SP).



A implementação dessa solução enfrenta algumas complexidades para os Estados, pois o procedimento descrito acima seria bastante burocrático e envolveria diversos controles, como o casamento das informações da *programação logística* e das hipóteses de creditamento.

Ressalte-se que o Consultor entende pela possibilidade de implementação dessa solução, que independe de alteração da lei complementar, mas a sua produção de efeitos se daria de forma um tanto limitada, uma vez que em um cenário futuro de maior integração de gasodutos não seria possível identificar onde ocorreria a interconexão para fins de aplicação da sistemática ora em comento.

6.1.1.2.7 Tratamento dos Repasses

Entende-se que o Repasse é um mecanismo de ajuste da receita do transportador à receita regulatória que este deve auferir. Desse modo, a receita regulatória do transportador será composta pela receita advinda da cobrança de tarifas no âmbito dos contratos de transporte que celebrar com carregadores, mas ajustada por meio de (i) repasse para outros transportadores de eventual receita acima de sua receita regulatória, advinda das tarifas cobradas e auferidas pelo transportador (as quais, pelo regime tarifário, deveriam ser arrecadadas por ele próprio mas compor a receita de outros transportadores); ou (ii) recebimento de repasse de outros transportadores para atingir a receita regulatória permitida.

Entende o Consultor, assim, que o Repasse é uma receita regulatória destinada a garantir a operação do transportador integrado em seu sistema de transporte, visando, portanto, remunerar a prática de atos pelos transportadores, em cooperação, para o fim de assegurar o equilíbrio e operação adequada do sistema de transporte. Dessa forma, ainda que não decorra de operações específicas, se relaciona à colocação de sua rede à disposição do sistema para a movimentação de moléculas, o que é essencial para o seu funcionamento.

Nesta condição, o documento de formalização do Repasse serviria à função de qualificar esta remuneração de integração que está relacionada à atividade da transportadora que recebe o Repasse.

Quanto ao tratamento tributário, notadamente para fins de ICMS, PIS e COFINS, não pode prescindir de prévia normatização acerca de sua natureza regulatória, tendo em vista a característica do direito tributário como de sobreposição. Assim, a incidência tributária sobre os Repasses dependerá diretamente da natureza jurídica a eles conferida pelo regulador ou mesmo pelos acordos estabelecidos entre os transportadores.

De todo modo, na visão deste Consultor, as normas tributárias que venham a ser editadas para fins de tributação dos Repasses devem garantir a neutralidade fiscal nos três tributos, que são não-cumulativos.

A título exemplificativo, na hipótese de os Repasses serem estipulados como receita de prestação de serviço de transporte, poderia haver a incidência do ICMS, PIS e COFINS, dando às transportadoras que pagam o Repasse o crédito de ICMS, PIS e

COFINS, em contrapartida à obrigação das transportadoras que recebem o Repasse de pagar esses tributos.

Por outro lado, caso os Repasses sejam regulados como uma mera equalização e não como uma contraprestação pela atividade de transporte, poder-se-ia questionar a própria incidência do ICMS sobre tais valores, tendo em vista não se concretizar nenhum dos seus fatos geradores.

Nessa hipótese, no que tange ao PIS e à COFINS, por integrarem os Repasses o conjunto da receita bruta daquele que as recebe, em tese se sujeitariam à incidência dessas contribuições, e a aferição de seus créditos teria que ser examinada à luz das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que instituíram o regime não-cumulativo aplicável ao PIS e à COFIS e contemplaram uma lista de hipóteses autorizativas do crédito, dentre as quais destacam-se os insumos da prestação de serviços e da produção de bens destinados à venda (art. 3º, II, das mencionadas Leis).

O conceito de insumo, para fins de autorização do crédito, foi objeto de manifestação pelo Superior Tribunal de Justiça ("STJ") no julgamento do RE nº 1.221.170/PR, no qual se entendeu que poderá ser considerado insumo tudo o que for relevante e essencial para o exercício da atividade econômica da empresa.

Diante disso, o Consultor entende que a despesa relativa ao Repasse deveria gerar créditos de PIS e COFINS por ser essencial e relevante à atividade da transportadora. A Receita Federal do Brasil ("RFB") emitiu o Parecer Normativo COSIT nº 05/2018 apresentando as repercussões de tal decisão do STJ, reafirmando os critérios da essencialidade e da relevância, este último verificado inclusive quando definido por imposição legal.

Em resumo, a questão fundamental que se apresenta consiste na definição da natureza jurídica do pagamento dos Repasses: (i) se uma contraprestação pelo serviço de transporte, ou (ii) se um recebimento a título diverso.

De todo modo, independentemente da natureza jurídica atribuída pela norma regulatória, as normas tributárias deverão prever um mecanismo que evite a incidência cumulativa dos tributos, buscando-se a neutralidade da incidência tributária sobre os Repasses.

Seria importante, também, garantir um regime com neutralidade às transportadoras que fizerem opção pelo crédito presumido, previsto no Convênio ICMS nº 106/96. A depender do modelo adotado, uma possibilidade sugerida para tanto é haver a edição de lei para determinar que a apuração de créditos e débitos relativos ao Repasse seja prévia à apuração do valor sujeito ao crédito presumido.

Se, por alguma razão, o regulador entender que essas receitas já devem integrar diretamente o patrimônio das empresas destinatárias dos Repasses, estar-se-ia

diante de cenário diverso: (i) no que tange às contribuições ao PIS e à COFINS, a sua incidência se daria apenas na esfera da empresa destinatária dos Repasses; e (ii) quanto ao ICMS, seria necessária uma equalização entre os Estados. Pode haver alguma complexidade para o estabelecimento de um mecanismo de substituição tributária ou segregação dos CTes por prestação visando a referida equalização, vislumbrando-se como mais simples a sua concretização por meio do mecanismo de débitos e créditos e a emissão de documentos fiscais entre eles.

Por fim, uma das hipóteses discutidas pelo Consultor ao longo da elaboração deste RTP5 foi a operacionalização desses Repasses no contexto de um acordo de cooperação entre as transportadoras. Nesse cenário, todas as transportadoras prestariam serviços umas às outras para a formação do sistema de transportes, justificando os Repasses em função dessa relação de reciprocidade e de interdependência operacional na prestação de serviços.

Sob o ponto de vista tributário, na hipótese de ser esse o modelo adotado pela regulação, estar-se-ia diante de uma colaboração entre as transportadoras para a prestação de seus respectivos serviços de transporte, de modo que as receitas do Repasse poderiam estar sujeitas à incidência do ICMS, do PIS e da COFINS, com a possibilidade de creditamento dos três tributos pela empresa pagadora.

6.1.1.2.8 Impactos Fiscais da Implementação do Modelo de E-S para fins de PIS e COFINS

Assim como feito acima em relação ao ICMS, endereçam-se a seguir os efeitos da implementação do Modelo de E-S para fins das contribuições ao PIS e à COFINS.

- *Modelo de E-S como Serviço de Transporte*

Capacidade de entrada:

- Em operação de venda, o PIS e a COFINS serão creditáveis pelo carregador vendedor, com base na autorização específica de creditamento de PIS e COFINS sobre frete na venda (art. 3º, IX, da Lei 10.833/2003). O frete, nesse caso, compõe o preço do GN;
- Na transferência, há discussões quanto à possibilidade de registro de créditos de PIS e COFINS sobre o frete. A jurisprudência antiga do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") entendia pela (i) impossibilidade de registro de créditos³¹ e pela (ii) possibilidade apenas nos casos em que o objeto da transferência era insumo/produto em elaboração³²;

³¹ Nesse sentido: Acórdãos nº 3401-002.235, 3403-002.373, 3403-002.681.

³² Nesse sentido: Acórdãos nº 3302.003.155, 3302-003.097, 3403-001.556.

- Entretanto, a possibilidade de inclusão das despesas com frete no conceito de insumos em casos de transferência foi ampliada por ocasião do julgamento do Acórdão nº 9303-004.318, que permitiu o registro de créditos das contribuições inclusive na transferência de produtos acabados.

Capacidade de saída:

- No que se refere à capacidade de saída, não há diferenciação clara na jurisprudência e legislação quanto à contratação por indústria/UTE e comercializadora. Apesar de a possibilidade de registro de créditos relativos às despesas com frete na aquisição de mercadorias não estar expressa na legislação, a jurisprudência do CARF tem admitido tal apropriação³³.

Repasses:

Remete-se aos comentários do tópico 6.1.1.2.7 acima sobre os Repasses.

- **Conclusões do Consultor**

Assim, propõe o Consultor:

- Após a aprovação do PL do Gás, a alteração da Lei Complementar 87/1996 para:
 - Definir os Estados em que as entradas e saídas efetivamente ocorrerem como sujeitos ativos para arrecadar o ICMS, independente do fluxo físico ou contratual da molécula;
 - Definir o transportador que promove a entrada ou a saída definitiva como sujeito passivo do ICMS;
 - Definir como fato gerador o recebimento e a entrega, bem como base de cálculo o valor do recebimento e da entrega de GN.
- Edição de Resolução do Senado Federal para uniformizar as alíquotas do ICMS aplicáveis à prestação dos serviços de transporte em 7%³⁴;
- Alteração do Ajuste SINIEF nº 03/2018 (ou a edição de novo Ajuste SINIEF) para disciplinar a emissão dos CTes para os tomadores do serviço de transporte, de modo a regular a integração das áreas de mercado os documentos fiscais aplicáveis para fins de Repasse;

³³ Nesse sentido: Acórdãos nº 9303-006.868, 9303-006.870, 9303-006.865, dentre outros semelhantes.

³⁴ A iniciativa *Gás para Crescer* propõe a uniformização das alíquotas a 7%.

- Edição de ato da ANP definindo o conceito de Repasse, sua função de remunerar a disponibilidade da manutenção da rede de transporte e sua relevância para o funcionamento do sistema, após definição da tributação, mantida a neutralidade fiscal.

6.1.2 PROCESSAMENTO DE GN E TERMINAIS DE GNL

- Introdução

A Lei do Gás definiu o tratamento ou processamento de GN como o *conjunto de operações que visam a permitir seu transporte, distribuição e utilização*³⁵. O processamento e tratamento têm por objetivo a adequação dos componentes do GN – metano, etano, propano, butano, hidrocarbonetos mais pesados e também dióxido de carbono, nitrogênio, ácido sulfúrico, água, ácido clorídrico e metanol – aos níveis estabelecidos pela ANP, bem como a retirada de impurezas, de acordo com a Resolução ANP nº 16, de 17/06/2008, a qual estabelece a especificação do GN, nacional ou importado, a ser comercializado no território nacional.

O conceito de Unidade de Processamento de GN (“UPGN”) *abrange as instalações isoladas destinadas ao ajuste do ponto de orvalho, conhecidas como DPP (Dew Point Plant) ou UAPO (Unidade de Ajuste de Ponto de Orvalho), bem como as destinadas ao tratamento do GN e à recuperação e estabilização de condensados de GN, mas sem incluir as instalações de processamento primário, destinadas ao preparo para a movimentação do Gás Natural produzido nos campos produtores*³⁶.

Os Terminais de GNL são as instalações dedicadas à liquefação de GN e regaseificação de GNL, bem como à importação, descarga, armazenamentos temporários incluindo serviços auxiliares e tanques de estocagem temporária³⁷.

Atualmente, de acordo com a Lei do Gás³⁸, as UPGNs e os Terminais de GNL não são obrigados a permitir o acesso de terceiros. Adicionalmente, a Lei do Petróleo, em seu art. 58³⁹, reforça a não obrigatoriedade de permitir o acesso de terceiros aos Terminais de GNL.

³⁵ Lei do Gás, art. 2º, XXV.

³⁶ Resolução ANP nº 17/2010, art. 2º, XVI.

³⁷ Resolução ANP nº 50 de 22/09/2011.

³⁸ Art. 45 Os gasodutos de escoamento da produção, as instalações de tratamento ou processamento de gás natural, assim como os terminais de liquefação e regaseificação, não estão obrigados a permitir o acesso de terceiros.

³⁹ Art. 58 Será facultado a qualquer interessado o uso dos dutos de transporte e dos terminais marítimos existentes ou a serem construídos, com exceção dos terminais de Gás Natural Liquefeito - GNL, mediante

No entanto, no âmbito do Relatório do Subcomitê nº 01 da iniciativa *Gás para Crescer* (“SC01”), foram discutidas formas que possibilitem o acesso não discriminatório de terceiros às UPGNs, Terminais de GNL e gasodutos de escoamento, instalações consideradas essenciais (*essential facilities*).

A viabilização do acesso de terceiros às referidas instalações se mostrou condição indispensável para o desenvolvimento do mercado de GN no Brasil. Contudo, o acesso de terceiros a estas instalações pode ensejar alguns desafios de natureza tributária, os quais foram identificados e discutidos no Relatório SC05.

Sob o ponto de vista tributário, os desafios identificados no Relatório SC05 em relação ao processamento de GN e terminais de GNL foram:

(a) Atualmente, a Petrobras é a única titular das Unidades de Tratamento de gás (UTG), onde a empresa processa as suas próprias correntes de GN. O compartilhamento destas estruturas entre diversos agentes subentende que cada planta de processamento poderá receber gás natural rico de diversos campos produtores. Tais recebimentos estão sujeitos a oscilações periódicas de quantidade, uma vez que o escoamento sofre influência de fatores como a reinjeção e o consumo nas plataformas. Além disso, a qualidade (poder calorífico) do GN também varia de acordo com a jazida e com o estágio da curva de produção de cada campo.

Desta forma, é importante que os diversos usuários de uma mesma planta possam intercambiar dotações ao longo dos dias para honrar seus compromissos contratuais assumidos a partir das unidades. Tais intercâmbios, ocorridos no interior das plantas podem ser classificados como operações simbólicas, uma vez que se altera a titularidade do GN sem que haja a circulação física da mercadoria.

De acordo com o Código Civil⁴⁰, as trocas são equiparadas a duas operações de compra e venda, portanto, sujeitas à emissão de documentos fiscais⁴¹. No tocante ao ICMS, estas operações também podem ser consideradas simbólicas, visto que a titularidade do GN é realizada sem a circulação física do energético, que ocorre dentro das UTG.

(b) Problema semelhante é vislumbrado nos Terminais de GNL. O GNL importado por um navio metaneiro pode ser suficiente para o suprimento de GN por longos períodos, a depender da destinação a ser definida pelo importador. Os navios de regaseificação possuem tanques de armazenagem

remuneração adequada ao titular das instalações ou da capacidade de movimentação de gás natural, nos termos da lei e da regulamentação aplicável.

⁴⁰ Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Art. 533.

⁴¹ O artigo 47 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, estabelece a obrigatoriedade de emissão de documentos fiscais que importem em saídas de produtos tributados ou isentos. A emissão de notas fiscais de circulação é requisito, também, para eventuais acordos de mútuo a serem firmados nos termos dos artigos 586 a 592 do Código Civil (Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

de GNL suficientes apenas para assegurar a operacionalidade do Terminal. Em muitos casos, a capacidade do tanque de armazenagem é inferior à capacidade dos navios supridores. Na ausência de infraestrutura adicional de armazenagem (seja de GN ou GNL), a solução possível para que múltiplos usuários possam acessar os terminais é permitir que os mesmos realizem trocas (permutas) ou empréstimos de GNL ao longo do tempo.

(c) Nas atividades de (i) processamento, de (ii) liquefação de GN e de (iii) regaseificação de GNL há uma controvérsia acerca da classificação do processo, o que pode redundar em conflito de competência em relação ao tributo incidente.

O Subcomitê 05 entende que a atividade pode ser interpretada como uma prestação de serviço, sujeita à tributação pelo ISS, ou como uma industrialização por encomenda, tributada pelo ICMS.

Para tanto, foram apresentadas as seguintes soluções:

Para os desafios identificados nos itens (a) e (b):

Reconhecer – por meio de Convênio, Protocolo ICMS ou Ajuste Sinief –, as trocas de titularidade de GN ou GNL entre os usuários no interior dos Terminais de GNL ou Unidades de Processamento, efetivadas por meio de operações simbólicas.

Para documentar tais transações, seria ainda autorizada a emissão de um único documento fiscal mensal, que congregaria os saldos diários das trocas.

Para o desafio identificado no item (c), na ausência de uma jurisprudência definitiva sobre a questão, o Subcomitê 05 entende que o processamento de GN realizado nas UTG seja tributado pelo ICMS com base nos seguintes argumentos:

(I) o processamento consiste em uma etapa da produção do gás realizada predominantemente pelos próprios produtores. Portanto, para eles, o processamento será sempre uma etapa intermediária na cadeia de produção, fator que tem sido levado em consideração nas jurisprudências do STJ que trataram da controvérsia em casos análogos⁴²;

(II) o processamento de GN consiste na transformação de um hidrocarboneto em estado bruto que se transforma em diversos produtos: etano, propano, GLP, C5+ etc;

⁴² A título de exemplo, registre-se o Agravo Regimental no Recurso Especial 1310728/SP, julgado em 02/06/2016, Diário da Justiça Eletrônico de 13/06/2016.

(III) por se tratar de um tributo não-cumulativo, o ICMS poderia proporcionar o aproveitamento de créditos, assegurando o repasse de seu ônus para o consumidor final, ao contrário do ISS, que é um tributo cumulativo e se converte em custo para o produtor;

(IV) a tributação pelo ICMS seria mais equilibrada sob o ponto de vista federativo, uma vez que os municípios recebem uma quota-parte do ICMS arrecadado em atividades realizadas dentro de seus limites geográficos. Assim, uma eventual tributação pelo ICMS asseguraria, também, uma fração de receita para os municípios.

Para assegurar a tributação na forma proposta acima, o SC05 sugere uma alteração na LC nº 116, de 31 de julho de 2003, no sentido de excluir o processamento de GN da lista de atividades sujeitas à incidência de ISS, atraindo a tributação pelo ICMS⁴³. A alteração legislativa proposta para o tema está disposta no Anexo C.

Ainda no que se refere ao item (c), o Subcomitê entende que há argumentos para se defender a incidência tanto do ISS quanto do ICMS nas operações de regaseificação de GNL e processamento de gás. O grupo considera mais adequado uma alteração na LC nº 116, de 31 de julho de 2003, com inclusão de item que preveja a tributação pelo ISS na atividade de regaseificação quando o produto não estiver inserido na cadeia de produção / comercialização⁴⁴. Por outro lado, caso o produto esteja inserido na cadeia produtiva do encomendante, a operação seria tributada pelo ICMS. Tal sugestão vai ao encontro das interpretações recentes exaradas pelo STJ em julgamento de casos análogos.

A proposta leva em consideração a suposição de que, na maior parte dos casos, os encomendantes da regaseificação não estão inseridos na cadeia de produção / comercialização de gás⁴⁵. Ademais, ao contrário do processamento, em que os hidrocarbonetos são desdobrados em diversos produtos, na regaseificação ocorre apenas a mudança do estado físico da mercadoria (de líquido para gasoso). Em caso de encomendantes que importam GNL para posterior comercialização do GN, o grupo sugere a tributação pelo ICMS, em consonância com a proposta sugerida para o processamento e com as decisões

⁴³ A tributação do processamento pelo ICMS deve guardar coerência com a proposta de homogeneização das alíquotas propostas no item 2.1 (Importação de Gás Natural – Bolívia e GNL), de forma a assegurar a aplicação do princípio de não-cumulatividade e evitar que o não aproveitamento de créditos se converta em custos para a atividade.

⁴⁴ A interpretação também se estende à atividade de liquefação de GN. Embora a atividade não tenha sido objeto de análises no âmbito da Iniciativa Gás para Crescer, o SC5 considera adequado incluí-la na alteração legislativa proposta, evitando a necessidade de futuras emendas.

⁴⁵ Este é o caso, por exemplo, das importações de GNL para o suprimento de UTE que comercializará a energia gerada. Nestas situações, a operação se caracteriza como a aquisição de um insumo.

recentes do STJ. A alteração legislativa recomendada para a regaseificação / liquefação também está contemplada pela proposta do Anexo C.

Uma vez caracterizada a tributação pelo ICMS nos casos descritos, é importante que a alíquota praticada na atividade de regaseificação (industrialização por encomenda) guarde coerência com a proposta de homogeneização das alíquotas propostas para toda a cadeia no item 2.1 do presente relatório (Importação de GN e GNL), de forma a assegurar a aplicação do princípio de não-cumulatividade do imposto e evitar que o não aproveitamento de créditos se converta em custos para a atividade.

- Comentários do Consultor

4.1.2.1. Liquefação de GN e Regaseificação de GNL

Assim como em outros campos da atividade econômica, em que não se pode afastar discussão quanto ao conflito de competência entre o ISS e o ICMS, em relação às atividades de regaseificação do GNL e liquefação do GN, a própria premissa de tributação em tese pelo ICMS ou pelo ISS já poderia ser questionada.

Isso porque seria discutível se as atividades de regaseificação de GNL e liquefação de GN estariam sujeitas à incidência de quaisquer dos dois impostos, tendo em vista tratar-se de espécie de atividade-meio realizada, como regra, apenas e tão somente para tornar o transporte e/ou a estocagem do gás mais eficiente e menos custosa.

O Relatório SC05 reconheceu essa questão, afirmando que, *ao contrário do processamento, em que os hidrocarbonetos são desdobrados em diversos produtos, na regaseificação ocorre apenas a mudança do estado físico da mercadoria (de líquido para gasoso)*⁴⁶.

Dessa forma, em tese, poder-se-ia defender a impossibilidade de incidência do ISS sobre tais atividades, pois não se qualificam como *beneficiamento*, uma vez que a sua finalidade não é outra senão contribuir para a logística aplicada ao GN, de modo que a liquefação e a regaseificação não alteram as características essenciais do produto (apenas seu estado de apresentação).

Além disso, destaca-se que as atividades relacionadas ao GN são amparadas pela imunidade parcial prevista no art. 155, §3º da CF, apresentada em maiores detalhes no item 6.2.1 deste RTP5.

Quanto ao ICMS, a sua incidência poderia ser questionada em razão de não se configurar propriamente como hipótese de *industrialização por encomenda*, uma vez que não se caracteriza como um processo industrial em si – por razões similares

⁴⁶ Cf. Página 09 do 2º Relatório SC05: Aperfeiçoamento da Estrutura Tributária do Setor de Gás Natural

àquelas apresentadas para fins de ISS, qual seja, tratar-se de mera alteração do estado físico do produto.

Além disso, a incidência do ICMS pode ainda ser questionada pelo fato de a simples remessa do GNL/GN para o estabelecimento que realiza a regaseificação ou a liquefação não configurar transferência da propriedade da mercadoria e, portanto, não consistir em hipótese de circulação, que seria fato gerador do imposto.

Quanto à não incidência do ICMS quando não ocorre a transferência de propriedade, remete-se à jurisprudência sobre o tema em situação de remessas entre estabelecimentos da mesma empresa⁴⁷ e na importação sem transferência de propriedade⁴⁸.

Embora haja fundamentos para sustentar que não há a incidência nem de ICMS, nem de ISS, tem-se que a ausência de critérios claros e específicos quanto à natureza jurídica e extensão destas atividades, seja para fins de ICMS, seja para fins de ISS, somada aos termos vagos adotados pela legislação em vigor, acabam por impor aos agentes do mercado insegurança jurídica acerca da tributação incidente sobre as atividades que realizam.

Atualmente, na ausência de qualquer alteração legislativa e com base na jurisprudência dominante, a tendência é pela prevalência da incidência do ICMS, com base nas seguintes razões: (i) não há subsunção ao ISS, (ii) há a imunidade parcial do ISS, prevista no art. 155, §3º, da CF, (iii) as atividades são desempenhadas no meio da cadeia produtiva do GN e (iv) trata-se de processo massificado. Quanto aos últimos dois pontos, destaca-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (“STF”) na Medida Cautelar da Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 4.389/DF e no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 803.296/SP.

Diante do exposto, a solução que parece mais eficaz para pacificar o conflito de competência relativo às atividades de liquefação de GN e de regaseificação de GNL seria a edição de lei complementar para alterar a Lei Complementar 116/2003, para excluir claramente tais atividades da incidência do ISS.

No contexto das alterações acima, e com vistas a reduzir a insegurança jurídica nas operações interestaduais de industrialização sob encomenda, seria desejável ainda a alteração do Convênio AE nº 15/1974, que regula tais operações e dispõe no § 1º da sua Cláusula Primeira que a suspensão do ICMS nas remessas não se aplica às saídas de, entre outros bens, produtos primários de origem animal, vegetal ou mineral, salvo se os Estados interessados celebrarem protocolos específicos.

A tributação do ICMS na remessa e no retorno do GN/GNL (e não apenas a tributação

⁴⁷ Nesse sentido, Súmula nº 166 do STJ: *Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.*

⁴⁸ Nesse sentido, Recurso Extraordinário nº 540.829.

sobre o valor agregado) tende a resultar em ineficiência fiscal, dadas as diferenças entre as alíquotas interestaduais eventualmente aplicáveis, assim como eventual impacto no fluxo de caixa dos estabelecimentos, a depender de quando as remessas e os retornos forem realizados.

Ademais, a necessidade de celebração de Protocolos específicos entre os Estados contribui para que haja tratamentos tributários díspares a depender da localização dos encomendantes da industrialização e dos terminais de regaseificação ou de liquefação.

A exclusão expressa do GN e do GNL da restrição trazida no §1º da Cláusula Primeira do Convênio AE nº 15/1974 mitigaria a necessidade de celebração de outros Protocolos ICMS, bem como viabilizaria a aplicação da suspensão em todas as remessas retornos (exceto quanto ao valor agregado) destes produtos.

Por fim, para sintetizar e demonstrar os impactos tributários relacionados à incidência do ICMS (caracterização como industrialização sob encomenda) *versus* a incidência do ISS (caracterização como atividade de beneficiamento) nas operações de regaseificação, bem como de processamento examinadas abaixo, foi elaborada a planilha contida no Anexo I-A deste relatório.

4.1.2.2. Processamento de GN

Como indicado pelo Relatório SC05, as atividades de processamento de GN também estão sujeitas a insegurança jurídica similar à descrita no contexto da liquefação de GN e da regaseificação de GNL.

Isso porque, apesar de haver maior clareza de que a atividade de processamento resulta na transformação do hidrocarboneto em estado bruto em diversos produtos (como etano, propano, GLP, C5+, etc.), igualmente há controvérsias sobre a sua qualificação como mera prestação de serviço tributável pelo ISS, ou industrialização por encomenda sujeita ao ICMS.

O Consultor entende que os mecanismos para a solução da controvérsia para as atividades de processamento de GN são similares àqueles indicados na discussão sobre a liquefação/regaseificação.

Assim, à exceção da questão relativa à liquefação e regaseificação se tratarem de atividades que meramente alteram o estado físico do GN, que não é aplicável quanto ao processamento do GN, todos os demais critérios são aplicáveis para viabilizar a conclusão pela incidência do ICMS sob a forma de industrialização por encomenda.

Isso porque, também tendo por base a jurisprudência atual do STF, a incidência do ICMS nas atividades de processamento de GN tende a prevalecer pois (i) há a imunidade parcial do ISS, prevista no art. 155, §3º, da CF, (ii) as atividades são desempenhadas no meio da cadeia produtiva do GN e (iii) trata-se de processo

massificado (já que o produto resultante do processo deve estar nas exatas especificações estabelecidas pela ANP).

Desse modo, tal como ocorre com a liquefação de GN e a regaseificação de GNL, o conflito de competência relativo às atividades de processamento poderia ser solucionado mediante a edição de lei complementar para alterar a Lei Complementar 116/2003, de modo a excluir expressamente tais atividades da incidência do ISS.

4.1.2.3. Compartilhamento de Cargas de GN e GNL, bem como Operações Simbólicas nos Terminais e Unidades de Tratamento

As correntes de GN são processadas nas Unidades de Tratamento de Gás (“UTG”) – atualmente de titularidade exclusiva da Petrobras. Em um contexto de pluralidade de agentes atuantes, a utilização dessas UTGs seria por eles compartilhada e, em razão da própria fungibilidade do produto, os agentes retirariam dessas UTG GN proveniente de diversos campos produtores.

Por questões naturais e também em decorrência de oscilações a que o escoamento está sujeito, a quantidade e a qualidade do GN levado à UTG são variáveis, de forma que se faz necessário o compartilhamento do gás inserido nas UTG entre os agentes que operam cada planta, afim de que se potencialize a possibilidade de os agentes cumprirem seus compromissos contratuais de entrega do GN.

Em face de tal compartilhamento, estar-se-ia diante de sucessivas operações simbólicas realizadas entre esses agentes, uma vez que, a despeito da ausência de circulação física do GN, haveria alteração de sua titularidade.

De acordo com o regramento atual⁴⁹, cada uma dessas trocas simbólicas realizadas entre os agentes seria equiparada a uma operação de compra e venda e, por consequência, sujeita à emissão de documentos fiscais⁵⁰, de forma que, em tese, estariam também sujeitas à incidência do ICMS.

Problemática semelhante ocorreria em relação ao GNL, tendo em vista o frequente descompasso entre a capacidade da embarcação que o transporta e capacidade de armazenagem dos navios de regaseificação.

Nesse contexto, diante da inexistência de infraestrutura adicional de armazenagem, uma solução possível em um contexto de pluralidade de agentes atuantes seria a realização de trocas ou empréstimos do GNL armazenado entre os agentes atuantes, de modo a permitir o máximo cumprimento de suas obrigações contratuais e evitar a manutenção de volume ocioso nas estruturas de armazenamento disponíveis.

⁴⁹ Cf. preceitua o art. 533 do Código Civil

⁵⁰ Cf. preceitua o artigo 47 da Lei 4.502, de 30/11/1964

Com isso, o descompasso entre as capacidades acima referida estaria superado pela retirada do gás com maior frequência – por diversos agentes – mas, ao mesmo tempo, estar-se-ia novamente diante de hipótese de troca de titularidade, o que, com base na legislação atual, implicaria a incidência de ICMS sobre cada uma dessas operações simbólicas.

No que tange aos impactos tributários decorrentes do compartilhamento de UTGs para o GN e de Terminais de GNL entre a pluralidade de agentes potencialmente atuantes nas atividades econômicas da indústria do GN, foram apresentadas pelo Relatório SC05 as seguintes propostas:

- (i) Elaboração de um Convênio, Protocolo ICMS ou Ajuste SINIEF para regulamentar as operações simbólicas nas UTGs e nos Terminais de GNL; e
- (ii) Autorização de emissão de um único documento fiscal mensal relativo a tais operações, em que se reporte o saldo das trocas, ao invés da obrigatoriedade de emissões de documentos relativos a cada uma delas.

Inicialmente, cumpre ressaltar que o tratamento jurídico que será endereçado a essas operações implicará consequências fiscais extremamente relevantes.

Sendo assim, quando analisada a proposta (i) entende-se ser de extrema importância que um Convênio, Protocolo ou outro instrumento normativo de abrangência nacional seja editado com a finalidade de racionalizar as obrigações acessórias aplicáveis às operações a serem realizadas pelos futuros agentes que atuarão neste mercado.

Compreendendo que a celebração de diversos contratos de compra e venda de gás entre os agentes atuantes tornaria inviável o controle quantitativo, com a exatidão necessária do que precisa ser comprado e vendido e a que preço, entende-se ser mais compatível com as operações em questão, nas quais não há agregação de margem, que sejam empregados contratos de mútuo, por tratar-se de um bem notoriamente fungível.

Ocorre que o contrato de mútuo exige a transferência do domínio do bem fungível ao mutuário⁵¹, sendo, em um primeiro momento, cogitável a exigência do ICMS à luz da troca de titularidade jurídica do bem. No entanto, instaurar-se-ia uma discussão sobre a constitucionalidade da própria exigência do ICMS sobre essas operações, uma vez que não ocorre, em momento algum, o ato de mercancia, fundamental para a incidência do imposto, sequer havendo fins propriamente comerciais nessas

⁵¹ Código Civil de 2002: Art. 586. *O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.* Art. 587. *Este empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm todos os riscos dela desde a tradição.*

operações.

Assim, entende-se possível o estabelecimento de Protocolos e Convênios regulamentando a modalidade a ser empregada no empréstimo do GN, deixando expressa a não incidência de ICMS por estar fora, inclusive, do seu campo constitucional de incidência.

Destaca-se que, além da previsão da não incidência do ICMS sobre tais atividades, é conveniente que os referidos atos normativos também tratem da manutenção dos créditos nas referidas operações, com vistas a preservar o princípio da não-cumulatividade do ICMS (especialmente para quando for dado uso ao GN objeto do mútuo).

Outra forma possível de buscar a neutralidade tributária nessas operações de mútuo seria, também por meio de ato normativo de abrangência nacional, estabelecer regime de suspensão nas remessas e retornos, de modo que o estabelecimento que remete o GN em mútuo não recolha o ICMS sobre tal operação, bem como tenha o direito de manter os créditos fiscais relativos às operações antecedentes. Nesse caso, a legislação poderia eventualmente estabelecer prazos máximos para que o contrato de mútuo seja adimplido, com o retorno de bem similar ao estabelecimento mutuante inicial.

Quanto a esta hipótese, a base de cálculo do ICMS seria o preço de referência do GN divulgado pela ANP, ou, na sua ausência, o custo da operação.

A proposta **(ii)**, analisada em conjunto com a **(i)**, leva ao entendimento de que ao estarem claras as operações a serem instauradas entre os novos agentes do mercado no empréstimo do GN e a possibilidade de emitir um único documento fiscal mensal relativo a todas as operações que ocorreram no período, haveria uma relevante simplificação operacional viabilizando ainda mais a abertura do mercado a novos agentes.

Nessa nova norma, eventualmente, seria desejável o estabelecimento prévio de uma margem de perda/desvio que seja considerada normal, sem o prejuízo de o contribuinte poder justificar diferenças maiores em situações pontuais.

Em adição ao Ajuste ou Convênio, seria recomendável que fosse considerada a alteração da Lei Complementar 87/1996 com a previsão da não incidência de ICMS sobre as transferências decorrentes de contratos de mútuo, em que não há claramente nenhum fim comercial, justamente por ser um mero empréstimo, resguardada a manutenção dos créditos relativos às operações antecedentes.

Desta forma, estar-se-ia apenas reafirmando que o caráter comercial das trocas de titularidade é elemento necessário para que as operações sejam caracterizadas como fato gerador do ICMS e, portanto, passíveis de sua incidência. Consequentemente,

operações sem este fim não seriam oneradas e evitariam a judicialização da discussão acerca da constitucionalidade da incidência do imposto ao longo da abertura do mercado.

- **Conclusões do Consultor**

Assim, endossa o Consultor as propostas do Relatório SC05, nos seguintes termos:

- Alteração da Lei Complementar 87/1996, para que passe a conter uma clara definição de competência dos Estados para tributar as atividades de liquefação, regaseificação e/ou processamento quando no curso da cadeia de valor do GN ou quando exercida de forma massificada;
- Alteração da Lei Complementar 116/2003, para excluir expressamente as mesmas atividades da incidência do ISS;
- A elaboração de um Convênio ICMS que regule a tributação das operações simbólicas de empréstimo de gás que ocorrerão entre os novos agentes do mercado, possibilitando também que eles emitam um único documento fiscal com a quantidade de gás transacionado em um determinado período de tempo.

6.1.3 ASPECTOS ADUANEIROS – IMPORTAÇÃO DE GNL

- **Introdução**

Em adição às barreiras tributárias à entrada de novos agentes no mercado, o Relatório SC05 identificou também aspectos aduaneiros sensíveis que impactam na importação de GNL, tendo exposto que:

(a) Atualmente, todo o GNL importado pelo Brasil entra em território nacional tendo a Petrobras como titular da carga. Portanto, a empresa realiza o desembaraço de suas próprias cargas em Terminais de Uso Privado Exclusivo, que também são de sua titularidade⁵². Para que outros agentes possam contratar a atividade de regaseificação dos Terminais é preciso criar condições para que eles efetuem a remessa do GNL, o que se dá, exclusivamente, pela emissão de documento fiscal. Tal ação, por seu turno, só é possível depois da formalização da disponibilidade de uso da carga importada.

Ocorre que tal disponibilidade de uso só está assegurada após o término dos trabalhos de apuração das quantidades a bordo, protocolizada pelo técnico perito autorizado pela Receita Federal⁵³, em visita ao Terminal. Portanto, pode-

⁵² O agente que vier a realizar a atividade de regaseificação para terceiros deverá obter, junto à ANTAQ, o licenciamento adequado nos termos da Lei 12.815, de 5 de junho de 2013 (Lei dos Portos), e do Decreto 8.033, de 27 de junho de 2013.

⁵³ IN RFB 1.282, de 16 de julho de 2012, Art. 3º.

se afirmar que a norma atual não contempla a importação por agentes que não sejam titulares dos Terminais, uma vez que estes não têm como efetuar a remessa da carga, por ainda não contarem a disponibilidade de uso formal. Os titulares dos Terminais, por sua vez, não podem receber cargas de terceiros sem uma nota de remessa que formalize a transferência da posse da carga para a regaseificação⁵⁴.

(b) As inspetorias da RFB de cada Unidade Federativa tratam de formas distintas as diferenças referentes ao boil off (evaporação natural típica ocorrida nos tanques de GNL) e ao heel on board (parte da carga mantida com a finalidade de manter os tanques de GNL resfriados e garantir a viagem de retorno). Algumas inspetorias consideram a quantidade manifestada no desembarço, enquanto outros seguem a previsão da IN RFB nº 1.282/2012 (Art. 5º, §3º)⁵⁵.

(c) Algumas informações requeridas no Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759, de 5 de fevereiro de 2009) não são usualmente preenchidas pelos fornecedores estrangeiros de GNL. A existência de poucos fornecedores internacionais limita o poder de exigência por parte dos importadores e traz risco associado ao descumprimento da norma, podendo gerar multas e atrasos no despacho aduaneiro.

Quanto a estes aspectos, foram apresentadas as seguintes soluções:

Para o desafio identificado no item (a), instituir, por meio de IN da RFB, regras específicas para o Despacho Aduaneiro das cargas de GNL, hoje submetidas às regras gerais direcionadas às mercadorias importadas em granel. Com vistas a possibilitar a emissão de documento fiscal de remessa para a regaseificação, a IN poderia estabelecer o desembarço a bordo para o GNL ou antecipar o marco de definição da disponibilidade de uso da carga, que poderia ser a DI Antecipada ou a medição inicial realizada pelo técnico perito autorizado pelo RFB.

Alternativamente, o grupo sugere outra possibilidade de se contornar o problema do item (a), que consiste em enquadrar os Terminais de GNL como

⁵⁴ Atualmente, a atividade de regaseificação é realizada em estruturas flutuantes que recebem os navios transportadores de GNL. Assim, pode-se afirmar que o despacho aduaneiro e a regaseificação acontecem no mesmo sítio. É preciso levar em consideração, também, o possível surgimento de estruturas de regaseificação apartada dos Terminais, que igualmente demandarão um documento de remessa da carga, que deverá estar disponível sob os aspectos aduaneiros.

⁵⁵ Art. 5º- A mensuração da quantidade de mercadoria descarregada será conduzida pela fiscalização, que poderá recorrer aos serviços prestados por peritos ou entidades privadas, especializadas, regularmente credenciadas pelas unidades locais da RFB, observados os critérios estabelecidos na norma específica que dispõe sobre a prestação de serviço de perícia para identificação e quantificação de mercadoria importada ou a exportar.

(...)

§ 3º Na importação de gás natural liquefeito, a diferença entre a quantidade manifestada e a quantidade efetivamente descarregada, descontada a quantidade remanescente a bordo, será imputada ao consumo no transporte e na manutenção da criogenia da embarcação

entrepósitos aduaneiros, conforme Arts. 9º e 10 do Decreto-Lei 1.455, de 7 de abril de 1976. Tal sugestão leva em consideração os seguintes pontos: (i) as remessas para regaseificação poderiam ocorrer antes do desembaraço da carga; (ii) o importador encomendante se responsabilizaria pelas informações dentro do entreposto e; (iii) uma vez que os Terminais poderiam contar com medição aferida pela ANP, o volume movimentado, a origem do gás e a tributação estariam assegurados.

A alteração legal sugerida para antecipar o momento de definição da disponibilidade de uso da carga encontra-se delineada no Anexo D, e seria desejável tanto para o modelo atual de uso dos Terminais, quanto para a possível criação da figura do entreposto aduaneiro de importação de GNL.

Para o desafio identificado no item (b), o SC05 entende que a SRF deveria exigir das inspetorias regionais do órgão tratamento padronizado para o boil off e o heel on board. Os parâmetros a serem considerados são aqueles definidos em Instrução Normativa da RFB e normas publicadas pela ANP.

No que concerne ao item (c), uma vez que as normas brasileiras não podem ser interpostas a agentes do exterior, o grupo sugere que o Decreto Aduaneiro preveja a possibilidade de que os agentes importadores informem e se responsabilizem pelas informações que não forem preenchidas pelos fornecedores internacionais.

- Comentários do Consultor

O principal desafio aduaneiro identificado pela iniciativa *Gás para Crescer* consiste na incompatibilidade da legislação atual com a importação de GNL por agente que não seja o titular do Terminal de Uso Privado Exclusivo, especialmente porque a legislação exige que a remessa de GNL seja baseada em um documento fiscal, cuja emissão pressupõe a formalização da disponibilidade de uso da carga importada e essa formalização, por sua vez, depende da apuração a ser feita por um técnico perito autorizado pela RFB.

Considerando a indisponibilidade da carga pelo seu respectivo importador, o GNL importado não poderia ser remetido para o titular do terminal de regaseificação no momento do transbordo dos navios metaneiros que o transportam ao Brasil, pois não seria possível a emissão dos documentos fiscais requeridos pela legislação atual.

Dessa forma, em um contexto de diversidade de agentes atuantes na importação de GNL, estar-se-ia diante da impossibilidade de importação por agentes que não sejam os titulares dos Terminais, porque incompatível a entrada de mercadoria de terceiros com a sistemática de medição e emissão de documentos fiscais em razão do descasamento temporal previsto na legislação.

Outro ponto sensível é a diferença entre os critérios adotados pelas inspetorias da RFB em relação à quantidade de GNL importado, especificamente em relação à quantidade de gás naturalmente evaporado nos tanques (*boil off*) e à parcela mínima do gás mantida nos tanques (*heel on board*).

Em alguns casos, opta-se por considerar para fins aduaneiros a quantidade manifestada pelo agente no desembarço e, em outros, a diferença entre a quantidade manifestada e a efetivamente descarregada – descontada a quantidade remanescente no navio – é *imputada ao consumo no transporte e na manutenção da criogenia da embarcação*⁵⁶.

Um terceiro desafio aduaneiro identificado pela iniciativa *Gás para Crescer* consiste no fato de o Decreto 6.759, de 05/02/2009 (“Regulamento Aduaneiro”) exigir a prestação de determinadas informações na importação de GNL que não são preenchidas pelos fornecedores estrangeiros. Em decorrência dessa exigência legal brasileira frequentemente descumprida por esses fornecedores, o agente importador no Brasil pode vir a sofrer atrasos no desembarço da mercadoria e a imposição de multas por tal descumprimento.

Quanto às questões aduaneiras identificadas pelo Relatório SC05 em relação à incompatibilidade da legislação atual com a importação de GNL por agente que não seja titular do Terminal de Uso Privado Exclusivo, apresentadas acima, foram apresentadas as seguintes propostas:

- (i) Elaboração de Instrução Normativa, a ser editada pela RFB, que preveja um regime especial para o despacho aduaneiro relativo ao GNL, de modo a prever o desembarço a bordo para esta mercadoria, ou a antecipação do marco de definição da disponibilidade do uso da carga, de tal modo que se possibilite a emissão do documento fiscal de remessa para a regaseificação sem o descasamento legislativo e temporal atualmente existentes.
 - a. O SC05 sugere que a antecipação do marco de definição de disponibilidade do uso da carga possa se dar pela Declaração de Importação (“DI”) antecipada, ou pela medição inicial realizada pelo técnico perito autorizado pela RFB.
- (ii) Alternativamente, sugere-se o enquadramento dos Terminais de GNL como entrepostos aduaneiros⁵⁷, tendo se em conta que: (a) as remessas para regaseificação poderiam ocorrer antes do desembarço da carga, (b) o importador-encomendante seria o responsável pelas informações dentro do entreposto, e (c) uma vez que os Terminais poderiam contar com medição

⁵⁶ Cf. art. 5º, §3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.282/2012.

⁵⁷ Cf. Art. 9º e 10 do Decreto-Lei 1.455, de 7/04/1976.

aferida pela ANP, o volume movimentado, a origem do gás e a tributação estariam assegurados⁵⁸.

No que se refere à proposta **(i)**, de fato, a antecipação do desembaraço aduaneiro e/ou do marco de definição da disponibilidade do uso de carga facilitariam a remessa direta do GNL ao importador ou seus clientes.

Desse modo, entende-se que a solução apresentada pelo Relatório SC05 está adequada, pois é possível a regulamentação do procedimento de importação (inclusive a disponibilização imediata do produto importado – ainda que sujeito a posterior ajuste de quantidades) por meio de Instrução Normativa.

Vale ressaltar que, embora seja desejável a edição de nova Instrução Normativa que trate exclusivamente da importação de GNL (tendo em vista as suas diversas peculiaridades), é possível verificar que parte dos pontos identificados como complicadores para a importação já possuem alguma previsão legal na Instrução Normativa 1.282/2012, cujo conceito poderia ser utilizado como referencial para a nova norma.

Dentre esses aspectos tem-se a autorização automática para a entrega e uso do GNL ao importador prevista no caput art. 3º da Instrução Normativa 1.282/2012, o qual seria alterado para prever tal autorização logo após o descarregamento do navio metaneiro na *Floating Storage and Regasification Unit* ("FSRU").

Entretanto, a solução acima tende a endereçar situações em que há precisa delimitação da quantidade de GNL a ser importada por cada um dos agentes importadores. Nos casos em que não se possui clareza quanto às quantidades específicas a serem importadas pelos agentes importadores, a solução **(ii)** indicada pela iniciativa *Gás para Crescer* pode ser mais desejável.

Em relação à proposta **(ii)**, entende-se que com a possibilidade de se pleitear o Regime Especial de Entreposto Aduaneiro para os Terminais de GNL haveria uma simplificação e facilitação do processo de importação, tendo em vista que o terminal seria uma espécie de extensão do estoque do exportador e o GN seria entregue ao real importador.

A solução relativa ao enquadramento dos Terminais de GNL como entrepostos aduaneiros permite maior maleabilidade do processo de importação e contorna a necessidade de o importador ser o titular do Terminal de Uso Privado Exclusivo.

Outra vantagem do entropostamento do terminal é a possibilidade de remessa pelo exportador de uma determinada quantia de GNL que não necessariamente coincida com a demanda da importação, o que permitiria a compensação de GNL entre

⁵⁸ Cf. Página 21 do Relatório SC05

importadores, conforme as suas respectivas demandas.

Assim, a quantidade importada não estará restrita ao declarado na DI, uma vez que essa só será emitida no momento em que o importador desejar transferir para a sua titularidade a quantia que já estará no terminal.

Dessa forma, quando efetivada a importação, cada importador será responsável individualmente pela quantidade declarada na DI, ainda que todo o GNL esteja em um só terminal, possibilitando a individualização dos titulares de cada parcela do produto.

Alternativamente, propõe-se a edição de uma Instrução Normativa que estabeleça a entrega imediata do GNL ao seu respectivo importador, mas que preveja a possibilidade de registro da DI mensalmente após a (automática) liberação da carga, de forma semelhante à estabelecida pela Instrução Normativa 116/2001, que regula a importação do GN por meio de gasodutos, ou à Instrução Normativa 649/2006.

A Instrução Normativa 116/2001, apesar de atualmente ser aplicável ao contexto restrito de importações da Bolívia, possibilita o registro de uma DI *mensal*, condensando toda a quantidade de GN importado naquele mês em um único documento. Além disso, esse ato normativo também prevê a possibilidade do uso do GN importado antes do desembarço aduaneiro formal, o que pode ser estendido para o GNL a fim de solucionar o descasamento legislativo e temporal observado na importação deste produto.

Em relação à diferença de critérios adotados pela RFB quanto ao *boil off* e o *heel on board*, foi apresentada a seguinte proposta:

- (iii) Padronização do tratamento a ser adotado pelas inspetorias da RFB, adotando-se os parâmetros definidos em Instrução Normativa e em normas publicadas pela ANP.

Entende-se que a proposta de padronização do tratamento aplicável ao *boil off* e ao *heel on board* apontada pelo Relatório SC05 é adequada.

Assim, sugere-se a edição de Instrução Normativa específica, no âmbito da RFB, para definir os critérios que devem ser adotados por todas inspetorias quanto a essas figuras inerentes à importação de GNL/GN, e/ou a edição de ato normativo interpretativo vinculante, de modo a uniformizar a aplicação da norma entre os agentes de fiscalização, tendo em vista que já há certos conceitos definidos na Instrução Normativa 1.282/2012.

Ainda, considerando a característica do direito tributário como um direito de sobreposição, entende-se que eventual regulamentação constante em normas da ANP deve ser observada pela RFB ao tratar do *boil off* e do *heel on board*.

Em relação à exigência de informações pelo Regulamento Aduaneiro que não são fornecidas pelos fornecedores estrangeiros e que podem prejudicar, de alguma forma, o agente importador no Brasil, foi apresentada a seguinte proposta:

- (iv) Tendo em vista que a controvérsia corresponde ao descumprimento de normas brasileiras por sujeitos estrangeiros, e diante da impossibilidade de impor a estes sujeitos o cumprimento do que quer que seja previsto pela norma doméstica, foi sugerida a alteração do Regulamento aduaneiro, para que este adote a possibilidade de os agentes importadores informarem e se responsabilizarem pelas informações devidas e não fornecidas pelos estrangeiros.

Quanto à proposta (iv), a alteração do Regulamento Aduaneiro por meio de edição de decreto também parece adequada. Entretanto, as informações a serem exigidas dos importadores devem respeitar a razoabilidade, sendo exigíveis apenas as de conteúdo acessível ao importador (como, por exemplo, decorrentes de contrato).

Isso porque, caso as autoridades aduaneiras passem a exigir e responsabilizar importadores em decorrência de informações que não estejam ao seu alcance, as normas introduzidas no Regulamento Aduaneiro poderão ser reiteradamente questionadas, causando complicações ao mercado de GN.

- **Conclusões do Consultor**

Assim, endossa o Consultor as propostas do Relatório SC05, nos seguintes termos:

- A regulamentação do processo de importação antecipando o marco que permite que o gás esteja disponível ao importador valendo-se dos preceitos basilares que já constam na Instrução Normativa 1.282/2012, mas de modo que o gás esteja disponível ao importador logo após o descarregamento do navio na FSRU;
- A edição de Instrução Normativa para autorizar o pleito de Regime Especial de Entrepasto Aduaneiro para os Terminais de GNL, de forma que o importador não tenha que ser o titular do Terminal de Uso Privado Exclusivo para realizar as importações;
- A edição de Instrução Normativa para viabilizar a padronização do tratamento aplicável ao *boil off* e ao *heel on board*, definindo-se os critérios específicos que devem ser adotados, observando-se o quanto já é regulamentado pela ANP;
- A edição de Decreto para alterar o Regulamento Aduaneiro, de modo que as informações solicitadas aos importadores respeitem os limites do exigível, levando em consideração a quantidade de informação que está ao seu alcance.

- **TEMAS SUJEITOS A MELHORIAS NOS PROCEDIMENTOS FISCAIS PARA REDUÇÃO DA INSEGURANÇA JURÍDICA**

6.1.4 IMPORTAÇÃO DE GN E GNL – DEFINIÇÃO DO SUJEITO ATIVO DO ICMS E EFICIÊNCIA TRIBUTÁRIA

- Introdução

Outro aspecto de insegurança jurídica identificado pela iniciativa *Gás para Crescer* consiste no conflito de competência entre os Estados para cobrança do ICMS devido na importação de GN e GNL.

Em relação à importação do GN, tal conflito decorre do descasamento entre o seu destinatário jurídico e o fluxo físico que percorre ao adentrar o país. Quanto ao GNL, conflito semelhante se verifica quando há um descasamento entre o Estado em que está localizado o adquirente do produto e aquele no qual há o ingresso do GNL no território nacional.

De acordo com o Relatório SC05:

(a) Insegurança jurídica quanto à definição do Estado competente para exigência do ICMS incidente na importação de gás natural desembaraçado em um Estado, porém destinado a outro Estado. O problema é agravado na hipótese de importação de GNL, quando ocorre alteração do estado físico da mercadoria para fins de transporte.

(b) Diversidade de alíquotas de ICMS aplicáveis nas operações internas, interestaduais e de importação com gás natural que ocasiona ineficiências tributárias e se reverte em custo para o setor, uma vez que alguns agentes não conseguem se compensar dos créditos assumidos nas operações anteriores. Tais ineficiências vão de encontro aos objetivos da iniciativa Gás para Crescer na medida em que reduzem a competitividade do GN frente a outros energéticos, destacadamente no setor de geração termelétrica. Uma vez que a energia é tributada no estado de destino, é possível que a operação gere estorno de créditos de ICMS.

Para tanto, foram apresentadas pelo Relatório SC05 as seguintes soluções:

Proposta I: Edição de LC alterando a atual redação do art. 11 da LC nº 87, de 13.09.1996, para adaptá-la ao entendimento prevalente nos tribunais superiores sobre qual o estabelecimento responsável pelo recolhimento do ICMS na importação, combinada com uma Resolução do Senado Federal uniformizando, em 7%, as alíquotas do ICMS nas operações internas, inclusive de importação, e interestaduais com gás natural (redação completa no Anexo E-I).

Proposta II: Aprovação somente de Resolução do Senado Federal uniformizando, em 7%, as alíquotas do ICMS nas operações de importação, internas e interestaduais com GN e GNL, abrangendo também as atividades de regaseificação, processamento e transporte de gás natural (Anexo E-II).

De acordo com o Relatório SC05, a Proposta II seria mais eficiente sob o ponto de vista tributário, uma vez que os créditos decorrentes do ICMS arrecadado na importação poderiam ser compensados com os débitos de ICMS incidente sobre o transporte, ao passo que, na Proposta I o Estado que arrecada o ICMS-importação é diferente do Estado que arrecada o ICMS-transporte, não sendo possível a compensação dos créditos registrados na importação com os débitos relativos ao transporte.

Por fim, afirma o Relatório SC05:

Cabe ressaltar que a proposição das duas alternativas associadas à importação de GN e GNL para a avaliação do CT-GN não conta com o consenso entre todos os participantes do SC05. Registre-se o dissenso apresentado pelo representante da Secretaria de Energia e Mineração do Estado de São Paulo⁵⁹, que discorda da Proposta II e recomenda a adoção da Proposta I, sob o argumento de que o SC05 não pode se furtar de sugerir resolução para impasse que se encontra judicializado.

- Comentários do Consultor

A base da controvérsia acerca da sujeição ativa do ICMS na importação de mercadorias é a redação da Lei Complementar 87/1996, que dispõe, em seu art. 11, I, 'd', que será considerado, para fins de definição de competência tributária e aspectos de cobrança do ICMS-Importação, o local do estabelecimento onde ocorrer a entrada do bem. O que se debate acerca desse dispositivo legal é se deve ser considerado o importador físico ou jurídico do bem, sendo que tal controvérsia se fez presente não somente nas operações relacionadas à indústria do GN, como também em diversos outros segmentos econômicos.

Diante da amplitude da discussão, assim como do fato de tal controvérsia decorrer da interpretação do art. 11, I, 'd' da Lei Complementar 87/1996 à luz da CF, o STF já se manifestou por diversas vezes – inclusive em situações envolvendo a importação de GN⁶⁰ – proferindo seu entendimento no sentido de que o sujeito ativo competente para arrecadar o ICMS devido na importação é o Estado em que estiver localizado o destinatário jurídico do bem importado, sendo irrelevante (para

⁵⁹ O participante integrou o SC05 como representante do Fórum Nacional de Secretários Estaduais de Mineração e Energia. Contudo, até a data de conclusão do presente relatório, o representante não informou se o posicionamento assumido pela SEM-SP expressava a opinião do Fórum, motivo pelo qual o dissenso ficou registrado em nome da Secretaria.

⁶⁰ Trata-se das Ações Cíveis Originárias nº 854, proposta em face do Estado de São Paulo, nº 1076, proposta em face do Estado de Santa Catarina, e nº 1093, proposta em face do Estado do Rio Grande do Sul.

fins de exigência do ICMS-Importação) o local onde ocorra o desembaraço aduaneiro ou onde se dê a entrada física do bem.

Com efeito, a posição adotada pelo STF, posteriormente refletida de forma reiterada pelo STJ⁶¹, revela que a interpretação do art. 11, I, 'd' da Lei Complementar 87/1996 deve ser feita de acordo com o quanto disposto no art. 155, § 2º, IX, 'a' da CF, que atribui ao Estado onde está localizado o destinatário jurídico da operação de importação a titularidade para exigir o ICMS-Importação.

Essa interpretação leva em consideração não apenas a própria redação da CF, como a própria higidez do ordenamento jurídico brasileiro e a viabilidade jurídica de Estados que não possuam saída para o mar ou pontos de fronteira arrecadarem ICMS na importação de mercadorias.

Isso porque caso o ICMS-Importação fosse devido sempre ao local onde ocorre o desembaraço aduaneiro, ou onde ocorre a entrada física do bem importado, os Estados que não possuem saída para o mar ou para pontos de fronteira com outros países se encontrariam em relevante desvantagem em comparação aos demais, assim como poder-se-ia considerar que os estabelecimentos importadores nesses Estados deveriam constituir filiais ou estabelecimentos em Unidades Federadas de fronteira para viabilizar a importação de mercadorias.

A par dos casos de mera importação e revenda de bens importados, o STF ainda se manifestará quanto ao mérito da sujeição ativa do ICMS-Importação quando os produtos importados são sujeitos a processo de industrialização em Estado diverso daquele onde está situado o estabelecimento importador.

Trata-se do Agravo em Recurso Extraordinário ("ARE") nº 665.134, afetado pelo regime de Repercussão Geral⁶² e de relatoria do Ministro Edson Fachin, no qual o principal fundamento do contribuinte é no sentido de que a remessa para filial localizada em Minas Gerais teria o mero objetivo de viabilizar industrialização por encomenda de matérias-primas efetivamente importadas por estabelecimento localizado em São Paulo.

Assim, o estabelecimento do contribuinte no Estado de São Paulo (encomendante da industrialização por encomenda) deveria manter seu *status* de destinatário jurídico das mercadorias, atraindo para este Estado a sujeição ativa para exigir o ICMS-Importação.

No referido caso, após o desembaraço aduaneiro, as mercadorias importadas ingressam fisicamente no estabelecimento de São Paulo antes de sua remessa para industrialização em Minas Gerais, sendo posteriormente retornadas ao

⁶¹ Nesse sentido: Segundo Ag.Reg. no RE com Ag. nº 989.361; Ag.Reg. no RE com Ag. nº 1.056.229; Ag.Reg. no RE com Ag. nº 1.009.521; Ag.Reg. no RE com Ag. nº 832.565; ED no Ag.Reg. no 2º Ag.Reg. no AI nº 651.352.

⁶² Paradigma do Tema 520 da Repercussão Geral do STF.

estabelecimento encomendante no Estado de São Paulo como produto acabado.

Apesar de ainda ser necessário superar uma discussão processual específica, o Ministro Relator já se manifestou no sentido de que a jurisprudência de ambas as Turmas do STF é cristalina no sentido de que a legitimidade ativa para exigir o ICMS na importação é do Estado onde estiver localizado o destinatário jurídico da mercadoria importada.

Assim, caso o referido processo venha a ser julgado em seu mérito, é possível que mais uma vez prevaleça o entendimento de que o imposto é devido ao Estado de localização do destinatário jurídico das mercadorias importadas, ainda que no contexto de operação de industrialização por encomenda.

Esse cenário de importação de produto que se destina imediatamente para industrialização sob encomenda em Estado diverso daquele onde se situa o importador pode ser uma referência interessante para os casos de importação de GNL, uma vez que o produto poderá ser remetido para um terminal de regaseificação em Estado distinto daquele onde se situa o importador.

De qualquer forma, a orientação jurisprudencial emanada pelo STF, que se encontra amplamente refletida na jurisprudência do STJ, revela que a discussão sobre a sujeição ativa do ICMS-Importação se encontra madura, pois há reiteradas decisões que delineiam a correta interpretação da Lei Complementar 87/1996 e da CF no que tange a esse aspecto espacial de incidência do ICMS-Importação.

Desse modo, no que se refere à proposta apresentada pela iniciativa *Gás para Crescer* para a adequação da Lei Complementar 87/1996 à tal orientação jurisprudencial, o Consultor entende que já há relativa segurança jurídica quanto à correta interpretação da norma.

Eventual alteração na Lei Complementar 87/1996 para deixar expressa a desvinculação do fluxo físico para fins de exigência do ICMS-Importação não deveria resultar em novos entraves para os Estados ou para a indústria de GN, já que nada mais faria do que refletir o quanto já decidido pelo STF.

A Petrobras elaborou um estudo com exemplos práticos constante no Anexo F do Relatório SC05, simulando o efeito tributário decorrente da implementação das propostas da iniciativa *Gás para Crescer* quanto à definição do sujeito ativo do ICMS-Importação. Para tanto, comparou-se os efeitos da incidência do ICMS no cenário atual e no cenário proposto.

Em complementação, foi proposta também a uniformização das alíquotas incidentes sobre todas as atividades envolvendo o GN (operações de importação, internas, interestaduais e prestações de serviço de transporte) para facilitar o recolhimento e o registro de créditos, haja vista a flexibilidade e a abertura de mercado objetivada

para a indústria do GN.

A uniformização de alíquotas é recomendável, inclusive, para melhor viabilizar a aplicação do Modelo de E-S, conforme exposto acima.

Entretanto, com relação à proposta do Relatório SC05 de dar preferência à implementação da Proposta II, ainda que a uniformização de alíquotas seja desejável, a redução dessas alíquotas *per se* não viabilizaria a possibilidade de eventuais créditos registrados em operações de importação serem compensados com os débitos de ICMS relativos ao transporte, uma vez que os sujeitos passivos do ICMS-Importação e do ICMS-Transporte serão pessoas jurídicas distintas (carregadores e transportadores, respectivamente).

Independentemente da implementação da Proposta II, note-se que, mesmo que o sujeito ativo (Estado competente) para arrecadar o ICMS devido na importação e o ICMS incidente nas prestações de serviço de transporte seja o mesmo, como regra não existem meios de compensar os créditos da importação com os débitos do transporte.

Assim, apenas poderia haver a compensação de tais créditos e débitos caso a importação e o transporte fossem desempenhados pela mesma pessoa jurídica. Com relação ao direito de crédito na revenda do GN, este subsiste em ambos os casos.

Diante do exposto, entende-se (i) que a alteração da Lei Complementar 87/1996 a fim de dispor que o Estado em que se encontra o destinatário jurídico do bem importado será o sujeito ativo do ICMS-Importação (excluindo-se o critério físico) não é propriamente mandatória, dado o elevado grau de maturidade da discussão nos tribunais superiores, mas que sua implementação poderia aumentar ainda mais a segurança jurídica na indústria, e (ii) que é fundamental a aprovação de Resolução do Senado para uniformização da alíquota incidente sobre operações/prestações envolvendo o GN.

Como comentário final, entende o Consultor que, com a abertura do mercado de GN a novos agentes que realizarão as operações de importação, a questão tenderia a se dissipar, ao menos em relação ao GN, pois o local do estabelecimento jurídico dos novos agentes indicará o Estado de pagamento do ICMS na importação do GN. Quanto ao GNL, dada a interveniência do processo de regaseificação, uma regulamentação tenderia a dar maior segurança aos agentes.

- **Conclusões do Consultor**

Assim, endossa o Consultor as propostas do Relatório SC05, nos seguintes termos:

- A edição de Lei Complementar para alterar a Lei Complementar 87/1996, a fim de atribuir a sujeição ativa do ICMS-Importação ao Estado em que esteja localizado o destinatário jurídico do GN, para que

ela reflita o posicionamento jurisprudencial consolidado fornecendo. Essa alteração não é extremamente necessária, uma vez que a jurisprudência já madura parece ser suficiente para conferir segurança jurídica aos contribuintes;

- A aprovação de Resolução do Senado Federal para uniformizar as alíquotas incidentes sobre as atividades que envolvem o GN, com vistas a simplificar o registro de créditos decorrentes dessas operações.

6.1.5 OPERAÇÕES *BACK TO BACK*

- Introdução

As operações *back to back* consistem na triangulação de sucessivas operações de compra e venda, nas quais a mercadoria é adquirida por importadora brasileira e revendida para outro agente estrangeiro, sem adentrar o território nacional.

O tema é assim apresentado pelo Relatório SC05:

No caso das importações brasileiras de GNL, a questão é muito relevante na medida em que as importações são fortemente motivadas pelo despacho termelétrico. Em geral, a geração térmica flexível é comunicada aos agentes do setor elétrico com apenas uma semana de antecedência, ao passo que as encomendas de GNL demoram no mínimo trinta dias para serem entregues. Assim, é comum que as expectativas de geração termelétricas não se confirmem, obrigando os importadores a buscar novo destino para a carga previamente encomendada.

Contudo, essa economicidade fica prejudicada uma vez que, sobre as receitas das operações Back to Back incidem o PIS/COFINS. Nestes casos, a isenção do tributo sobre a exportação não é configurada, visto que a mercadoria sequer adentrou o território nacional. A incidência do tributo praticamente inviabiliza a operação, consumindo toda a margem de lucro, havendo em alguns casos a possibilidade de prejuízo. Como consequência desta tributação, temos que esta atividade não encontra espaço para desenvolvimento no país diante de ineficiência fiscal para tal tipo de transação comercial.

Para tanto, foi apresentada a seguinte solução:

Proposição de inclusão de artigo nas leis que regem as contribuições para o PIS e a COFINS instaurando mecanismo em que se permita que o aspecto quantitativo da tributação destas operações seja o valor referente à margem de lucro da operação, e não a totalidade da receita. A redação da proposta de alteração legislativa sugerida pelo SC05 está disposta no Anexo G.

- Comentários do Consultor

Entende o Consultor que o tema foi corretamente mapeado e a proposição feita pelo SC05 quanto à presente controvérsia parece adequada à sua solução, tendo em vista que a ineficiência tributária atualmente verificada em relação a essas operações decorre da ausência de previsão específica quanto às bases de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS incidentes sobre as receitas delas decorrentes.

De acordo com a legislação atual, está sujeita à incidência das contribuições a receita bruta das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, de modo que estaria, em tese, sujeito à tributação o valor total percebido pela empresa brasileira ao realizar a operação de venda de mercadorias no exterior, desconsiderando-se o *custo* previamente incorrido nas operações de dessas mercadorias.

Em verdade, a legislação tributária brasileira prevê a não incidência dessas contribuições sobre as receitas decorrentes de exportação. No entanto, uma vez que a mercadoria não adentra fisicamente o território brasileiro, segundo a posição dos auditores fiscais, às receitas decorrentes das operações *back to back* não se aplicaria esta previsão, por não restar caracterizada a exportação.

Os comentários relativos às operações *back to back* também são aplicáveis às importações em trânsito. Nesse caso, independentemente do *incoterm* utilizado entre as partes, há o despacho da mercadoria no exterior com destino ao território brasileiro, mas, antes do início dos trâmites aduaneiros de importação, tal mercadoria é revendida para estabelecimento localizado em outro país, transferindo-se a sua titularidade. Diante da ausência de ingresso físico em território brasileiro, considera-se que não houve a efetiva importação do bem, de modo que não há que se falar em posterior operação de exportação.

A questão é juridicamente controvertida e tem sido judicializada, causando insegurança aos contribuintes que venham a atuar na importação de GNL e que necessitem realizar operações *back to back*.

Nesse sentido, o acerto da solução apresentada pelo SC05 é reforçado pela existência de experiência prévia do quanto foi proposto. A experiência prévia é vista na tributação das receitas auferidas nas operações de alienação de participação societária e na tributação do mercado financeiro, situações que podem ser vistas com semelhantes impactos de tributação.

A título de exemplo, quanto à tributação da participação societária, destaca-se que, no que tange às operações *back to back*, a Lei 13.043, de 13/11/2014, alterou a Lei 9.718, de 27/11/1998, passando a permitir que das receitas auferidas na alienação de participações societárias fossem excluídos os valores previamente dispendidos em sua aquisição, de modo que as contribuições incidiriam apenas sobre o *ganho de*

capital percebido pelo alienante⁶³.

Além da alienação de participações societárias, a legislação do PIS e da COFINS também prevê técnica de tributação sobre o resultado de operações (ou seja, sobre a receita líquida) em diversas outras situações, tais como:

- (i) Nas operações de câmbio realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, nas quais considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira (art. 3º, parágrafo 4º da Lei 9.718/1998);
- (ii) Nas operações de *swap* e termo (entre outros), nas quais a base de cálculo corresponderá à diferença, apurada no último dia útil do mês, entre as variações das taxas, dos preços ou dos índices contratados (diferença de curvas), sendo o saldo apurado por ocasião da liquidação do contrato, da cessão ou do encerramento da posição (art. 110, I, da Lei 11.196/2005);
- (iii) Nas operações realizadas em mercados de liquidação futura no caso de opções e demais derivativos, nas quais a base de cálculo corresponderá ao resultado apurado na liquidação do contrato (art. 110, III, da Lei 11.196/2005).

Apesar de consistirem em nichos substancialmente diversos, a lógica já implementada é idêntica àquela pretendida pelo SC05 quanto às operações *back to back*, em que se pretende a alteração da legislação para que se tribute apenas o ganho percebido pela empresa brasileira ao realizá-las. Dessa forma, as operações *back to back* poderiam ser realizadas de modo a atender os seus fins operacionais sem excessiva onerosidade aos contribuintes.

Tendo em vista que o PIS e a COFINS são regidos por leis ordinárias⁶⁴, a alteração proposta não requer a aprovação da maioria qualificada requerida pela CF para aprovação de leis complementares, o que representa um elemento facilitador da implementação da solução proposta.

De todo modo, é importante ressaltar que a RFB, em resposta à consulta que lhe foi formulada quanto ao tema⁶⁵, já se posicionou de maneira contrária ao entendimento ora pretendido – e, conseqüentemente, à alteração proposta – tendo manifestado que a base de cálculo das contribuições em tais operações corresponde ao valor total recebido pela empresa brasileira na alienação de mercadoria no exterior (sem o

⁶³ Cf. artigo 3º, § 14, da Lei 9.718/1998, que determina que: A pessoa jurídica poderá excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita decorrente da alienação de participação societária o valor despendido para aquisição dessa participação, desde que a receita de alienação não tenha sido excluída da base de cálculo das mencionadas contribuições na forma do inciso IV do § 2º do art. 3º.

⁶⁴ Cf. Lei 9.718/1998; Lei 10.637/2002; Lei 10.833/2002; Lei 10.865/2004

⁶⁵ Cf. Solução de Consulta nº 306 – COSIT, de 14 de junho de 2017

desconto do quanto já havia sido pago na operação de aquisição).

A fim de ilustrar os impactos decorrentes das propostas acima, este Consultor elaborou as planilhas contidas no Anexo I-B deste RTP5.

- **Conclusões do Consultor**

Assim, endossa o Consultor a proposta do Relatório SC05, nos seguintes termos:

- A alteração das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 para que o valor a ser tributado nas operações *back to back* seja equivalente apenas ao ganho posterior da operação, e não à totalidade da receita, o que serviria para reverter o cenário de ineficiência tributária em razão da ausência de previsão da base de cálculo para o seu recolhimento, usando como parâmetro a tributação atualmente prevista para o mercado financeiro.

6.1.6 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA DO GNL

- **Introdução**

As regras de preços de transferência consistem em parâmetros de controle dos preços praticados, para fins tributários, em operações de importação e exportação realizadas entre partes vinculadas⁶⁶, com jurisdições com tributação favorecida⁶⁷ ou entidades beneficiárias de regime fiscal privilegiado⁶⁸, tendo em vista que podem comportar um nível de alocação arbitrária de lucros a determinada parte, em benefício ou detrimento de outra.

Tendo-se em conta este contexto, o desafio identificado pelo Relatório SC05 foi assim apresentado:

A legislação atual referente aos preços de transferência determina que as operações com GNL entre partes relacionadas utilizem como parâmetro o único método previsto para as commodities, qual seja, o PCI - Preço sob Cotação na Importação⁶⁹. Em função da ausência de operações que possuam características comerciais comparáveis, bem como pela falta de liquidez do mercado de GNL no país, a adoção deste método importa em diferenças relevantes quando comparados aos preços atualmente praticados, ocasionando assim a necessidade de realização de ajustes (adição às bases de cálculo) para fins de IRPJ e CSLL.

Para solucioná-lo, foi apresentada a seguinte proposta:

⁶⁶ O conceito de partes vinculadas pode ser encontrado no art. 23, da Lei 9.430/1996.

⁶⁷ O conceito de jurisdição com tributação favorecida pode ser encontrado no art. 24, da Lei 9.430/1996.

⁶⁸ O conceito de regime fiscal privilegiado pode ser encontrado no art. 24-A, da Lei 9.430/1996.

⁶⁹ Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 18, §16.

Alteração da norma de preço de transferência de forma a possibilitar a aplicação de outros métodos de cálculo de preços de transferência para o GNL, e não apenas o PCI. Tal mudança pode ser alcançada com a alteração de Instrução Normativa da Receita Federal, conforme detalhamento disposto no Anexo H.

- Comentários do Consultor

O Consultor entende que o tema foi bem diagnosticado e a solução proposta é adequada ao seu enfrentamento. Adicionalmente, o Consultor esclarece que a proposta de alteração legislativa apresentada é aplicável tanto às operações de importação, quanto às operações de exportação de GNL.

A lógica da legislação de preços de transferência é atribuir um preço parâmetro que seja mais próximo possível de um padrão de mercado (*arm's length*), para fins da apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas ("IRPJ") e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), em operações de importação e exportação com partes vinculadas, jurisdições com tributação favorecida ou entidades beneficiárias de regime fiscal privilegiado, a fim de evitar distorções na alocação de lucro entre as partes dessas operações.

Para tanto, as regras brasileiras estabelecem diferentes métodos para determinação do preço parâmetro, os quais envolvem a comparação com outras operações idênticas ou similares ou a adoção de margens de lucro fixas. A regra geral confere ao importador e/ou exportador a prerrogativa de eleger o método que entender mais adequado à transação que realizar.

Especificamente para a importação e exportação de *commodities*, como exceção, são obrigatórios o Método do Preço sob Cotação na Importação ("PCI")⁷⁰ e o Método do Preço sob Cotação na Exportação ("PECEX")⁷¹, respectivamente.

No entanto, a legislação de preços de transferência não definiu um conceito de *commodities*. A RFB apenas estabeleceu, por meio de Instrução Normativa, que, o PCI e o PECEX, são métodos obrigatórios para as operações de importação e exportação dos produtos: (i) por ela listados e que, cumulativamente, estejam sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros especificamente por ela também listados, ou que estejam sujeitos a preços públicos em instituições de pesquisas setoriais internacionalmente reconhecidas; ou apenas aqueles (ii) negociados em bolsas de mercadorias e futuros especificamente por ela listados⁷².

Na aplicação desses métodos, o preço parâmetro é o valor médio diário da cotação das *commodities* (i) em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas; ou (ii) em instituições de pesquisas setoriais internacionalmente

⁷⁰ Cf. art. 18, §16, da Lei 9.430/1996.

⁷¹ Cf. art. 19, § 9º, da Lei 9.430/1996.

⁷² Cf. art. 16, § 3º, e art. 34, §3º, da Instrução Normativa 1.312/2012.

reconhecidas, ajustado para mais ou para menos com uso do prêmio médio de mercado na data da transação⁷³. O prêmio é definido pela diferença, positiva ou negativa, entre o preço de fato praticado em determinada praça e o preço na bolsa.

Destaque-se que a legislação determina que o preço parâmetro deve levar em consideração variações de qualidade, das características e teor da substância do bem vendido⁷⁴. Ademais, as regras de preços de transferência estabelecem a possibilidade de ajustes ao preço parâmetro em função das diferenças entre o valor suportado pelo vendedor e as especificações de contrato padrão estabelecidas pela bolsa de mercadorias e futuros ou por instituições de pesquisa setoriais, em razão de condições específicas de negócios, condições de venda definidas pelas *International Commercial Terms* ("Incoterm"), de conteúdo e de natureza física.

O item XIII da Instrução Normativa 1.312/2012 lista, então, como *commodity*, a posição 27.11 da Nomenclatura Comum do MERCOSUL ("NCM"), denominada *gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos*. Apesar da denominação fazer referência apenas a *hidrocarbonetos gasosos*, como o GN, a posição 27.11 da NCM compreende também o GNL⁷⁵. Dessa forma, no atual estágio da legislação de preços de transferência, os métodos PCI e PECEX são obrigatórios para todas e quaisquer operações de importação e exportação de GN e GNL com partes vinculadas, jurisdições com tributação favorecida ou entidades beneficiárias de regime fiscal privilegiado.

Apesar de tanto o GN, quanto o GNL serem hidrocarbonetos de origem fóssil com a mesma estrutura molecular variando apenas o estado físico, a cadeia de valor dos referidos produtos é diferente. As cadeias de valor do GNL e do GN têm em comum apenas as etapas (i) de exploração e produção; (ii) de processamento; e (iii) de distribuição e transporte com destino aos consumidores.

A cadeia de valor do GNL, em adição à cadeia de valor do GN, tem as etapas de (i) tratamento do gás para a remoção de impurezas e liquefação do produto por meio do processo de resfriamento; (ii) transporte do GNL por navios metaneiros ou de caminhões-tanque, equipados com tanques de isolamento térmico, que permitem o transporte do GNL, os chamados *gasodutos virtuais*; (iii) regaseificação para posterior distribuição e transporte aos consumidores.

Todos esses processos demandam relevantes investimentos em bens de capital – notadamente a planta de liquefação (*trains*) e regaseificação – e a necessidade de incorrer em despesas de valor elevado, como transporte, energia, etc.. Tais valores são revertidos ao preço cobrado pelo GNL, que é substancialmente distinto e superior ao do GN.

⁷³ Cf. art. 16, §§ 2º e 6º, da Instrução Normativa 1.312/2012.

⁷⁴ Cf. art. 16, § e 6º, da Instrução Normativa 1.312/2012.

⁷⁵ Cf. Posição 2711.11.00 da NCM.

A título exemplificativo, apresenta-se fluxograma da cadeia de valor do GNL:

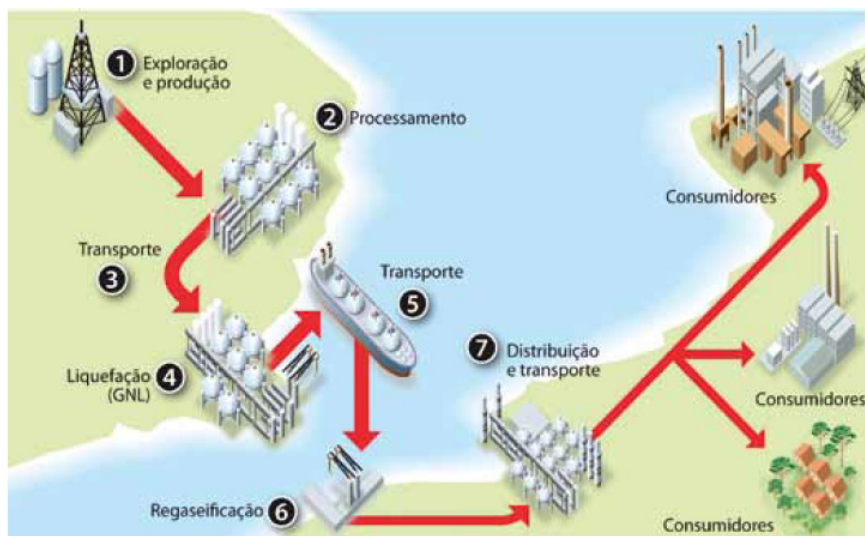


Figura: Cadeia de valor do GNL⁷⁶

A partir da ilustração acima, pode-se inferir que a cadeia de valor do GN contém apenas as etapas enumeradas por 1, 2 e 7, enquanto a cadeia de valor do GNL contém todas as etapas enumeradas de 1 a 7.

A qualificação do GN como uma *commodity* é objeto de menores controvérsias, uma vez que os contratos futuros desse hidrocarboneto são negociados em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas⁷⁷, como é o caso (i) da *New York Mercantile Exchange* ("Nymex")⁷⁸, que negocia contratos futuros de GN com base no preço *Henry Hub*, terminal mais importante da América do Norte, localizado em Erath, Lousiana, (ii) da *Intercontinental Exchange Europe* ("ICE"), a qual negocia contratos futuros com base no *National Balancing Point* ("NBP") do Reino Unido⁷⁹, do *Zeebrugge Trading Point* ("ZTP") da Bélgica⁸⁰ e do *Title Transfer Facility* ("TTF") dos Países Baixos⁸¹.

Além disso, os preços públicos do GN *Henry Hub* e NBP são publicados pela *S&P Global Platts* ("Platts")⁸².

No entanto, apesar de poder ser caracterizado como uma *commodity*, as operações com GN esbarram em um sensível problema de comparabilidade, uma vez que podem possuir dotações energéticas distintas em razão da ausência de um parâmetro internacional uniforme a ser adotado em todas as operações que o tenham por

⁷⁶ Cf. <http://www.anp.gov.br/publicacoes/livros-e-revistas/2377-o-gas-natural-liquefeito-no-brasil-experiencia-da-anp-na-implantacao-dos-projetos-de-importacao-de-gnl>

⁷⁷ Listadas no anexo II da Instrução Normativa RFB 1.312/2012.

⁷⁸ Cf. <https://www.cmegroup.com/trading/energy/nymex-natural-gas-futures.html>

⁷⁹ Cf. <https://www.theice.com/products/910/UK-Natural-Gas-Futures/specs>

⁸⁰ Cf. <https://www.theice.com/products/38672604/Belgian-ZTP-Gas-Futures>

⁸¹ Cf. <https://www.theice.com/products/27996665/Dutch-TTF-Gas-Futures>

⁸² Listada no anexo III da Instrução Normativa RFB 1.312/2012.

objeto, o que leva à necessidade de aplicação dos ajustes acima mencionados para a aplicação do PCI.

Por outro lado, o GNL é um bem fungível, tendo em vista ser transacionado no mercado mundial sob um parâmetro internacional de qualidade e dotação energética. Dessa forma, no que tange à sua qualidade, o GNL possui comparáveis no mundo todo.

Entretanto, apesar dessa fungibilidade, a qualificação do GNL como uma *commodity* é controversa, uma vez que esse hidrocarboneto é pouco negociado em bolsas de mercadorias e futuros internacionais⁸³ e os valores publicados pelas instituições de pesquisas setoriais internacionalmente reconhecidas são de abrangência regional e tem como referência operações no mercado *spot* (curto prazo).

Esse é o caso, por exemplo, do *Japan Korea Marker* ("JKM"), *Middle East Marker* ("MEM"), *Gulf Coast Marker* ("GCM"), *East Atlantic Market* ("EAM") entre outros publicados pela Platts, marcadores que representam um processo de *commoditização* do mercado *spot* de GNL em algumas regiões do mundo, principalmente a Ásia e a Europa⁸⁴. Especificamente para o Brasil, a Platts publica o preço *Delivered Ex Ship Brazil* ("DES Brazil"), o qual corresponde ao marcador EAM adicionado do custo de frete, sendo apenas uma estimativa aplicável para o mercado *spot*⁸⁵.

Considerando que cerca de 70% das operações de GNL no mundo ocorrem no âmbito de contratos de longo prazo⁸⁶, apesar de as características e padrões internacionais dos produtos permitirem a sua comparabilidade quanto à qualidade, as condições comerciais desses contratos (como menor liquidez, elevado *take-or-pay*, exigência de garantias de crédito e requerimento de entrega de cargas indivisíveis em um único terminal) afastam a caracterização do GNL como uma *commodity* de precificação homogênea.

Ressalte-se que apesar de o Brasil ainda não ser um exportador de GNL o raciocínio oposto também seria aplicável, pois, no mundo, os contratos de exportação de longo prazo também têm precificação distinta dos contratos *spot*.

Ademais, a maioria dos contratos de longo prazo sequer utilizam os índices acima mencionados, sendo negociados por valores indexados ao *Henry Hub* (em uma metodologia do custo de liquefação mais o preço do gás) ou ao *Brent* (preço do petróleo cru)⁸⁷, incluindo outros fatores de ajuste como, por exemplo, um índice de

⁸³ A negociação de contratos futuros de GNL ocorre na Singapore Exchange (antiga Singapore Commodity Exchange – "SICOM") (cf. <http://www.sgx.com/wps/portal/sgxweb/home/products/derivatives/commodities/gas/gas>)

⁸⁴ Cf. https://www.igu.org/sites/default/files/node-document-field_file/IGU_LNG_2018_0.pdf

⁸⁵ Cf. https://www.spglobal.com/platts/plattscontent/_assets/_files/en/our-methodology/methodology-specifications/Ingmethodology.pdf

⁸⁶ Cf. https://bucket-gw-cni-static-cms-si.s3.amazonaws.com/media/filer_public/bd/c2/bdc28480-b8bf-4b6d-b436-2afdc7197edf/reestruturacao_do_setor_de_gas_natural.pdf

⁸⁷ Cf. https://bucket-gw-cni-static-cms-si.s3.amazonaws.com/media/filer_public/bd/c2/bdc28480-b8bf-4b6d-b436-2afdc7197edf/reestruturacao_do_setor_de_gas_natural.pdf

variação cambial e cláusulas de *take-or-pay* e *ship-or-pay*.

Dessa forma, a utilização da cotação do GNL para alguns tipos de contratos *spot* parece inadequada ao estabelecimento de um preço parâmetro para operações com GNL em contratos de longo prazo.

Assim, pode-se concluir que nenhuma das hipóteses de ajustes previstas pela legislação é suficiente para suprir as distorções geradas pela precificação não homogênea do GNL. O que se observa, portanto, é que o texto da legislação atual desconsidera a controvérsia acerca da própria caracterização do GNL como uma *commodity*.

Com base no quanto exposto, em linha com as conclusões do Relatório SC05, entende o Consultor haver uma possível solução: a alteração da Instrução Normativa da RFB, para que se exclua expressamente a qualificação do GNL como uma *commodity*, o que afastaria a obrigatoriedade de adoção do PCI/PECEX como método para apuração do preço parâmetro de operações que o tenham por objeto, o que atribuiria ao contribuinte a faculdade de escolher, dentre os demais métodos previstos pela legislação, aquele que melhor reflita a realidade econômica e comercial de suas operações.

Dessa forma, entende o Consultor que a solução já apontada pelo Relatório SC05 atenderia de modo satisfatório ao desafio, tendo em vista que não implicaria o risco de incorrer-se em mera alteração de obrigatoriedade de métodos para o GNL.

O resultado prático da alteração proposta pelo Consultor seria endossar a solução do Relatório SC05 para a permissão da aplicação de outros métodos de cálculo para apuração dos preços parâmetro às importações/exportações de GNL, em detrimento do método PCI/PECEX, atualmente obrigatórios.

Alternativamente, propõe o Consultor a edição de um Ato Declaratório Interpretativo pela RFB, esclarecendo que o GNL não se caracteriza como uma *commodity*, de modo a afastar a obrigatoriedade da adoção do método PCI/PECEX às operações que o tenham por objeto.

No entanto, ressalta-se que, apesar de esta consistir em alternativa que, em tese, mitigaria a controvérsia, fornece aos contribuintes um baixíssimo grau de segurança jurídica em questão de alta relevância.

- **Conclusões do Consultor**

Assim, endossa o Consultor a proposta do Relatório SC05, nos seguintes termos:

- Alteração do item XIII do Anexo I da Instrução Normativa 1.312/2012 para que se preveja a exceção de que o GNL (NCM 2711.11.00) não é qualificado como uma *commodity*, de modo a permitir a aplicação de

quaisquer um dos métodos previstos pela legislação às operações de importação e exportação que o tenham como objeto; e

- Alternativamente, a edição, pela RFB, de um Ato Declaratório Interpretativo esclarecendo que o GNL não se caracteriza como uma *commodity* e, portanto, não deve estar sujeito à obrigatoriedade da aplicação do método PCI/PECEX nas operações de importação/exportação realizadas com partes vinculadas, jurisdições com tributação favorecida ou entidades beneficiárias de regime fiscal privilegiado.

6.1.7 TERMINAIS DE GNL – QUESTÕES REGULATÓRIAS E TRIBUTOS FEDERAIS

- Introdução

A Lei do Gás não prevê, expressamente, a possibilidade de acondicionamento de GNL em instalações independentes daquelas integrantes do Terminal de GNL. Em razão da ausência de previsão legal nesse sentido, remanesce a incerteza quanto à possibilidade de acondicionamento de GNL em instalações que não sejam aquelas integrantes do Terminal de GNL.

Visando a preencher esta lacuna, o PL do Gás trouxe previsão expressa permitindo o acondicionamento de GN, inclusive na sua forma líquida (GNL), em tanques, sendo autorizados isoladamente ou no âmbito dos Terminais de GNL ou plantas às quais pertencem.

Nesse item, o desafio identificado no Relatório SC05 possui dois principais aspectos:

(a) A legislação brasileira prevê que o IRRF incidirá com alíquota zero no pagamento, na remessa ou no crédito de rendimentos auferidos – por residente domiciliado no exterior –, de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais. Na hipótese de um mesmo fornecedor celebrar simultaneamente contratos de afretamento e prestação de serviços com embarcações destinadas à prospecção e exploração de petróleo ou GN, a lei define o rateio mínimo a ser alocado a cada um dos contratos, de forma a definir parâmetros objetivos aceitos pelas autoridades fiscais⁸⁸. Todavia, tal legislação não alcança as embarcações usadas em atividades de regaseificação e liquefação que se encontrem em situação similar.

(b) A Lei do Gás não prevê a possibilidade de armazenagem de GNL fora das instalações dos Terminais.

⁸⁸ Lei 9.481, de 13 de agosto de 1997, Art. 1º, §2º.

Para tanto, foram apresentadas as seguintes soluções:

Com relação ao item (a), recomenda-se a alteração na Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, com a finalidade de: (i) contemplar as atividades de transporte, movimentação, transferência, armazenamento, regaseificação e liquefação de gás no §2º do Art. 1º e; (ii) incluir inciso IV no §2º do Art. 1º, estabelecendo em 85% o percentual máximo associado à parcela do aluguel em casos de contratação simultânea de um mesmo agente para disponibilizar a embarcação e prestar serviços.

Para a questão endereçada no item (b) é importante que a Lei do Gás preveja que a estocagem/armazenagem de GNL possa ocorrer também fora dos estabelecimentos dos Terminais, adotando-se procedimentos tributários similares aos sugeridos para a estocagem de GN (item 2.5 do presente relatório).

- Comentários do Consultor

Em primeiro lugar, cumpre ressaltar que após a finalização do relatório, a Lei 13.586, de 28/12/2017, alterou a legislação acima referida, incluindo na Lei 9.481/1997 a previsão que estabelece que *quando ocorrer execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviço relacionados às atividades de transporte, movimentação, transferência, armazenamento e regaseificação de gás natural liquefeito, celebrados entre pessoas jurídicas vinculadas entre si, a redução a 0% (zero por cento) da alíquota do imposto de renda na fonte fica limitada à parcela relativa ao afretamento ou aluguel, calculada mediante a aplicação do percentual de 60% (sessenta por cento) sobre o valor total dos contratos*⁸⁹.

A leitura do dispositivo inserido na legislação que prevê a alíquota zero do Imposto de Renda Retido na Fonte (“IRRF”) para determinadas operações evidencia que parte da proposta do Relatório SC05 para este tema já foi endereçada pela legislação publicada posteriormente à elaboração e publicação do referido relatório.

A alteração legislativa realizada em 2017 é de grande relevância por ter inserido na legislação do IRRF hipótese de simultaneidade entre afretamento e regaseificação, antes inexistente.

Essa alteração, contudo, não encerra o desafio apresentado pela iniciativa *Gás para Crescer*, pois subsiste a falta de previsão quanto à simultaneidade com a atividade de liquefação. A atividade de liquefação é oposta à regaseificação. Enquanto a liquefação parte do GN gasoso para transformá-lo em líquido, a regaseificação parte do GN liquefeito para transformá-lo em gasoso.

⁸⁹ Cf. Art. 1º, §11, da Lei 9.481/1997

Ambas as atividades – regaseificação e liquefação – envolvem alto nível de investimento. São atividades de capital investido, cujo investimento deve ter clareza quanto aos tributos incidentes.

A falta de referência expressa à liquefação pode vir a representar (ou a manter) ponto de insegurança.

Em relação à solução proposta no Relatório SC05 relativo à previsão de um percentual máximo relativo à parcela de aluguel relativa à regaseificação, a alteração legislativa acima referida também a endereça, mas de modo diverso daquele que havia sido sugerido pela iniciativa.

Isto porque, a lei modificadora previu a aplicação do limite máximo de 60% do valor do contrato como correspondente ao afretamento ou ao aluguel, ao passo que a proposição feita pelo SC05 sugeria o percentual de 85%.

No que se refere ao percentual aplicável, este Consultor entende que seria necessária a realização de estudos técnicos para aferir o percentual mais adequado ao afretamento ou ao aluguel.

Quanto ao ponto de insegurança relativo à ausência de previsão na Lei do Gás quanto à possibilidade de armazenagem de GNL fora das instalações dos Terminais, foi apresentada pelo SC05 a seguinte proposta:

- (i) Alteração da Lei do Gás, para que passe a prever a estocagem/armazenagem do GNL também fora dos Terminais; e
- (ii) Celebração de Convênio, Protocolo ICMS ou Ajuste SINIEF, no âmbito do CONFAZ, para uniformizar as regras para o cumprimento das obrigações acessórias de ICMS quando as operações envolverem mais de um Estado.

A estocagem de GN/GNL é objeto de tópico específico no relatório da iniciativa *Gás para Crescer*, de modo que os comentários pormenorizados do Consultor quanto a tais aspectos serão apresentados no próximo Item.

- **Conclusões do Consultor**

Assim, propõe o Consultor:

- A edição de Lei para alterar o art. 1º, §11, da Lei 9.481/1997 para prever também a atividade de liquefação de GN;
- A edição de Lei para alterar o art. 1º, §11, da Lei 9.481/1997 para definir o percentual relativo ao limite do valor total dos contratos correspondente ao afretamento ou aluguel e sujeito à alíquota zero do IRRF, conforme estudos realizados.

6.1.8 ESTOCAGEM

- Introdução

De acordo com a Lei do Gás, a atividade de estocagem consiste no armazenamento de GN em reservatórios naturais ou artificiais. Quando a estocagem de GN ocorrer em reservatórios de hidrocarbonetos, devolvidos à União, ou em outras formações geológicas, esta será objeto de concessão, precedida de licitação, nos termos estabelecidos na Lei 8.666, de 21/06/1993⁹⁰. Já a atividade de estocagem que não ocorrer em formações naturais – ou seja, em reservatórios de hidrocarbonetos ou outras formações geológicas – estarão sujeitas ao regime de autorização pela ANP.

O PL do Gás, por sua vez, buscando atender às sugestões do Subcomitê nº 02 da iniciativa *Gás para Crescer* (“SC02”), dedicou um capítulo à estocagem subterrânea de GN e um capítulo ao acondicionamento de GN. A estocagem subterrânea foi definida como *armazenamento de gás natural em formações geológicas produtoras ou não de hidrocarbonetos*, suprimindo, desta forma, a possibilidade de estocagem em reservatórios artificiais, tal como previsto na Lei do Gás.

De acordo com o PL do Gás, a atividade de estocagem é objeto de autorização pela ANP. Além disto, o PL do Gás também previu o acesso de terceiros às instalações de estocagem.

A atividade de acondicionamento de GN, a seu turno, foi definida, no PL do Gás como o *confinamento de gás natural na forma gasosa, líquida ou sólida em tanques ou outras instalações para o seu armazenamento, movimentação ou consumo*.

Do ponto de vista tributário, os desafios identificados no Relatório SC05 quanto à estocagem foram:

(a) Em geral, os Estados estabelecem a suspensão do ICMS nas operações de remessa e devolução para depósitos ou armazéns gerais em operações que começam e terminam no próprio Estado. Tendo em vista as especificidades da atividade, poucos Estados estão aptos a abrigar infraestruturas de armazenagem de gás, tornando-se necessário estabelecer regras justas e uniformes para as operações de remessa e devolução interestaduais direcionadas à armazenagem;

(b) Dada a característica de fungibilidade do gás natural, é necessário definir o tratamento contábil e tributário do cushion gas (“colchão de gás”) injetado

⁹⁰ A atividade de estocagem subterrânea de GN foi regulamentada pela Resolução ANP nº 17 de 20 de março de 2015, e regulamentou o regime de autorização para a exploração da atividade, somente para aqueles agentes detentores de direito de exploração e produção de petróleo e gás natural com contrato vigente.

nos reservatórios ou cavernas para assegurar a pressão mínima essencial à operacionalização da atividade.

(c) Na hipótese da estocagem ser realizada em reservatório depletado, o gás retirado do mesmo pode vir a sofrer algum tipo de contaminação ou agregação de partículas líquidas que precisam passar por processo de filtragem/descontaminação antes de retornar à malha de transporte.

(d) Indefinição sobre qual o Município competente para exigência do ISS na atividade de estocagem quando o reservatório transcende as fronteiras de mais de um município.

Para tanto, foram propostas as seguintes soluções:

Para o desafio identificado no item (a) é recomendável a celebração de Convênio, Protocolo ou Ajuste Sinief, no âmbito do Confaz, uniformizando as regras estaduais para o cumprimento das obrigações acessórias do ICMS relacionadas às operações que envolvam mais de um Estado.

Em reunião realizada em 13/06/2017, o SC05 convergiu para a manutenção da incidência do ICMS nas remessas/transferências interestaduais do GN ou GNL para a estocagem, uma vez que a não tributação desse trecho acarretaria em (i) perda dos créditos até então acumulados por força do disposto no inciso II do §2º da Constituição e; (ii) descasamento entre o acúmulo de créditos de um determinado Estado e débitos em outro, onde possam ocorrer as injeções de GN ou GNL para operação de saídas tributadas.

Quanto ao desafio identificado no item (b), o grupo recomenda a qualificação do gás necessário ao exercício da atividade de estocagem (cushion gas) como ativo imobilizado, permitindo-se a dedutibilidade das suas quotas de depreciação para fins de IRPJ/CSLL e o creditamento para as contribuições de PIS/COFINS. O SC05 entende que, nestes casos, a interpretação fiscal tende a acompanhar a classificação contábil. Por ora, não se identifica nenhuma sugestão de alteração legislativa relacionada ao tema. Na medida em que a atividade se desenvolva no país pode ser conveniente a obtenção de laudo técnico que qualifique corretamente o cushion gas e possa servir de subsídio para a classificação contábil adequada por parte do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Para o desafio apontado no item (c), o SC05 entende que não há o que se falar em tributação, pelo ISS, das atividades de filtragem e descontaminação do gás, uma vez que as atividades integram o custo do processo e não são tributadas de forma autônoma, estando inserida na prestação de serviço de armazenagem. Desta forma, não existem alterações legislativas a serem propostas. Importante ressaltar que a estocagem aqui analisada difere da

mera disponibilização de espaço por terceiro, sendo um contrato em que há diversas obrigações de fazer, dentre elas a de manter as condições originais do produto (gás natural) entregues pelo contratante.

No tocante ao item (d), o grupo entende que o mais adequado é equiparar a atividade de estocagem de gás a outros casos, como alguns serviços de mineração e os serviços em águas marítimas, onde a dificuldade de se identificar o município que configura o sujeito ativo do ISS direciona a tributação para o município do estabelecimento onde ocorre o recebimento e a entrega do gás armazenado. A minuta de alteração legal a ser conduzida para a definição do município que arrecadará o ISS da estocagem encontra-se no Anexo I.

- Comentários do Consultor

As remessas para depósito/armazenagem realizadas entre pessoas jurídicas dentro do mesmo Estado estão, em regra, amparadas pela suspensão do ICMS.

No entanto, não são todos os Estados que têm capacidade para abrigar tais estruturas, o que implica a necessidade de remessas interestaduais para estocagem de GN.

Quanto às remessas interestaduais, a legislação do ICMS é silente, de modo a configurar ponto de insegurança jurídica e, possivelmente, de oneração tributária, especialmente porque os tratamentos tributários diferenciados para a atividade de armazenagem exigem a participação de Armazéns Gerais constituídos nos termos do Decreto 1.102/1903.

Assim, foi apresentada pelo Relatório SC05 a seguinte proposta:

- (i) Celebração de Convênio, Protocolo ICMS ou Ajuste SINIEF, no âmbito do CONFAZ, para uniformizar as regras para o cumprimento das obrigações acessórias de ICMS quando as operações envolverem mais de um Estado;
 - a. Ressalta-se que o SC05 adotou o posicionamento de que sobre as remessas interestaduais de GN para depósito/armazenagem deve haver a incidência de ICMS, tendo em vista que a sua não incidência acarretaria em disfunções na lógica do tributo (como perda e acúmulo de créditos).

Como mencionado anteriormente, as normas atualmente previstas para remessa a depósito fechado e armazém geral não são, em tese, aplicáveis para a estocagem de GN. Por isso, sugere-se a revisão da legislação atual para adequar os conceitos existentes da atividade de estocagem, considerando as peculiaridades do GN, sobretudo o descasamento entre o fluxo físico e o fluxo jurídico desta mercadoria,

endereçado no Ajuste SINIEF nº 03/2018.

Em um cenário mais favorável, propõe-se a busca pela neutralidade total da incidência do ICMS na atividade de estocagem do GN. Para evitar eventuais disfunções na lógica do ICMS e tendo em vista que a observância do fluxo físico é incompatível com o mercado de GN, seria interessante a criação de elementos para desonerar a remessa e retorno (físicos) do GN para unidades de estocagem.

Dessa forma, a remessa e o retorno da unidade de estocagem, seja para o efetivo possuidor do GN, seja para seu cliente, estariam amparados pela suspensão do ICMS, havendo tão somente a tributação na venda das moléculas de GN (fluxo jurídico).

Diante disso, a solução proposta é a celebração de Convênio ICMS no âmbito do CONFAZ instituindo benefício que estabeleça a suspensão do ICMS na remessa e no retorno do GN da unidade de estocagem.

Nesta hipótese, a base de cálculo do ICMS seria o preço de referência do GN divulgado pela ANP, ou, na sua ausência, o custo da operação.

Note-se que as ineficiências tributárias relacionadas ao acúmulo/estorno de créditos apenas seriam verificadas em um cenário de remessa não tributada e retorno/envio ao cliente tributados. Caso essa atividade seja totalmente neutra (não incidência nas duas pontas), essas ineficiências seriam mitigadas, sem estorno de créditos.

Em última análise, caso essa solução não seja viável, a proposta mais indicada seria a equiparação do tratamento tributário da estocagem ao de armazém geral/depósito fechado atualmente existente.

Assim, a legislação que prevê a incidência do ICMS sobre essas operações deveria ser alterada para constar também as remessas/retornos para unidades de estocagem, com suspensão ou não incidência em operações internas e tributação normal em operações interestaduais.

Outro ponto relevante consiste na ausência de qualquer previsão contábil ou tributária relativa ao tratamento aplicável ao gás injetado nos reservatórios para permitir a pressão mínima para a sua operacionalização, denominado colchão de gás (*cushion gas*).

A despeito de não existir no Brasil, atualmente, estocagem de gás, trata-se de uma atividade regulada que, em um contexto de desenvolvimento da indústria, poderá ser desenvolvida e, portanto, os seus aspectos específicos e pontos sensíveis precisam ser endereçados pela legislação tributária.

Sobre esse aspecto, foi apresentada pelo Relatório SC05 a seguinte proposta:

- (ii) Qualificação contábil do *cushion gas* como ativo imobilizado, de modo a permitir a dedutibilidade de suas quotas de depreciação para fins de IRPJ e CSLL e o registro de créditos de PIS e COFINS, entendendo-se que a interpretação fiscal seguiria a classificação contábil.
- a. Não houve qualquer sugestão de alteração legislativa.
 - b. Aponta-se para a eventual conveniência da alteração da classificação contábil pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis ("CPC") a partir do desenvolvimento da atividade no país.

Conforme indicado acima, o *cushion gas* consiste em uma quantidade de GN mantida nos reservatórios de estocagem de modo a assegurar a pressão necessária para a operacionalização desses reservatórios, de modo que a sua essência é a de um ativo necessário à utilização/operacionalização de outro ativo.

Em sendo assim, o Consultor entende adequada a proposta do SC05 de conferir ao *cushion gas* a qualificação contábil de um ativo imobilizado, uma vez que tal proposta se alinha com os parâmetros contábeis internacionais.

O *International Accounting Standard 16* ("IAS 16")⁹¹ estabelece que os custos de um item de ativo imobilizado devem ser reconhecidos como um ativo (*property, plant and equipment*) quando (i) for provável que a pessoa jurídica extrairá dela benefícios econômicos, direta ou indiretamente, e (ii) o custo desse item puder ser mensurado de maneira confiável⁹².

Nesse sentido, o IAS 16 recomenda o tratamento como custo de um ativo imobilizado quaisquer custos diretamente relacionados à viabilização do negócio ou da atividade da maneira pretendida pela pessoa jurídica⁹³.

Tendo em vista que o *cushion gas* consiste em um ativo diretamente relacionado à viabilização de seu negócio, uma vez que, na sua ausência, não se completa a pressão necessária para permitir a saída do GN estocado, parece seguro afirmar que se enquadra no conceito apresentado no parágrafo anterior e, portanto, acertada a sua contabilização como um custo componente de um ativo imobilizado de estocagem detido pelos agentes.

⁹¹ Disponível em: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment/>

⁹² Cf. parágrafo 7 (a) e (b): *7 The cost of an item of property, plant and equipment shall be recognized as an asset if, and only if: (a) it is probable that future economic benefits associated with the item will flow to the entity; and (b) the cost of the item can be measured reliably.*

⁹³ Cf. parágrafo 16 (b): *16 The cost of an item of property plant and equipment comprises (...) (b) any costs directly attributable to bringing the asset to the location and condition necessary for it to be capable of operating in the manner intended by management.*

O reconhecimento contábil do *cushion gas* como ativo imobilizado decorre, também, do fato de não se tratar de um ativo realizável em intervalo de tempo inferior a 12 (doze) meses.

Apesar de os conceitos contábeis não se confundirem com os tributários, é importante ressaltar para fins de dedutibilidade das quotas de depreciação de ativos, o direito tributário empresta o conceito e a qualificação adotados pela contabilidade.

Ainda com relação à depreciação, o IAS 16 determina que esses itens qualificados como custo dos ativos imobilizados, por serem imprescindíveis à manutenção e ao uso dos demais ativos detidos pela pessoa jurídica, devem ser depreciados de maneira separada do ativo a que se relacionam quando tiverem um custo significativo em relação ao custo total⁹⁴.

Quando o *cushion gas* for descomissionado, a orientação do IAS 16 é que seja contabilizado como a alienação de um item do ativo imobilizado, e o ganho ou perda percebido pela pessoa jurídica deverá ser incluído nos lucros ou prejuízos do exercício, não devendo os ganhos ser classificados como receita⁹⁵.

Tendo por base o quanto exposto, não se vislumbram, de fato, alterações legislativas para fins de IRPJ e CSLL quanto ao tratamento a ser conferido à dedutibilidade das quotas de depreciação do *cushion gas*.

No que tange ao PIS e à COFINS, a resolução do desafio quanto à possibilidade de registro de créditos pelas entidades detentoras do *cushion gas* em relação às suas quotas de depreciação está diretamente relacionada à possibilidade ou não da classificação deste item como um ativo imobilizado.

Isto porque, sob a sistemática não-cumulativa dessas contribuições, é permitido o creditamento sobre a depreciação ou amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços⁹⁶.

Assim, da mesma forma como o quanto firmado para fins de IRPJ e CSLL, também não se vislumbram alterações legislativas a serem realizadas em relação às contribuições ao PIS e à COFINS, uma vez que o desafio quanto à possibilidade de creditamento seria resolvido com a classificação contábil do *cushion gas* como ativo imobilizado.

Apesar de o Relatório SC05 apontar a eventual conveniência de alteração do CPC para endereçar a questão, entende o Consultor tratar-se de alteração de baixa

⁹⁴ Cf. parágrafo 43: 43 Each part of an item of property, plant and equipment with a cost that is significant in relation to the total cost of the item shall be depreciated separately.

⁹⁵ Cf. parágrafo 68: 68 The gain or loss arising from the derecognition of an item of property, plant and equipment shall be included in profit or loss when the item is derecognized (unless IAS 17 requires otherwise on a sale and leaseback). Gains shall not be classified as revenue.

⁹⁶ Cf. Art. 3º, VI, da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2002

relevância. Isto porque, no Brasil, o CPC 27⁹⁷ trata da contabilização dos ativos imobilizados, e reflete integralmente no cenário brasileiro o IAS 16 quanto aos parágrafos e tratamentos acima referidos.

Dessa forma, a alteração no CPC para endereçar o *cushion gas* expressamente como um ativo imobilizado consistiria em um *desvio* do instrumento internacional que lhe baseia, apesar de tal desvio consistir em um mero esclarecimento das previsões que já constam no próprio CPC 27 e no próprio IAS 16.

Assim, a alteração do CPC consistiria em um esclarecimento do quanto já previsto para aumentar o grau de segurança jurídica no tratamento tributário para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS a ser dado ao *cushion gas* e sua depreciação, apesar de ser possível depreender este tratamento das previsões já existentes.

Um aspecto que pode merecer cuidado especial é quanto às cotas de depreciação do *cushion gas* a serem utilizadas pelo detentor do ativo de estocagem na depreciação deste custo imobilizado.

A legislação tributária determina que a taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo esperado para a utilização econômica do bem, e o prazo de vida útil admissível para cada espécie de bem é fixado pela RFB periodicamente, assegurando ao contribuinte o direito de utilizar quotas de depreciação que divirjam daquela fixada por meio de Instrução Normativa, desde que faça prova da adequação da quota utilizada.

Dessa forma, na ausência de uma regulamentação uniforme, poderão ser necessários laudos técnicos que apreciem corretamente o nível de perdas e o período em que elas ocorram, dando-se assim cumprimento ao disposto no art. 310, §1º, do Decreto 3.000, de 26/03/1999⁹⁸ ("RIR/99") e no art. 320, §1º, do Decreto 9.580, de 22/11/2018⁹⁹ ("RIR/18").

Em complementação ao quanto exposto, seria especialmente sensível a ausência de qualquer previsão legal quanto à hipótese em que a estocagem do GN se dê em

⁹⁷ Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2013.pdf

⁹⁸ Art. 310. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 2º).

§ 1º A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 3º).

⁹⁹ Art. 320. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte na produção de seus rendimentos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 2º).

§ 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 3º).

reservatório depletado (i.e. exaurido), de tal forma que, quando da sua retirada, o GN precise passar por um processo de filtragem/descontaminação para a retirada de eventuais partículas que lhes tenham sido incorporadas no local da estocagem.

Quanto a esta questão, foi apresentada pelo Relatório SC05 a seguinte proposta:

- (iii) Ausência de qualquer proposta de alteração, uma vez que não se vislumbra, quanto a esta controvérsia, hipótese não sujeita ao ISS;
 - a. Esta conclusão decorre do entendimento de que as atividades de filtragem e descontaminação estariam inseridas em contratos que envolve diversas obrigações de fazer, dentre elas a de manter as condições originais do GN recebido. Dessa forma, o desempenho daquelas ora em comento consistiria em um mero custo de produção, não sendo tributadas de forma autônoma.

Quanto a esse ponto, além de as atividades de filtragem e descontaminação serem acessórias à prestação de outros serviços em tese tributáveis pelo ISS, há de se destacar que também estariam abrangidas pela imunidade parcial estabelecida pelo artigo 155, §3º, da CF, analisada no item 6.2.1, *infra*.

Em resumo, a incidência do ISS sobre as atividades que envolvam o GN é discutível, uma vez que referido dispositivo da CF prevê imunidade parcial para operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, **combustíveis** e minerais brasileiros, sendo tais setores restritos ao campo de incidência do ICMS, o Imposto de Importação ("II") e o Imposto de Exportação ("IE").

Dessa forma, a conclusão do SC05 no sentido de que tais atividades não sofreriam a incidência do ISS é adequada, sendo desnecessária a alteração da legislação atual.

Ao potencial conflito de competência entre os Municípios nos casos em que os reservatórios para estocagem de GN se estendam por mais de um, para fins de incidência de ISS, foi apresentada a seguinte proposta:

- (iv) Alteração da Lei Complementar 116/2003, de modo que passe a prever que o ISS seria devido ao Município em que se localiza o estabelecimento que recebe e entrega o GN armazenado, equiparando-se a atividade de estocagem a alguns serviços de mineração e os serviços em águas marítimas.

De fato, para a solução de conflitos de competência, o instrumento mais adequado é a edição de Lei Complementar para alterar a Lei Complementar 116/2003, que estabelece normas gerais de incidência do ISS, definindo o Município competente para receber o ISS em suas hipóteses de incidência.

Isso porque a Lei Complementar é o ato normativo competente para dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, nos termos do art. 146 da CF.

Nesse contexto, a Lei Complementar 116/2003 é o principal ato normativo para delimitação de competência tributária do ISS, representando um limite objetivo aos Municípios e estabelecendo um parâmetro de uniformidade a ser seguido pelas legislações locais destes.

Quanto ao mérito – e, especialmente, quanto ao critério de eleição do sujeito ativo competente para exigir o ISS nas hipóteses em comento – pode, de fato, haver discussões acerca de qual seria o Município legitimado para tanto nos casos em que os reservatórios depletados que estoquem o GN se estendam territorialmente por mais de um Município.

Embora a legislação não estabeleça critérios claros para tanto, alguns aspectos foram definidos pela jurisprudência quando da análise de casos semelhantes. Discussão análoga já foi avaliada pelo STF e pelo STJ quando da definição do valor adicionado para fins da repartição da arrecadação tributária dos Estados por meio do ICMS com os Municípios envolvidos na instalação/funcionamento de usinas hidrelétricas. Explica-se.

O art. 158, IV, da CF determina que 25% do valor do ICMS arrecadado pelos Estados pertence aos Municípios, sendo calculados por meio do valor adicionado gerado nos territórios dos respectivos Municípios quando da realização de operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviço tributáveis pelo ICMS.

Ocorre que, na instalação de usinas hidrelétricas, é comum que diversos Municípios sejam impactados diretamente pela implantação do empreendimento, especialmente pela necessidade de construção de barragens e pela formação de reservatórios hídricos, que resultam no alagamento de extensas áreas.

Nesse contexto, discute-se se o repasse da parcela da arrecadação do ICMS pertence (i) a todos os Municípios impactados pela implantação do empreendimento (especialmente aqueles cujo território foi alagado); ou (ii) apenas ao Município no qual se encontram os ativos próprios para a geração de energia elétrica, os quais são responsáveis efetivamente pela circulação de mercadorias.

O STF se manifestou no Recurso Extraordinário nº 666.476/MG, de relatoria do Min. Dias Toffoli, no sentido de que o valor adicionado deverá ser computado exclusivamente ao Município no qual se encontra *a unidade geradora, o motor primário, o gerador, e todo o respectivo auxiliar, ou seja, o local onde se encontram os operadores da usina, bem como equipamentos de medição, que caracterizam o exercício da atividade*.

Adotando o mesmo critério para a estocagem, entende-se que o critério proposto

pela iniciativa *Gás para Crescer* parece estar em linha com a jurisprudência aplicável a casos semelhantes, de forma a atribuir a sujeição ativa para cobrança do ISS ao Município em que ocorre a entrada/saída do GN. A par disso, existem as demais discussões relacionadas à própria possibilidade de tributação e ISS sobre operações relativas a combustíveis – imunidade parcial – como anteriormente discutido.

Por fim, destaca-se que, após a edição da referida Lei Complementar, os Municípios deveriam adequar as suas normas internas à nova redação da Lei Complementar 116/2003, e qualquer cobrança de ISS sobre tais atividades seria manifestamente ilegal/inconstitucional.

- **Conclusões do Consultor**

Assim, endossa o Consultor a proposta do Relatório SC05, e a complementa, nos seguintes termos:

- Celebração de Convênio ICMS no âmbito do CONFAZ instituindo benefício que estabeleça a suspensão do ICMS na remessa e no retorno do GN da unidade de estocagem;
- No caso de a alternativa acima ser inviável, a edição de legislação para equiparar o tratamento tributário da estocagem de GN às operações envolvendo armazém geral e depósito fechado.
- Embora não seja mandatória, a alteração do CPC 27 para endereçar o *cushion* gas expressamente como um ativo imobilizado, afim de aumentar o grau de segurança jurídica no tratamento tributário para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;
- A edição de Lei Complementar para alterar a Lei Complementar 116/2003 para atribuir a Sujeição Ativa do ISS ao Município em que se dá a entrada/saída do GN, nos casos em que os reservatórios se estendem por mais de um Município;
- Após a edição dessa lei, os Municípios deverão adequar suas legislações internas.

6.1.9 ESCOAMENTO

- **Introdução**

A atividade de escoamento consiste na movimentação, por dutos, do GN dos poços produtores até as UPGN ou unidades de liquefação.

Da mesma forma como se observa em relação ao transporte, conforme exposto no item 6.1.1, *supra*, em um cenário de múltiplos agentes atuando nas atividades econômicas que compõem a indústria do GN, no escoamento do GN vislumbra-se dificuldade na segregação do GN pertencente a cada um dos agentes que o realizem, fazendo-se necessário o descasamento entre o fluxo físico e o contratual, de modo que este último prevaleça legalmente.

Como decorrência da problemática acima indicada, em razão do compartilhamento das estruturas de escoamento, há também a questão do chamado *Gás Mix*, que consiste na mistura de gases de diferentes campos e com diferentes características no interior do duto, fazendo-se necessária a adaptação da legislação para assegurar que cada produtor possa preservar a dotação energética do gás que injetou no sistema.

Em adição a isso, o compartilhamento das estruturas de escoamento entre agentes atuantes na atividade pode levar à necessidade de celebração de contratos de cessão de direito de uso de capacidade nas hipóteses em que um dos coproprietários movimente pelo gasoduto volume de gás superior à sua participação na capacidade do duto. Quanto a este ponto, a controvérsia estaria, então, na tributação incidente sobre os valores recebidos em decorrência desses contratos.

Os desafios tributários identificados no Relatório SC05 quanto a esta atividade foram assim expostos:

(a) De forma similar ao problema descrito no item 2.1 (Transporte), o escoamento de gás natural realizado por meio de gasodutos integrados não permite a segregação das correntes dos diversos agentes que acessam o gasoduto.

Todavia, diferentemente dos dutos de transporte, dotados de mecanismos de compressão, os dutos de escoamento dependem da compressão realizada pelas Plataformas para garantir a movimentação do gás natural rico, o que torna os controles dos fluxos de gás no interior destes gasodutos ainda mais complexos. Neste sentido, uma vez que se vislumbra uma integração cada vez maior entre os dutos de escoamento na malha offshore, bem como a ampliação no número de escoadores, é importante determinar que o fluxo contratual prevaleça em detrimento do fluxo físico.

(b) Gás mix: este conceito é aplicado quando os gasodutos de escoamento integrados recebem e acabam por misturar gases de diferentes campos, com características distintas. Sabendo-se que o valor energético e comercial do gás varia de acordo com a proporção dos hidrocarbonetos leves e pesados que o compõe, é necessário assegurar que, ao retirar uma quantidade de gás misturado (mix) na saída do duto de escoamento, cada produtor preserve a dotação energética do gás que fora injetado na entrada.

(c) Consolidação do Modelo Contratual de Cessão de Direito de Uso de Capacidade para a movimentação do gás durante o escoamento: quando os produtores escoam gás natural em dutos de sua propriedade ou copropriedade, não há o que se falar em qualquer tipo de tributação, uma vez que se caracteriza a movimentação de um bem por meio de ativo próprio do produtor. O problema emerge quando, eventualmente, algum produtor escoar um volume de gás superior à sua participação na capacidade do duto. Nestes casos, atualmente, aplica-se o conceito de cessão do direito de uso de capacidade, firmada por meio de contrato entre os coproprietários. Há o entendimento, ainda não consolidado pelo SC05, de que tais cessões não são tributadas pelo ISS por constituírem um gênero da alocação de bens móveis, cuja tributação está afastada pela Súmula Vinculante nº 31, de 17/02/2010, editada pelo STF.

(d) Os pagamentos efetuados a título de Cessão de Direito de Uso de Capacidade de Escoamento seguem regramento próprio que visa remunerar o investimento realizado pelos parceiros construtores do gasoduto. Estes pagamentos não guardam qualquer relação com a formação de tarifas proposta para os gasodutos de transporte uma vez que, do ponto de vista regulatório, as duas atividades são distintas. A depender da interpretação, podem surgir questionamentos relativamente ao direito de crédito das contribuições de PIS/Cofins sobre as despesas com a cessão de direito de uso de escoamento mensalmente incorridas.

Para tanto, foram apresentadas as seguintes soluções:

A questão descrita no item (a) foi contornada ao longo das discussões do SC05, com a edição do Protocolo ICMS 18/2017, convalidado pelos Estados do Rio de Janeiro e de São Paulo. Por meio do instrumento, os fiscos destes Estados produtores reconhecem a preponderância do fluxo contratual em detrimento do fluxo físico percorrido pelo gás. O Protocolo também prevê a conciliação das medições efetuadas na produção, na entrada e na saída do sistema de escoamento, de forma a não se prejudicar a arrecadação de ICMS de nenhum dos Estados produtores e aplicar uma metodologia única para a cadeia do gás natural¹⁰⁰.

Estes mesmos instrumentos podem consagrar o uso de unidades de medida de energia para as atividades de escoamento, o que contornaria o problema escrito no item (b). Visto que as unidades de medida volumétricas não resolvem o problema associado às diferenças de qualidade aferidas nas injeções e retiradas de gás, é importante que todos os Estados reconheçam a

¹⁰⁰ Atualmente, apenas os Estados de SP e RJ possuem malhas integradas de gasodutos de Escoamento. Protocolos com conteúdo semelhante deverão ser editados por outros Estados que, no futuro, se encontrem na mesma situação.

adoção de unidades de medida com parâmetros energéticos, como o BTU, por exemplo.

Em relação aos itens (c) e (d), o SC05 entende que não há alterações legislativas a sugerir, uma vez que os quesitos tributários associados à cessão de direitos de uso encontram-se resguardadas pela Súmula Vinculante nº 31, do STF.

- Comentários do Consultor

Os aspectos relacionados ao escoamento foram precisamente mapeados pelo Relatório SC05. Assim, o tratamento tributário analisado abaixo se refere à atividade de escoamento relacionada ao compartilhamento de dutos e à *cessão de capacidade de infraestrutura de gasodutos* pelos produtores. Em caso de eventual alteração da natureza jurídica regulatória e/ou contratual da atividade de escoamento, os impactos tributários devem ser objeto de nova análise¹⁰¹.

Em relação à necessidade do descasamento entre o fluxo físico e o contratual para a atividade de escoamento, devendo-se prevalecer o último para que o cenário de atuação de múltiplos agentes se concretize da melhor maneira possível, o posicionamento adotado pelo Relatório SC05 foi:

(i) Apesar de terem identificado a controvérsia de um modo geral, sem especificar a sua ocorrência em Estados determinados da Federação, a questão teria sido resolvida pela edição do Protocolo ICMS 18/2017, celebrado pelos Estados do Rio de Janeiro e de São Paulo, que reconhece a preponderância do fluxo contratual em detrimento do fluxo físico percorrido pelo gás para fins de escoamento.

a. Propôs o SC05, ainda, que conforme for se desenvolvendo a infraestrutura do país quanto a esta atividade, Protocolos ICMS sejam celebrados pelos Estados que se encontrem em situação semelhante à atual do Rio de Janeiro e São Paulo.

Em relação a essa proposta (i), em primeiro lugar, cumpre destacar que o Protocolo ICMS 18/2017 endereça a questão de modo considerado adequado pelo Consultor.

Referido instrumento prevê o descasamento do fluxo físico e contratual, aplicando-se tratamento diferenciado aos contribuintes produtores de GN nas operações de escoamento por meio do Sistema Integrado de Escoamento ("SIE"), considerando cada campo produtor de GN não processado e produzido em águas jurisdicionais como local da realização da atividade.

¹⁰¹ Importante destacar que, com relação ao serviço de transporte, há a incidência do ICMS caso se trate de prestação intermunicipal e interestadual e do ISS no caso de prestação intramunicipal.

De acordo com a sistemática prevista pelo Protocolo ICMS 18/2017, as operações de escoamento para fins de tributação pelo ICMS consideram apenas os pontos de entrada e os pontos de saída, devendo ser emitida uma única NF-eletrônica referente ao período de apuração do imposto, considerando como destinatário o estabelecimento final localizado nos pontos de saída do SIE.

Em adição a isso, o Protocolo ICMS 18/2017 prevê o diferimento da tributação pelo ICMS incidente sobre as operações de transferência interna do GN não processado para as saídas dos produtos resultantes de seu processamento.

Tendo em vista que o Protocolo ICMS 18/2017 consiste em instrumento bilateral, assinado apenas pelos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, e tendo em vista que endereça de forma satisfatória a tributação do ICMS sobre as atividades de escoamento de GN, prevalecendo o fluxo contratual em detrimento do fluxo físico, seria interessante que as suas previsões fossem expandidas para um instrumento que abrangesse um número maior de Entes Federados.

O posicionamento do SC05 em acatar o Protocolo ICMS 18/2017 como medida satisfatória para a solução da controvérsia se justifica porque, atualmente, apenas os Estados de São Paulo e Rio de Janeiro possuem malhas integradas de dutos de escoamento, o que é um pressuposto do sistema que estabelece (tendo em vista a lógica fixada tendo por base o SIE).

No entanto, considerando que o Projeto META analisa também possíveis cenários futuros em que as diversas atividades econômicas que compõem a indústria do GN seriam desempenhadas por agentes variados, ampliando o mercado atualmente existente, considera-se a adequação da solução tendo-se em conta um cenário idealmente realizado.

Dessa forma, conforme for desenvolvida a malha de escoamento no país, seria relevante a celebração de Protocolos ICMS entre os Estados em que se encontrem integradas.

A depender do desenvolvimento da atividade e da própria infraestrutura, a celebração de um Convênio ICMS ou um Ajuste SINIEF para regular a tributação e integração dos sistemas consistiria em instrumento adequado para dirimir qualquer controvérsia acerca da incidência do imposto sobre tais atividades.

No que tange ao tema relativo à necessidade de que se assegure a cada produtor a preservação da dotação energética do gás que injetou na entrada do duto, em um cenário de compartilhamento de estruturas de escoamento, o posicionamento adotado pelo Relatório SC05 foi:

- (ii) As previsões contidas no Protocolo ICMS 18/2017 serviriam para contornar também esta controvérsia, por serem capazes de consagrar o uso de

unidades de medida de energia para as atividades de escoamento, destacando-se a importância de os Estados reconhecerem a adoção de unidades de medida com parâmetros energéticos, como o *British Thermal Unit* ("BTU") como exemplo.

Em relação a esta proposta **(ii)**, da mesma forma como na anterior, considera-se adequado o tratamento conferido pelo Protocolo ICMS 18/2017 à controvérsia.

De acordo com o instrumento legal, as quantidades de GN consideradas para fins de tributação pelo ICMS são expressas em unidade energética – milhões de unidades térmicas britânicas ("MMBTU") –, e não em volume.

Dessa forma, os instrumentos de medição nas entradas e nas saídas do SIE avaliariam a dotação energética do gás, e não o volume a ser retirado, mitigando-se a controvérsia identificada pela iniciativa *Gás para Crescer*, consistente no risco de agentes retirarem dos gasodutos compartilhados gases com dotações energéticas diversas daquelas observadas na saída do poço.

Note-se que se trata de aspecto mais operacional do que tributário, tendo em vista que considera a forma de medição a ser adotada pelos agentes e operadores dos gasodutos de escoamento. De todo modo, a adoção pela legislação tributária de unidade de medida que mitigue o risco operacional consiste em alternativa adequada para a consecução dos objetivos da iniciativa e do Projeto META.

Em relação à controvérsia relativa à tributação incidente sobre os pagamentos feitos sob os contratos de cessão de direito de uso de capacidade de escoamento, o posicionamento adotado pelo Relatório SC05 foi:

(iii) Ausência de qualquer proposta de alteração legislativa, por entender-se que os aspectos tributários envolvidos em tais contratos estão resguardados pelo quanto prevê a Súmula Vinculante nº 31, do STF, ou seja, que referidas cessões não são tributadas pelo ISS, por consistirem em um gênero da locação de bens móveis.

a. Ressalte-se que o relatório entende que este posicionamento solucionaria, inclusive, a controvérsia acerca do creditamento de PIS e COFINS sobre as despesas com a aquisição de direito de uso, pois a interpretação a ser adotada seria a de que a cessão de capacidade consistiria em gênero de locação de bens móveis.

No que tange à presente controvérsia e à solução prevista em **(iii)**, em que pese o entendimento de que a cessão onerosa do direito de uso de capacidade de infraestrutura de escoamento possa comportar a natureza de *locação de bens móveis*, entende-se que esta qualificação jurídica merece algumas considerações adicionais.

Tanto a Súmula Vinculante nº 31 do STF quanto o veto ao item 3.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003 inviabilizam a incidência do ISS sobre locação de bens móveis.

Entretanto, o que se pode questionar é a própria qualificação jurídica do contrato de cessão de direito de uso de capacidade de escoamento como espécie de locação de bens móveis, assim como a subsunção da atividade realizada em permissão de uso de duto na forma descrita no item 3.04¹⁰² da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003 – por meio da qual, em tese, estaria sujeita ao ISS.

A incidência do ISS, em princípio, requer não só que a atividade esteja contida na Lista de Serviços como passível de tributação, mas também que se trate de uma efetiva prestação de serviços.

O modelo de contratação de capacidade de infraestrutura consiste na reserva da utilização total ou parcial da capacidade de gasodutos para viabilizar a movimentação do GN, sem a efetiva prestação de serviço de transporte. Com isso, pode-se caracterizar esses contratos como mistos/complexos, uma vez que podem abranger tanto uma *obrigação de dar* (i.e. disponibilização da infraestrutura), como uma *obrigação de fazer* (i.e. prestação de serviço de operação dessa infraestrutura).

A Súmula Vinculante nº 31 apontada pelo Relatório SC05 serviu de base para a análise de precedentes relativos a contratos complexos nos quais restou consignado que a incidência do ISS sobre a locação dos bens objeto de contratos mistos/complexos somente poderia ser afastada quando nitidamente demonstrada a segregação das atividades objeto do contrato, hipótese em que a base de cálculo do imposto municipal envolveria unicamente o montante da prestação de serviços sujeita ao tributo.

Na ausência dessa clara segregação dos objetos, a locação poderia ser considerada mero insumo ou instrumento-meio para a prestação de um serviço, permitindo a incidência do ISS sobre a integralidade do valor recebido pela contratação.

Dessa forma, o que se observa é que diante da falta de clareza quanto à natureza dos contratos de cessão de direito de uso de capacidade, a Súmula Vinculante nº 31 do STF pode não ser suficiente para dar segurança quanto ao tema da não tributação, pelo ISS, dos valores deles decorrentes, a menos que os contratos promovam essa segregação.

Em linha com o entendimento do STF, a aplicação da referida Súmula Vinculante exigiria: (i) que fosse possível a segregação dos valores correspondentes à locação daqueles correspondentes à prestação de serviços, estando apenas os primeiros cobertos pela não incidência prevista pela Súmula; ou (ii) que, se não fosse possível

¹⁰² 3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

tal segregação, restasse entendido que a atividade preponderante em tal contrato consiste em uma locação de bem móvel – sendo a prestação de serviço um meio para a sua realização – e, portanto, a integralidade do valor recebido pela contratação estaria fora da incidência do ISS.

Além disso, a própria caracterização da infraestrutura de escoamento de GN dos campos *offshore* como bens móveis seria controversa, o que poderia adicionar dificuldades para a aplicação da Súmula Vinculante nº 31 do STF.

De todo modo, ainda que a incidência direta da Súmula Vinculante nº 31 do STF no caos concreto possa ser controversa, é possível sustentar a aplicabilidade do racional que a motivou.

Isso porque, o racional adotado pelo STF quando do julgamento que motivou a edição da Súmula Vinculante nº 31 foi o de que a incidência do ISS só é possível quanto o objeto do negócio jurídico seja uma *obrigação de fazer*. Em outras palavras, não seria juridicamente possível instituir o ISS sobre qualquer atividade que tenha por natureza uma *obrigação de dar*.

Aplicando o conceito norteador da edição da Súmula Vinculante nº 31 aos contratos de cessão de capacidade de infraestrutura de escoamento, é possível interpretar que inexistente *obrigação de fazer* no referido negócio jurídico, e que a disponibilização da infraestrutura para uso de terceiro acaba tendo natureza de *obrigação de dar*.

De todo modo, para dirimir a controvérsia quanto ao ISS de forma objetiva, entende-se que a solução mais adequada seria uma combinação de alterações legislativas.

Destaca-se, ainda, que a Lei Complementar 116/2003 prevê, no item 3.04, a possibilidade de incidência do ISS sobre locação / arrendamento de dutos, de modo que, com base nessa regra, todos os Municípios pelos quais os dutos passam seriam sujeitos ativos para arrecadar o ISS. Por outro lado, a mesma Lei Complementar prevê outra regra específica, segundo a qual a competência para tributar serviços prestados em águas marítimas (*offshore*) é do Estado em que estabelecido o prestador do serviço (Art. 3º, §3).

Dessa forma, há um segundo aspecto de complexidade relativo à definição da sujeição ativa do ISS, sobretudo considerando a dificuldade de se delimitar o exato Município de eventual prestação de serviço de escoamento realizado *offshore*.

Nesse contexto, em primeiro lugar, seria interessante a inserção de previsão específica na Lei do Gás acerca do que se deve entender por *cessão de capacidade de infraestrutura de escoamento*, uma vez o que o direito tributário consiste em um direito de sobreposição. Essa definição também poderá se dar por meio de regulamentação da própria ANP.

Em segundo lugar, caberia a alteração da Lei Complementar 116/2003 para inserir

previsão específica acerca da não incidência de ISS sobre os valores decorrentes de tais contratos, seja pela imunidade aplicável de forma ampla às operações relativas a combustíveis¹⁰³⁻¹⁰⁴, seja porque a sua natureza jurídica é, primordialmente, a de uma *obrigação de dar* consistente na disponibilização da infraestrutura de gasodutos, e os eventuais serviços prestados em seu âmbito seriam meramente acessórios, de tal forma que os valores decorrentes destes contratos não consistiriam fatos tributáveis pelo referido imposto.

Com relação ao risco de questionamentos quanto ao direito dos cessionários de tomarem créditos de PIS e COFINS relativos à *despesa* por eles incorrida em razão da contratação desse direito de uso de capacidade, entende-se que ela estaria melhor dirimida pela jurisprudência mais recente do STJ¹⁰⁵, por meio da qual o conceito de insumo deve se orientar pelos critérios da essencialidade ou relevância de determinado item para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

De fato, com base na jurisprudência recente do STJ, a possibilidade do creditamento como insumo estaria baseada na relevância deste item para a consecução da atividade de escoamento.

Dessa forma, apesar de entender-se haver um posicionamento maduro por parte da jurisprudência quanto à possibilidade de registro de créditos, a alteração do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002 para que passe a conter previsão específica quanto a esta hipótese de registro de créditos conferiria maior segurança jurídica aos contribuintes.

- **Conclusões do Consultor**

Assim, endossa o Consultor a proposta do Relatório SC05, e a complementa, nos seguintes termos:

- A edição de um Convênio ICMS ou um Ajuste SINIEF para regular a tributação e integração dos sistemas;
- A edição de Lei que altere a Lei do Gás, ou de RANP, para endereçar o que se deve entender por *cessão de capacidade de infraestrutura de gasodutos*;
- A edição de Lei Complementar para alterar a Lei Complementar 116/2003 com vistas a inserir previsão específica afastando a incidência do ISS sobre os valores decorrentes dos contratos de cessão de capacidade de infraestrutura de gasodutos;

¹⁰³ Nos termos do art. 155, § 3º, da CF.

¹⁰⁴ Vide item 5.2.1 *infra*.

¹⁰⁵ Cf. Recurso Especial nº 1.221.170/PR

- Embora não seja mandatória, a edição de Lei para alterar o art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, a fim de que contenham previsão específica relativa à possibilidade de registro de créditos sobre as despesas com aquisição de capacidade de infraestrutura de escoamento.
- **TEMAS NÃO APROFUNDADOS OU QUE DEPENDEM DE SUBSÍDIOS POR PARTE DOS DEMAIS SUBCOMITÊS**

6.1.10 HUB VIRTUAL

- Introdução

Este tópico foi endereçado pelo relatório tributário da iniciativa *Gás para Crescer* como um tema não aprofundado que depende de subsídio por parte de outros subcomitês, com a ressalva de que o SC05 deveria voltar a ser consultado em caso de implementação do modelo.

De todo modo, quanto a este tema, o Relatório SC05 afirma:

Atualmente, o mercado brasileiro de gás natural é marcado pela presença de um único supridor que estabelece, predominantemente, contratos de longo prazo para o fornecimento de gás natural. Os mercados mais maduros se caracterizam pela presença de múltiplos agentes que negociam entre si, permitindo o intercâmbio de posições de curto e longo prazos.

Com vistas a se garantir liquidez e competitividade de preços, sobretudo nas negociações de longo prazo, é importante estabelecer padrões contratuais que permitam aos agentes formar um preço uniforme, aproximando cada vez mais o gás natural das características de uma commodity. A forma de padronizar estas negociações é estabelecer um Hub (Zona de Comercialização), a partir do qual todos os agentes balizem os seus negócios. Este Hub pode estar associado a um ponto específico da malha, ou pode também ser estabelecido virtualmente. O mais importante é que ele seja reconhecido pelos agentes como ponto convergente para os contratos negociados.

O SC05 não se aprofundou nos detalhes tributários pertinentes a este tipo de operação, que é foco de análise do SC04 (Comercialização). Contudo, sem prejuízo de recomendações a serem formuladas na próxima fase, foram discutidas algumas características consideradas desejáveis para moldar a tributação deste tipo de operação:

(i) na medida em que os contratos associados ao Hub podem e devem ser negociados em bolsas de mercadorias, é importante que a tributação destas operações seja compatível com a tributação já praticada para outras mercadorias negociadas em mercado futuro.

(ii) ainda que o Hub definido para as negociações neste mercado tome como referência o preço praticado em algum ponto determinado da malha, a disponibilização do gás para honrar a venda pode acontecer em ponto distinto. Tal disponibilização física deve continuar preponderante para determinar a tributação do ICMS, tanto da mercadoria como da prestação de serviço de transporte, ainda que o comercializador se encontre estabelecido em outro Estado.

Embora o SC05 não vislumbre, por ora, nenhuma proposição de mudança legislativa para tratar do tema, é importante que o grupo seja consultado novamente quando o modelo de comercialização em hub esteja mais maduro. A depender das características propostas pelo Subcomitê competente, alguns ajustes de ordem tributária podem vir a ser necessários.

- Comentários do Consultor

6.1.10.1 Aspectos Regulatórios

6.1.10.1.1. Mercado Organizado de GN no Brasil

O desenho de um mercado organizado de GN no Brasil depende da definição de diversos elementos, dentre os quais os marcos legal e regulatório que lançarão as bases de seu desenvolvimento, a forma e requisitos de acesso dos agentes à estrutura proposta, os tipos de transação possíveis, entre outros. Na ausência de uma definição clara de tais elementos, a análise do potencial mercado brasileiro de GN deve ser apoiada nos estudos conduzidos até então sobre o tema e, em alguma medida, na experiência internacional, notadamente em países em que o mercado de GN guarde alguma similitude com o mercado brasileiro.

Assim, considerando a ausência de uma definição regulatória no mercado Brasileiro acerca da natureza do Hub Virtual, este Consultor, orientado pelo Relatório do SC05, assumiu algumas premissas que, se eventualmente alteradas, podem refletir em alterações na análise realizada.

Nesse sentido, a Nota Técnica nº 004/2017-SCM examina a transição para um mercado nacional de GN que seja competitivo, considerando, idealmente, os seguintes estágios de desenvolvimento:

- (i)** Estágio inicial, no qual não há um mercado competitivo e as atividades de transporte, distribuição e suprimento são praticadas por um único ente monopolista;
- (ii)** Estágio intermediário, em que uma empresa verticalmente integrada oferece, conjuntamente, aos grandes consumidores (usuário livre) e distribuidoras a comercialização da molécula e o serviço de transporte;

- (iii) Segundo estágio também intermediário, em que se vislumbra a formação de um mercado atacadista, com a separação (*unbundling*) do transporte e comercialização, com tarifas reguladas. Neste momento, os preços deixam de ser controlados e passa a haver efetiva concorrência para o suprimento dos grandes consumidores e distribuidoras; e
- (iv) Estágio final, com o alcance da concorrência no mercado de varejo, abrangendo, inclusive, os usuários cativos, com garantia de acesso às infraestruturas de transporte em razão do *unbundling* total e tarifas de transporte reguladas¹⁰⁶.

À luz da experiência do mercado europeu, no que diz respeito à formação de mercado líquido de GN, a Nota Técnica nº 004/2017-SCM expôs a evolução do mercado através de um processo chamado de *caminho para a maturidade*, por meio do qual em um período de pelo menos 10 (dez) anos são observados os resultados de uma regulação voltada a viabilizar o acesso a terceiros, com regras isonômicas e padronização de contratos.

De acordo com a referida Nota Técnica, a evolução do mercado com alcance de maior liquidez na comercialização se evidencia por meio das seguintes ações dos agentes no mercado: realização de transações de balcão, por intermédio de corretores (*brokered over-the-counter (OTC) transactions – mercado de balcão*); entrada de agentes interessados em operações estritamente financeiras, como a arbitragem¹⁰⁷ (sem entrega física); negociação por meio de bolsas e previsão de liquidação por câmaras de compensação; e demanda por instrumentos de mitigação de riscos (derivativos)¹⁰⁸.

A evolução da comercialização resulta na consolidação dos *hubs*, nos quais há elevada concorrência, verificada por meio do elevado número de agentes e, consequentemente, de transações. A existência de um mercado com acesso não discriminatório garantido e instrumentos de comercialização alternativos favoreceria a entrada de novos agentes em toda a cadeia de aproveitamento do GN.

Por fim, a Nota Técnica nº 004/2017-SCM conclui que o caminho a ser seguido pelo Brasil, na busca por um mercado líquido, assemelha-se àquele seguido por países que constituíram seus pontos virtuais de comercialização com liquidez. Desta forma, a Nota Técnica nº 004/2017-SCM aponta a necessidade da criação de um desenho de mercado que seja flexível e, portanto, apto a viabilizar as mudanças em um

¹⁰⁶ Nota Técnica nº 004/2017-SCM. p. 13.

¹⁰⁷ Tirar proveito da diferença de preços de um mesmo produto/ativo negociado em mercados diferentes. O objetivo é aproveitar as discrepâncias no processo de formação de preços dos diversos ativos e mercadorias e entre vencimentos. Disponível em <http://www.investidor.gov.br/portaldoinvestidor/export/sites/portaldoinvestidor/publicacao/Livro/Livro-TOPDerivativos.pdf>. Acesso em 16 nov. .

¹⁰⁸ Nota Técnica nº 004/2017-SCM. p. 14.

período compatível tanto com a entrada de novos agentes, quanto com a adaptação dos agentes já atuantes.

Ainda a esse respeito, importa destacar que a Fundação Getúlio Vargas (“FGV”) conduziu relevante estudo como contribuição para os trabalhos o âmbito da iniciativa *Gás para Crescer*, intitulado *Desenvolvimento de um Mercado de Gás no Brasil*, em que é apresentado um modelo para esse mercado¹⁰⁹, baseando-se, substancialmente, em normas já vigentes para a regulação do mercado de capitais.¹¹⁰

Já no âmbito da iniciativa *Gás para Crescer*, o Relatório SC04 se debruçou sobre as questões atinentes à comercialização do GN, tendo sido identificados os seguintes desafios¹¹¹:

a) Falta de flexibilidade

Uma característica relevante do mercado brasileiro de gás natural é a padronização comercial sustentada apenas por contratos de longo prazo com rígidas cláusulas de take-or-pay. Tal modelo de contratação é justificado pela necessidade do produtor em manter níveis mínimos de fluxo de caixa que remunerem seus projetos e garantam seu financiamento, tornando-os viáveis do ponto de vista financeiro.

A experiência internacional demonstra, porém, que com a abertura de mercado, aumenta-se a necessidade de contratos mais flexíveis e adequados às necessidades dos agentes. Isto porque os desejos de consumo e os recursos para injeção no curto prazo são bastante voláteis, dados fatores variáveis¹¹² ao longo do tempo, o que pode ocasionar desequilíbrios volumétricos.

Atualmente, apenas o agente incumbente, com ativos ao longo de toda a cadeia produtiva (up, mid e down stream), possui flexibilidade para fazer a gestão do seu portfólio de contratos ajustando seus recursos e requisitos. Os demais agentes, porém, possuem limitado escopo de ação para gerir suas flexibilidades, podendo incorrer em prejuízos e perdas de eficiência econômica.

¹⁰⁹ Estudo disponível em <https://ceri.fgv.br/sites/ceri.fgv.br/files/arquivos/desenvolvimento-de-um-mercado-de-gas-no-brasil.pdf?20180710>. Faz-se especial referência à legislação referida no Estudo, a saber, a Lei 10.214, de 27/03/2001, que dispõe sobre a atuação das câmaras e dos prestadores de serviços de liquidação, no âmbito de pagamentos brasileiros e outras providências; Instrução CVM no. 461, de 23/10/2007, que disciplina os mercados regulamentados de valores mobiliários e dispõe sobre a constituição das bolsas de valores, bolsas de mercadorias e futuros e mercados de balcão organizado; e a Resolução no. 3505, de 26/10/2017, do BACEN, que dispõe sobre a realização no País de operações de derivativos no mercado de balcão pelas instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo BACEN.

¹¹⁰ Nos termos do estudo, recomenda-se que a negociação dos ativos derivados de contratos de gás natural seja atribuída/realizada em um ambiente já institucionalizado – no caso, o Balcão Organizado de Ativos e Derivativos, entidade autorizada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) a administrar Mercados Organizados de Negociação Eletrônica e Registro de Operações – neste caso o Operador de Balcão (Mercado) de Gás Natural.

¹¹¹ Adicionalmente, foram identificados problemas relacionados à falta de transparência na formação de preços e baixa competitividade. Tais temas, contudo, não serão, detidamente, objeto de apreciação neste item e, por esse motivo, não foram transcritos.

¹¹² Fatores como sazonalidade de uso do gás para geração de energia elétrica, preço de combustíveis alternativos, variações de demanda nos mercados energointensivos, etc.

Portanto, o aumento do número de agentes no mercado de gás e a sua modernização evocarão a criação de mecanismos para gestão das necessidades no curto prazo e na operação.

Como parte da solução, pontua-se a necessidade do desenvolvimento de Estocagem Subterrânea de Gás, o que ajudaria a oferecer mais flexibilidade para o mercado e estimularia a entrada de novos agentes. O desenvolvimento desse tipo de infraestrutura é parte do escopo do SC2, mas tem impacto relevante no ambiente de mercado descrito pelo SC4. As soluções propostas pelo subcomitê de comercialização serão apresentadas adiante.

b) Liquidação dos imbalances

Atualmente, do ponto de vista financeiro, a flexibilidade necessária para operar no mercado conciliando recursos e requisitos só é possível de duas formas. A primeira, abordada no tema da discussão anterior, é saldada pelo próprio agente incumbente, o qual se utiliza da sua cadeia de ativos para gerir essa flexibilidade e maximizar sua eficiência econômica. A segunda forma está no âmbito das distribuidoras, no qual os imbalances dos consumidores cativos são liquidados, em geral, em volumes de gás ou monetariamente, podendo incluir penalidades a depender do Estado. Porém, com a abertura de mercado, é fundamental a criação de um sistema de compensação financeira que resolva a questão do ponto de vista sistêmico, e que contemple todos os agentes, inclusive os usuários livres, de modo a alocar adequadamente custos e riscos e proporcionar uma maior segurança aos agentes atuantes no mercado.

Para os problemas apresentados acima, o Relatório SC04 lançou as seguintes soluções¹¹³:

a) Mercados de Curto Prazo

Para combater os problemas de falta de flexibilidade e falta de transparência na formação de preços, o SC4 identificou a necessidade de criação de mercados de curto prazo, modalidade na qual a contratação do gás é feita para entrega imediata. Como exemplos de tais mercados tem-se week-ahead, day-ahead, intra-day etc. A discretização e funcionamento de tais mercados deverá ser definida pela ANP.

Os mercados de curto prazo têm potencial para mitigar a falta de flexibilidade entre os agentes de mercado através da equalização dos desequilíbrios volumétricos nas zonas de comercialização (hubs). Assim induz-se a otimização do fluxo físico nos gasodutos e ajustes dos portfólios de contratos dos agentes, implicando maior eficiência econômica e física. Adicionalmente, o

¹¹³ Adicionalmente, foram identificadas outras soluções relativas a outros problemas, como a pouca transparência na formação de preços e baixa competitividade.

mercado de curto prazo tem potencial para aumentar a liquidez dos volumes transacionados.

Os mercados de curto prazo fornecem também transparência e sinalização econômica de preços, explicitando os pontos de equilíbrio das curvas de oferta e demanda dos agentes para entrega imediata. Com o aumento da liquidez destes mercados de curto prazo, esses preços tendem a se tornar referência até mesmo nos contratos bilaterais, ampliando seus benefícios para todo o mercado. Consequentemente, mitiga-se a discriminação de preços, atraindo novos agentes ao mercado.

Vale observar que o estabelecimento de mercados de curto prazo não implica na perda dos atuais mecanismos de contratação, a citar o bilateral e o contrato de longo prazo.

Ressalta-se, por fim, que o papel de supervisão e controle do mercado pelas autoridades competentes é essencial para garantir seu bom funcionamento e evitar prática de abuso de posição ou de atuação anticoncorrencial. O sucesso do MCP não depende apenas de uma decisão de criá-lo, mas da implementação de um ambiente de negócio respeitando os princípios de concorrência justa e independência dos agentes conforme regras vigentes.

b) Contabilização/Liquidação e Gestor Independente do Mercado de Gás

A fim de operacionalizar a liquidação de imbalances, o grupo sugere a criação de um ambiente de contabilização e liquidação das diferenças, o qual poderá ser executado através da (i) criação de um Gestor Independente do Mercado de Gás (GIMG), (ii) contratação de uma instituição por licitação; ou (iii) por uma instituição que realizaria tais atividades em conjunto com a gestão da operação física do sistema de transporte (SC2). Independente do meio escolhido, esta instituição atuará em prol da organização do mercado e promoção da comercialização de gás natural.

A estruturação de um ambiente de contabilização e liquidação das diferenças deverá garantir que imbalances gerados por um agente não irão afetar os demais agentes e permite que cada agente de mercado possa gerir suas flexibilidades interativamente com os demais de forma a atender suas necessidades e se balancear via mecanismos de mercado. Adicionalmente, a flexibilidade incentiva o aumento da liquidez de mercado.

O PL do Gás, por sua vez, definiu o conceito de mercado organizado de GN, como um espaço, físico ou virtual (sistema eletrônico), que se destina à negociação ou ao registro das operações de comercialização do GN pelos agentes autorizados a operar.

No tocante à comercialização de GN, o PL do Gás estabeleceu, ainda, que se daria mediante a celebração de contratos de compra e venda registrados na ANP ou entidade por esta habilitada, exceto no caso de venda de GN pelas distribuidoras aos usuários finais. Quanto às operações de compra e venda que vierem a ocorrer no mercado organizado de GN, estas serão efetuadas por meio de contratos padronizados e registrados nos termos da regulação da ANP.

Nota-se, portanto, que as conclusões do Relatório SC04 e o PL do Gás não se detiveram no aprofundamento da construção do mercado nacional de GN, limitando-se a lançar suas bases de modo geral, restando à regulação infralegal o tratamento específico do tema. Dito isto, tem-se que as formulações apresentadas neste item, portanto, não objetivam apontar estruturas detalhadas para o mercado de nacional de GN, mas analisar objetivamente os elementos já apresentados.

6.10.1.1.2. Formação do mercado nacional de GN a partir dos hubs virtuais

A formação de um mercado nacional de GN compreenderia os pontos virtuais de negociação (hubs virtuais), a serem estabelecidos de acordo com a regulamentação da ANP, dentro dos quais o GN é tratado como um bem fungível, sendo negociado livremente, independentemente de sua localização física.

Cumpra esclarecer, a esse respeito, que os estudos conduzidos até aqui ainda deixam relevantes dúvidas que dificultam uma análise mais pormenorizada do tema. Tendo em vista que a formação dos hubs virtuais parece ser o estágio imprescindível para o desenvolvimento da liquidez do mercado nacional de GN, incluindo mercado de bolsa e mercado secundário, além das próprias transações de GN após sua injeção na rede de transporte e antes de sua retirada, é fundamental ter maior clareza quanto aos seguintes pontos:

- (i)** Abrangência do conceito de hub virtual e forma de materialização, isto é, se ele constitui uma simples plataforma eletrônica de registro de transações ou constitui verdadeira câmara de liquidação e compensação;
- (ii)** Quem será o agente responsável pela gestão do hub virtual, se o gestor da área de mercado ou a entidade administradora do mercado de GN, conforme definidos no PL do Gás¹¹⁴;
- (iii)** Quais os tipos de operações e transações seriam registradas no hub virtual, isto é, se apenas aquelas ocorridas após a injeção do gás na malha de transporte ou também as anteriores; se apenas informações de troca de custódia ou o próprio registro das transferências de posição contratual e de propriedade e respectivos valores das transações; se apenas as relativas a

¹¹⁴ É preciso notar que a formação dos pontos virtuais de negociação de GN vem regulada, no PL do Gás, na parte que disciplina o transporte de GN, sob o título *Dos Sistemas de Transporte de Gás Natural*, não sendo tratado no capítulo referente à comercialização de GN.

mercado *spot* ou também aquelas referentes a mercados futuros (de curto, médio ou longo prazos).

O PL do Gás apenas cria as figuras do gestor de área de mercado e da entidade administradora do mercado de GN sem especificar as formas de interação entre ambos e entre ambos os sistemas relativos ao mercado de capacidade e ao mercado de *commodity*, o que traz dificuldades para o aprofundamento do tema. Isso ainda é reforçado pelo fato de que a referência à matéria está no capítulo do PL do Gás relativo ao transporte de GN e não à sua comercialização.

Apesar de o PL do Gás não explicitar em detalhes a forma de interação entre as figuras do gestor de área de mercado e da entidade administradora do mercado de GN, por meio do acordo de cooperação técnica que a entidade administradora do mercado de GN deve celebrar com a ANP, é que serão estabelecidas as obrigações de interação com os transportadores.

6.1.10.1.3. Negociação da molécula dentro dos gasodutos – Mercado Spot ou de Balanceamento

A negociação de GN dentro da rede de gasodutos, na área do hub virtual, pode ocorrer, principalmente, por meio de contratos bilaterais de compra e venda ou ainda em operações de balanceamento. Esse mercado pode ser chamado de *mercado spot* ou *mercado de balanceamento*¹¹⁵.

Os hubs virtuais permitem a existência de sucessivas operações de compra e venda, sobre um único volume de GN efetivamente presente no sistema. Isto significa que, sobre uma mesma quantidade de GN injetado por um carregador em um ponto de entrada podem ocorrer inúmeras transações de compra e venda enquanto este volume de GN ainda está dentro da rede de gasodutos até que ele seja retirado por um carregador em um ponto de saída¹¹⁶.

*6.1.10.1.4. Mercado de balcão e de bolsa*¹¹⁷

¹¹⁵ Os termos são empregados pelo estudo da FGV, *Desenvolvimento de um Mercado de Gás Natural no Brasil*. O segundo termo, porém, limitaria sua aplicação a transações com o fim de balancear a rede, o que pode não ser a finalidade última das compras e vendas sucessivas do mercado *spot*.

¹¹⁶ Para o balanceamento da rede de transporte, algumas medidas são possíveis. Inicialmente, o próprio transportador poderia realizá-lo por meio do controle da operação, seja determinando a retirada do GN pelo carregador que causou o desequilíbrio, seja determinando a interrupção da operação. Esse modelo, entretanto, não beneficia uma formação de mercado *spot* e de balanceamento que teria por benefício imediato a formação de índices de preços de GN. Entende-se que, para um estágio avançado, haveria dois modelos possíveis, quais sejam: a compra e venda de GN diretamente pelo transportador a fim de realizar ações de compensação do sistema, tal qual se verifica no mercado europeu, o que dependeria de regulamentação específica para tal fim; ou, à semelhança do que ocorre no sistema de energia elétrica, transferência do excedente para um *pool*, considerado coletivamente como a soma de todos os excedentes de GN injetados ou não retirados da rede de transporte. Esses excedentes seriam sujeitos a transações de compra e venda para balanceamento e, ao fim de determinado período de apuração de transações, seriam realizadas as liquidações para determinação de posições negativas e positivas, sendo realizados os pagamentos para os carregadores que se encontrassem em posições positivas por aqueles que se encontrassem em posições negativas. Esse modelo também dependeria de regulamentação específica.

¹¹⁷ Cf. estudo da FGV, *Desenvolvimento de um Mercado de Gás no Brasil*.

Adicionalmente, vislumbra-se a criação de um mercado de balcão organizado para GN e de um mercado de bolsa de futuros de GN.

No âmbito do mercado de balcão organizado, o GN é objeto de transações bilaterais diretamente entre os agentes autorizados a operar neste mercado, executando suas operações de interesse ou somente realizando o registro de transações após a execução diretamente pelas partes, perante o operador de mercado.

O operador de mercado, por sua vez, seria informado das transações futuras e *spot*, estabeleceria e informaria os preços para o dia/mês futuro para que desequilíbrios *intraday* fossem precificados e participantes pudessem transacionar oferecendo ou propondo compras e vendas e, finalmente, ao final do dia, publicaria o preço de fechamento para liquidação dos contratos *spot*.

Na esfera da bolsa de futuros, por outro lado, os agentes se comprometem a comprar ou vender (comercializar) certo volume de GN por um preço estipulado para a liquidação em data futura. Os contratos de compra e venda de GN se tornam padronizados e têm como contraparte a própria bolsa. As propostas dos participantes para derivativos envolvem transações *intraday*, *day/month ahead*.

A bolsa, nesse cenário, estabeleceria e publicaria, ao final de cada dia, o preço do fechamento para a liquidação dos contratos, assim como os volumes negociados, para que os pagamentos sejam feitos entre os participantes.

Ambos os modelos de mercados futuros resultariam na formação de um índice de preço para o GN no mercado nacional.

- Conclusões Iniciais

Verifica-se, portanto, que o atingimento da maturidade mercadológica nas negociações com o GN, por meio do desenvolvimento de transações de balcão, da entrada de agentes interessados em operações estritamente financeiras, como a arbitragem (sem entrega física), das negociações em bolsas e da demanda por derivativos é o último estágio de uma maturação regulatória que constitui pré-condição para os negócios nos mercados de bolsa e de futuros.

Constata-se, dos documentos mencionados e analisados acima que, antes de se formarem estes mercados transacionais, os países ou regiões onde os mesmos se desenvolveram experimentaram uma evolução regulatória cujas trajetórias obedecem, quase que unanimemente, a um histórico evolutivo praticamente padronizado, o qual contempla (i) a estruturação de órgãos reguladores tecnicamente robustos, politicamente independentes e administrativamente autônomos; (ii) a desverticalização da indústria do GN, com a instituição, pelo regulador, de restrições ao supridor dominante na aquisição do GN de outros produtores nas bocas dos poços e da segmentação de atividades (*unbundling* contábil ou jurídico); e (iii) da garantia

do acesso de terceiros às infraestruturas de escoamento, processamento, transporte, estocagem, armazenamento, liquefação e regaseificação de GN.

Somente após a implementação de um arcabouço e uma experiência prática, comercial e operacional consolidada desses elementos regulatórios primordiais, tendo os agentes da indústria do GN segurança regulatória, jurídica e operativa nesse ambiente é que se poderia cogitar de um mercado atacadista, de curto prazo, com transações em balcão, de natureza bursátil e/ou futura, com derivativos garantidores, como os pretendidos no estágio final de maturidade mercadológica de um segmento econômico como o do GN.

Desse modo, embora se possam esboçar e trabalhar alguns cenários, especialmente para efeitos de subsunção dessas operações à norma tributária, levando em conta as transações mais comuns nos mercados existentes no Brasil para outras *commodities* e em outros países ou regiões para o GN, parece precipitado pretender traçar cenários regulatórios específicos para o funcionamento desse tipo de mercado no país, quando tudo indica que só se tornará realidade em um horizonte de médio a longo prazo, sujeito, portanto, a imprevisibilidades de várias ordens, inclusive da própria evolução dos recursos tecnológicos.

Sugere-se, portanto, trabalhar com as exações e obrigações acessórias hoje existentes, adotando-se um cenário hipotético do mercado organizado de GN semelhante às transações hoje realizadas no âmbito bursátil de mercadorias e futuros, de modo a ter-se uma projeção daquilo que seria, em tempos e condições atuais, a carga tributária incidente sobre o GN neste tipo de mercado.

6.1.10.2 Aspectos Tributários no Hub Virtual

- Aspectos Gerais

Feitas as considerações regulatórias a respeito dos aspectos gerais de funcionamento do hub virtual, até então contemplado pela iniciativa *Gás para Crescer* e pelo estudo da FGV, parte-se para a análise dos aspectos tributários relativos a esse ambiente de comercialização do GN.

A incidência de tributos, especialmente do ICMS, na comercialização de GN exercida por intermédio do hub virtual poderá variar a depender do modelo de contratação a ser adotado no Brasil, considerando sobretudo a característica do direito tributário como direito de sobreposição.

A tributação poderá variar, portanto, a depender do próprio modelo de contratação envolvendo o GN a ser adotado de forma que a definição final da tributação não pode prescindir do desenho futuro do mercado.

No presente documento, o Consultor traça diretrizes de caráter geral assumindo as

seguintes premissas também gerais, sendo certo que apenas com a definição final do modelo poderá determinar a tributação.

Dito isso, assumimos que as contratações podem se dar tendo por objeto:

- (i) a compra e venda com a efetiva tradição da molécula, ou do título que a represente; ou
- (ii) a negociação de instrumentos derivativos, opções, contratos futuros ou a termo, tendo o GN por ativo subjacente.

Os objetos de contratos acima podem se dar em distintos ambientes, que podem envolver transações bilaterais entre as partes, como os contratos que envolvam a compra e venda do gás com liquidação pela entrega do bem e o pagamento do preço, assim como em ambientes regulados como o Balcão Organizado e a Bolsa de Mercadorias e Futuros.

No primeiro cenário acima indicado, a transferência da titularidade do gás se dá em ambiente de custódia do GN para os agentes transportadores (titulares do sistema de gasodutos). Os gasodutos podem ser simplesmente ambientes de movimentação da molécula, que permitem a entrega do bem pactuado em contrato bilateral ao adquirente, ou podem ser ambientes nos quais excedentes de desequilíbrios e balanceamentos podem propiciar a compra e venda da molécula em negociações anônimas no mercado *spot*.

Os contratos de futuros e derivativos tendo por ativo subjacente o GN, a serem negociados em Mercado de Balcão e a Bolsa de Mercadorias e Futuros, ainda não estão minimamente definidos, conforme anteriormente mencionado.

Embora os moldes específicos ainda não estejam definidos a ponto de ser possível a identificação das consequências tributárias aplicáveis, o ordenamento jurídico atual já possui modelos similares efetivamente adotados em outros mercados, os quais podem ser utilizados como referência, embora possam comportar diferenças dadas as peculiaridades do mercado do GN.

O que se pode antecipar é que as transações sem liquidação física que não envolvam a tradição da molécula ou de título que a represente não têm relevância para o ICMS. Trata-se de operações cuja essência é financeira e terão relevância para o imposto de renda, sendo importante a avaliação de sua qualificação como *hedge*, ou instrumento de especulação, para a compreensão do regime contábil aplicável, bem como da incidência de IRRF e do tratamento das perdas. Tais operações são qualificadas como de mercado de renda variável, regidas pelos arts. 72 e 74 a 77 da Lei 8.981, de 20/01/1995.

Com relação ao Mercado de Curto Prazo ("MCP") e ao mercado *spot*, as contratações

nesses mercados terão relevância para o ICMS no momento em que ocorram liquidações envolvendo a entrega do GN. Enquanto representarem um ambiente de pura contratação sem tradição da molécula ou de título sobre a molécula as operações não serão alcançáveis pela incidência do ICMS.

De qualquer forma, mesmo no MCP e no mercado *spot*, a regulamentação atual do ICMS é insuficiente para qualificar, de forma segura, tanto para os agentes transportadores, quanto para os carregadores, os efeitos das inúmeras operações comerciais que podem ocorrer no mercado *spot*, ou seja, com o GN na custódia do transportador.

A viabilidade e o sucesso de um MCP e do mercado *spot* sob o ponto de vista tributário requerem a observância (i) da simplicidade e da racionalização na exigência do cumprimento de obrigações acessórias, que envolvam a emissão de documentos fiscais e a prestação de informações aos fiscos estaduais; (ii) da neutralidade tributária quanto às operações intermediárias incorridas nas sucessivas comercializações dos direitos, evitando-se acúmulos e estornos indesejáveis de crédito no tributo não cumulativo; (iii) da predominância das relações jurídicas para fins da incidência tributária, ao invés de outros critérios usualmente adotados quando se trata da circulação de mercadorias (como fluxos físicos, por exemplo); e, também, (iv) do desestímulo a operações que apoiem a sua competitividade em mecanismos de planejamento tributário.

Com respeito ao papel do hub virtual na tributação, é primeiro necessário identificar qual é o papel que ele cumprirá dentro do próprio mercado de comercialização e transporte. Neste sentido, poderá ser ele uma contraparte em operações com GN, o que poderá suscitar sua sujeição passiva tributária, ou poderá ser apenas uma plataforma de registro, contabilização e liquidação de operações. Nesta condição, dependendo do tipo de operações que esteja ao seu encargo contabilizar e liquidar, e também das informações a que terá acesso (tais como valores dos contratos da molécula e do preço *spot*), poderá cumprir o papel de entidade colaboradora dos fiscos estaduais, em especial em relação às operações que ocorram no mercado *spot*.

Nos tópicos subsequentes serão abordados alguns aspectos relevantes para a exigência do ICMS, trazendo-os para o contexto do MCP e do mercado *spot*.

Neste sentido serão retomados aspectos da incidência do ICMS na comercialização da mercadoria, bem como os desafios decorrentes da aplicação do instituto da venda à ordem para solucionar os desafios das operações no mercado *spot*. Serão, ainda, abordados os aspectos do Ajuste SINIEF nº 03/2018 que podem merecer alterações para contemplar o desenvolvimento desse mercado. Finalmente, serão feitas algumas recomendações para endereçar os desafios verificados.

- Aspectos Introdutórios da Incidência do ICMS Aplicáveis às Comercializações por Meio do Hub Virtual

O ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal incidente sobre operações de circulação de mercadorias, bem como prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de telecomunicações, nos termos do art. 155, II, da CF. No contexto infraconstitucional, as normas gerais que orientam a incidência do ICMS em âmbito nacional são previstas pela Lei Complementar 87/1996.

No que se refere às operações de circulação de mercadorias, o fato gerador do ICMS ocorre com a efetiva transmissão do direito de propriedade das mercadorias.

O momento em que se considera ocorrido o fato gerador do ICMS é, por excelência, a saída física da mercadoria do estabelecimento vendedor, na forma descrita no art. 12, I, da Lei Complementar 87/1996¹¹⁸.

Ocorre que, muito embora a incidência do ICMS esteja bastante relacionada à movimentação física das mercadorias, há situações específicas, contempladas pela Lei Complementar 87/1996, em que a incidência se dá com a mera transferência de titularidade do produto ou de título que o represente, sem que necessariamente ocorra qualquer entrada ou saída física do estabelecimento vendedor (transmitente do título).

É o que ocorre, por exemplo no art. 12, IV, da Lei Complementar 87/1996:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

A incidência do ICMS nessas operações de compra e venda de mercadorias sem que haja a entrada/saída física do produto do estabelecimento comprador-revendedor será objeto de maiores esclarecimentos a seguir.

- Aspectos Gerais Aplicáveis à Operação de Venda à Ordem

A hipótese de incidência sem a movimentação física da mercadoria no estabelecimento adquirente-revendedor acima identificada é verificada, por exemplo, no instituto da venda à ordem.

A venda à ordem é caracterizada pela sucessiva compra e venda de mercadoria com a sua remessa direta do estabelecimento vendedor original ao adquirente final, sem

¹¹⁸ Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

transitar fisicamente pelo estabelecimento intermediário, que figura como adquirente (quanto à primeira operação comercial) e vendedor (quanto à segunda operação comercial).

A operação de venda à ordem é, portanto, caracterizada por ser uma transação triangular, que envolve duas operações jurídicas de compra e venda de produtos e uma única remessa física. Por se tratar de operação triangular, a venda à ordem tem em sua configuração a participação de três pessoas.

Nesse aspecto, a operação de venda à ordem, tal como é rigidamente regulada, poderá não servir a bem qualificar o possível modelo de comercialização de GN após a transferência da custódia do produto por meio do hub virtual, pois nesse ambiente poderão ocorrer sucessivas transações, o que poderá implicar em mais de três agentes desde a primeira operação de venda do GN até a última, que se encerra com a própria retirada do produto do sistema de gasodutos.

A operação de venda à ordem, como é atualmente regulada, refere-se às situações em que há três pessoas na operação (o agente vendedor inicial; o agente adquirente e revendedor do produto; e o agente comprador final), sendo, portanto, relativamente limitado.

- O Ajuste SINIEF nº 03/2018 no contexto da comercialização do GN por meio do hub virtual

O regime de tributação e de cumprimento de obrigações acessórias atualmente previsto no Ajuste SINIEF nº 03/2018 contempla basicamente operações bilaterais entre vendedor e comprador, de forma a estabelecer a técnica de emissão (i) dos documentos fiscais relativos à venda do GN de acordo com a responsabilidade do transporte por cada um desses agentes, e (ii) do CTe relativo à prestação de serviço de transporte.

De acordo com a atual regulamentação, os documentos fiscais são emitidos basicamente pelo vendedor, pela quantidade e valor do GN efetivamente comercializado e retirado pelo destinatário, tendo por lastro, ainda, o CTe emitido pelo transportador, que deverá ser vinculado aos respectivos documentos fiscais acima (além da própria emissão de NFe sem destaque o ICMS pelo transportador ao seu respectivo contratante).

No âmbito da operação bilateral padrão, tal como concebida pelo Ajuste SINIEF nº 03/2018, tem-se que o próprio CTe a ser emitido pela transportadora do GN deverá estar relacionado à operação de venda do produto, o que denota:

- (i) que o modelo em questão foi concebido para acomodar o modelo de transporte ponto-a-ponto;

- (ii) que o fluxo jurídico de venda do GN seria um referencial importante para definir os pontos de origem e destino do GN para fins de prestação de serviço de transporte; e
- (iii) que o documento fiscal relativo à essa prestação de serviço de transporte (CTe) possuiria estreita relação com as notas fiscais relativas à venda do GN.

Esses elementos em conjunto tendem a não funcionar corretamente na realidade de comercializações de GN por meio de hubs virtuais, pois a localização do vendedor e/ou do comprador do GN pode não ser relevante para definir o montante e/ou a responsabilidade pelo pagamento das tarifas no Modelo de E-S, uma vez que no curso da cadeia de comercialização do produto alguns agentes (especialmente os comercializadores) podem sequer ter capacidade de saída contratada (já que atuam exclusiva ou principalmente na negociação desses produtos, mas não na sua movimentação física ou no seu uso efetivo).

Ademais, em alguns casos (como se verá no mercado de excedentes) a multilateralidade das operações de venda de GN pode inviabilizar por completo o estabelecimento de relações tão estreitas entre vendedor e comprador, de forma que o cruzamento de documentos fiscais pode se revelar inviável do ponto de vista operacional/pragmático.

Deste modo, a adequação normativa do Ajuste SINIEF nº 03/2018 para a realidade de comercialização de GN tratada neste tópico se revela altamente recomendável – se não necessária – para que o mercado se desenvolva/*amadureça* com segurança jurídica e atratividade comercial.

- ICMS nas operações Bilaterais e Anônimas

O mercado *spot* ou de balanceamento é verificado nas negociações realizadas após a transmissão da custódia das moléculas de GN para os gasodutos que compõem o sistema de transporte.

Embora, como dito, o mercado não esteja regulado, fixaram-se premissas em consenso com o CTS, a fim de se analisar que as negociações nesse contexto podem ser divididas **(i)** na celebração de contratos bilaterais ordinários ou **(ii)** no mercado de excedentes, de forma anônima.

- Tributação no Contexto da Celebração de Contratos Bilaterais Ordinários

O mercado representado por relações jurídicas bilaterais ordinárias é aquele em que os agentes celebram contratos de compra e venda das moléculas entre si, e que, por sua vez, podem celebrar tantos outros contratos bilaterais com outros agentes de

acordo com suas demandas, até que se chegue à efetiva retirada do GN por quem detenha esse direito.

Veja-se que, nesse modelo, ocorrem sucessivos negócios jurídicos de compra e venda até a retirada do GN. Assim, a cada operação haveria a incidência do ICMS, gerando débitos e créditos desse imposto, em atenção ao princípio da não-cumulatividade.

Esse modelo de contratação comporta alguma semelhança com as operações de venda à ordem indicadas anteriormente, pois consiste em sucessivas operações de comercialização de um produto (com os respectivos débitos e créditos de ICMS), sem que este ingresse fisicamente no estabelecimento dos respectivos adquirentes-revendedores (fluxo jurídico).

Além disso, um dos pontos de insegurança atualmente identificados na aplicação das regras em vigor às operações de venda à ordem realizadas com mercadorias em geral é a diferença de interpretação entre os Estados para dar relevância ao fluxo físico ou jurídico, tendo em vista a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais. Sendo as alíquotas internas (ou seja, para operações realizadas dentro de um mesmo Estado) geralmente superiores às alíquotas interestaduais, os Estados tendem a desconsiderar o fluxo comercial, implícito.

Com vistas a mitigar esse tipo de controvérsia, bem como para evitar eventuais ineficiências decorrentes de diferenças de alíquotas a depender da localização dos vendedores/compradores, e diante da liquidez desse mercado e das sucessivas compras e vendas que ocorrerão em curto espaço de tempo, reitera-se a necessidade de uniformização de alíquotas por meio de Resolução do Senado Federal na aplicação do instituto da venda à ordem, e de extrair os efeitos do fluxo físico do transporte para a aplicação das normas de incidência.

A unificação da alíquota em operações internas e interestaduais, portanto, acaba sendo um fator importante para a implementação desse modelo de contratação, pois a um lado, será neutra a carga tributária em operações internas e interestaduais, desestimulando o planejamento tributário, por outro evitará o acúmulo de créditos que gera ineficiência tributária, mitigando, ainda infundáveis discussões entre os fiscos estaduais e os contribuintes sobre a prevalência do fluxo físico ou jurídico do GN (que ocorrem, por exemplo, nos casos de venda à ordem), uma vez que estes nem sempre coincidirão.

Implementada a unificação das alíquotas, as sucessivas operações comerciais que se verifiquem em ambiente de custódia do GN com o transportador se sujeitarão ao ICMS, ensejando débitos e créditos, respectivamente, aos vendedores e aos compradores da molécula.

Nesse contexto, a incidência do ICMS decorrente das operações que se derem no ambiente de custódia terá esses elementos:

- Sujeito Ativo: Estado em que se encontra o vendedor de cada operação.
- Sujeito Passivo: o vendedor de cada operação.
- Base de Cálculo: montante pelo qual o GN é vendido (em cada operação segregada).
- Alíquota: alíquota única definida em Resolução do Senado Federal.
- Crédito: Há possibilidade de registro de créditos relativos ao montante de ICMS recolhido na operação anterior, viabilizando a não-cumulatividade na cadeia.

A par disso, o mercado formado por contratos bilaterais ordinários demandará regulamentação para operacionalizar as obrigações acessórias, uma vez que estas tendem a ser complexas diante das diversas negociações que possivelmente acontecerão.

As regras previstas para venda à ordem, por exemplo, não são perfeitamente aplicáveis ao mercado de GN, pois são restritas ao cenário em que há apenas três agentes interagindo na operação, comportando também a noção estática de transporte ponto-a-ponto (e não o Modelo de E-S).

Nesse aspecto, a implementação adequada desse modelo de comercialização poderá ser melhor viabilizada mediante a conformação das disposições do Ajuste SINIEF nº 03/2018 ao Modelo de E-S, bem como à possibilidade de haver múltiplos agentes na cadeia de comercialização do GN.

Após o amadurecimento do mercado, pode-se cogitar a implementação de um sistema em que as transações intermediárias ocorridas no Hub Virtual sejam desoneradas, restando tributadas apenas as transações finais. Nesse caso, o ICMS seria atribuído ao Estado em que ocorre a injeção do GN, garantindo-se o registro de créditos pelo vendedor do GN.

- Tributação no Contexto do Mercado de Excedentes

O mercado de excedentes decorre do desbalanceamento entre a oferta e a demanda do GN injetado no sistema de transporte. Isso porque, devido aos aspectos físicos da molécula de GN, a injeção feita pelos carregadores que detêm capacidade de entrada pode ser superior ao montante efetivamente contratado de saída, assim como as retiradas podem ser inferiores ao previsto no contrato.

Assim, se não é perfeito o pareamento de entradas e saídas, há o desbalanceamento

que estimula o mercado de excedentes por meio do hub virtual.

Conforme premissas fixadas, assume-se que o funcionamento se dê da forma a seguir.

- Após certo período de operações sucessivas, o gestor do sistema contabilizará todas as entradas e saídas a fim de verificar quais carregadores encontram-se em posição credora (injeção superior às demandas de saída, ou retirada inferior às contratadas) e quais estão em posição devedora (injeção inferior às saídas ou retiradas superiores às contratadas).

Após a liquidação financeira de todos os contratos, o agente gestor do sistema viabilizará os pagamentos e recebimentos (espécie de *repasses*) entre os carregadores.

- Quando houver grande interação de agentes distintos, essa liquidação será realizada de maneira multilateral, chegando-se à impossibilidade de estabelecer bilateralidades nessas operações. Nesse caso, as posições devedora e credora podem ser multilaterais / anônimas, devido à impossibilidade e inviabilidade de identificação dos carregadores contratantes.

Nesse caso, a análise da incidência tributária demandará a definição por normas regulatórias. Assumindo-se as premissas gerais acima, o Consultor entende que a tributação por saldos no fechamento de determinados períodos seria adequada, atribuindo-se a sujeição ativa ao Estado em que está localizado o carregador vendedor, garantindo-se o registro de créditos em virtude da não-cumulatividade.

Poderá haver instituições financeiras envolvidas para auxiliar na operacionalização do processo de liquidação financeira e acertos entre carregadores, viabilizando o mercado de excedentes.

Atualmente, não há regulamentação específica do mercado de excedentes para o setor de GN, mas já existe tal regulamentação em outros mercados que lidam com a sobra de mercadorias comercializadas em sistemas. É o caso do setor elétrico, em que há a contabilização da posição dos agentes que interagem no sistema (credores ou devedores) e a consequente liquidação com base no valor líquido resultante dessas posições.

Na hipótese desse regime ser aplicado ao mercado de GN, a recomendação seria de haver a incidência do ICMS sobre o valor líquido de GN comercializado no sistema, sendo a responsabilidade pelo recolhimento do imposto atribuída ao carregador que estiver em situação credora, sendo tal recolhimento efetuado para o seu respectivo Estado. Esta regulamentação depende de edição de Convênio ICMS.

Isso porque, considerando a situação credora, pode-se presumir que a circulação

jurídica do excedente partiu daquele carregador, situado em determinado Estado (sujeito ativo dessa parcela de ICMS).

Por outro lado, presume-se que o carregador com posição devedora seria o tomador do GN (injetado pelo carregador em posição credora) e, na condição de tomador (que há de pagar o preço do GN adquirido para suprir a sua posição devedora), esse agente teria o direito de registrar créditos de ICMS decorrentes de tal aquisição, conforme o regime da não-cumulatividade aplicável a esse imposto.

Desse modo e em resumo, o agente em posição credora deveria recolher o ICMS para o Estado de sua localização, enquanto que o agente em posição devedora deveria pagar o preço do GN adquirido e lhe seria autorizado o registro de créditos de ICMS por tal aquisição.

Note-se que a uniformização de alíquotas mencionada acima é também relevante para superar a complexidade de se identificar a origem do GN excedente vendido e quem são os respectivos compradores, já que, em princípio, essas informações são necessárias para definir a alíquota aplicável.

Isso se dá em razão da multiplicidade de alíquotas existentes no cenário atual, que dificultaria – ou até impossibilitaria – o recolhimento do ICMS nesse modelo de mercado de excedentes.

Em resumo, no mercado de excedentes, a incidência do ICMS se dará com base nos seguintes aspectos:

- Sujeito Ativo: Estado em que se encontra o carregador em situação positiva;
- Sujeito Passivo: recomenda-se que seja o carregador da injeção, em situação positiva, para viabilizar a utilização dos créditos relativos à produção, à importação e ao transporte de GN, evitando a cumulatividade do ICMS na cadeia;
- Base de Cálculo: valor líquido do GN excedente comercializado;
- Alíquota: alíquota única definida em Resolução do Senado Federal.
- Crédito: Haveria a possibilidade de registro de créditos relativos ao montante de ICMS incidente na aquisição do GN pelo agente em posição devedora, viabilizando a não-cumulatividade na cadeia.

Diante do exposto, verifica-se que haveria duas técnicas distintas de incidência do ICMS no contexto do mercado *spot* ou de balanceamento, a depender do tipo de negociação: contratos bilaterais ordinários ou mercado de excedentes / contratos

anônimos.

Ressalte-se que essas sugestões podem ser cumuladas, caso os dois tipos de contratação venham a ocorrer na prática. Além disso, a uniformização da alíquota incidente sobre prestações e operações relativas ao GN é fundamental para viabilizar o Hub Virtual.

- **Conclusões do Consultor**

Tendo por base o quanto exposto, conclui o consultor:

- Deve ser definida a abrangência do conceito de hub virtual, bem como qual agente se incumbirá de sua administração. Se será apenas uma plataforma de registro e contabilização de operações, ou também de liquidação. Além disto, quais operações estarão a cargo de registro no hub virtual, se apenas as operações de comercialização da molécula/título que a represente, operações de transporte ou, ainda, operações envolvendo contratos financeiros tendo o GN por ativo subjacente;
- As transações que possam vir a ser realizadas em bolsa ou balcão organizado que não tem por liquidação a tradição da molécula (liquidação física), consistem em operações cuja essência é financeira. São operações com contratos de futuros e derivativos, que poderão ter o GN como ativo subjacente, consistindo em operações qualificadas como de mercado de renda variável, cujo regramento é previsto nos arts. 72 e 74 a 77 da Lei 8.981/1995. Essas transações não têm relevância para o ICMS;
- As operações que têm relevância para o ICMS são aquelas que envolvem a liquidação física, com a tradição da molécula ou de título que a represente;
- O mercado ora analisado *spot* ou de balanceamento é verificado nas negociações realizadas após a transmissão da custódia das moléculas para os gasodutos que compõem o sistema de transporte de GN;
- A definição do tratamento tributário não pode prescindir da definitiva regulação da matéria e do desenho final do funcionamento do mercado, os quais ainda não existem;
- Para fins do presente trabalho, definiram-se em conjunto, como premissa, que as transações podem ser divididas em: (i) sucessivas operações comerciais bilaterais, que se sujeitarão ao ICMS, ensejando débitos e créditos, respectivamente, aos compradores e vendedores em

ambiente de custódia; (ii) no mercado de excedentes, ou *spot*, recomendando-se para esta situação regime de incidência do ICMS sobre o valor líquido do GN comercializado no sistema, sendo a responsabilidade pelo recolhimento do imposto atribuída ao carregador que estiver em situação credora e o recolhimento efetuado ao seu respectivo Estado, gerando-se crédito aos carregadores em posição devedora;

- Quanto à comercialização do GN por meio de contratos bilaterais no hub virtual, propõe o Consultor a adequação normativa do Ajuste SINIEF nº 03/2018 para a nova realidade, afim de que se permita o desenvolvimento e o amadurecimento do mercado com segurança jurídica e atratividade comercial;
- Quanto à comercialização feita por meio de transações anônimas no Hub Virtual, recomenda-se a regulamentação por Convênio ICMS acerca da incidência do ICMS sobre valores de posição vendida e tomada de créditos para as posições compradas, com respectivas emissões de documentos fiscais;
- Reitera-se a necessidade de uniformização das alíquotas do ICMS por meio de Resolução do Senado Federal.

6.1.11 REIDI E OUTROS REGIMES ESPECIAIS DE INCENTIVO TRIBUTÁRIO

- Introdução

Da mesma forma como apontado quanto ao tópico anterior, os aspectos relativos à fruição do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (“REIDI”) no contexto da indústria do GN foram abordados pela iniciativa *Gás para Crescer* como um tema não aprofundado que depende de subsídio por parte de outros subcomitês.

O tópico foi retratado pelo Relatório SC05 da seguinte maneira:

O REIDI foi criado com o intuito de facilitar o desenvolvimento de projetos de infraestrutura através da suspensão da Contribuição para o PIS/COFINS incidentes na aquisição e aluguel de bens e contratação de serviços destinados ao ativo imobilizado de tais empreendimentos. A fruição do benefício está condicionada à habilitação perante órgãos ministeriais, agências reguladoras e Secretaria da Receita Federal do Brasil. Em se tratando de um processo que compreende diversos órgãos, com múltiplas exigências, a consecução dos passos toma um tempo considerável, o que acaba por trazer impactos financeiros ao projeto. Tendo em vista que sua fruição, prospectiva, só

abrange serviços tomados e bens adquiridos após a publicação do Ato Declaratório Executivo expedido pela RFB, temos que parte dos serviços acaba por ser faturada com a incidência destas contribuições, o que torna o incentivo, na prática, ineficaz.

Para tanto, foram apresentadas as seguintes soluções pelo Relatório SC05:

Os membros do SC05 discutiram, de forma genérica, algumas propostas para aprimorar o REIDI. Todavia, não foi possível consolidar sugestões até a data de encerramento dessa fase da iniciativa Gás para Crescer.

Preliminarmente foram apresentadas duas propostas, as quais carecem de maior aprofundamento em função da ausência de consenso sobre o assunto e da maturidade da proposta. São elas:

a) Inclusão de artigos no Decreto nº 6.144/07, de forma a permitir a fruição imediata do REIDI até que a habilitação seja expedida, ficando sujeita à homologação ulterior.

b) Inclusão, no mesmo diploma legal, de compensação imediata, por meio da sistemática já existente, ao titular da obra de infraestrutura das contribuições de PIS/Cofins pagas até o momento da publicação da respectiva habilitação.

- Comentários do Consultor

Inicialmente, é importante destacar que atualmente não existe uma norma consolidadora (ou mesmo um conjunto esparso de normas tributárias) que incentive, de forma holística, a realização de investimentos em projetos de infraestrutura relacionados à indústria do GN que contemplem todas as suas atividades econômicas, como a produção, importação, exportação, venda, processamento, transporte, carregamento, estocagem, liquefação, regaseificação, tratamento, distribuição, dentre outras.

Nesse sentido, o ordenamento jurídico atual acaba por tratar, em alguns casos específicos e limitados, sobre apenas algumas atividades isoladas da cadeia de valor do GN, não estimulando, portanto, a implementação plena de infraestruturas que compreendam todas as atividades relacionadas ao GN.

No que tange aos projetos de infraestrutura ligados às atividades econômicas desempenhadas pela indústria do GN, dentre as diversas atividades necessárias para a expansão deste mercado que não se encontram devidamente incentivadas destacam-se, a título exemplificativo: (i) a construção de plantas para liquefação ou terminais de regaseificação de GNL; (ii) a instalação de dutos para escoamento e transporte de GN; (iii) a implantação de terminais para armazenagem para operações de exportação ou importação; (iv) o desenvolvimento de estrutura para distribuição do GN, dentre outras atividades possíveis.

É importante traçar um breve paralelo entre a regulamentação atual dos benefícios fiscais vigentes para os ativos relacionados às principais atividades econômicas previstas na Lei do Gás *vis à vis* as lacunas e a ausência de incentivos tributários para a implantação e modernização destes ativos tão necessários para fortalecer/desenvolver a indústria do GN brasileiro, fomentando suas atividades econômicas regulares. Entende-se que este paralelo se faz importante para viabilizar uma análise aprofundada e comparativa sobre o assunto.

A legislação aduaneira, por exemplo, prevê de forma geral uma hipótese específica de admissão temporária com a suspensão total dos tributos federais para a importação de bens estrangeiros destinados à utilização econômica para as atividades de transporte, movimentação, transferência, armazenamento ou regaseificação de GNL, nos termos do art. 376, I, 'b'¹¹⁹ do Regulamento Aduaneiro.

Entretanto, esse regime de importação incentivado contempla somente algumas atividades exercidas na indústria do GN, uma vez que não abrange, por exemplo, as atividades de liquefação ou de tratamento de GN.

Embora os ativos necessários para a atividade de liquefação não tenham sido contemplados pelo benefício fiscal, essa atividade é estratégica para viabilizar a realização de operações de exportação de GN produzido no país, assim como para facilitar o acondicionamento do GN para posterior utilização no mercado brasileiro.

No que se refere ao Regime Aduaneiro Especial de Utilização Econômica destinado a Bens a serem Utilizados nas Atividades de Exploração, Desenvolvimento e Produção de Petróleo e de Gás Natural sob Controle Informatizado do Sistema Público de Escrituração Digital ("REPETRO-SPED"), tem-se que seu âmbito de aplicação também não contempla os ativos necessários para as atividades de armazenagem, tratamento, liquefação e regaseificação de GN/GNL, mas apenas aqueles para a fase de exploração e produção do GN.

Além dos incentivos tributários acima, cumpre ainda destacar o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária ("REPORTO"), o qual, como o próprio nome diz, visa fomentar investimentos para modernização e para a ampliação da estrutura portuária brasileira.

Ocorre que o REPORTO é aplicável às importações e aquisições locais de alguns bens específicos previstos em uma lista¹²⁰ bastante restritiva, de modo que as partes e peças relacionadas aos dutos de escoamento e transporte do GN, bem como de

¹¹⁹ Art. 376. O disposto no art. 373 não se aplica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 79, parágrafo único, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001, art. 13):

I - até 31 de dezembro de 2040:

(...)

b) aos bens destinados às atividades de transporte, movimentação, transferência, armazenamento ou regaseificação de gás natural liquefeito, constantes de relação a ser estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; e

¹²⁰ A lista de bens passíveis de fruição do REPORTO atualmente está prevista no Decreto 6.582/2008.

outros produtos relacionados, não podem ser beneficiadas atualmente pelo regime, ainda que tais gasodutos de escoamento sejam interligados a terminais localizados em áreas portuárias.

A revisão dos bens passíveis de fruição do REPORTO contribuiria para a ampliação do âmbito de aplicação do regime, viabilizando mais investimentos na infraestrutura necessária para o setor de GN e maior integração logística, reduzindo eventuais gargalos operacionais, atraindo mais agentes para o mercado e reduzindo o custo agregado à molécula.

Em relação ao REIDI, atualmente a legislação autoriza a fruição do referido benefício fiscal somente para alguns tipos de projetos de infraestrutura específicos como, por exemplo, transporte, portos e energia, incluindo algumas poucas atividades relacionadas à indústria do GN, quais sejam, as atividades de produção e de processamento. As atividades de escoamento e transporte de GN também são passíveis de fruição do REIDI¹²¹.

A limitação da aplicação do REIDI para todos os demais projetos de infraestrutura necessários para o desenvolvimento da indústria do GN no Brasil (como para plantas de liquefação e terminais de regaseificação), cuja atratividade é estratégica para um maior acesso/compartilhamento de infraestruturas e agentes de mercado, resulta em efeitos negativos para o setor, pois prestigia o monopólio/concentração de atividades em um único (ou poucos) agentes de mercado, gerando ineficiências e maiores custos agregados à cadeia de valor do GN.

Destaca-se que essa ampliação do REIDI poderia ser feita por meio da edição de Decreto a ser editado pelo Poder Executivo, alterando o Decreto 6.144/2007, assim como pela expedição das demais outras normas regulatórias necessárias para a expedição da Portaria de enquadramento do projeto no REIDI pelos respectivos Ministérios e/ou agências reguladoras.

Dessa forma, verifica-se que há diversos regimes especiais de tributação específicos para algumas atividades e que alcançam de forma lateral e controversa os investimentos relacionados à indústria do GN, de modo que nem todas as atividades realizadas na cadeia de valor desse produto estão amparadas por incentivos e, tampouco, de uma forma sistemática e de clara interpretação.

O Consultor propõe que seja feita uma reflexão sobre a criação de um único regime de tributação que concentre os incentivos para todas as atividades da cadeia de valor do GN previstas na Lei do Gás, contemplando tanto a implantação definitiva de projetos (como é da essência do REIDI e do REPORTO), quanto a importação de bens para a utilização econômica temporária (como é o caso da admissão temporária, inclusive no âmbito do REPETRO-SPED).

¹²¹ Nesse sentido, faz-se referência à Portaria MME nº 404/2009.

Esse novo regime, que poderia ser denominado de *REGÁS*, compreenderia a suspensão/isenção ou aplicação de alíquota zero sobre os bens importados ou adquiridos localmente para operações/a implementação de projetos que envolvam as atividades previstas na Lei do Gás, como produção, processamento, transporte, distribuição, escoamento, estocagem, liquefação, regaseificação, etc..

Trata-se de indústria cujo desenvolvimento envolve investimentos de capital intensivo, de modo que a criação de um único regime tributário especial para todas as atividades permitiria maior viabilidade econômica e jurídica para o desenvolvimento da indústria do GN, facilitando inclusive a sinergia entre os agentes desse mercado.

No âmbito estadual se observa situação semelhante, uma vez que, a par de regimes tributários especiais concedidos especificamente por algumas Unidades da Federação.

No âmbito nacional há basicamente um único regime desonerativo (parcial) aplicável para as atividades de exploração, desenvolvimento e produção de GN, qual seja o REPETRO-SPED, instituído pelo Convênio ICMS nº 03/2018.

Considerando o impacto do ICMS nas aquisições de bens do ativo permanente, a recomendação é que os Estados contribuam com a viabilização dos investimentos por meio de medidas desonerativas para a implementação de projetos para o desenvolvimento das demais atividades relativas à indústria do GN, preferencialmente por meio da criação de um único regime diferenciado de tributação, de forma semelhante à proposta em nível federal (relativa ao *REGÁS*).

A par do acima exposto e no que tange à alternativa **(a)** apresentada pelo Relatório SC05 quanto ao REIDI, entende-se que a proposta é adequada, uma vez que a permissão da fruição imediata do REIDI até que a habilitação pela RFB seja expedida resolveria um dos principais gargalos atuais, que é o tempo necessário para completar todo o procedimento burocrático para a utilização do incentivo.

Destaca-se que, no passado, a legislação adotava como critério temporal a publicação do ato de enquadramento do projeto no REIDI, sendo que, de fato, esse critério pode ser entendido como uma solução intermediária a possibilitar a fruição integral do benefício antes de todo o procedimento de habilitação da empresa perante a RFB.

Com vistas a aumentar a possibilidade de aceitação dessa nova sistemática, poderia ser cogitada, na norma que permitir a fruição do regime após a publicação do ato de enquadramento do projeto pelas autoridades competentes, a obrigatoriedade de apresentação de eventuais termos de responsabilidade ou de garantia dos tributos suspensos, tal como ocorre em diversos regimes aduaneiros especiais previstos na importação de bens.

É importante ressaltar que a implementação dessa solução demandaria a edição de Lei para alterar o art. 5º da Lei 11.488, de 15/06/2007, a fim de prever que o benefício poderá ser usufruído em momento anterior à habilitação, ou seja, desde a publicação do ato de enquadramento ao REIDI, tal como era previsto na redação originária da norma.

Por fim, a implementação dessa alteração também demandaria certos ajustes na legislação que rege as obrigações acessórias atreladas ao REIDI, tais como os dispositivos que determinam a indicação do ato concessório nas notas fiscais emitidas vinculadas ao regime.

Quanto à proposta **(b)** apresentada pelo Relatório SC05, entende-se pela sua adequação para a redução dos impactos relacionados à ineficiência decorrente da definição legal do termo inicial para a fruição do regime (publicação da habilitação pela RFB), entretanto, a alternativa **(a)** é mais efetiva para corrigir as eventuais distorções.

De todo modo, a implementação dessa solução também dependeria da edição de Lei ordinária federal que alterasse os critérios temporais de creditamento e compensação do PIS e da COFINS quando relativas a projetos amparados pelo REIDI.

- **Conclusões do Consultor**

Assim, propõe o Consultor:

- A adoção de uma abordagem mais sistemática e holística quanto aos regimes tributários necessários para o investimento de capital necessários ao desenvolvimento da indústria do GN, especialmente para a criação de um regime especial aduaneiro e tributário único – *REGÁS* – que contemple todas as atividades previstas na Lei do Gás;
- Alternativamente à criação de um único regime especial aduaneiro e tributário para as atividades da indústria do GN, a extensão de benefícios fiscais já previstos para outras atividades relevantes do setor que ainda não se encontram contempladas, por meio:
 - Da edição de Decretos do Poder Executivo para (i) estender o regime de admissão temporária com suspensão total dos tributos federais para os bens destinados à atividade de tratamento e liquefação de GN, (ii) atualizar a lista de bens admissíveis no REPORTO, e (iii) estender os benefícios do REIDI para as atividades de liquefação e transporte de GN e de regaseificação de GNL;
- Alternativamente, a criação de um único regime especial aduaneiro e tributário para as atividades da indústria do GN;

- A edição de lei ordinária federal para alterar a Lei 11.488/2007 para viabilizar a utilização do REIDI antes da habilitação pela RFB, ainda que sob condição e ulterior homologação, na forma apresentada pela alternativa **(a)** do Relatório SC05; ou
- Alternativamente, a edição de lei ordinária federal para alterar a forma de registro de créditos de PIS e COFINS nas aquisições realizadas no contexto de projetos de infraestrutura amparados pelo REIDI, conforme alternativa **(b)** do Relatório SC05.

6.2. ASPECTOS IDENTIFICADOS PELO CONSULTOR – PROJETO META

6.2.1 IMUNIDADE CONSTITUCIONAL PARA FINS DE ISS NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS RELACIONADAS AO GN

- Introdução

O art. 155, §3º, da CF¹²² estabelece imunidade parcial para a incidência de impostos sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, combustíveis e minerais brasileiros, estabelecendo que os únicos impostos passíveis de incidência sejam o ICMS, o II e o IE.

Diante de tal previsão, surge a controvérsia quanto à constitucionalidade da incidência do ISS sobre prestações de serviços relacionadas aos setores de energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, combustíveis e minerais. Considerando que o GN é um combustível, a controvérsia também se aplicaria aos serviços relacionados à sua indústria/mercado.

Mais especificamente, o cerne da controvérsia está pautado na delimitação do alcance da expressão *operações relativas a*, prevista no texto constitucional.

De um lado, os Municípios sustentam que a imunidade constitucional (i) não poderia ser interpretada de forma ampla e irrestrita e que (ii) seu âmbito de aplicação envolveria exclusivamente obrigações de *dar* (entrega das mercadorias) e não obrigações de *fazer*.

Por outro lado, os contribuintes sustentam que essa imunidade deve ser interpretada

¹²² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

amplamente a fim de atender à intenção do legislador constitucional, devendo abarcar todos os negócios jurídicos direta ou indiretamente relacionados às atividades exercidas pelos setores referidos no art. 155, §3º, da CF.

Ainda que não tenham sido identificados precedentes em que se tenha analisado especificamente a aplicação da referida imunidade aos serviços relacionados à indústria do GN, a interpretação da norma imunizante atualmente adotada pelos Tribunais Superiores¹²³, quando do julgamento de serviços relativos à energia elétrica, poderia ser aplicada ao GN – em qualquer dos seus estados físicos –, conduzindo ao entendimento pela impossibilidade de imposição do ISS a quaisquer prestações de serviço relativas às atividades realizadas na cadeia do GN.

Vale destacar, ainda, a existência de precedente do STJ¹²⁴ em que o Tribunal se baseou no §3º do art. 155 da CF para afastar a incidência do ISS sobre os serviços de entrega a domicílio e transporte intramunicipal de Gás Liquefeito de Petróleo (“GLP”), sob o fundamento de que tais serviços seriam inerentes à operação mercantil de fornecimento do GLP.

Contudo, a lei complementar que rege a instituição do ISS (Lei Complementar 116/2003) não faz qualquer restrição à incidência do referido imposto nas prestações de serviço realizadas no contexto de qualquer dos setores da economia indicados no §3º do art. 155 da CF, resultando na cobrança do imposto pelos Municípios de forma geral e irrestrita.

Tendo em vista a existência de precedentes favoráveis aos contribuintes relativos à energia elétrica, a ausência de disposição específica na Lei Complementar 116/2003 quanto ao §3º do art. 155 da CF, a ausência de pacificação da questão e a indefinição quanto aos limites da referida imunidade, está-se diante de ponto de insegurança ao desenvolvimento do mercado do GN que, em alguns casos, pode contribuir direta ou indiretamente para um desequilíbrio concorrencial entre os agentes do setor.

- Comentários do Consultor

A solução apresentada para essa controvérsia se relaciona à edição de lei complementar para esclarecer/reproduzir o limite da imunidade constitucional na Lei Complementar 116/2003.

A CF prevê um rol de matérias específicas que devem ser tratadas por leis complementares, sendo que qualquer tratamento por ato normativo diferente implicaria em vício de inconstitucionalidade formal. Sob a ótica tributária, são reservadas à lei complementar as matérias previstas no art. 146 da CF, dentre as quais se encontra a disposição sobre conflitos de competência entre entes

¹²³ Veja-se, nesse sentido, o Ag.Rg. no Recurso Extraordinário nº 603.281/RN, a decisão monocrática no Recurso Extraordinário nº 354.016, o Agravo em Recurso Especial nº 44.493/RN. Há também decisões de segunda instância em Tribunais de Justiça.

¹²⁴ Recurso Especial nº 612.490/MA, julgado em 19 de junho de 2008.

tributantes, a regulação de limitações constitucionais ao poder de tributar e a edição de normas gerais em matéria tributária.

Nesse contexto, a Lei Complementar 116/2003 é o ato normativo que dispõe sobre normas gerais relativas ao ISS, responsável inclusive pela definição dos serviços que podem ser sujeitos à incidência do imposto (o qual deverá ser instituído formalmente por cada Município respectivo).

A Lei Complementar 116/2003, portanto, é o principal ato normativo que delimita a competência tributária do ISS aos Municípios à luz da CF, representando um limite objetivo aos Municípios, que não podem editar normas que excedam as balizas fixadas pela Lei Complementar (especialmente quanto aos serviços tributáveis).

Com efeito, a própria Lei Complementar 116/2003 dispõe, em seu art. 2º, sobre hipóteses de não incidência do ISS, tais como as exportações, as prestações de serviço em relações de emprego e o valor intermediado em mercado de títulos e valores mobiliários.

Diante da controvérsia apresentada acima, entende-se que a solução proposta envolve a edição de lei complementar para alterar a redação da Lei Complementar 116/2003, a fim de deixar expressa a não incidência do ISS sobre toda e qualquer prestação de serviço relacionada aos setores de energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, combustíveis e minerais brasileiros, em estrita observância à norma constitucional do art. 155, §3º, da CF.

O presente ponto se aplica às atividades de regaseificação, liquefação, processamento, tratamento, transporte intramunicipal, escoamento, acondicionamento e estocagem.

- **Conclusões do Consultor**

Assim, propõe o Consultor:

- A edição de lei complementar para alterar a Lei Complementar 116/2003, a fim de constar expressamente a não incidência do ISS sobre qualquer prestação de serviço relacionada aos setores de energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, combustíveis e minerais brasileiros, em atenção ao art. 155, §3º, da CF;
- Após essa alteração legislativa, os Municípios deverão atualizar as suas normas internas do ISS para contemplar essa hipótese de não incidência.

6.2.2 CUMULATIVIDADE NA CADEIA DE GN-ENERGIA ELÉTRICA

- **Introdução**

O ICMS é um imposto orientado pelo princípio da não-cumulatividade, por meio do qual a legislação prevê mecanismos de compensação do tributo incidente nas diversas etapas da cadeia de produção e comercialização de mercadorias, visando à distribuição da carga tributária entre tais etapas e a mitigação do efeito *cascata*, no qual o tributo incide sobre ele mesmo no decorrer da cadeia de fornecimento.

Contudo, esse princípio admite algumas exceções, tal como os casos em que a saída subsequente da mercadoria é sujeita a isenção ou não incidência, nos termos do art. 155, §2º, II, da CF. Nesses casos, a manutenção de créditos somente será permitida se houver lei ordinária autorizativa.

Ainda assim, na cadeia de geração/comercialização de energia elétrica a partir de GN, verificam-se duas hipóteses que vão de encontro a esta sistemática, quais sejam o acúmulo ou o estorno de créditos de ICMS.

Em relação ao acúmulo de créditos, ele se dá, principalmente, em razão de as legislações estaduais geralmente atribuírem às distribuidoras de energia elétrica a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente em toda a cadeia de fornecimento da energia elétrica, na qualidade de substitutas tributárias. Nesses casos, as Usinas Termoelétricas (“UTE”) não destacam o ICMS nas suas operações de saída, embora possam manter os créditos fiscais relativos à aquisição do GN/GNL.

Assim, tendo em vista a incidência de ICMS nas operações de venda de GN para as UTEs, com a possibilidade de registro dos respectivos créditos por elas, a ausência de débitos nas operações de saída de energia elétrica resulta em acúmulo de créditos do ICMS.

Embora o ICMS destacado nas aquisições de GN pelas UTEs seja, em tese, recuperável, a ausência de operações subsequentes tributáveis pelo imposto estadual impossibilita a compensação dos créditos registrados e, portanto, a aplicação da norma da não-cumulatividade.

Esse acúmulo de créditos acaba por representar um ônus na cadeia de geração de energia elétrica, justamente por neutralizar os efeitos da não-cumulatividade, de modo que o montante do ICMS não compensado acaba se tornando um custo que é repassado no preço da energia elétrica, que, em geral, já possui uma alta carga tributária no consumo.

O estorno de créditos, por sua vez, ocorre nas hipóteses em que os créditos registrados por um agente, em razão de a operação anterior da cadeia ter sido sujeita à incidência do ICMS, deverem ser cancelados. Assim, o ICMS incidente na operação anterior se torna completamente irrecuperável, representando custo direto às operações subsequentes.

Especificamente quanto à indústria do GN, as saídas interestaduais de energia

elétrica das UTEs frequentemente implicam a exigência de estorno dos créditos registrados nas operações anteriores pelos Estados, em razão da sua não sujeição ao ICMS tendo em vista o princípio do destino consagrado na imunidade prevista pelo art. 155, §2º, X, 'b', da CF¹²⁵.

Apesar de não ser a regra, alguns Estados autorizam a manutenção dos créditos relativos à aquisição do GN nessas operações interestaduais envolvendo energia elétrica, como é o caso do Estado de São Paulo.

Em decorrência do posicionamento atualmente adotado pelo STF¹²⁶, entende-se que o ICMS é devido ao Estado de consumo/destinatário da energia elétrica, de modo que ainda que o Estado de origem autorize a manutenção dos créditos relativos às operações anteriores, as UTEs continuariam acumulando créditos no caso de não haver previsão legal para o Estado de consumo autorizar a compensação de tais créditos com o ICMS devido na entrada da energia em seu território.

Problemática semelhante se observa nas cadeias em que o GN é utilizado como combustível para o refino de petróleo, cujos derivados estão sujeitos ao princípio do destino de forma análoga à energia elétrica, podendo representar, então, um elemento de cumulatividade na cadeia.

Sendo a termoeletricidade a âncora com maior impacto para a alteração dos atuais níveis de utilização do GN no mercado brasileiro, percebe-se a relevância desta controvérsia no cenário atual em que se busca o desenvolvimento da indústria do GN.

Isto porque, o GN é o mais relevante insumo na cadeia termoeletricidade, implicando esta controvérsia em um substancial impacto no custo da energia, fazendo-a menos competitiva em relação às energias hidrelétrica, solar e eólica. Este impacto decorre justamente da ausência de mecanismos eficientes e gerais para se implementar, nesta cadeia, a não-cumulatividade do tributo.

A planilha contida no Anexo I-C contém a demonstração do impacto da cumulatividade do ICMS nas operações com UTE.

- Comentários do Consultor

A pacificação da questão relativa à cumulatividade na cadeia de fornecimento do GN

¹²⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

X - não incidirá:

(...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

¹²⁶ Nesse sentido, destacam-se os seguintes precedentes: RE nº 198.088-5/SP; AgRg no Agravo de Instrumento nº 550.643/RJ; AgRg no RE 1.055.486/RS.

deve contar com esforços no âmbito dos Estados, entes competentes para a cobrança do ICMS.

Para que haja neutralidade na incidência do ICMS na cadeia de fornecimento do GN para geração de energia elétrica, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, é necessária a adequação das legislações estaduais com vistas a minimizar o acúmulo e o estorno de créditos.

A solução mais adequada para mitigar a ineficiência tributária de tornar o ICMS cumulativo na cadeia envolve a desoneração do imposto nas sucessivas operações, internas e interestaduais, de venda e transporte do GN, tendo em vista a saída de GN para UTEs, compatibilizando-se assim o regime de incidência do ICMS sobre o GN com o regime de incidência do ICMS sobre a energia.

Assim, propõe-se a edição de lei complementar ou de Convênio entre os Estados no âmbito do CONFAZ para implementar o benefício fiscal de isenção nas sucessivas saídas com GN (internas e interestaduais) quando destinado a UTEs, com manutenção do crédito registrado na operação anterior.

O mesmo regime também deve ser aplicável às prestações de serviço de transporte do GN, recuperando-se, pela incidência do ICMS no consumo da energia, todo o ICMS incidente na cadeia.

No que se refere ao acúmulo de créditos decorrentes da atribuição de responsabilidade por substituição tributária às distribuidoras de energia elétrica, uma outra proposta relevante é promover alterações nas legislações estaduais a fim de se permitir a transferência dos créditos registrados pelas UTEs e pelos produtores/importadores de GN destinado às UTEs e às distribuidoras de energia elétrica (substitutas tributárias).

Essa solução equalizaria a quebra da não-cumulatividade na cadeia, pois possibilitaria a compensação dos créditos registrados pelas UTEs na aquisição do GN com os débitos das distribuidoras nas saídas de energia elétrica, mitigando os efeitos do acúmulo de crédito.

Nas operações interestaduais envolvendo energia elétrica em que o ICMS é devido ao Estado de destino (princípio do destino) também seria importante a edição de lei complementar para determinar que (i) o Estado de origem autorize a manutenção do crédito relativo às operações anteriores e (ii) o Estado de destino/consumo da energia autorize a compensação desses créditos com o ICMS devido na entrada da energia em seu território.

Com a implementação das propostas acima, será mitigada a cumulatividade do ICMS ora referida, tornando-o não-cumulativo no decorrer da cadeia de fornecimento do GN, reduzindo os custos embutidos no preço da energia elétrica advinda de UTEs, o

que, por via de consequência, favorecerá a utilização de GN para geração de energia elétrica.

- **Conclusões do Consultor**

Assim, propõe o consultor:

- A edição de lei complementar ou de Convênio no âmbito do CONFAZ com vistas a conceder o benefício fiscal da isenção nas sucessivas saídas e prestações de serviço de transporte internas e interestaduais com GN destinado a UTEs, com previsão de manutenção do crédito registrado na operação anterior;
- A viabilização de alterações nas legislações estaduais a fim de se permitir a transferência de créditos registrados pelas UTEs, produtoras e transportadoras às distribuidoras de energia elétrica;
- A edição de lei complementar para determinar que, em operações interestaduais, o Estado de origem autorize a manutenção do crédito registrado em operações anteriores e o Estado de destino da energia elétrica autorize a compensação desses créditos com o débito de ICMS devido por ocasião da entrada da energia em seu território.

6.2.3 ELEMENTOS DE EXCESSIVA COMPLEXIDADE RELATIVOS AO ICMS

- **Introdução**

Este item final do RTP5 visa a refletir o que o Consultor apurou com a elaboração do Anexo I do RTP2, que contém o tratamento tributário de ICMS aplicável às operações com GN e GNL nos Estados da Federação eleitos para pesquisa.

O ICMS é um imposto cuja competência foi atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, nos termos do art. 155, II, da CF. No plano infraconstitucional, a Lei Complementar 87/1996 dispõe sobre as normas gerais para incidência do ICMS, sendo de observância obrigatória e uniforme a todos os Estados e ao Distrito Federal.

Por se tratar de imposto de competência estadual e distrital, as normas relativas à incidência do ICMS devem ser observadas conforme o Estado (ou os Estados) em que as operações e prestações de serviço são desempenhadas, o que já resulta em certa complexidade no sistema de regras de incidência desse imposto e na respectiva interpretação dessas normas.

As legislações estaduais não são uniformes quanto aos aspectos de incidência e de obrigações acessórias do ICMS. Ao contrário, os aspectos de desuniformidades são expressivos.

Essa realidade foi evidenciada na análise das legislações estaduais para a elaboração do RTP2, pois percebeu-se que a diversidade de tratamentos conferidos às operações envolvendo GN traz elementos de excessiva complexidade que dificultam o desenvolvimento do mercado e a entrada de novos agentes na indústria de GN no Brasil.

Dentre as complexidades encontradas, destacam-se as seguintes:

- (i)** Diversidade relevante nos critérios de definição da carga tributária (base de cálculo e alíquotas);
- (ii)** Ausência de clareza / sentido nas normas que atribuem responsabilidade por substituição tributária;
- (iii)** Diferença de tratamento em razão de regimes especiais de tributação instituídos no âmbito de cada Estado;
- (iv)** Diferença quanto ao tratamento de créditos (manutenção e estorno).

6.2.3.1 Diversidade relevante nos critérios de definição da carga tributária

No que se refere à diversidade de cargas tributárias apontada no item **(i)**, observou-se que há uma grande disparidade nas cargas tributárias do ICMS devido nas operações internas (ou seja, em que vendedor e comprador estão localizados no mesmo Estado), as quais variam de 12% a 25%.

Isso porque, alguns Estados internalizaram a autorização do Convênio ICMS 18/1996, reduzindo a base de cálculo do imposto de modo que a carga tributária efetiva resultasse em 12%. Apesar desse benefício ser relativo à base de cálculo (outro elemento do critério quantitativo do imposto), há influência direta na carga tributária final que, na prática, e extraídos os efeitos de potenciais estornos de crédito, resulta numa carga de 12%.

Esse é o caso, por exemplo, dos Estados do Rio de Janeiro, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Bahia e Rio Grande do Sul. O Estado de São Paulo, por sua vez, adota a redução da base de cálculo de modo que a carga tributária seja igual a 15%¹²⁷.

Outros Estados não estabelecem regras específicas para o GN, sendo aplicável a alíquota interna geral, variável de 17% a 18%. O Estado do Amazonas, destoando dos demais, adota uma alíquota interna de 25% para o GN.

Ademais, alguns Estados estabelecem adicionais de alíquotas às operações internas, os quais correspondem, geralmente, a 1% ou 2% sobre a mesma base de cálculo do

¹²⁷ Note-se que outros estados aplicam tal redução de base de cálculo apenas para saídas a UTEs e/ou indústrias.

ICMS. Assim, o contribuinte deve analisar não somente a alíquota interna aplicável à operação como também redução de base de cálculo e eventuais outras cobranças adicionais, as quais, muitas vezes, são sujeitas ao cumprimento de obrigações acessórias específicas. Havendo redução de base de cálculo, a ausência de uniformidade se verifica quanto ao tratamento do crédito respectivo, como se verá a seguir.

Além disso, muitas legislações estaduais não são claras quanto à aplicação da redução de base de cálculo acima mencionada às operações envolvendo GN/GNL, notadamente nas importações.

Esse cenário, além de causar insegurança jurídica aos contribuintes do setor, acaba por dificultar as operações com GN, sobretudo se se considerar a implantação do Modelo de E-S, analisado no item 6.1.1, *supra*. Por isso, propõe-se a uniformização das alíquotas.

6.2.3.2 Ausência de clareza / sentido nas normas que atribuem responsabilidade por substituição tributária

A questão relativa à substituição tributária, mencionada no item (ii), também representa ponto de extrema complexidade que dificulta o incremento das operações no setor de GN.

Em linhas gerais, o regime de substituição tributária encontra-se previsto no artigo 150, §7º, da CF, bem como no artigo 6º da Lei Complementar 87/1996 e visa o recolhimento, por um único contribuinte, do ICMS devido nas operações antecedentes, concomitantes ou subsequentes da cadeia.

Assim, com o objetivo de facilitar a arrecadação e a fiscalização do ICMS, a legislação estadual poderá atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente em toda a cadeia de comercialização a contribuinte do imposto ou a depositário, sempre por meio de lei.

O contribuinte ao qual é conferida a responsabilidade de efetuar a retenção do ICMS-ST é denominado *contribuinte substituto*, ao passo que o contribuinte que recebe os produtos, já com ICMS retido, e pratica operações sem o destaque do imposto é chamado de *contribuinte substituído*.

Em geral, a responsabilidade pela retenção do ICMS devido em substituição tributária ("ICMS-ST") é atribuída aos primeiros contribuintes da cadeia, quais sejam o importador (inclusive por ocasião do desembarço aduaneiro) ou o produtor nacional. Contudo, os Estados podem atribuir essa responsabilidade a outros contribuintes, como a concessionária distribuidora de GN, o que é frequente nos casos de distribuição de Gás Natural Veicular ("GNV") aos postos de combustíveis.

No exame da legislação dos Estados percebeu-se que não há uma uniformidade de

tratamento quanto à atribuição de responsabilidade por substituição tributária.

Além disso, muitas vezes há mais de uma norma definidora de responsabilidade no mesmo Estado, o que gera incertezas quanto ao efetivo contribuinte substituto, bem como se, de fato, há aplicação da responsabilidade por substituição tributária para operações com GN, como por exemplo na legislação do Estado do Mato Grosso.

Ainda, apesar de alguns Estados não deixarem expresso em suas legislações, entende-se que não é apropriada a aplicação do ICMS-ST em casos de remessa direta do GN para utilização em atividades de industrialização, considerando que não haverá *operações subsequentes* com o mesmo produto (o que torna a aplicação do regime de substituição tributária sem sentido e demasiadamente oneroso aos agentes, e, em última instância, ao mercado).

Ainda nesse contexto, alguns Estados aparentemente introduziram na sua legislação as disposições genéricas do Convênio ICMS 110/2007, o qual igualmente não trata o GN e/ou o GNL de acordo com as suas características específicas, pois dispõe, de forma geral, sobre operações com diversos tipos de produtos, cujas cadeias de valor (industrialização e comercialização) são muito diferentes entre si.

Nesse sentido, as operações com GN ou GNL estão indicadas nos incisos conjuntamente com diversos outros produtos cuja cadeia de valor é diversa, como por exemplo querosenes, resíduos de óleos, coque de petróleo, etc.

A consequência de não haver disposições claras e específicas para as operações com GN ou GNL é a existência de situações que não fazem sentido de acordo com a lógica de mercado desses produtos e da cadeia de comercialização respectivas, como, em alguns casos mais extremos, na obrigação de recolhimento de ICMS-ST no desembaraço aduaneiro de GNL (o qual sabe-se que será imediatamente regaseificado após a importação para posterior transporte, por exemplo) ou ainda na saída para UTEs, como exemplo nas legislações dos Estados do Paraná, Bahia (quanto à importação) e Mato Grosso do Sul.

Em relação à controvérsia relativa às disposições estaduais acerca do estabelecimento da substituição tributária para fins de ICMS, destaca-se que, no Estado do Amazonas, a questão já foi, inclusive, judicializada¹²⁸. Até o momento da elaboração deste RTP5, ainda não foi proferida decisão definitiva quanto ao mérito no caso em referência.

Ainda, entende-se que a aplicação da regra de substituição tributária apenas tem sentido nas saídas de GN para postos de combustíveis, uma vez que a venda do GNV aos consumidores finais é bastante pulverizada e de difícil controle para as

¹²⁸ Cf. Mandado de Segurança interposto pela Associação Brasileira de Empresas de Exploração e Produção de Petróleo e Gás, perante o Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas (Processo nº 0649586-39.2018.8.04.0001)

autoridades fiscais estaduais. Assim, em que pese a legislação dos Estados prever a responsabilidade por substituição tributária em diversos pontos da cadeia do GN, a atribuição de tal responsabilidade deveria remanescer somente nas saídas para postos de GNV, sendo a base de cálculo fixada mensalmente em Atos COTEPE.

Diante disso, recomenda-se a edição de lei complementar a fim de prever a aplicação da substituição tributária somente para as saídas de GN para postos de combustíveis, que efetuarão a venda do GNV.

6.2.3.3 Diferença de tratamento em razão de regimes especiais de tributação instituídos no âmbito de cada Estado

Quanto às diferenças de tratamento em função de diferentes regimes especiais/diferenciados contida no item (iii), há, por exemplo, Estados que conferem diferimento na venda do GN para UTEs, havendo tributação somente na saída da energia elétrica (se o caso), visando – acertadamente, ao ver deste Consultor – contemplar mecanismos de não-cumulatividade na cadeia de termoeletricidade. Outros aplicam a tributação normal às mesmas operações.

Identificou-se também benefícios fiscais na remessa para indústrias específicas (como indústrias de vidro no Estado de São Paulo, ou às indústrias estabelecidas no COMPERJ no Estado do Rio de Janeiro), ou na própria importação do GN/GNL, a depender do Estado.

Vale destacar que alguns Estados podem, ainda, adotar a prática de estabelecer regimes especiais de tributação (normalmente atrelados a benefícios fiscais) por meio de regimes especiais no contexto de processos administrativos, os quais não são publicados no Diário Oficial do Estado, dificultando – ou mesmo inviabilizando – a sua identificação.

Ainda com relação a regimes diferenciados, alguns Estados instituíram a obrigatoriedade de depósito de um percentual destinado ao Fundo de Equilíbrio Fiscal (“FEEF”), aplicável sobre a vantagem econômica obtida em função da concessão de benefícios fiscais, o que acaba por onerar o custo do produto nestes Estados. O estabelecimento deste depósito obrigatório foi previsto quando da edição do Convênio ICMS 42/2016.

Além de não ser estabelecido em todos os Estados, os percentuais destinados ao FEEF também são diferenciados, a depender do Estado que o instituiu.

Nesse cenário, sugere-se a uniformização do regime especial de tributação aplicável especialmente às UTEs, que são âncoras no desenvolvimento da indústria para a qual a cumulatividade na cadeia é fator impeditivo de desenvolvimento.

6.2.3.4 Diferença quanto ao tratamento de créditos (manutenção e estorno)

Outro aspecto verificado na análise das legislações dos Estados é a ausência de clareza e a diferenciação no tratamento dos créditos registrados em operações beneficiadas, por exemplo, com redução de base de cálculo ou outros regimes especiais concedidos no âmbito de cada Estado.

Como exemplo da redução de base de cálculo, há Estados – como São Paulo e Minas Gerais –, que contemplam em suas legislações previsão específica de manutenção de créditos, enquanto outros Estados – como o Rio de Janeiro e a Bahia – não preveem tal regra específica, aplicando-se a regra geral que determina o estorno dos créditos registrados.

Essa diferenciação de tratamento também ocasiona insegurança jurídica aos contribuintes que atuam na cadeia do GN em diversos Estados.

Além disso, como visto no item 6.2.2 acima, a exigência de estorno de créditos acaba por interromper a lógica da não-cumulatividade, onerando a cadeia de valor do GN e, por via de consequência, tornando-o menos competitivo no mercado.

Dessa análise, verificou-se que o tratamento tributário para fins de ICMS não é linear entre os Estados da Federação, o que representa outra complexidade para a viabilização da entrada de novos agentes no mercado de GN.

Tendo por base o quanto exposto, entende-se que essas complexidades identificadas ao longo dos trabalhos devem ser mitigadas para facilitar a interpretação das normas e a correta avaliação de seus impactos nas operações envolvendo o GN.

- Comentários do Consultor

Com vistas a minimizar os impactos mencionados acima, apresentam-se propostas de solução para cada um dos pontos de complexidade identificados.

No que tange à diversidade de alíquotas – item 6.2.3.1 acima, entende-se que a solução está na aprovação de Resolução do Senado Federal que uniformize as alíquotas incidentes sobre o GN/GNL em operações internas, interestaduais e de importação, bem como em prestações de serviço de transporte, nos termos dos incisos IV e V do parágrafo 2º do art. 155¹²⁹ da CF.

¹²⁹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;
(...)

V - é facultado ao Senado Federal:

Tal medida, além de conferir maior segurança jurídica às operações com GN, observadas as suas peculiaridades de fungibilidade e recorrente descasamento entre o fluxo físico e jurídico, propiciará um cenário mais eficiente, haja vista a redução de situações com acúmulo e estorno de créditos.

Dentre a diversidade de alíquotas identificada, destaca-se o caso do Estado do Amazonas, que impõe uma alíquota de 25% às operações envolvendo GN/GNL, caso que já foi inclusive judicializado.

A uniformização de alíquotas também será necessária para viabilização do Modelo de E-S, previsto no item 6.1.1, *supra*. Essa medida foi proposta no âmbito da iniciativa *Gás para crescer* no tópico *Importação de GN e GNL – Definição do Sujeito Ativo do ICMS e Eficiência Tributária*, o que reforça sua relevância.

Quanto à questão da diversidade de normas acerca de atribuição de responsabilidade por substituição tributária, exposta no item 6.2.3.2, a proposta abrange a edição de lei complementar para prever a aplicação da substituição tributária tão somente para as saídas para postos de venda de GNV.

Isso porque, considerando que o GN é um bem destinado à produção, na vasta maioria dos casos, não há lógica na atribuição de responsabilidade aos primeiros contribuintes da cadeia, pois muitas vezes seu consumo se dá em contexto industrial/produtivo (ou seja, por térmicas, indústrias e refinarias).

Ademais, não há uma grande pulverização deste produto entre esses grandes consumidores que dificulte a fiscalização dos Estados, situação que ocorre basicamente nas saídas para concessionárias de GNV, oportunidade na qual a aplicação da substituição tributária parece ser apropriada (tendo em vista que a fiscalização é dificultada na venda do produto a consumidor final pelos postos de combustível).

Nesse contexto, a proposta também abrange a edição de Convênio ICMS, no âmbito do CONFAZ, para alterar o Convênio ICMS 52/2017 (que dispõe sobre normas gerais aplicáveis aos regimes de substituição tributária) e o Convênio ICMS 110/2007 (que dispõe sobre a substituição tributária para combustíveis), a fim de contemplar o GN/GNL dentre os produtos não sujeitos à substituição tributária, com exceção do GNV.

Com relação à complexidade relacionada aos diversos regimes diferenciados concedidos pelos Estados – item 6.2.3.3, em termos de uniformização, sugere-se a edição de lei complementar ou, em última análise, de Convênio ICMS para

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

uniformizar o regime a ser concedido por todos os Estados nas sucessivas operações e prestações envolvendo GN destinado às UTEs e indústrias.

Essas operações e prestações possuem especial relevância, pois grande parte do desenvolvimento da indústria do GN está ancorada na atividade das UTEs, e a competitividade desta atividade é enormemente afetada pela cumulatividade na cadeia. Este Consultor recomenda um tratamento uniforme e efetivamente neutralizador da cumulatividade¹³⁰.

O instrumento é a desoneração, acomodando-se a incidência do ICMS sobre o GN à sobre a energia elétrica e, portanto, incorporando-se à tarifa final da energia elétrica, cuja tributação se dá majoritariamente no consumo.

Por fim, quanto à complexidade indicada no item 6.2.3.4, sugere-se a edição de lei complementar para uniformizar o tratamento dos créditos entre os Estados, preferivelmente para determinar a manutenção dos créditos nas atividades relacionadas ao GN, amparadas pela redução de base de cálculo ou por outros regimes tributários especiais. A competência da lei complementar para dispor sobre essa matéria é expressa no art. 155, §2º, XII, 'c', da CF.

- **Conclusões do Consultor**

Assim, propõe o Consultor:

- A Aprovação de Resolução do Senado Federal para uniformizar as alíquotas incidentes sobre todas as operações e prestações envolvendo o GN e GNL (operações internas, interestaduais e de importação e prestação de serviço de transporte);
- A edição de lei complementar para limitar a atribuição de responsabilidade por substituição tributária na cadeia de valor do GN tão somente nas saídas de GN para postos de GNV;
- Em complemento, a edição de Convênio ICMS para alterar os Convênios ICMS 52/2017 e 110/2007, a fim de listar o GN/GNL dentre os produtos não sujeitos à substituição tributária, exceção feita ao GNV;
- A edição de Convênio ICMS a fim de uniformizar o regime especial de tributação concedidos por todos os Estados relacionados às operações de saída do GN/GNL para UTEs, com foco na desoneração dessas operações. Essa proposta demanda maior ingerência e negociação no

¹³⁰ Como exemplo da relevância do consumo do GN nas UTEs, o Boletim do mês de maio/2018 de acompanhamento da indústria de GN demonstra que a média (ano de 2018) de consumo de GN pelos segmentos industrial, termelétrico e de GNV totalizam 93% do mercado de GN. Desse total, a média do setor industrial varia de 39,40% a 53%, do setor termoelétrico, de 24,30% a 32% e automotivo (GNV), de 5,8% a 8%.

âmbito dos Estados;

- Adicionalmente, propõe-se a edição de lei complementar para fixar diretrizes que sirvam para evitar a cumulatividade na cadeia de GN para geração de energia elétrica;
- A edição de lei complementar para uniformizar o tratamento dos créditos com base na competência conferida pelo art. 155, §2º, XII, 'c', da CF determinando a manutenção dos créditos em razão dos benefícios/regimes especiais concedidos nas atividades relacionadas ao GN/GNL.

7. RESPONSÁVEIS PELA ELABORAÇÃO

Foram responsáveis pela elaboração deste documento os seguintes Especialistas:

Maria D'Assunção Costa

Gustavo Mano

Raquel Novais

Camila Galvão

Daniel Szyfman

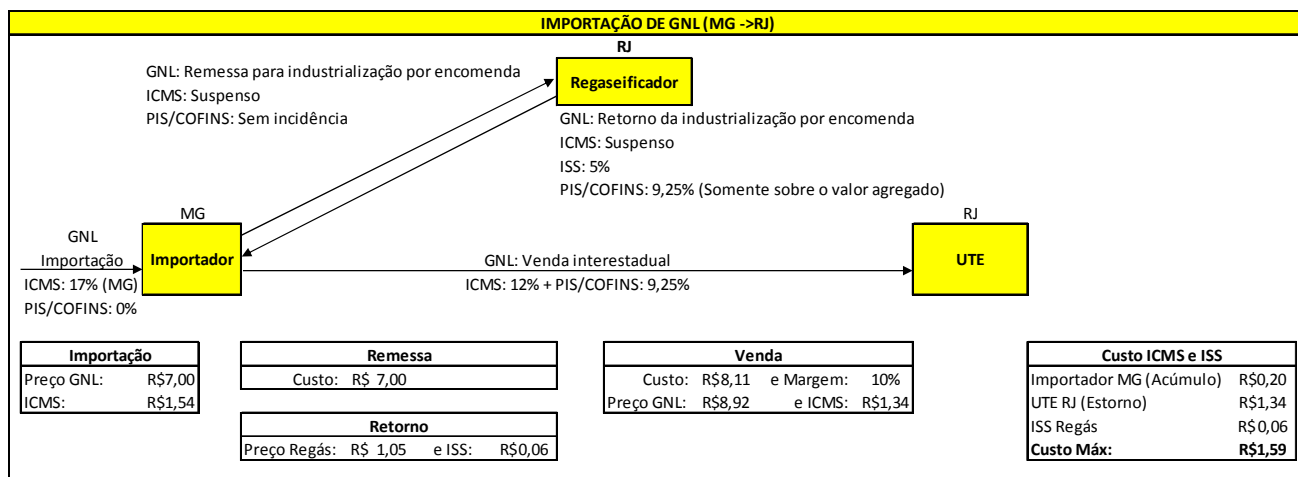
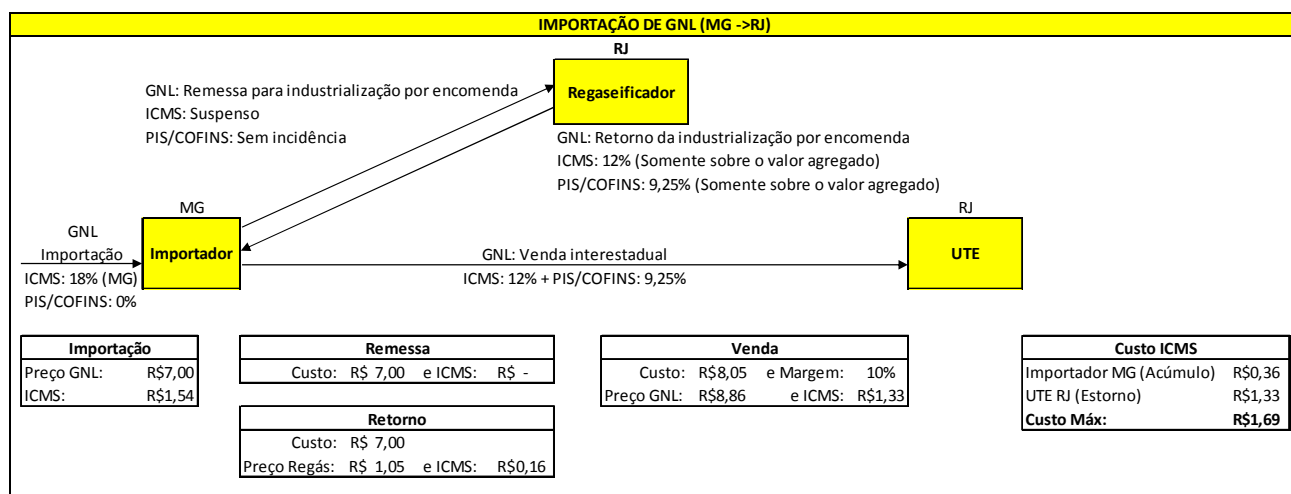
Diogo Martins Teixeira

Maria Fernanda Soares

ANEXO I: PLANILHAS COM EXEMPLOS COMPARATIVOS DE ARRECADAÇÃO RELATIVOS ÀS CONTROVÉRSIAS

ANEXO I-A: PROCESSAMENTO E REGASEIFICAÇÃO

- Resumo



- Premissas Adotadas

Dados:	
Volume Importado (M³)	1,00
Unid. Preço (m³)	7,00
Alíquota II	0%
Alíquota PIS - Importação	0%
Alíquota COFINS - Importação	0%
Alíquota ICMS - Importação MG	18%
Margem do Importador	10%
Alíquota PIS	1,65%
Alíquota COFINS	7,60%
Alíquota de ICMS Interestadual MG-RJ UTE	12%
Alíquota ICMS Interestadual - Industrialização por Encomenda	0%
Valor Agregado pelo regaseificador	15%
Alíquota de ISS ("Beneficiamento")	5%

- Análise Descritiva: caracterização como Industrialização sob Encomenda

Importador de GNL Localizado em Minas Gerais	
Custo de Aquisição de Gás pelo Importador (CIF sem tributos)	R\$7,00
Tributos devidos na Importação (débito)	R\$1,54
II	R\$0,00
PIS	R\$0,00
COFINS	R\$0,00
ICMS	R\$1,54
Tributos creditáveis na Importação (crédito)	-R\$1,54
(-) PIS	R\$0,00
(-) COFINS	R\$0,00
(-) ICMS	-R\$1,54
Custo Final do Gás Importado	R\$7,00

Processamento/ Regaseificação Industrialização por Encomenda	
Remessa pelo Importador em MG para Processamento/ Regás no RJ	
Base de Cálculo de ICMS na Remessa do Gás pelo Importador (sem tributos)	R\$7,00
Tributos devidos na Remessa (débito)	
ICMS	R\$ -
Valor da Nota de Remessa	R\$7,00
Tributos creditáveis na Remessa (crédito)	
(-) ICMS	R\$-
Valor Final da Remessa para o regaseificador	R\$ 7,00
Valor agregado pelo regaseificador	R\$ 1,05
Valor total do gás regaseificado	R\$8,05
Regaseificação (Retorno ao Importador)	
Valor de Retorno ao Importador (sem tributos)	R\$8,05
Tributos devidos no Retorno (débito)	R\$0,26
PIS	R\$0,02
COFINS	R\$0,09
ICMS	R\$0,16
Valor total da NF de retorno para o Importador	R\$8,31

Importador de GNL Localizado em Minas Gerais	
Valor total da NF de retorno para o Importador	R\$8,31
Tributos creditáveis no Retorno (crédito do Importador)	-R\$0,26
(-) PIS	-R\$0,02
(-) COFINS	-R\$0,09
(-) ICMS	-R\$0,16
Custo Final do Gás após Regaseificação para o Importador	R\$8,05
Margem do Importador	10%
Valor de Venda de Gás para UTE em RJ	R\$8,86
Tributos devidos para UTE no RJ (débito)	R\$2,23
PIS	R\$0,16
COFINS	R\$0,74
ICMS	R\$1,33
Valor da NF de Venda do Gás para UTE no RJ	R\$11,09

Apuração de Tributos do Importador	
PIS	
Crédito	-R\$0,02
Débito	R\$0,16
Saldo Apurado	R\$0,14
COFINS	
Crédito	-R\$0,09
Débito	R\$0,74
Saldo Apurado	R\$0,65
ICMS	
Crédito	-R\$1,69
Débito	R\$1,33
Saldo Apurado	-R\$0,36
<i>Nota: Acúmulo de Crédito</i>	

UTE localizada no RJ	
Valor de Compra pela UTE	R\$11,09
Tributos devidos na Venda pelo Distribuidor (créditos)	-R\$2,23
(-) PIS	-R\$0,16
(-) COFINS	-R\$0,74
(-) ICMS	-R\$1,33
Custo de Aquisição pela UTE no RJ	R\$8,86
Estorno de crédito na saída interestadual de energia elétrica	R\$1,33
Custo de Aquisição pela UTE no RJ	R\$10,19

- *Análise Descritiva: caracterização como Beneficiamento*

Importador de GNL Localizado em Minas Gerais	
Custo de Aquisição de Gás pelo Importador (CIF sem tributos)	R\$7,00
Tributos devidos na Importação (débito)	R\$1,54
II	R\$0,00
PIS	R\$0,00
COFINS	R\$0,00
ICMS	R\$1,54
Tributos creditáveis na Importação (crédito)	-R\$1,54
(-) PIS	R\$0,00
(-) COFINS	R\$0,00
(-) ICMS	-R\$1,54
Custo Final do Gás Importado	R\$7,00

Processamento/ Regaseificação Beneficiamento	
Remessa pelo Importador em MG para Processamento/ Regás no RJ	
Valor da Remessa para o regaseificador	R\$7,00
Valor do Serviço do regaseificador	R\$1,05
Valor total do gás regaseificado	R\$8,05
Regaseificação (Retorno ao Importador)	
Valor de Retorno ao Importador (sem tributos)	R\$8,05
Tributos devidos no Retorno (débito)	R\$0,16
PIS	R\$0,02
COFINS	R\$0,09
ISS	R\$0,06
Valor total da NF de retorno para o Importador	R\$8,21

Importador de GNL Localizado em Minas Gerais	
Valor total da NF de retorno para o Importador	R\$8,21
Tributos creditáveis no Retorno (crédito do Importador)	-R\$0,11
(-) PIS	-R\$0,02
(-) COFINS	-R\$0,09
Custo Final do Gás após Regaseificação para o Importador	R\$8,11
Margem do Importador	10%
Valor de Venda de Gás para UTE no RJ	R\$8,92
Tributos devidos na Venda para UTE no RJ (débito)	R\$2,25
PIS	R\$0,16
COFINS	R\$0,75
ICMS	R\$1,34
Valor da NF de Venda do Gás ao Distribuidor em MG	R\$11,16

Apuração de Tributos do Importador	
PIS	
Crédito	-R\$0,02
Débito	R\$0,16
Saldo Apurado	R\$0,14
COFINS	
Crédito	-R\$0,09
Débito	R\$0,75
Saldo Apurado	R\$0,66
ICMS	
Crédito	-R\$1,54
Débito	R\$1,34
Saldo Apurado	-R\$0,20
Nota: Acúmulo de Crédito	

UTE localizada no RJ	
Valor de Compra pela UTE	R\$11,16
Tributos devidos na Venda pelo Distribuidor (créditos)	-R\$2,25
(-) PIS	-R\$0,16
(-) COFINS	-R\$0,75
(-) ICMS	-R\$1,34
Custo de Aquisição pela UTE no RJ	R\$8,92
Estorno de crédito na saída interestadual de energia elétrica	R\$1,34
Custo de Aquisição pela UTE no RJ	R\$10,26

ANEXO I-B: OPERAÇÕES BACK TO BACK

- Premissas Adotadas

Dados:	
Compra de GNL	
Volume (M³)	Unid. Preço (m³)
1.000,00	1,00
Venda de GNL	
Volume (M³)	Unid. Preço (m³)
1.000,00	1,50
Alíquotas de PIS/ COFINS	
PIS	1,65%
COFINS	7,60%

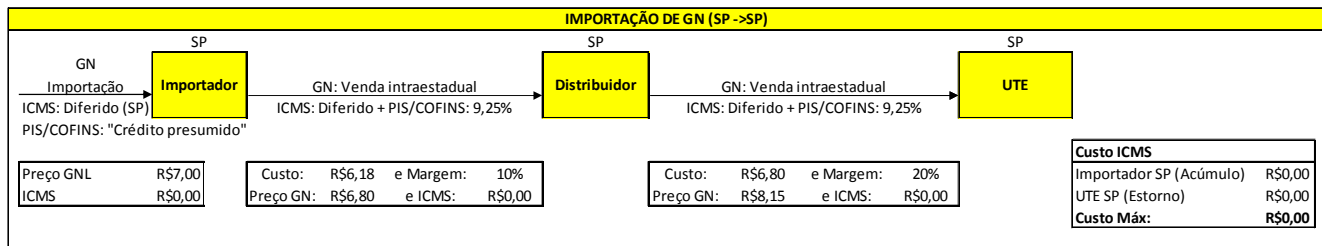
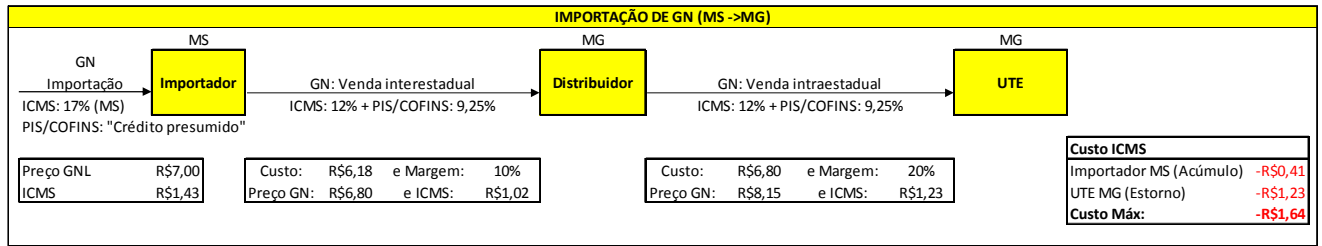
- Análise Descritiva

Cenário Atual	
Base de Cálculo de PIS/COFINS	
Valor da Venda de GNL	1.500,00
PIS	1,65%
COFINS	7,60%
Subtotal	9,25%
Base de Cálculo de PIS/COFINS	1.500,00
PIS	24,75
COFINS	114,00
Subtotal	138,75
Alíquota Efetiva de PIS	1,65%
Alíquota Efetiva de COFINS	7,60%
Subtotal	9,25%

Cenário Proposto	
Base de Cálculo de PIS/COFINS	
Valor da Venda de GNL	1.500,00
Valor de Compra de GNL	1.000,00
"Lucro" com "back to back"	500,00
PIS	1,65%
COFINS	7,60%
Subtotal	9,25%
Base de Cálculo de PIS/COFINS	500,00
PIS	8,25
COFINS	38,00
Subtotal	46,25
Alíquota Efetiva de PIS	0,55%
Alíquota Efetiva de COFINS	2,53%
Subtotal	3,08%

ANEXO I-C: CUMULATIVIDADE NA CADEIA DE GN-ENERGIA ELÉTRICA

- Resumo



- Operação interestadual MS-MG

- Premissas Adotadas

Dados:	
Volume Importado (M³)	1,00
Unid. Preço (m³)	7,00
Alíquota II	0%
Alíquota PIS - Importação	0%
Alíquota COFINS - Importação	0%
Alíquota ICMS - Importação MS	17%
Crédito de PIS - Importação	2,10%
Crédito de COFINS - Importação	9,65%
Margem do Importador	10%
Alíquota PIS	1,65%
Alíquota COFINS	7,60%
Alíquota de ICMS Interestadual MS-MG	12%
Margem do Distribuidor	20%
Alíquota de ICMS na venda interna MG-MG	12%

○ *Análise Descritiva*

Importador Localizado no Mato Grosso do Sul	
Custo de Aquisição de Gás pelo Importador (CIF sem tributos)	R\$7,00
Tributos devidos na Importação (débito)	R\$1,43
II	R\$0,00
PIS	R\$0,00
COFINS	R\$0,00
ICMS	R\$1,43
Tributos creditáveis na Importação (crédito)	-R\$2,26
(-) PIS	-R\$0,15
(-) COFINS	-R\$0,68
(-) ICMS	-R\$1,43
Custo Final do Gás Importado	R\$6,18
Margem do Importador	10%
Valor de Venda de Gás para Distribuidor em Minas Gerais	R\$6,80
Tributos devidos na Venda ao Distribuidor em MG (débito)	R\$1,71
PIS	R\$0,12
COFINS	R\$0,57
ICMS	R\$1,02
Valor da NF de Venda do Gás ao Distribuidor em MG	R\$8,51

Apuração de Tributos do Importador	
PIS	
Crédito	-R\$0,15
Débito	R\$0,12
Saldo Apurado	-R\$0,02
<i>Nota: Acúmulo de Crédito</i>	
COFINS	
Crédito	-R\$0,68
Débito	R\$0,57
Saldo Apurado	-R\$0,11
<i>Nota: Acúmulo de Crédito</i>	
ICMS	
Crédito	-R\$1,43
Débito	R\$1,02
Saldo Apurado	-R\$0,41
<i>Nota: Acúmulo de Crédito</i>	

Distribuidor localizado em MG	
Valor de Compra pelo Distribuidor em MG	R\$8,51
Tributos devidos na Venda pelo Importador (créditos)	-R\$1,71
(-) PIS	-R\$0,12
(-) COFINS	-R\$0,57
(-) ICMS	-R\$1,02
Custo de Aquisição do Distribuidor	R\$6,80
Margem do Distribuidor	20%
Valor de Venda do Gás para UTE em MG (sem tributos)	R\$8,15
Tributos devidos na Venda para UTE em MG (débito)	R\$2,06
PIS	R\$0,15
COFINS	R\$0,68
ICMS	R\$1,23
Valor Total da NF de Venda do Gás para UTE em MG	R\$10,21

Apuração de Tributos do Distribuidor	
PIS	
Crédito	-R\$0,12
Débito	R\$0,15
Saldo Apurado	R\$0,02
COFINS	
Crédito	-R\$0,57
Débito	R\$0,68
Saldo Apurado	R\$0,11
ICMS	
Crédito	-R\$1,02
Débito	R\$1,23
Saldo Apurado	R\$0,20

UTE localizada em MG	
Valor de Compra pela UTE	R\$10,21
Tributos devidos na Venda pelo Distribuidor (créditos)	-R\$2,06
(-) PIS	-R\$0,15
(-) COFINS	-R\$0,68
(-) ICMS	-R\$1,23
Custo de Aquisição pela UTE em MG	R\$8,15
Estorno de crédito na saída interestadual de energia elétrica	R\$1,23
Custo de Aquisição pela UTE em MG	R\$9,38

- Operação interna SP-SP (com diferimento)

- Premissas Adotadas

Dados:	
Volume Importado (M³)	1,00
Unid. Preço (m³)	7,00
Alíquota II	0%
Alíquota PIS - Importação	0%
Alíquota COFINS - Importação	0%
Alíquota ICMS - Importação SP (diferido)	0%
Crédito de PIS - Importação	2,10%
Crédito de COFINS - Importação	9,65%
Margem do Importador	10%
Alíquota PIS	1,65%
Alíquota COFINS	7,60%
Alíquota de ICMS interna SP-SP UTE (Diferido)	0%
Margem do Distribuidor	20%
Alíquota de ICMS na venda interna SP-SP (diferido)	0%

- Análise Descritiva

Importador Localizado em São Paulo	
Custo de Aquisição de Gás pelo Importador (CIF sem tributos)	R\$7,00
Tributos devidos na Importação (débito)	R\$0,00
II	R\$0,00
PIS	R\$0,00
COFINS	R\$0,00
ICMS	R\$0,00
Tributos creditáveis na Importação (crédito)	-R\$0,82
(-) PIS	-R\$0,15
(-) COFINS	-R\$0,68
(-) ICMS	R\$0,00
Custo Final do Gás Importado	R\$6,18
Margem do Importador	10%
Valor de Venda de Gás para Distribuidor em São Paulo	R\$6,80
Tributos devidos na Venda ao Distribuidor em SP (débito)	R\$0,69
PIS	R\$0,12
COFINS	R\$0,57
ICMS	R\$0,00
Valor da NF de Venda do Gás ao Distribuidor em MG	R\$7,49

Apuração de Tributos do Importador	
PIS	
Crédito	-R\$0,15
Débito	R\$0,12
Saldo Apurado	-R\$0,02
<i>Nota: Acúmulo de Crédito</i>	
COFINS	
Crédito	-R\$0,68
Débito	R\$0,57
Saldo Apurado	-R\$0,11
<i>Nota: Acúmulo de Crédito</i>	
ICMS	
Crédito	R\$0,00
Débito	R\$0,00
Saldo Apurado	R\$0,00

Distribuidor localizado em SP	
Valor de Compra pelo Distribuidor em SP	R\$7,49
Tributos devidos na Venda pelo Importador (créditos)	-R\$0,69
(-) PIS	-R\$0,12
(-) COFINS	-R\$0,57
(-) ICMS	R\$0,00
Custo de Aquisição do Distribuidor	R\$6,80
Margem do Distribuidor	20%
Valor de Venda do Gás para UTE em SP (sem tributos)	R\$8,15
Tributos devidos na Venda para UTE em SP (débito)	R\$0,83
PIS	R\$0,15
COFINS	R\$0,68
ICMS	R\$0,00
Valor Total da NF de Venda do Gás para UTE em SP	R\$8,99

Apuração de Tributos do Distribuidor	
PIS	
Crédito	-R\$0,12
Débito	R\$0,15
Saldo Apurado	R\$0,02
COFINS	
Crédito	-R\$0,57
Débito	R\$0,68
Saldo Apurado	R\$0,11
ICMS	
Crédito	R\$0,00
Débito	R\$0,00
Saldo Apurado	R\$0,00

UTE localizada em SP	
Valor de Compra pela UTE	R\$8,99
Tributos devidos na Venda pelo Distribuidor (créditos)	-R\$0,83
(-) PIS	-R\$0,15
(-) COFINS	-R\$0,68
(-) ICMS	R\$0,00
Custo de Aquisição pela UTE em SP	R\$8,15
Estorno de crédito na saída interestadual de energia elétrica	R\$0,00
Custo de Aquisição pela UTE em SP	R\$8,15