



MINISTÉRIO DE
MINAS E ENERGIA



PROJETO META

Produto 3 – Treinamento sobre a Legislação Tributária Aplicável ao Gás Natural

Brasília, 24 e 25 de setembro de 2018

CONTEÚDO

	Página
1. A CADEIA DO GÁS NATURAL – ASPECTOS REGULATÓRIOS E CONTRATUAIS	03
2. ASPECTOS GERAIS DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	42
3. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS ESPECÍFICOS DA INDÚSTRIA DO GN	76
4. EXAME DA TRIBUTAÇÃO EM SUA DINÂMICA. ANÁLISE DE FLUXOS NA CADEIA DE GÁS NATURAL	138
5. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS COMPLEXOS / CONTROVERSOS NA CADEIA	147
6. DEBATES E CONCLUSÃO SOBRE OS DESAFIOS	202

1. A CADEIA DO GÁS NATURAL – ASPECTOS REGULATÓRIOS E CONTRATUAIS

1.1. INTRODUÇÃO

Portaria MME nº 169 de 8 de agosto de 1986 que regulava a:

- a Produção
- o Transporte
- a Distribuição
- a Importação e Exportação

1.1. INTRODUÇÃO

Constituição Federal de 1988

Art. 177 – Monopólio da União

pesquisa – produção – transporte
por condutos e marítimo –
importação e exportação

1.1. INTRODUÇÃO

LEI FEDERAL Nº 9.478/1997

Princípios da Política Energética Nacional

- preservar o interesse nacional
- promover o desenvolvimento nacional, ampliar o mercado de trabalho e valorizar os recursos energéticos
- proteger os interesses do consumidor quanto a preço, qualidade e oferta de produtos
- incrementar em bases econômicas a utilização do gás natural
- promover a livre concorrência

1.1. Introdução

- Origem do Gás Natural
 - ✓ Associado: quando está no reservatório geológico, dissolvido no petróleo ou sob a forma de uma capa de gás; e
 - ✓ Não - Associado: quando está no reservatório, livre da presença do óleo e de água;
- Conceito de Gás Natural
 - ✓ *Hidrocarboneto que permaneça em estado gasoso nas condições atmosféricas normais, extraído diretamente a partir de reservatórios petrolíferos ou gasíferos, incluindo gases úmidos, secos, residuais e gases raros – Res ANP 41/2013*

1.1. Introdução

- Processamento de GN
 - ✓ Processado: GN que foi submetido ao tratamento e processamento em uma UPGN, e está apto a ser injetado na malha de transporte dutoviário nacional; e
 - ✓ Não Processado: GN em estado bruto, em momento anterior ao tratamento e processamento em UPGN. O GN não processado, e, portanto, não adequado aos parâmetros estabelecidos pela ANP, não pode ser injetado na malha de transporte dutoviário nacional. O GN não será processado quando se destinar à queima ou reinjeção. Há projetos que consideram a exportação de GN em estado bruto (pré tratamento e processamento)

1.1. Introdução

- Conceitos Correlatos
 - ✓ Gás Natural Comprimido - GNC: *Gás Natural processado e condicionado para o transporte em cilindros ou ampolas à temperatura ambiente e pressão próxima à condição de mínimo fator de compressibilidade* – Res ANP 41/2013
 - ✓ Gás Natural Liquefeito – GNL: *Gás Natural no estado líquido obtido mediante processo de criogenia a que foi submetido e armazenado em pressões próximas à atmosférica* – Res ANP 41/2013
 - ✓ Gás Natural Veicular - GNV: *combustível gasoso, tipicamente proveniente do Gás Natural ou Biometano, ou da mistura de ambos, destinado ao uso veicular e cujo componente principal é o metano, observadas as especificações estabelecidas pela ANP* - Res ANP 41/2013

1.2. DUALIDADE CONSTITUCIONAL

1.2. Dualidade Constitucional

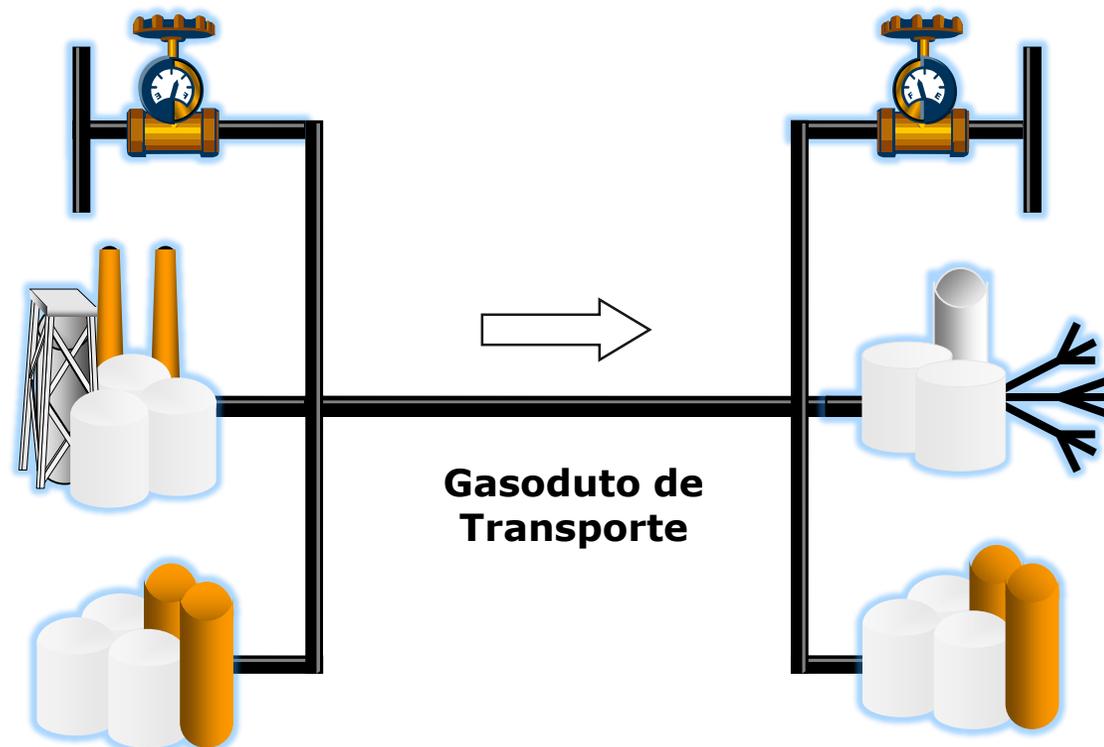
- União
 - ✓ Monopólio de algumas atividades relativas à indústria de petróleo e gás natural: pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e gás natural, refinação do petróleo, importação e exportação dos produtos e derivados, transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, **transporte, por meio de conduto**, de petróleo bruto, seus derivados e **gás natural** de qualquer origem, entre outros – Artigo 177 da CF
- Estados
 - ✓ Competência para a exploração, direta ou mediante concessão, dos “*serviços locais de gás canalizado*” – Artigo 25, §2º da CF

1.3. CLASSIFICAÇÃO DOS GASODUTOS

1.3. Classificação dos Gasodutos

Gasoduto de Transporte

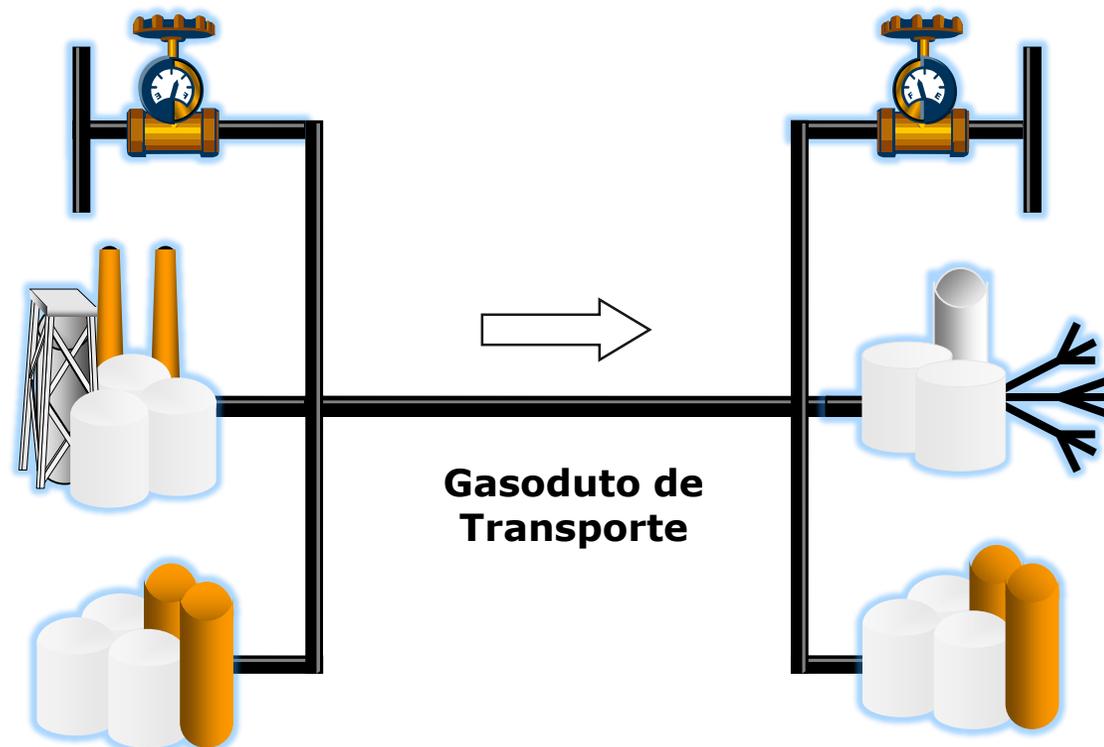
- ✓ *gasoduto que realize movimentação de gás natural desde instalações de processamento, estocagem ou outros gasodutos de transporte até instalações de estocagem, outros gasodutos de transporte e pontos de entrega a concessionários estaduais de distribuição de gás natural (...) – Lei do Gás, art. 2º, XVIII*



1.3. Classificação dos Gasodutos

Atividade de Transporte

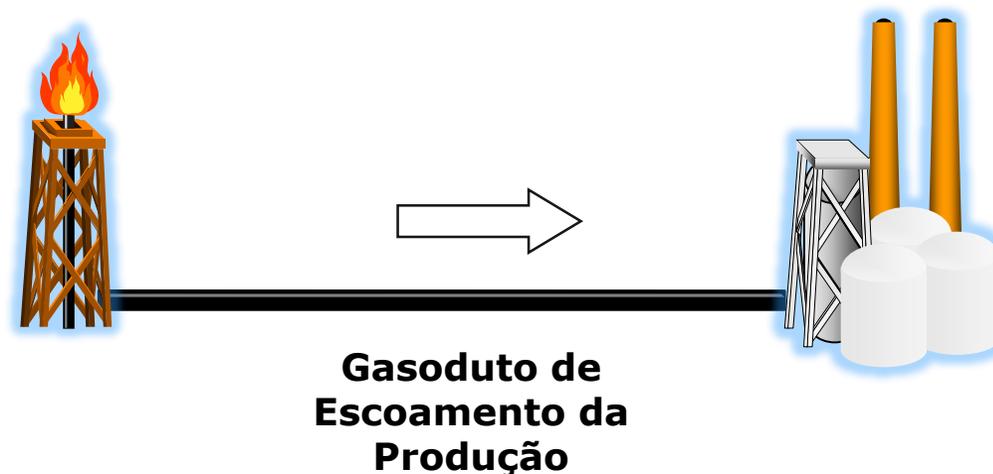
- ✓ VII - Transporte: movimentação de petróleo, seus derivados, biocombustíveis ou gás natural em meio ou percurso considerado de interesse geral;
- ✓ Art. 6º da Lei Federal nº 9.478/1997



1.3. Classificação dos Gasodutos

Gasoduto de Escoamento da Produção

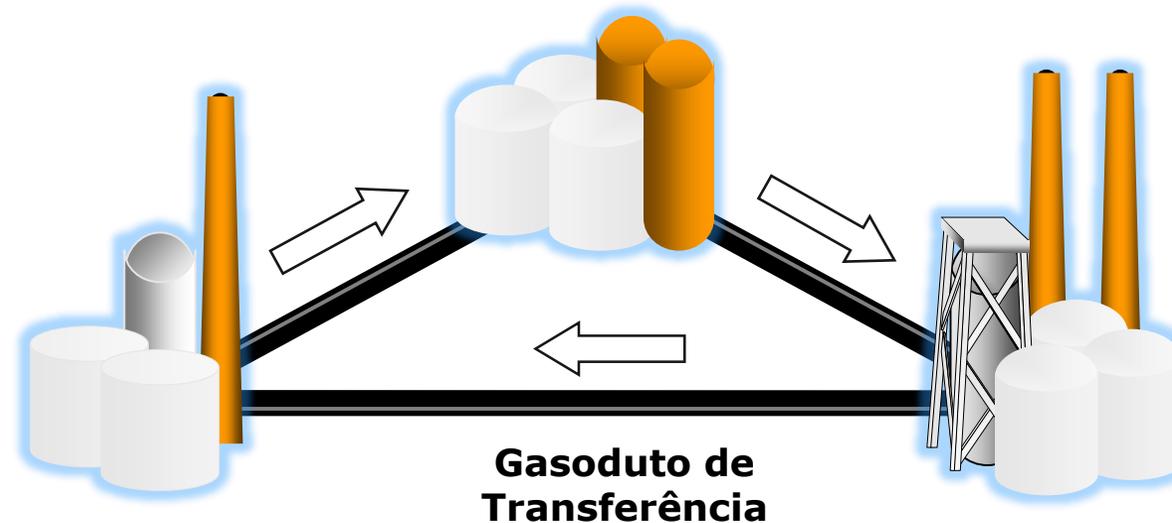
✓ *duetos integrantes das instalações de produção, destinados à movimentação de gás natural desde os poços produtores até instalações de processamento e tratamento ou unidades de liquefação – Lei do Gás, art. 2º, XIX*



1.3. Classificação dos Gasodutos

Gasoduto de Transferência

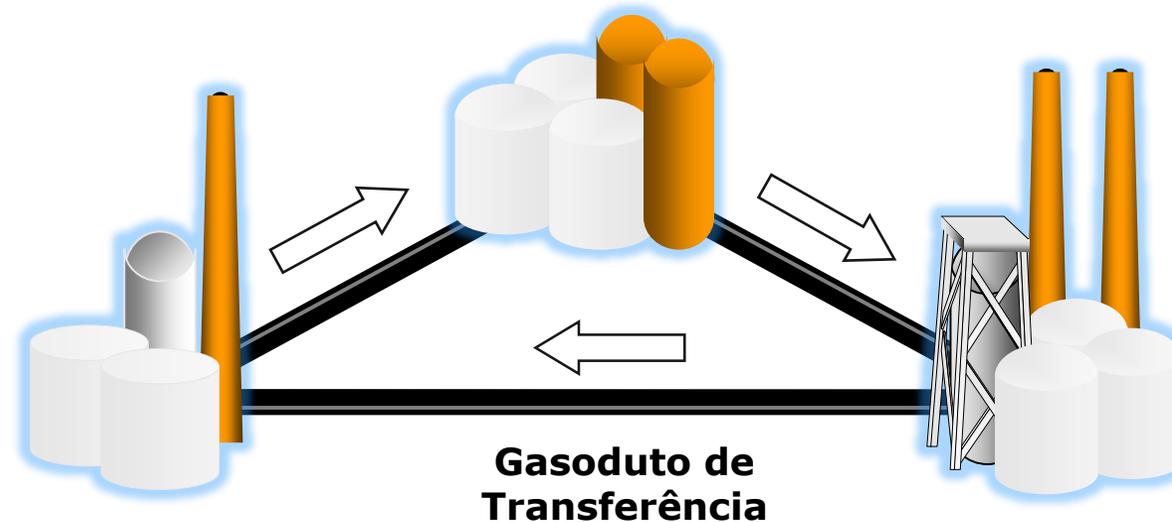
✓duto destinado à movimentação de gás natural, considerado de interesse específico e exclusivo de seu proprietário, iniciando e terminando em suas próprias instalações de produção, coleta, transferência, estocagem e processamento de gás natural – Lei do Gás, art. 2º, XVII



1.3. Classificação dos Gasodutos

Atividade de Transferência

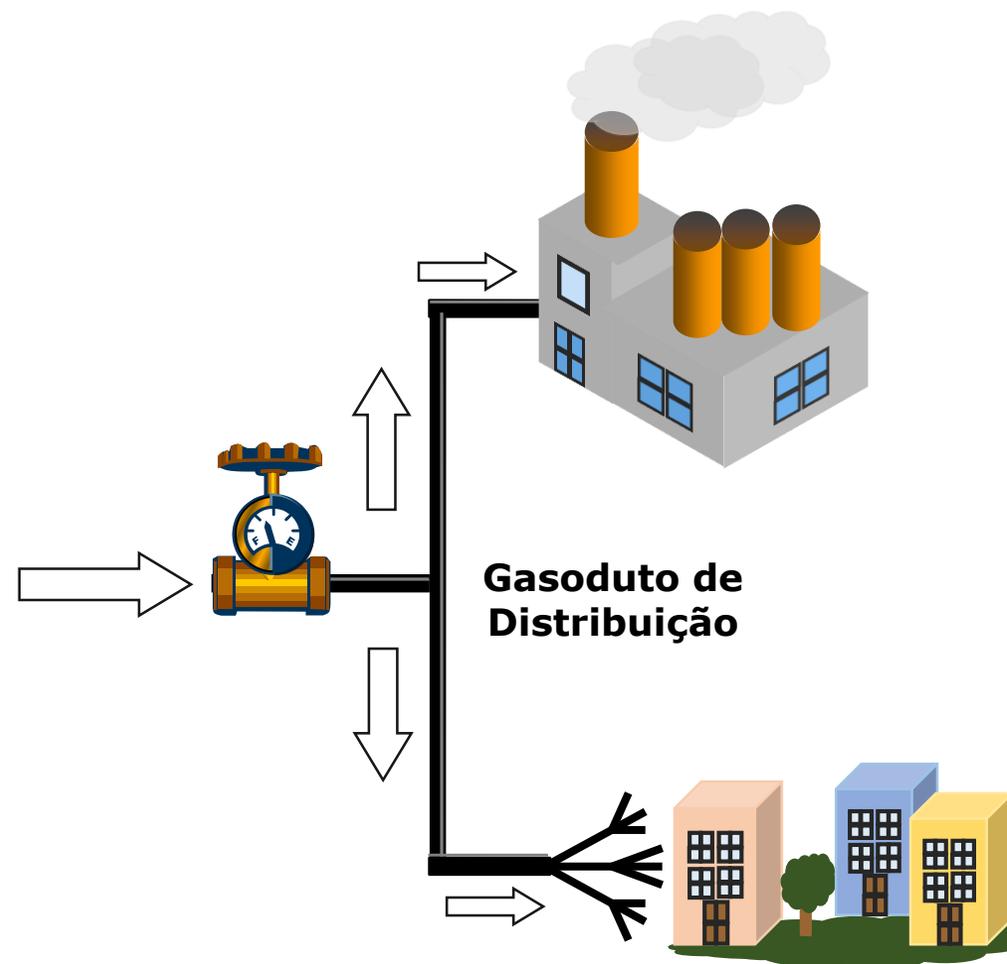
- VIII - Transferência: movimentação de petróleo, seus derivados, biocombustíveis ou gás natural em meio ou percurso considerado de interesse específico e exclusivo do proprietário ou explorador das facilidades
- Art. 6º da Lei Federal nº 9.478/1997



1.3. Classificação dos Gasodutos

Gasoduto / Sistema de Distribuição

✓ Duto destinado à movimentação de gás natural no âmbito da prestação dos serviços locais de gás canalizado, junto aos usuários finais, explorados com exclusividade pelos Estados, diretamente ou mediante concessão, iniciado a partir do city gate



1.4. ATIVIDADES DA CADEIA DE APROVEITAMENTO

1.4. Atividades da Cadeia de Aproveitamento

Produção

1

Importação

2

**Tratamento e
Processamento**

3

**Liquefação e
Regaseificação**

4

Comercialização

8

**Serviços Locais de
Gás Canalizado**

7

**Distribuição (e
compressão) de
GNC e Distribuição
de GNL**

6

**Escoamento e
Transporte
Dutoviário de GN**

5

Utilização

9

Exportação

10

Estocagem

11

1.4. Atividades da Cadeia de Aproveitamento

- Produção
 - ✓ Pesquisa, exploração, desenvolvimento e lavra da produção, podendo ser em terra (*onshore*) ou em mar (*offshore*)
 - ✓ Regimes jurídicos: Concessão (Lei do Petróleo); Partilha da Produção (12.351/2010); e Cessão Onerosa (12.276/2010)
 - ✓ Autoprodutor: *agente explorador e produtor de GN que utiliza parte ou totalidade de sua produção como matéria-prima ou combustível em suas instalações industriais – Lei do Gás, art. 2º, XXXII*

1.4. Atividades da Cadeia de Aproveitamento

- Importação e Exportação

- ✓ Agente autorizado pelo MME

- ✓ *Auto-importador: agente autorizado para a importação de GN que utiliza parte ou totalidade do produto importado como matéria-prima ou combustível em suas instalações industriais – Lei do Gás, art. 2º XXXIII*

1.4. Atividades da Cadeia de Aproveitamento

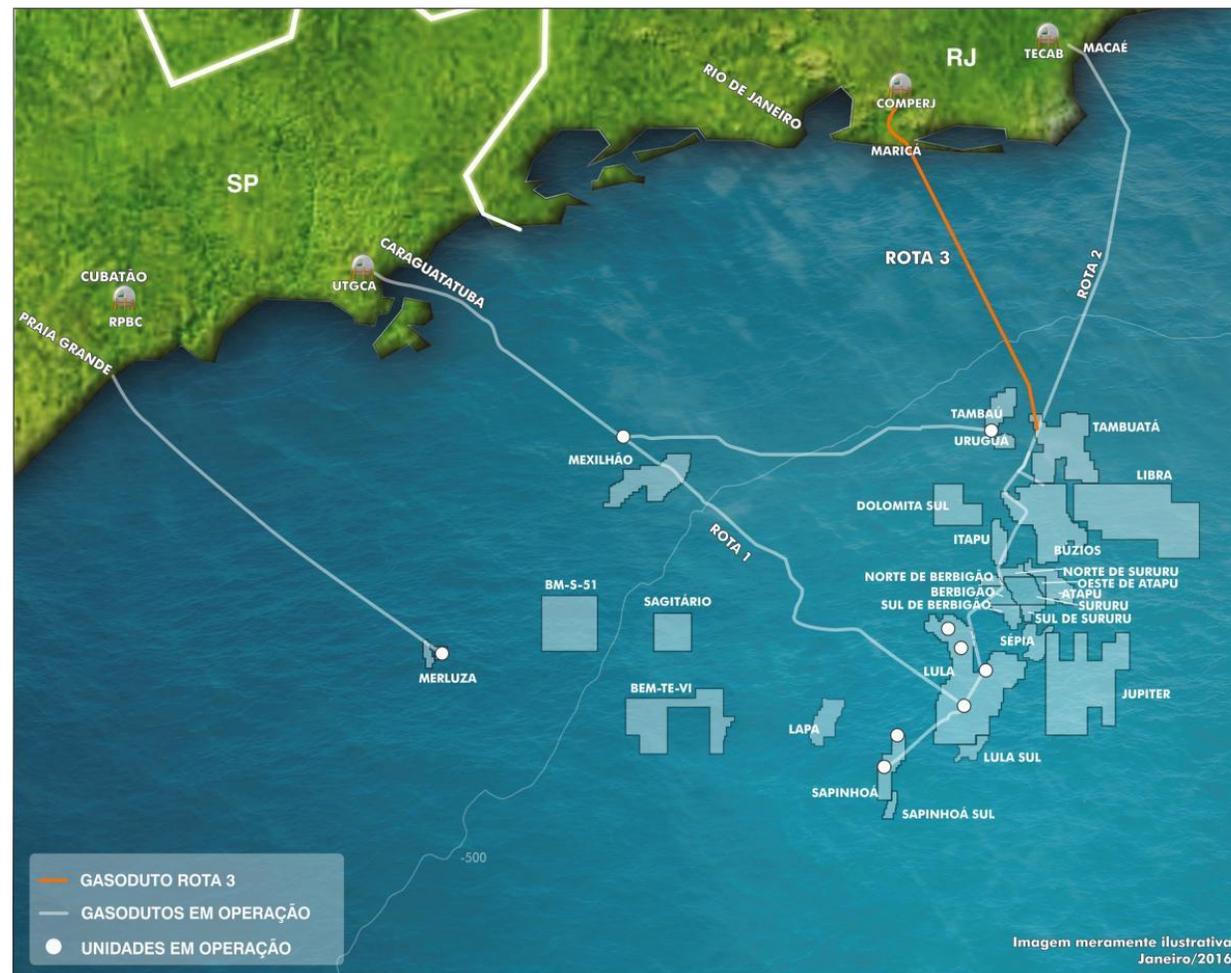
- Tratamento e Processamento
 - ✓ Procedimento que busca a padronização dos componentes químicos do gás natural (metano, etano, propano, butano) de acordo com a Res ANP 16/2008
 - ✓ Definição: *conjunto de operações que visam a permitir seu transporte, distribuição e utilização* – Lei do Gás, art. 2º, XXV
 - ✓ O procedimento é realizado em UPGNs
 - ✓ Atividade Econômica em regime de Autorização

1.4. Atividades da Cadeia de Aproveitamento

- Liquefação e Regaseificação
 - ✓ Liquefação: transformação física do gás natural do estado gasoso para o estado líquido (GNL) através de um processo de criogenia
 - ✓ Regaseificação: Transformação do GNL em gás natural na forma gasosa
 - ✓ Terminal de GNL: instalação utilizada para a liquefação e regaseificação, bem como para a importação, descarga, armazenamentos temporários e outros serviços auxiliares
 - ✓ Floating Storage Regasification Unit (FSRU): embarcações destinadas a regaseificação do GNL
 - ✓ Atividade econômica em regime de autorização

1.4. Atividades da Cadeia de Aproveitamento

- Escoamento da Produção
 - ✓ Movimentação de GN desde os poços produtores (*onshore* ou *offshore*), por meio de dutos integrantes das instalações de produção, até as UPGNs ou unidades de liquefação
 - ✓ Art. 44. Qualquer empresa ou consórcio de empresas, desde que constituídos sob as leis brasileiras, com sede e administração no País, poderão receber autorização da ANP para construir e operar unidades de liquefação e regaseificação de gás natural, bem como gasodutos de transferência e de escoamento da produção, não integrantes de concessão de exploração e produção de petróleo e gás natural.



Fonte: PetroNotícias <<http://www.gasnet.com.br/conteudo/19737/Petrobras-apresenta-planejamento-para-as-atividades-do-projeto-do-Gasoduto-Rota-3>>

1.4. Atividades da Cadeia de Aproveitamento

- Transporte em Dutos

- ✓ Movimentação em Gasodutos de Transporte desde instalações de processamento, estocagem ou outros gasodutos de transporte até instalações de estocagem, outros gasodutos de transporte e pontos de entrega a concessionários estaduais de prestação de serviços locais de gás canalizado

- ✓ Regime jurídico: concessão – conta e risco do empreendedor Art.1º da Lei do Gás



Fonte: NTS <<https://www.ntsbrasil.com/sistemas/>>

1.4. Atividades da Cadeia de Aproveitamento

- Transporte
 - ✓ Principais Agentes
 - Transportador: agente autorizado para o exercício da atividade de transporte de GN por meio de duto
 - Carregador: agente detentor do GN (*commodity*), que utiliza o serviço de movimentação de GN em gasoduto de transporte, mediante autorização da ANP

1.4. Atividades da Cadeia de Aproveitamento

- Distribuição de GNC
 - ✓ A atividade compreende a aquisição, o recebimento, a compressão, a carga, o armazenamento, o transporte, a descarga e a comercialização
- Distribuição de GNL
 - ✓ A atividade compreende a aquisição ou recepção, armazenamento, transvasamento, controle de qualidade, e comercialização do GNL, e entrega, através de transporte próprio ou contratado, aos usuários finais e às instalações de regaseificação de GN

1.4. Atividades da Cadeia de Aproveitamento

- Comercialização
 - ✓ Compra e venda do hidrocarboneto, realizada por meio da celebração de contratos negociados entre as partes e registrados na ANP, no âmbito de competência Federal
 - ✓ Há Estados que tem regulamentado a figura da comercialização
 - ✓ Consumidor Livre: agente que *tem a opção de adquirir o GN de qualquer agente produtor, importador ou comercializador diretamente* – Lei do Gás, art. 46
 - ✓ Há vários Estados que já regulamentaram o Consumidor Livre

1.4. Atividades da Cadeia de Aproveitamento

- Serviços Locais de Gás Canalizado
 - ✓ Concebido constitucionalmente como competência dos Estados, de acordo com a disposição do art. 25, §2º da CF
 - ✓ Tema bastante discutido ocasionando entendimentos discordantes
 - ✓ Competência a partir do *city gate*
 - ✓ Os Estados regulam os serviços de:
 - Distribuição (usuários cativos)
 - Movimentação (usuários livres)
 - Operação e manutenção (usuários livres)

1.4. Atividades da Cadeia de Aproveitamento

- Utilização final

- ✓ Geração térmica
- ✓ Matéria-prima
- ✓ Industrial
- ✓ Cogeração
- ✓ Automotivo
- ✓ Comercial
- ✓ Residencial

Logo após a Produção

- ✓ Queima
- ✓ Reinjeção
- ✓ Exportação

1.4. Atividades da Cadeia de Aproveitamento

- Estocagem
 - ✓ Lei do Petróleo (art. 6º)
 - XXIII - Estocagem de Gás Natural: armazenamento de gás natural em reservatórios próprios, formações naturais ou artificiais.
 - ✓ Lei do Gás (art. 2º)
 - X - Estocagem de Gás Natural: armazenamento de gás natural em reservatórios naturais ou artificiais.

1.5. FLUXOS FÍSICOS E INTERAÇÕES CONTRATUAIS

1.5. Fluxos Físicos e Interações Contratuais

- **Contratos de Compra e Venda e Transporte de GN**

- ✓ *Gas Supply Agreement – GSA*
- ✓ *Gas Transportation Agreement - GTA*

TAKE OR PAY

No GSA, quando o comprador se obriga a retirar e pagar ou, caso não retire, pagar, uma quantidade mínima definida de GN contratualmente definida.

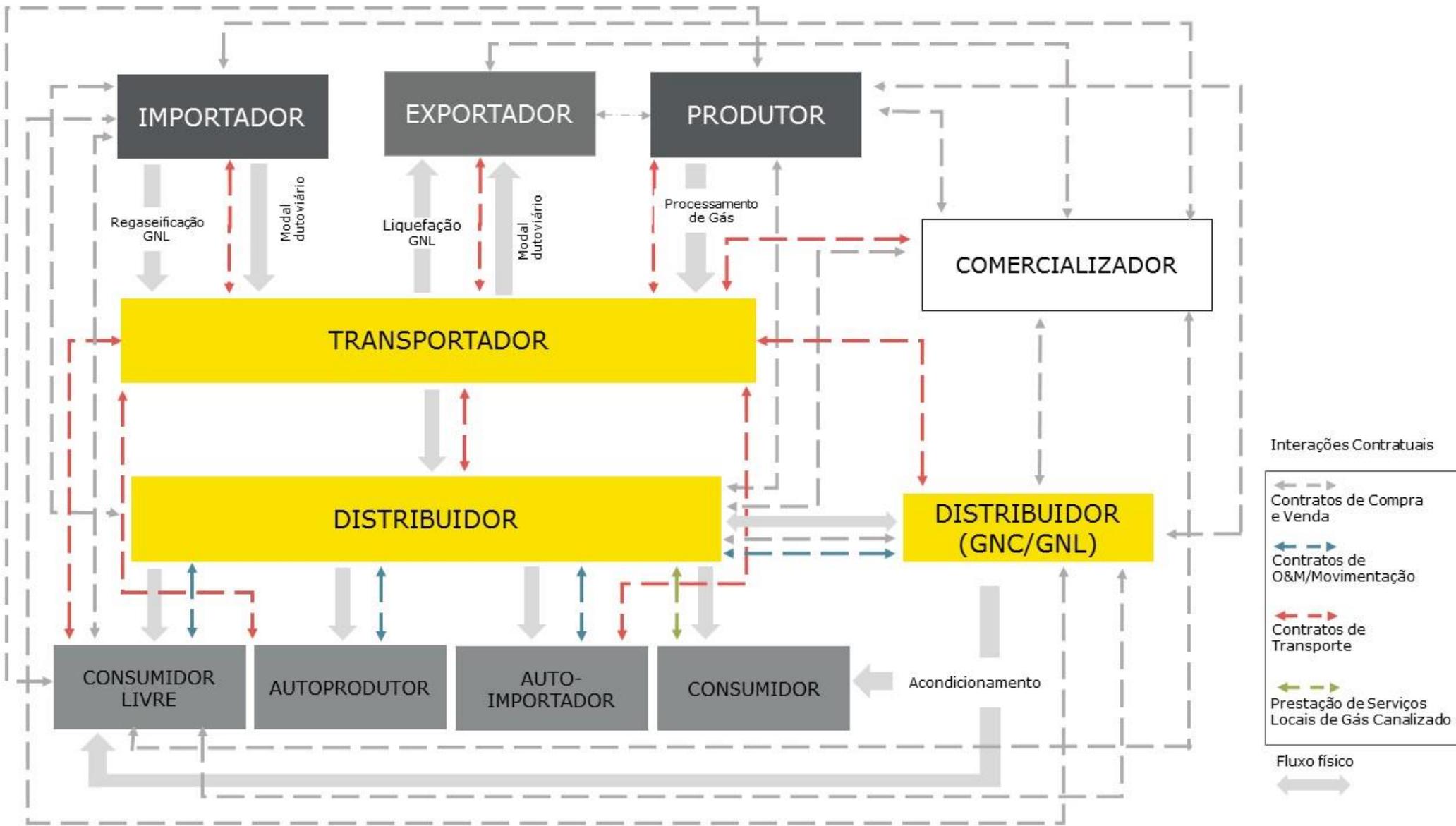
SHIP OR PAY

No GTA, quando o Carregador pagará ao Transportador pela reserva de capacidade necessária à prestação do serviço de transporte, independentemente de ter ocorrido ou não o transporte de GN na quantidade prevista contratualmente

MAKE UP

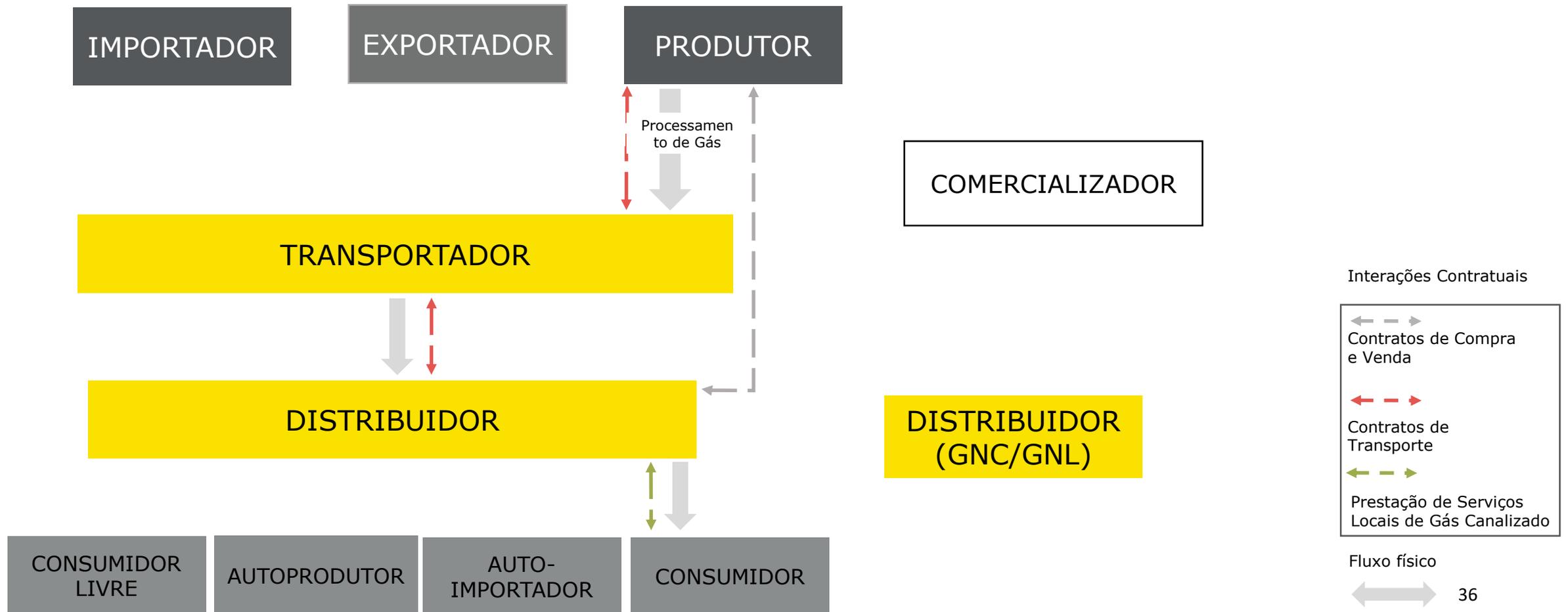
Geralmente acompanha a cláusula de “take or pay”. É o direito do comprador de obter, em momento posterior, dentro do período de vigência do contrato, o GN comprado, mas não retirado no mês inicialmente previsto. A depender do arranjo contratual entre as partes, a cláusula pode prever que, caso haja saldo positivo de GN após o fim do contrato, o comprador poderá obter reembolso pelo valor original do GN

1.5. Fluxos Físicos e Interações Contratuais



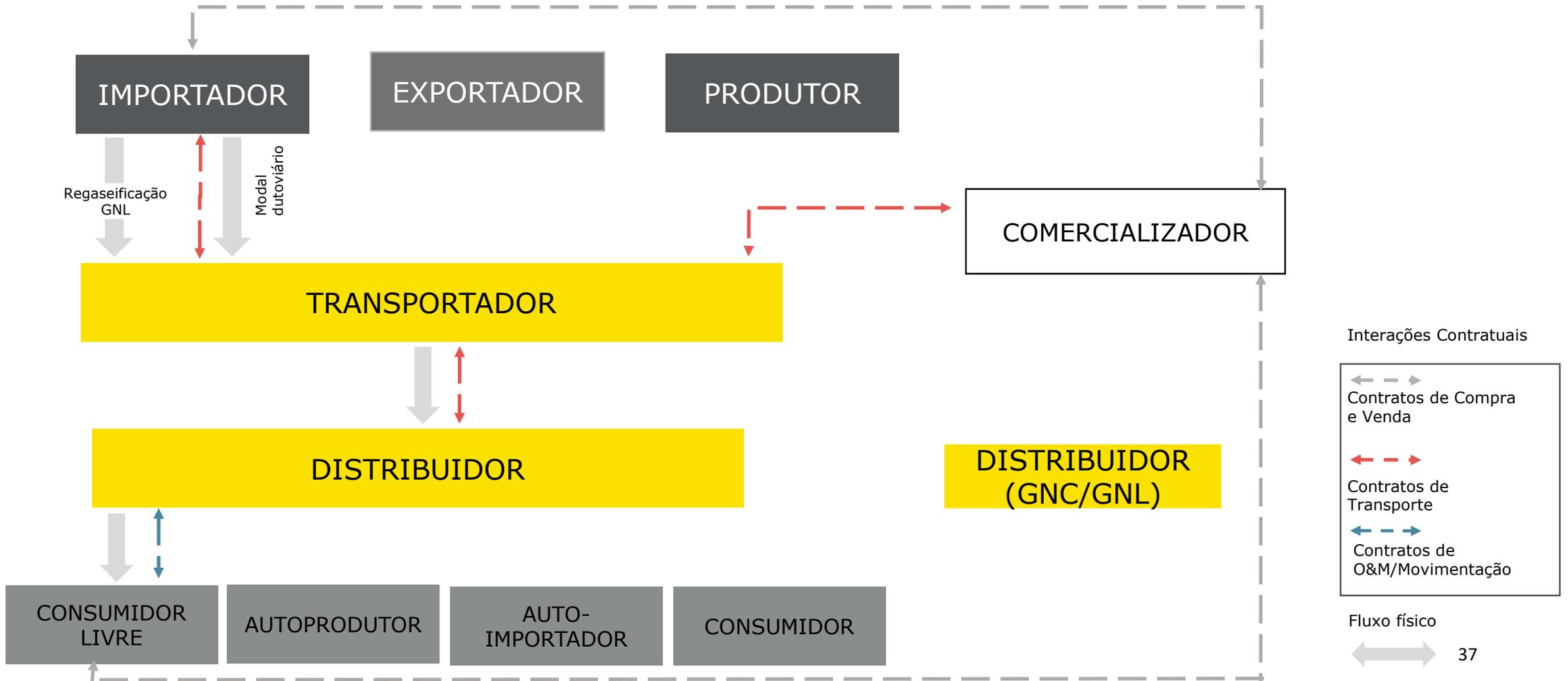
1.5. Fluxos Físicos e Interações Contratuais

- **Ponta - a - Ponta: *Produtor x Consumidor***



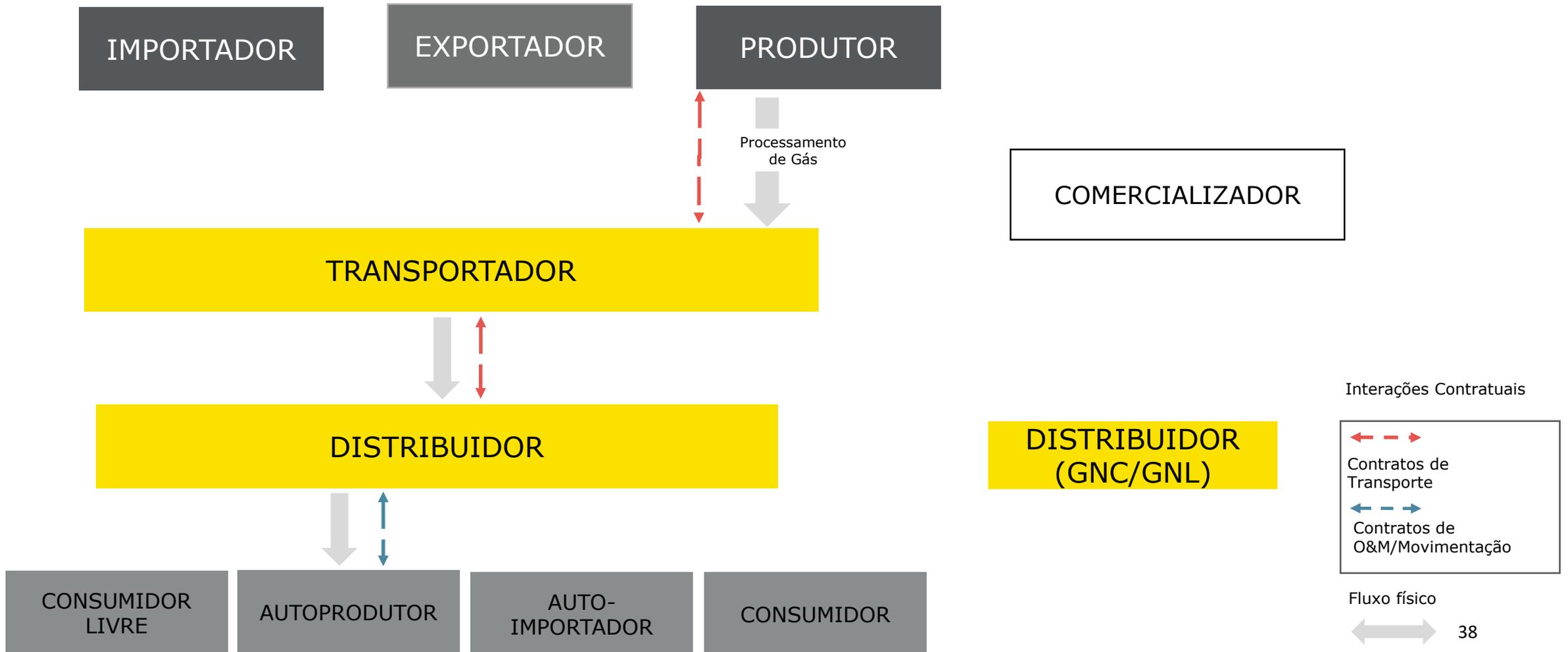
1.5. Fluxos Físicos e Interações Contratuais

- Ponta - a - Ponta: *Importador x Consumidor Livre***



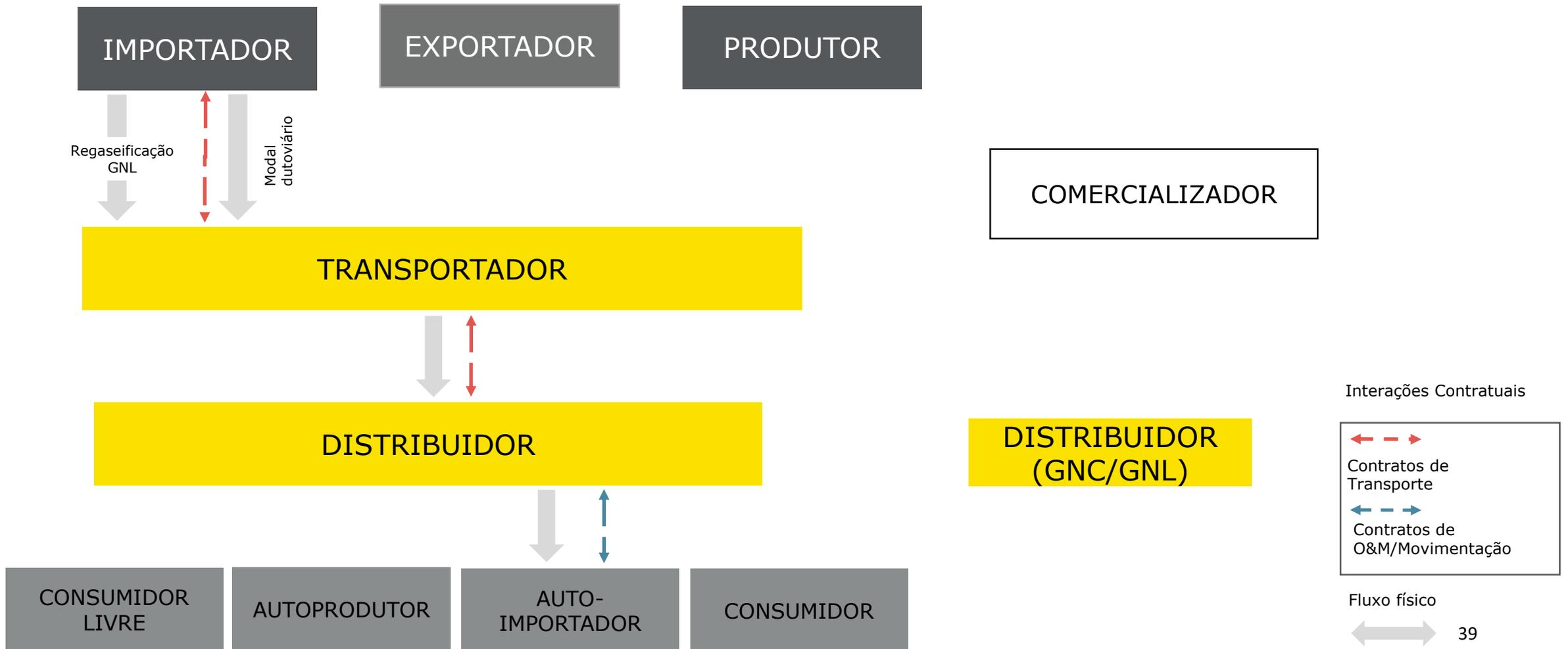
1.5. Fluxos Físicos e Interações Contratuais

- Ponta - a - Ponta: Autoprodução**



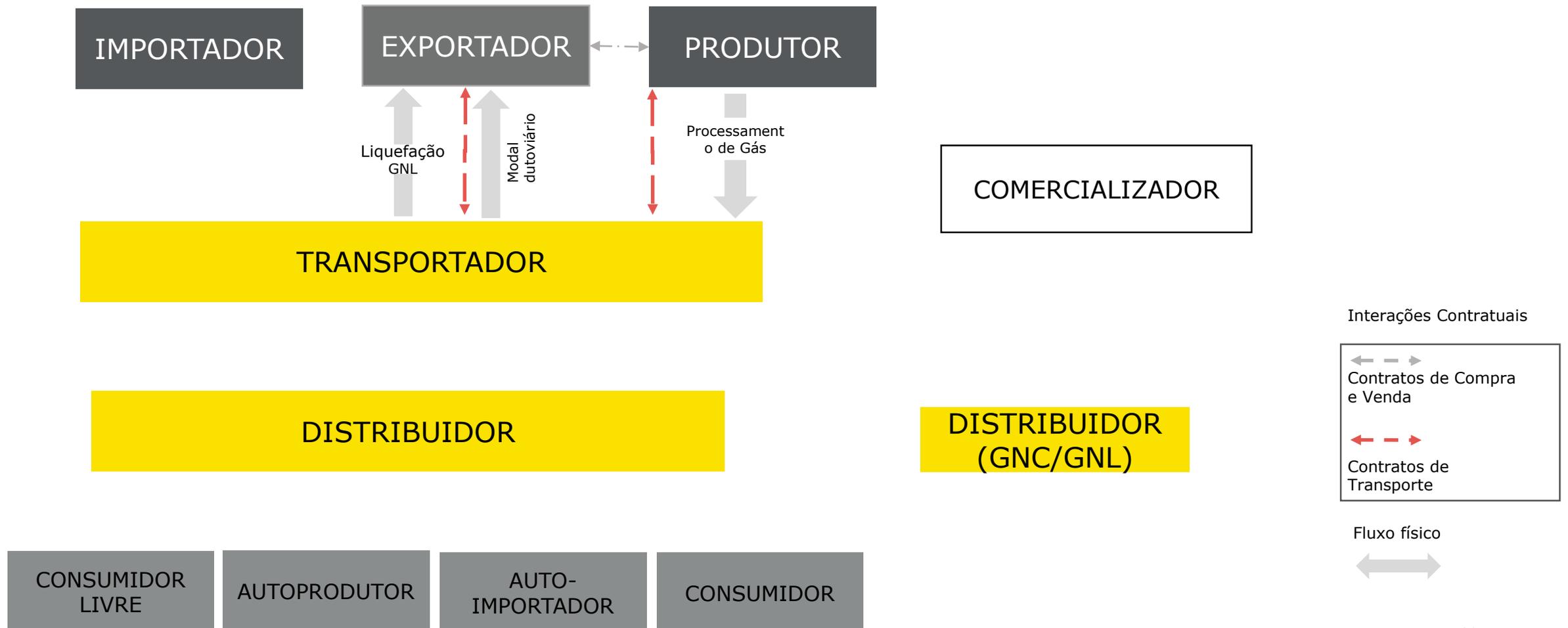
1.5. Fluxos Físicos e Interações Contratuais

- Ponta - a - Ponta: *Auto-importação***



1.5. Fluxos Físicos e Interações Contratuais

- **Ponta - a - Ponta: *Produtor x Exportador***



2. ASPECTOS GERAIS DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

2.1. CONTEXTO CONSTITUCIONAL

2.1. Contexto Constitucional

- Sistema Tributário: matriz constitucional.
- Repartição de Competências bem detalhada na CF.
- Espécies Tributárias de competência comum – artigo 145 da CF:
 - ✓ Impostos: distribuição de competências para cada Ente federativo;
 - ✓ Taxas: poder de polícia ou serviços públicos específicos e divisíveis; e
 - ✓ Contribuições de melhoria: obras públicas.

2.1. Contexto Constitucional

- Espécies tributárias de competência da União (artigos 148 e 149 da CF):
 - ✓ Empréstimos compulsórios (lei complementar);
 - ✓ Contribuições Sociais;
 - ✓ Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (“CIDE”); e
 - ✓ Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.
- Distribuição de competências para instituição de impostos:
 - ✓ União (artigo 153 da CF): II, IE, IR, IPI, IOF, ITR e Grandes Fortunas;
 - ✓ Estados e Distrito Federal (artigo 155 da CF): ITCMD, ICMS, IPVA;
 - ✓ Municípios e Distrito Federal (artigo 156 da CF): IPTU, ITBI e ISS.

2.1. Contexto Constitucional

- Competência residual da União: artigo 154, inciso I da CF.
- Destinação: diferencia as contribuições sociais e as CIDES dos impostos.
 - ✓ Contribuições sociais: financiar a atuação da União (Estados, Distrito Federal e Municípios no caso do artigo 149, §1º da CF) na ordem social;
 - ✓ CIDE: financiamento da atuação da União no domínio econômico (artigo 174 da CF).
- Peculiaridades das contribuições sociais e a CIDE (artigo 149, §2º da CF):
 - ✓ Não incidem sobre receitas de exportação;
 - ✓ Também incidem sobre a importação de produtos ou serviços;
 - ✓ Podem ter alíquotas *ad valorem* ou específicas.

2.1. Contexto Constitucional

- Repartição de receitas tributárias entre os entes federativos: artigos 157 a 162 da CF.
 - ✓ ICMS: 25% do total arrecadado é destinado aos Municípios (artigo 158, inciso IV da CF).
 - A parcela será creditada:
 - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; e
 - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual.

2.2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS FUNDAMENTAIS

2.2. Princípios Constitucionais Fundamentais

- **Princípio Federativo** (artigo 1º c/c artigos 18 e 60, §4º, I da CF)
 - ✓ Forma federativa: união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal.
 - ✓ Cláusula Pétrea: não pode ser objeto de Emenda Constitucional.
 - ✓ Ausência de hierarquia entre os entes federados (autônomos e independentes).
 - ✓ Divisão de competências tributárias.

2.2. Princípios Constitucionais Fundamentais

- **Princípio da Legalidade** (artigo 5º, II, c/c art. 150, I, da CF)
 - ✓ Garantia fundamental ao Estado Democrático de Direito: os cidadãos só estão obrigados a fazer algo em virtude e nos limites da lei.
 - ✓ Estrita Legalidade em matéria tributária: artigo 150, inciso I da CF.
 - ✓ A instituição do tributo depende de lei.
 - ✓ Relativizações:
 - Alteração das alíquotas do II, IE, IPI e IOF por ato do Poder Executivo (artigo 153, §1º da CF);
 - Redução e reestabelecimento da CIDE-combustível por ato do Poder Executivo.

2.2. Princípios Constitucionais Fundamentais

- **Princípio da Irretroatividade** (artigo 150, III, "a", da CF)
 - ✓ As leis se aplicam aos atos e fatos ocorridos após a sua entrada em vigor.
- **Princípio da Anterioridade e Princípio da Anterioridade Nonagesimal** (artigo 150, III, "b" e "c", e 195, §6º, da CF)
 - ✓ Objetivo: evitar a surpresa do contribuinte.
 - ✓ Anterioridade: veda aos entes federados cobrar tributos no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que os instituiu ou majorou.
 - ✓ Anterioridade Nonagesimal: veda aos entes federados cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que os instituiu ou majorou.

2.2. Princípios Constitucionais Fundamentais

- **Princípio da Anterioridade e Princípio da Anterioridade Nonagesimal** (artigo 150, III, "b" e "c", e 195, §6º, da CF)
 - ✓ Relativizações (artigo 150, §1º da CF):
 - **Anterioridade:** II, IE, IPI, IOF, Imposto Extraordinário de Guerra, empréstimo compulsório (calamidade pública e guerra externa), ICMS (artigo 155, §4º, IV, 'c', e CIDE-combustível).
 - **Anterioridade Nonagesimal:** II, IE, IR, IOF, IPTU (base de cálculo), IPVA (base de cálculo), Imposto Extraordinário de Guerra e empréstimo compulsório (calamidade pública e guerra externa).
 - ✓ Contribuições sociais sujeitam-se apenas à anterioridade nonagesimal (artigo 195, §6º da CF).

2.2. Princípios Constitucionais Fundamentais

- **Princípio da Não-Cumulatividade** (artigo 153, §3º, II, c/c 155, §2º, I, e 195, §12 da CF)
 - ✓ Relevante ao ICMS, IPI, PIS e a COFINS.
 - ✓ Estabelece mecanismos de compensação ou abatimentos para tributos que incidem em variadas etapas da cadeia de produção, comercialização e serviços.
 - ✓ Objetivo: neutralizar a incidência em cascata / cumulatividade na cadeia.

2.2. Princípios Constitucionais Fundamentais

- **Imunidade em Operações com Combustíveis: (art. 155, §3º, da CF)**
 - ✓ Incidência do ICMS, II e IE sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.
 - ✓ Abrangência: apenas impostos.

2.3. IMUNIDADE, ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO E DIFERIMENTO

2.3. Imunidade, Isenção, Alíquota Zero e Diferimento

- **Imunidade:** normas definidas em nível constitucional que limitam o poder de tributar.
 - Interpretação sistemática, teleológica, ampla e extensiva
- **Isenção:** faculdades conferidas aos entes tributantes de dispensar a cobrança do tributo sobre determinados fatos, atos ou sujeitos.
 - Devem ser concedidas por lei ou, no caso do ICMS, por convênios ratificados por lei estadual.
 - Devem ser lidas e interpretadas restritivamente

2.3. Imunidade, Isenção, Alíquota Zero e Diferimento

- **Alíquota zero:** alteração do critério quantitativo da incidência, igualando o valor da alíquota a zero, o que produz o valor da obrigação tributária equivalente a zero.
 - Entendimento de que possui natureza jurídica diversa da isenção, de modo que não haveria obrigatoriedade de estorno de crédito.
- **Diferimento:** técnica de arrecadação, que consiste em alterar o sujeito passivo da obrigação tributária.
 - Não é uma hipótese de desoneração de tributos.

2.4. CONTEXTO INFRACONSTITUCIONAL

2.4. Contexto Infraconstitucional

- Fontes normativas no contexto infraconstitucional
 - ✓ Lei Complementar
 - Quórum qualificado de aprovação: maioria absoluta.
 - Dispõe sobre conflitos de competência;
 - Regula as limitações constitucionais ao poder de tributar;
 - Estabelece normas gerais em matéria tributária;
 - Principais Leis Complementares: Código Tributário Nacional, Lei Complementar nº 87/1996 (ICMS) e Lei Complementar nº 116/03 (ISS).

2.4. Contexto Infraconstitucional

- Fontes normativas no contexto infraconstitucional
 - ✓ Lei Ordinária: matéria não reservada à Lei Complementar.
 - Instituição de tributos com os aspectos da hipótese de incidência tributária.
 - Reserva de lei: artigo 97 do CTN.
 - ✓ Medida Provisória: artigo 62 da CF
 - Relevância e Urgência.
 - Força de lei ordinária.
 - Vigência de 60 dias, prorrogável uma vez por igual período.
 - Vedada sua edição para matérias reservadas à Lei Complementar.

2.4. Contexto Infraconstitucional

- Fontes normativas no contexto infraconstitucional
 - ✓ Resolução do Senado Federal
 - Atos normativos primários que dispensam sanção presidencial.
 - Estabelecem alíquotas do ICMS para operações e prestações interestaduais e de exportação (artigo 155, §2º, IV da CF).
 - Estabelecem alíquotas mínimas nas operações internas e fixam alíquotas máximas para resolver conflitos de interesse dos Estados e Distrito Federal (artigo 155, §2º, V da CF).

2.4. Contexto Infraconstitucional

- Fontes normativas no contexto infraconstitucional
 - ✓ Convênios ICMS
 - Deliberação dos Estados e do Distrito Federal para conceder e revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS (artigo 155, §2º, XII, 'g' da CF e Lei Complementar nº 24/1975).
 - Competência para a celebração de Convênios ICMS: Conselho Nacional de Política Fazendária ("CONFAZ").
 - Também são utilizados para tratar de temas comuns entre as Unidades Federadas (artigo 3º do Regimento Interno do CONFAZ).

2.4. Contexto Infraconstitucional

- Fontes normativas no contexto infraconstitucional
 - ✓ Protocolos ICMS
 - Acordos celebrados por duas ou mais Unidades Federadas.
 - Finalidades: (i) implementação de políticas fiscais, (ii) permuta de informações e fiscalização conjunta; (iii) fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais e (iv) outros objetivos de interesse dos Estados e Distrito Federal.
 - ✓ Ajustes SINIEF
 - Finalidades: controlar, fiscalizar e uniformizar os procedimentos e informações acerca do cumprimento de obrigações acessórias.
 - Convênio SINIEF s/nº / 1970.

2.4. Contexto Infraconstitucional

- Fontes normativas no contexto infraconstitucional
 - ✓ Atos da Comissão Técnica Permanente do ICMS (“COTEPE”)
 - COTEPE: órgão interno do CONFAZ.
 - Responsável por apreciar as proposições de convênios e atos do CONFAZ, bem como editar atos administrativos.
 - Utilizados para abordar questões específicas de obrigações acessórias.

2.4. Contexto Infraconstitucional

- Fontes normativas no contexto infraconstitucional
 - ✓ Outras Fontes Normativas
 - Tratados e Convenções internacionais.
 - Artigos 99 e 100 do CTN:
 - Atos normativos de autoridades administrativas;
 - Decisões dos órgãos administrativos,
 - Práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas,
 - Convênios entre entes federados.
 - Regimes Especiais.

2.5. CONCEITOS GERAIS E REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.5. Conceitos gerais e regra matriz de incidência tributária

- **Obrigação Tributária:** relação jurídica entre o Estado e o particular derivada da ocorrência do fato gerador, a qual tem por objeto uma prestação patrimonial decorrente da lei instituidora de tributo.
- **Tributo:** Toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3º CTN).

2.5. Conceitos gerais e regra matriz de incidência tributária

- Artigo 113 do CTN:
 - ✓ **Obrigação Principal:** tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
 - ✓ **Obrigação Acessória:** tem por objeto prestações positivas ou negativas previstas na legislação, de acordo com o interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos (ex: emissão de Nota Fiscal, escrituração de livros fiscais, etc.).

2.5. Conceitos gerais e regra matriz de incidência tributária

- A Regra Matriz de Incidência Tributária é a norma que disciplina a relação jurídico-tributária entre o Estado (Fisco) e o Particular (Contribuinte) que surge com a ocorrência do **fato gerador**.
- A Regra Matriz é formada por hipótese e consequente, que se desdobram em critérios:

Hipótese

- ✓ **Critério Material:** verbo (ação) e complemento.
- ✓ **Critério Espacial:** local no qual a norma incidirá.
- ✓ **Critério Temporal:** momento em que ocorre o evento tributável (fato gerador).

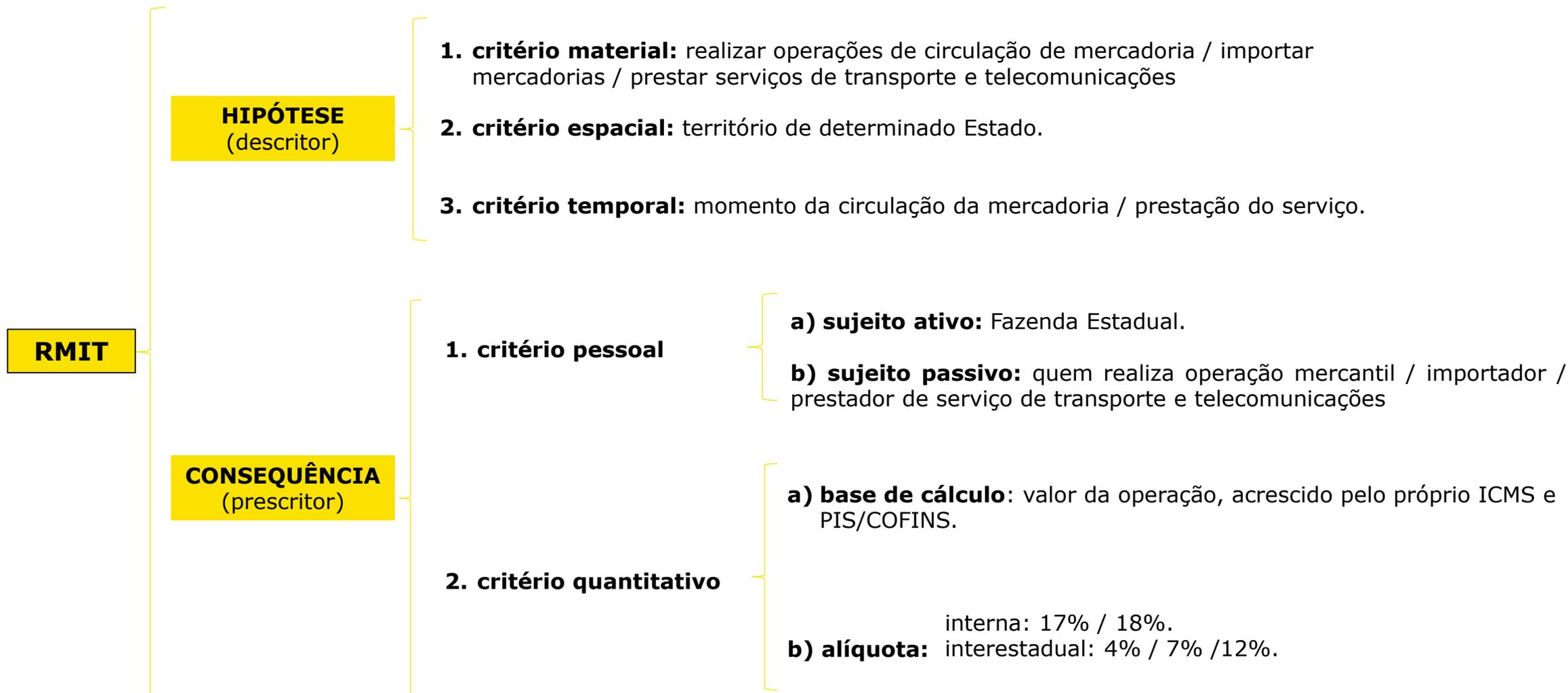
2.5. Conceitos gerais e regra matriz de incidência tributária

Consequente

- ✓ **Critério Pessoal:** identificação das partes da relação obrigacional.
 - Sujeito Ativo: pessoa jurídica de Direito Público titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação (art. 119 CTN); e
 - Sujeito Passivo: pessoa sujeita ao cumprimento da obrigação.

- ✓ **Critério Quantitativo:** quantificação da prestação pecuniária.
 - Alíquota: específica ou *ad valorem*; e
 - Base de cálculo: grandeza econômica que quantifica a hipótese de incidência.

2.5. Conceitos gerais e regra matriz de incidência tributária



2.6. PRINCIPAIS TRIBUTOS INCIDENTES NAS ATIVIDADES ECONÔMICAS DO GN

2.6. Principais tributos incidentes nas atividades econômicas do GN

PIS e COFINS

- Contribuições sociais.
- Artigos 149 e 195 da CF.
- Incidentes sobre:
 - Receita ou faturamento.
 - Importação de bens ou serviços.
- Competência Federal.

ICMS

- Imposto.
- Artigo 155, II e §2º da CF.
- Incidente sobre:
 - Operações relativas à circulação de mercadorias.
 - Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.
 - Prestações de serviços de comunicação.
- Competência Estadual.

ISS

- Imposto.
- Artigo 156, III da CF.
- Incidente sobre serviços de qualquer natureza (desde que não compreendidos na competência dos Estados).
- Competência Municipal.

2.7. CONCEITOS GERAIS DE DIREITO ADUANEIRO

2.7. Conceitos gerais de Direito Aduaneiro

- Registro da Licença de Importação no SISCOMEX;
- Análise pelo órgão anuente;
- Deferimento.
- Registro da Declaração de Importação no SISCOMEX;
- Pagamento dos tributos aduaneiros;
- Parametrização nos canais de fiscalização:
 - ✓ Canal **verde**
 - ✓ Canal **amarelo**
 - ✓ Canal **vermelho**
 - ✓ Canal **cinza**
- Desembaraço aduaneiro

1

2

3

4

LICENCIAMENTO

EMBARQUE DA
MERCADORIA
PARA O BRASILDESPACHO
ADUANEIRO DE
IMPORTAÇÃOENTREGA DA
MERCADORIA AO
IMPORTADOR

3. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS ESPECÍFICOS DA INDÚSTRIA DO GÁS NATURAL

3.1. INTRODUÇÃO

3.1. Introdução

- Serão apresentados os aspectos que orientam a incidência dos tributos mais relevantes observados na cadeia do GN: contribuições ao PIS e a COFINS, ICMS e ISS.
- Dentre os aspectos principais a serem tratados destacam-se:
 - ✓ Fato gerador;
 - ✓ Base de cálculo;
 - ✓ Alíquota;
 - ✓ Princípios específicos aplicáveis a cada tributo.

3.2. TRIBUTOS DE INCIDÊNCIA LINEAR

3.2.1. PIS E COFINS

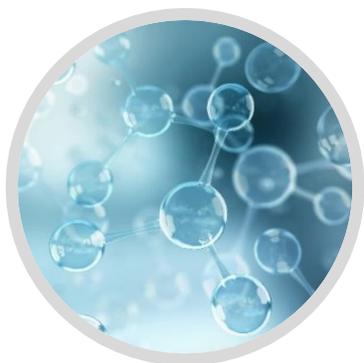
3.2.1. Tributos de incidência linear – PIS e COFINS

PIS e COFINS

Natureza	Contribuições
Competência	União
Fato Gerador	Faturamento ou auferimento de receita
Sujeito Passivo	Pessoas Jurídicas
Base de Cálculo	Faturamento ou receita bruta
Alíquotas	Regime cumulativo – 3,65% (PIS: 0,65% / COFINS: 3%) Regime não cumulativo – 9,25% (PIS: 1,65% / COFINS: 7,6%)

3.2.1. Tributos de incidência linear – PIS e COFINS

- **Créditos do regime não cumulativo**



**Bens adquiridos
para revenda (gás)**



**Insumos – Bens e
serviços**



Alugueis



Ativo Imobilizado



Transporte

3.2.1. Tributos de incidência linear – PIS e COFINS

CRÉDITOS DE PIS / COFINS AUTORIZADOS PELA LEGISLAÇÃO

Art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003

Bens adquiridos para revenda	Bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes	Despesas com armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda
Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa	Valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil	Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado , adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou na produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços
Vale-transporte, vale-refeição/vale-alimentação e uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção	Bens recebidos em devolução , cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada	Despesas com energia elétrica/energia térmica , inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica contribuinte
Bens incorporados ao ativo intangível , adquiridos para a utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.	Edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa	

3.2.1. Tributos de incidência linear – PIS e COFINS

- **Estorno de crédito:** bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, que tenham sido (artigo 3º, parágrafo 13 da Lei nº 10.833/2003):
 - furtados / roubados;
 - inutilizados / deteriorados;
 - destruídos em sinistro;
 - empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação.

3.2.1. Tributos de incidência linear – PIS e COFINS

PIS e COFINS Importação

Natureza	Contribuições	
Competência	União	
Fato Gerador	Importação de bens / serviços do exterior	
Sujeito Passivo	Pessoas Jurídicas	
Base de Cálculo	Bens	Valor aduaneiro
	Serviços	Valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior, acrescido do ISS e das próprias contribuições
Alíquotas	Bens	11,75% (PIS: 2,1% / COFINS: 9,65%)
	Serviços	9,25% (PIS: 1,65% / COFINS: 7,6%)

3.2.1. Tributos de incidência linear – PIS e COFINS

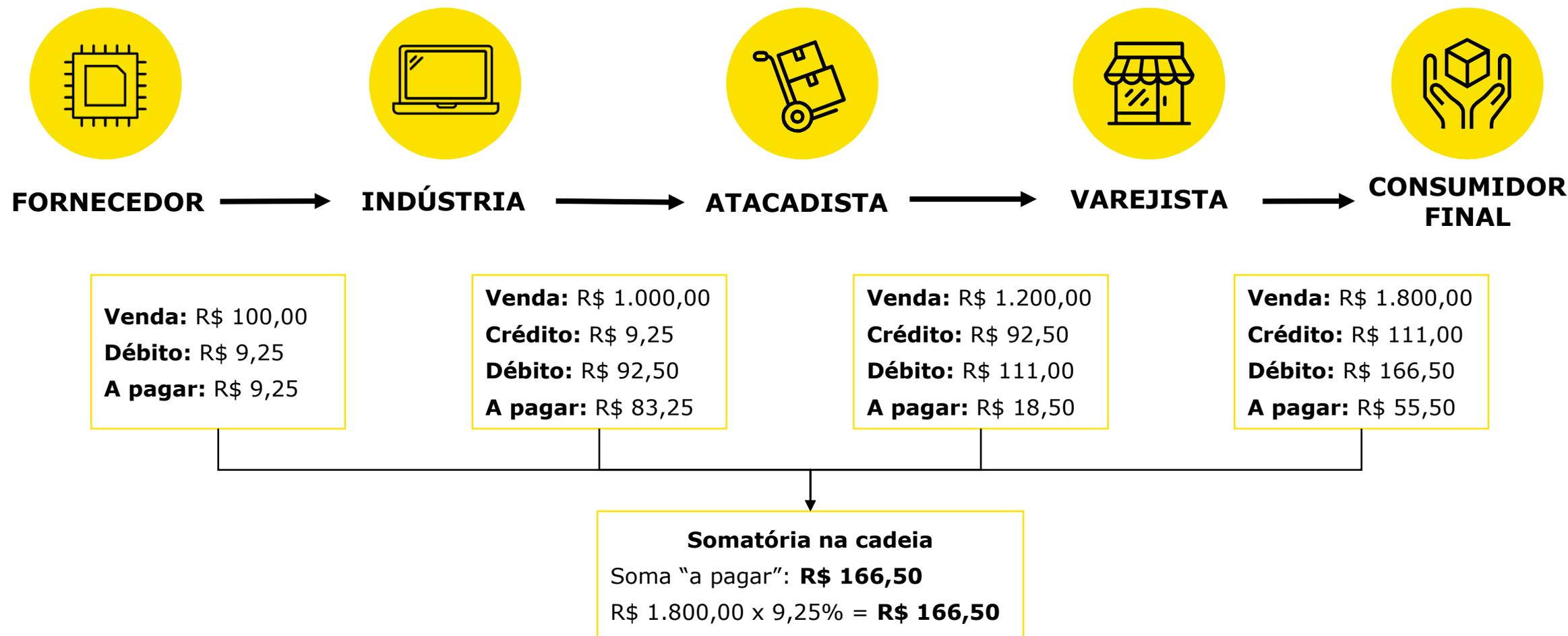
- ✓ Adicional de 1% da COFINS-Importação: até 31 de dezembro de 2020 aos bens relacionados no §21 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004.
- ✓ O adicional de 1% da COFINS-Importação não é creditável em nenhuma hipótese.

3.2.1. Tributos de incidência linear – PIS e COFINS

- Peculiaridades na cadeia do GN:
 - ✓ Alíquota zero:
 - Venda de GN canalizado para usinas do PPT (artigo 1º da Lei nº 10.312/2001).Aplicação para toda a cadeia de fornecimento do GN.
 - Importação de GNL (artigo 8º, § 12, XVI da Lei nº 10.865/2004).
 - ✓ Isenção: importação de GN da Bolívia (Decreto nº 681/1992 c/c Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 21/2004).

3.2.1. Tributos de incidência linear – PIS e COFINS

Fluxo geral de incidência



3.2.1. Tributos de incidência linear – PIS e COFINS

Tabela de Cálculo

Tributação de PIS e COFINS sobre Receitas								
Regime de Apuração do PIS e COFINS:				Não Cumulativo				
			Notas					
Valor do Produto (a):	1.000,00		(a)					
Tributo	Alíquota Nominal	Base de Cálculo	Notas	Valor do Tributo	Alíquota Efetiva	Valor Total dos Tributos	Carga Tributária Total Efetiva	Tributos Recuperáveis (c)
PIS	1,65%	1.101,93	(b)	18,18	1,82%	101,93	10,19%	101,93
COFINS	7,60%	1.101,93		83,75	8,37%			
Notas Explicativas:								
(a) Valor líquido do produto (custos mais margem), antes do ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS.								
(b) Valor do Produto (a) acrescido do PIS e da COFINS incidentes ("gross up").								
(c) Tributos em princípio recuperáveis pelo adquirente do produto. A recuperabilidade dependerá do fim a que se destina o produto.								

Tributação de PIS e COFINS sobre Receitas								
Regime de Apuração do PIS e COFINS:				Cumulativo				
			Notas					
Valor do Produto (a):	1.000,00		(a)					
Tributo	Alíquota Nominal	Base de Cálculo	Notas	Valor do Tributo	Alíquota Efetiva	Valor Total dos Tributos	Carga Tributária Total Efetiva	Tributos Recuperáveis (c)
PIS	0,65%	1.037,88	(b)	6,75	0,67%	37,88	3,79%	-
COFINS	3,00%	1.037,88		31,14	3,11%			
Notas Explicativas:								
(a) Valor líquido do produto (custos mais margem), antes do ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS.								
(b) Valor do Produto (a) acrescido do PIS e da COFINS incidentes ("gross up").								
(c) Tributos não recuperáveis pelo adquirente do produto.								

3.3. TRIBUTOS DE INCIDÊNCIA NÃO LINEAR



3.3.1. ICMS

3.3.1. Tributos de incidência não linear – ICMS

ICMS

Natureza	Imposto
Competência	Estados
Fato Gerador	<p>Mercadorias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • operação de circulação / importação. <p>Prestações de serviço:</p> <ul style="list-style-type: none"> • transporte interestadual e intermunicipal.
Sujeito passivo	<ul style="list-style-type: none"> • Aquele que pratica com habitualidade o fato gerador. • Importador.
Base de Cálculo	<p>Mercadorias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Valor da operação, acrescido do próprio imposto e P/C / Valor da mercadoria constante dos documentos de importação, acrescido dos tributos incidentes (II, IPI, P/C) bem como quaisquer outros impostos, taxas, contribuições, despesas aduaneiras e do próprio ICMS. <p>Prestações de serviço:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Preço do serviço, incluído o próprio montante do imposto.
Alíquotas	<p>Internas:</p> <p>17% - 18%</p> <p>Interestaduais:</p> <p>4% - bens e mercadorias importados do exterior; Não se aplica às operações que destinem GN importado a outros Estados. / 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.</p>

3.3.1. Tributos de incidência não linear – ICMS

- Regime de Incidência não cumulativo (art. 155, §2º, da CF):
 - ✓ Assegura ao contribuinte o direito à compensação do imposto devido por suas próprias operações com o imposto cobrado em operações anteriores, mediante apropriação de créditos.

3.3.1. Tributos de incidência não linear – ICMS

- **Créditos do regime não cumulativo**



**Mercadorias para
revenda**



Ativo Imobilizado



**Matéria Prima, materiais
intermediários e
materiais de embalagem**

3.3.1. Tributos de incidência não linear – ICMS

- ✓ A não-cumulatividade **não é plena** e existem situações em que o registro de créditos é vedado.
 - Saídas amparadas por isenção ou não incidência do ICMS, salvo se expressamente autorizado por lei.
 - Integração ou consumo em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto.
 - Utilização em fim alheio à atividade do estabelecimento.
 - Perecimento, deterioração ou extravio.

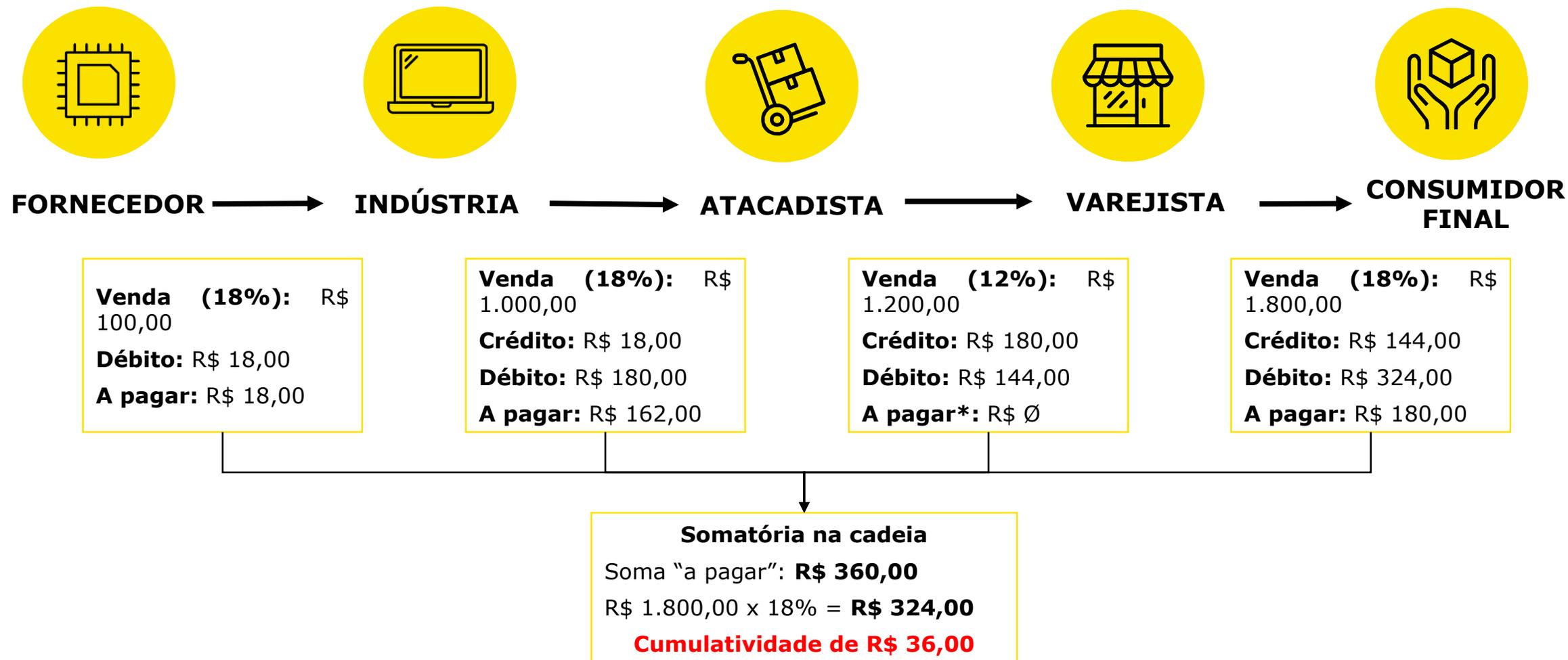
3.3.1. Tributos de incidência não linear – ICMS

Fluxo geral de incidência: alíquota interna 18%.



3.3.1. Tributos de incidência não linear – ICMS

Fluxo geral de incidência: alíquota interna 18% + alíquota interestadual 12%



* Acúmulo de créditos de R\$ 36,00

3.3.1. Tributos de incidência não linear – ICMS

Fluxo geral de incidência: isenção – operação interna do atacadista.



3.3.1. Tributos de incidência não linear – ICMS

Tabela de Cálculo – ICMS Operação Própria

Tributação do ICMS na Venda de Gás Natural								
Regime de Apuração do PIS e COFINS:				Não Cumulativo				
Valor do Produto (a):			Notas					
1.000,00			(a)					
Tributo	Alíquota Nominal	Base de Cálculo	Notas	Valor do Tributo	Alíquota Efetiva	Valor Total dos Tributos	Carga Tributária Total Efetiva	Tributos Recuperáveis (d)
PIS	1,65%	1.101,93	(b)	18,18	1,82%	101,93	10,19%	101,93
COFINS	7,60%	1.101,93		83,75	8,37%			
ICMS - 0%	0%	1.101,93	(c)	-	0,00%	101,93	10,19%	101,93
ICMS - 7%	7%	1.184,87		82,94	8,29%	184,87	18,49%	184,87
ICMS - 12%	12%	1.252,19		150,26	15,03%	252,19	25,22%	252,19
ICMS - 15%	15%	1.296,39		194,46	19,45%	296,39	29,64%	296,39
ICMS - 18%	18%	1.343,82		241,89	24,19%	343,82	34,38%	343,82
ICMS - 25%	25%	1.469,24		367,31	36,73%	469,24	46,92%	469,24
Notas Explicativas:								
(a) Valor líquido do produto (custos mais margem), antes do ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS.								
(b) Valor do Produto (a) acrescido do PIS e da COFINS incidentes ("gross up").								
(c) Valor do Produto (a) acrescido dos valores calculados do PIS e da COFINS e do próprio ICMS incidente ("gross up").								
(d) Tributos em princípio recuperáveis pelo adquirente do produto. A recuperabilidade dependerá do fim a que se destina o produto.								

Tributação do ICMS na Venda de Gás Natural								
Regime de Apuração do PIS e COFINS:				Cumulativo				
Valor do Produto (a):			Notas					
1.000,00			(a)					
Tributo	Alíquota Nominal	Base de Cálculo	Notas	Valor do Tributo	Alíquota Efetiva	Valor Total dos Tributos	Carga Tributária Total Efetiva	Tributos Recuperáveis (d)
PIS	0,65%	1.037,88	(b)	6,75	0,67%	37,88	3,79%	-
COFINS	3,00%	1.037,88		31,14	3,11%			
ICMS - 0%	0%	1.037,88	(c)	-	0,00%	37,88	3,79%	-
ICMS - 7%	7%	1.116,00		78,12	7,81%	116,00	11,60%	78,12
ICMS - 12%	12%	1.179,41		141,53	14,15%	179,41	17,94%	141,53
ICMS - 15%	15%	1.221,04		183,16	18,32%	221,04	22,10%	183,16
ICMS - 18%	18%	1.265,71		227,83	22,78%	265,71	26,57%	227,83
ICMS - 25%	25%	1.383,84		345,96	34,60%	383,84	38,38%	345,96
Notas Explicativas:								
(a) Valor líquido do produto (custos mais margem), antes do ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS.								
(b) Valor do Produto (a) acrescido do PIS e da COFINS incidentes ("gross up").								
(c) Valor do Produto (a) acrescido dos valores calculados do PIS e da COFINS e do próprio ICMS incidente ("gross up").								
(d) ICMS em princípio recuperável pelo importador do produto; PIS e COFINS não recuperáveis em razão do Regime Cumulativo.								

3.3.1. Tributos de incidência não linear – ICMS

- Regime de Substituição Tributária (“ICMS-ST”):
 - ✓ Fundamento constitucional / legal: Artigo 150, §7º da CF e artigo 6º da Lei Complementar nº 87/1996.
 - ✓ Antecipação do ICMS devido nas operações antecedentes, concomitantes ou subsequentes da cadeia.
 - Para fins do presente trabalho, é relevante a retenção do ICMS devido nas operações subsequentes.
 - ✓ Finalidade: facilitar a arrecadação e a fiscalização do ICMS.
 - ✓ A atribuição da responsabilidade deve se dar sempre por meio de lei.
 - ✓ Técnica de arrecadação: não há a criação de um novo imposto.

3.3.1. Tributos de incidência não linear – ICMS

- Regime de Substituição Tributária:
 - ✓ Sujeitos envolvidos:
 - **Contribuinte substituto:** responsável pela retenção do ICMS-ST (é o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária com o Estado).
 - **Contribuinte substituído:** pratica operações sem o destaque do ICMS, retido anteriormente.
 - ✓ **Alíquota:** aplica-se a alíquota interna prevista para o produto objeto de substituição tributária.
 - ✓ **Base de Cálculo:** é presumida pela legislação (artigo 8º da Lei Complementar nº 87/1996).

3.3.1. Tributos de incidência não linear – ICMS

Mecanismos para fixação da base de cálculo do ICMS-ST

Preço final a consumidor único ou máximo fixado por órgão competente

1

2

Preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante ou importador

PMPF: Média ponderada de preços a consumidor final usualmente praticada no mercado, apurada por levantamento de preços

3

Somatório do valor da operação / prestação realizada pelo substituto tributário, acrescido dos valores de seguro, frete e outros encargos cobrados / transferíveis aos adquirentes / tomadores de serviço, e da **margem de valor agregado** (“MVA”)

4

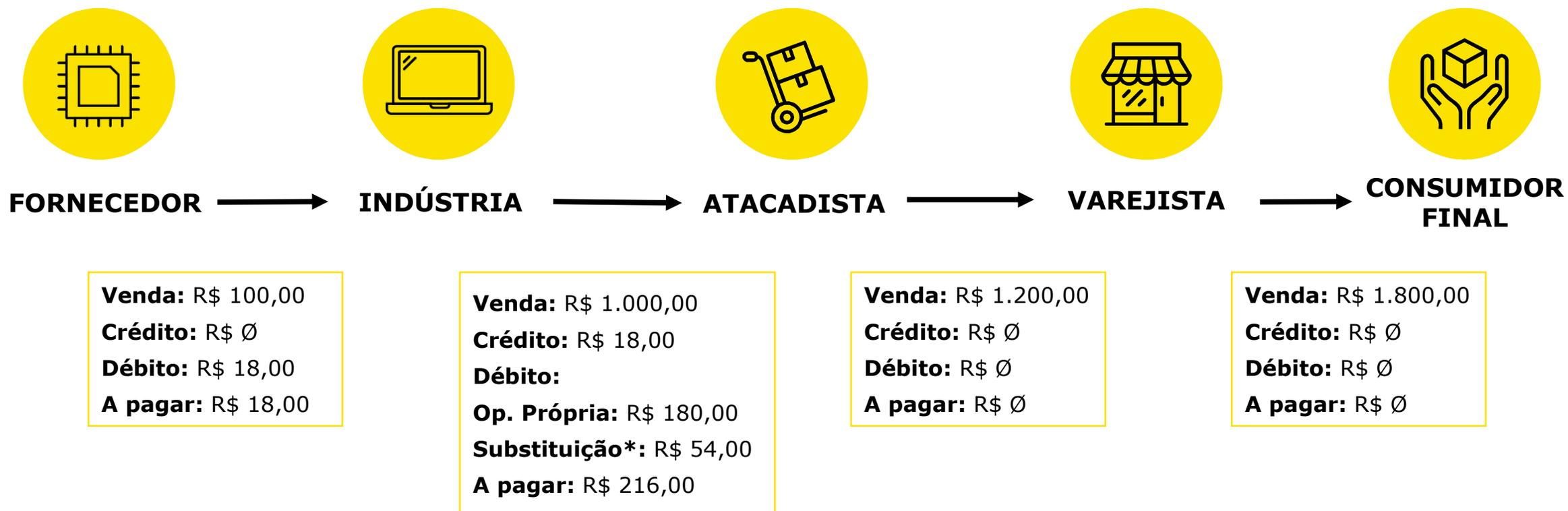
3.3.1. Tributos de incidência não linear – ICMS

✓ Peculiaridades na cadeia do GN:

- Convênio ICMS nº 110/07: regras gerais de ICMS-ST para operações envolvendo combustíveis.
- GNV: usual adoção de PMPF fixado mensalmente por ATO COTEPE.
 - Prática comum: atribuição de responsabilidade à distribuidora de GNV.
- Ausência de previsão de base específica: aplica-se a MVA genérica de 30%.
- Não é apropriada a aplicação da substituição tributária nas remessas diretas de GN para consumo ou uso em atividades de industrialização (ausência de operações subsequentes).

3.3.1. Tributos de incidência não linear – ICMS

Fluxo geral de incidência: ICMS-ST



*Base de cálculo aplicada para o ICMS-ST: R\$ 1.000,00 (valor da venda) + MvA 30% = R\$ 1.300,00
 Alíquota de 18%: R\$ 234,00 (ICMS-ST)
 Dedução do ICMS pago em operação própria (R\$ 180,00): R\$ 54,00 de ICMS-ST devido

3.3.1. Tributos de incidência não linear – ICMS

Tabela de Cálculo – ICMS-ST

Tributação do ICMS-ST na Venda de Gás Natural									
Regime de Apuração do PIS e COFINS:					Não Cumulativo				
Valor do Produto (a):				1.000,00	Notas (a)				
Tributo	Alíquota Nominal	MVA	Base de Cálculo	Notas	Valor do Tributo	Alíquota Efetiva	Valor Total dos Tributos	Carga Tributária Total Efetiva	Tributos Recuperáveis (e)
PIS	1,65%		1.101,93	(b)	18,18	1,82%	101,93	10,19%	101,93
COFINS	7,60%		1.101,93	(b)	83,75	8,37%			
ICMS - 0%	0%		1.101,93	(c)	-	0,00%	297,27	29,73%	101,93
ICMS - ST (ICMS 0%)		30%	1.432,51	(d)	-	0,00%			
ICMS - 12%	12%		1.252,19	(c)	150,26	15,03%	354,72	35,47%	101,93
ICMS - ST (ICMS 12%)		30%	1.627,85	(d)	45,08	4,51%			
ICMS - 15%	15%		1.296,39	(c)	194,46	19,45%	416,38	41,64%	101,93
ICMS - ST (ICMS 15%)		30%	1.685,30	(d)	58,34	5,83%			
ICMS - 18%	18%		1.343,82	(c)	241,89	24,19%	579,43	57,94%	101,93
ICMS - ST (ICMS 18%)		30%	1.746,96	(d)	72,57	7,26%			
ICMS - 25%	25%		1.469,24	(c)	367,31	36,73%			
ICMS - ST (ICMS 25%)		30%	1.910,01	(d)	110,19	11,02%			

Notas Explicativas:
 (a) Valor líquido do produto (custos mais margem), antes do ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS.
 (b) Valor do Produto (a) acrescido do PIS e da COFINS incidentes ("gross up").
 (c) Operação Própria. Valor do Produto (a) acrescido dos valores calculados do PIS e da COFINS e do próprio ICMS incidente ("gross up").
 (d) Operação ICMS-ST. Valor do Produto (a) acrescido dos valores calculados do PIS e da COFINS, do próprio ICMS incidente ("gross up") e a margem de valor agregado. O valor do ICMS operação própria é recuperado / deduzido quando do cálculo do ICMS-ST.
 (e) Tributos em princípio recuperáveis pelo adquirente do produto.

Tributação do ICMS-ST na Venda de Gás Natural									
Regime de Apuração do PIS e COFINS:					Cumulativo				
Valor do Produto (a):				1.000,00	Notas (a)				
Tributo	Alíquota Nominal	MVA	Base de Cálculo	Notas	Valor do Tributo	Alíquota Efetiva	Valor Total dos Tributos	Carga Tributária Total Efetiva	Tributos Recuperáveis (e)
PIS	0,65%		1.037,88	(b)	6,75	0,67%	37,88	3,79%	-
COFINS	3,00%		1.037,88	(b)	31,14	3,11%			
ICMS - 0%	0%		1.037,88	(c)	-	0,00%	221,87	22,19%	-
ICMS - ST (ICMS 0%)		30%	1.349,25	(d)	-	0,00%			
ICMS - 12%	12%		1.179,41	(c)	141,53	14,15%	275,99	27,60%	-
ICMS - ST (ICMS 12%)		30%	1.533,24	(d)	42,46	4,25%			
ICMS - 15%	15%		1.221,04	(c)	183,16	18,32%	334,06	33,41%	-
ICMS - ST (ICMS 15%)		30%	1.587,35	(d)	54,95	5,49%			
ICMS - 18%	18%		1.265,71	(c)	227,83	22,78%	487,63	48,76%	-
ICMS - ST (ICMS 18%)		30%	1.645,42	(d)	68,35	6,83%			
ICMS - 25%	25%		1.383,84	(c)	345,96	34,60%			
ICMS - ST (ICMS 25%)		30%	1.799,00	(d)	103,79	10,38%			

Notas Explicativas:
 (a) Valor líquido do produto (custos mais margem), antes do ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS.
 (b) Valor do Produto (a) acrescido do PIS e da COFINS incidentes ("gross up").
 (c) Valor do Produto (a) acrescido dos valores calculados do PIS e da COFINS e do próprio ICMS incidente ("gross up").
 (d) Operação ICMS-ST. Valor do Produto (a) acrescido dos valores calculados do PIS e da COFINS, e do próprio ICMS incidente ("gross up") e a margem de valor agregado. O valor do ICMS operação própria é recuperado / deduzido quando do cálculo do ICMS-ST.
 (e) Tributos não recuperáveis pelo adquirente do produto.

3.3.2. ISS

3.3.2. Tributos de incidência não linear – ISS

ISS

Natureza	Imposto
Competência	Município.
Fato Gerador	<ul style="list-style-type: none">• Prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.• Importação de serviços.
Sujeito Passivo	Prestador de serviço.
Base de Cálculo	Preço do serviço acrescido do próprio imposto.
Alíquotas	2% a 5%*.

* Variável conforme a espécie de serviço e o Município em que realizada a prestação.

3.3.2. Tributos de incidência não linear – ISS

- **Imunidade:** o artigo 155, §3º da CF estabelece imunidade parcial para operações relativas a combustíveis.
 - ✓ Únicos impostos incidentes sobre essas operações: ICMS, o II e o IE.
- **Regime de Incidência:** Cumulativo. Não gera direito a crédito.

3.3.2. Tributos de incidência não linear – ISS

Itens da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 relacionados à cadeia do GN

<p>Item 3.04. Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, duos e condutos de qualquer natureza</p>	<p>Item 7.21. Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais</p>	<p>Item 11.04. Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie</p>	<p>Item 16.02. Outros serviços de transporte de natureza municipal</p>
<p>Item 14.01. Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS)</p>	<p>Item 14.05. Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento, e congêneres de objetos quaisquer</p>	<p>Item 20.01. Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.</p>	<p>Item 20.03. Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres</p>

3.3.2. Tributos de incidência não linear – ISS

Tabela de Cálculo – ISS

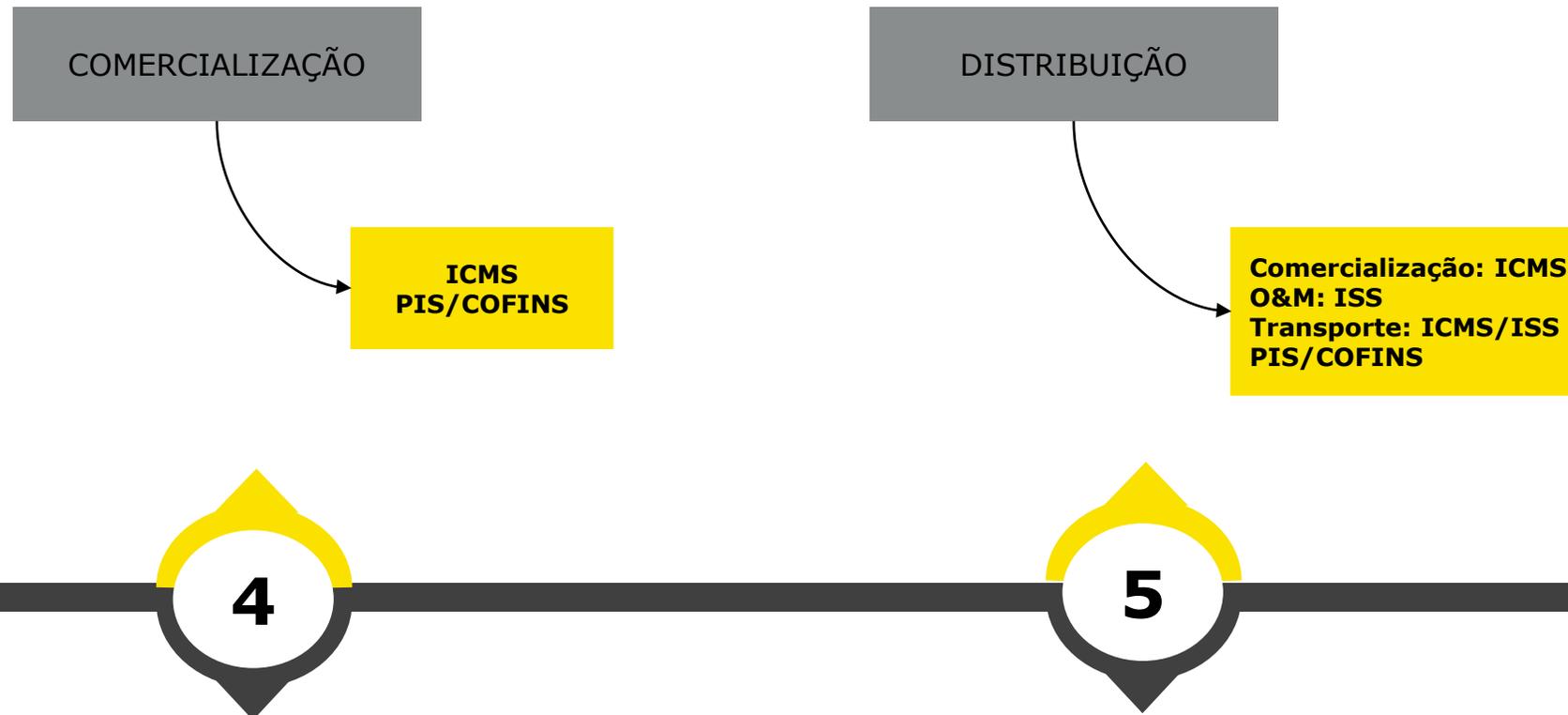
Tributação na Prestação de Serviços								
Regime de Apuração do PIS e COFINS:				Não Cumulativo				
Valor do Produto (a):			1.000,00	Notas				
			(a)					
Tributo	Alíquota Nominal	Base de Cálculo	Notas	Valor do Tributo	Alíquota Efetiva	Valor Total dos Tributos	Carga Tributária Total Efetiva	Tributos Recuperáveis (d)
PIS	1,65%	1.101,93	(b)	18,18	1,82%			
COFINS	7,60%	1.101,93		83,75	8,37%			
ISS - 2%	2%	1.124,42	(c)	22,49	2,25%	124,42	12,44%	101,93
ISS - 3%	3%	1.136,01		34,08	3,41%	136,01	13,60%	101,93
ISS - 4%	4%	1.147,84		45,91	4,59%	147,84	14,78%	101,93
ISS - 5%	5%	1.159,92		58,00	5,80%	159,92	15,99%	101,93
Notas Explicativas:								
(a) Valor líquido do produto (custos mais margem), antes do ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS.								
(b) Valor do Produto (a) acrescido do PIS e da COFINS incidentes ("gross up").								
(c) Valor do Produto (a) acrescido do valores calculados do PIS e da COFINS e do próprio ISS incidente ("gross up").								
(d) PIS e COFINS em princípio recuperáveis pelo adquirente do produto. A recuperabilidade dependerá do fim a que se destina o produto. O ISS não é um tributo recuperável.								
Tributação na Prestação de Serviços								
Regime de Apuração do PIS e COFINS:				Cumulativo				
Valor do Produto (a):			1.000,00	Notas				
			(a)					
Tributo	Alíquota Nominal	Base de Cálculo	Notas	Valor do Tributo	Alíquota Efetiva	Valor Total dos Tributos	Carga Tributária Total Efetiva	Tributos Recuperáveis (d)
PIS	0,65%	1.037,88	(b)	6,75	0,67%			
COFINS	3,00%	1.037,88		31,14	3,11%			
ISS - 2%	2%	1.059,06	(c)	21,18	2,12%	59,06	5,91%	-
ISS - 3%	3%	1.069,98		32,10	3,21%	69,98	7,00%	-
ISS - 4%	4%	1.081,13		43,25	4,32%	81,13	8,11%	-
ISS - 5%	5%	1.092,51		54,63	5,46%	92,51	9,25%	-
Notas Explicativas:								
(a) Valor líquido do produto (custos mais margem), antes do ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS..								
(b) Valor do Produto (a) acrescido do PIS e da COFINS incidentes ("gross up").								
(c) Valor do Produto (a) acrescido do valores calculados do PIS e da COFINS e do próprio ISS incidente ("gross up").								
(d) Tributos não recuperáveis pelo adquirente do produto.								

3.4. TRIBUTAÇÃO APLICADA À CADEIA DO GN (SUBSUNÇÃO)

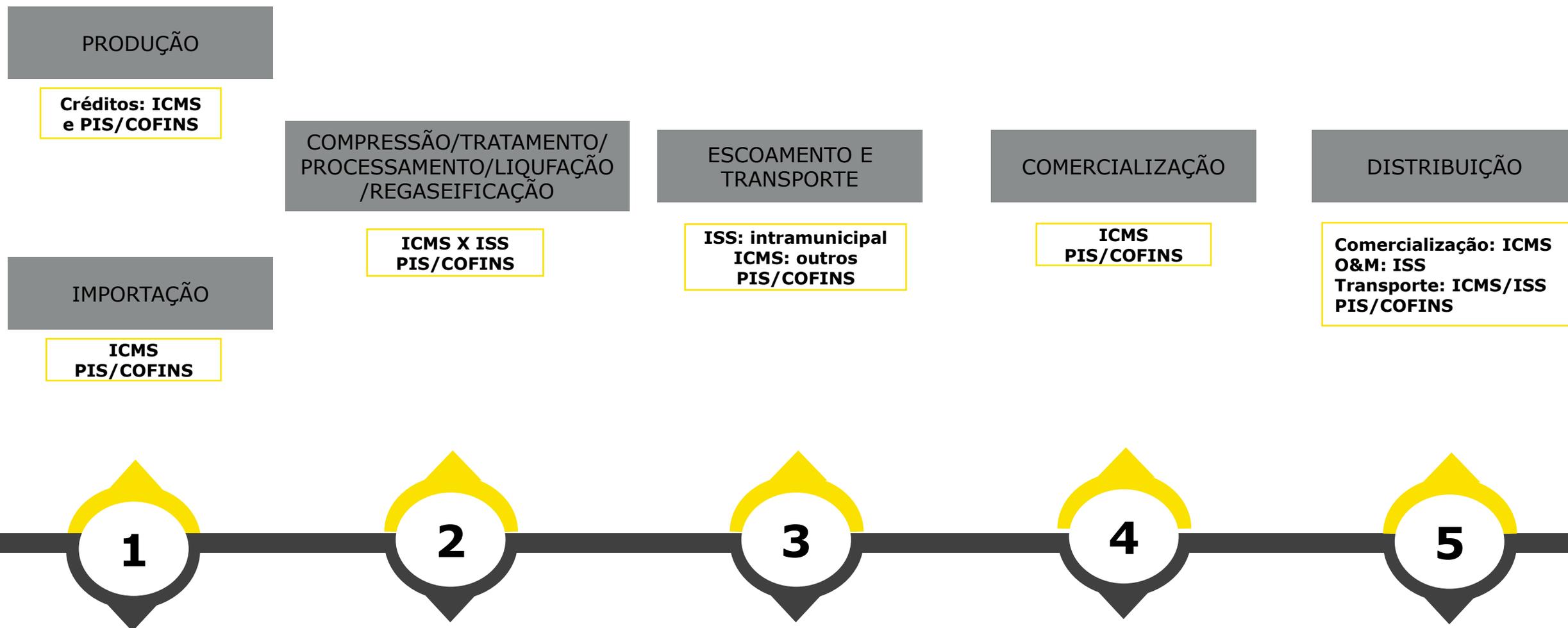
3.4. Tributação aplicada à cadeia do GN (subsunção)



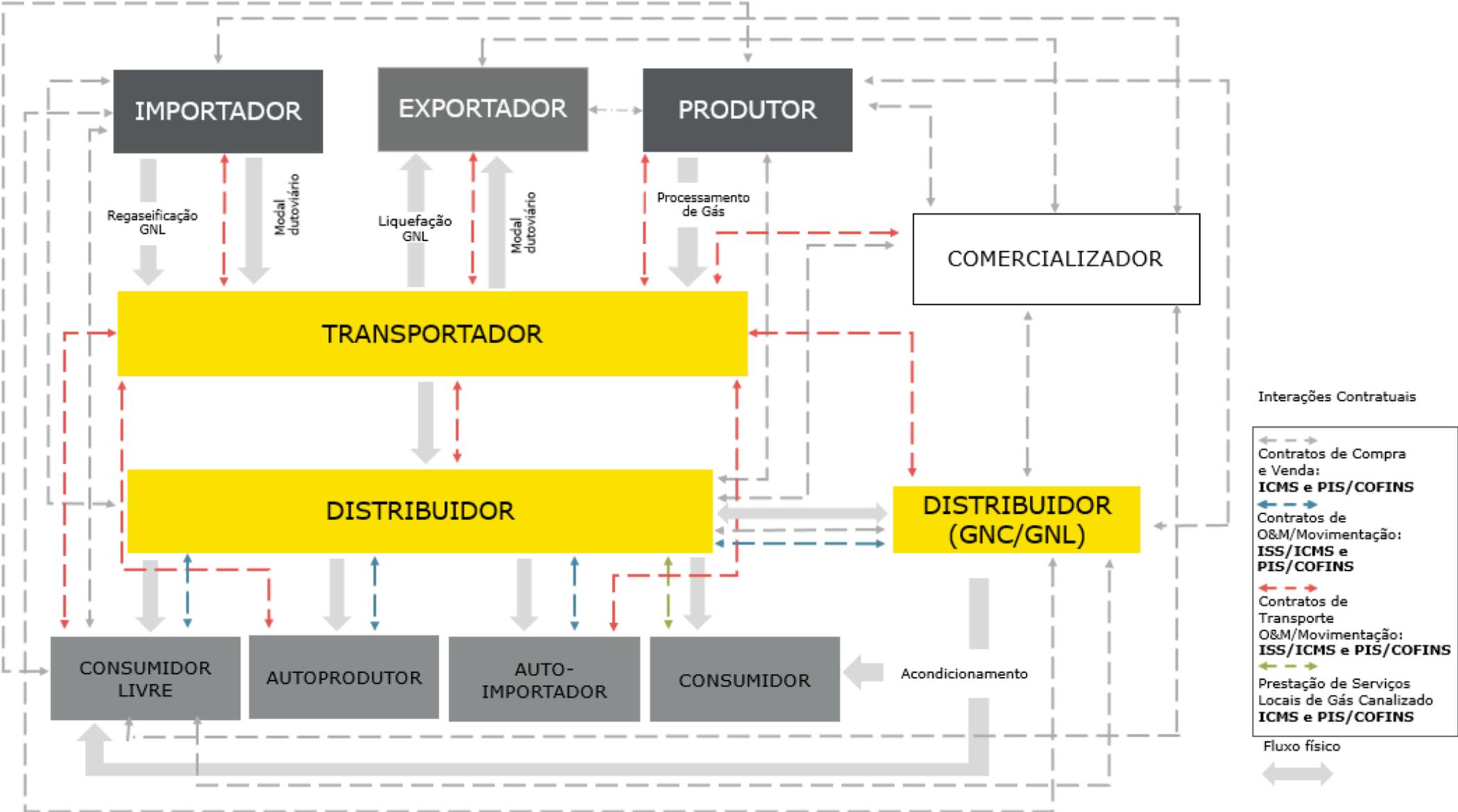
3.4. Tributação aplicada à cadeia do GN (subsunção)



3.4. Tributação aplicada à cadeia do GN (subsunção)

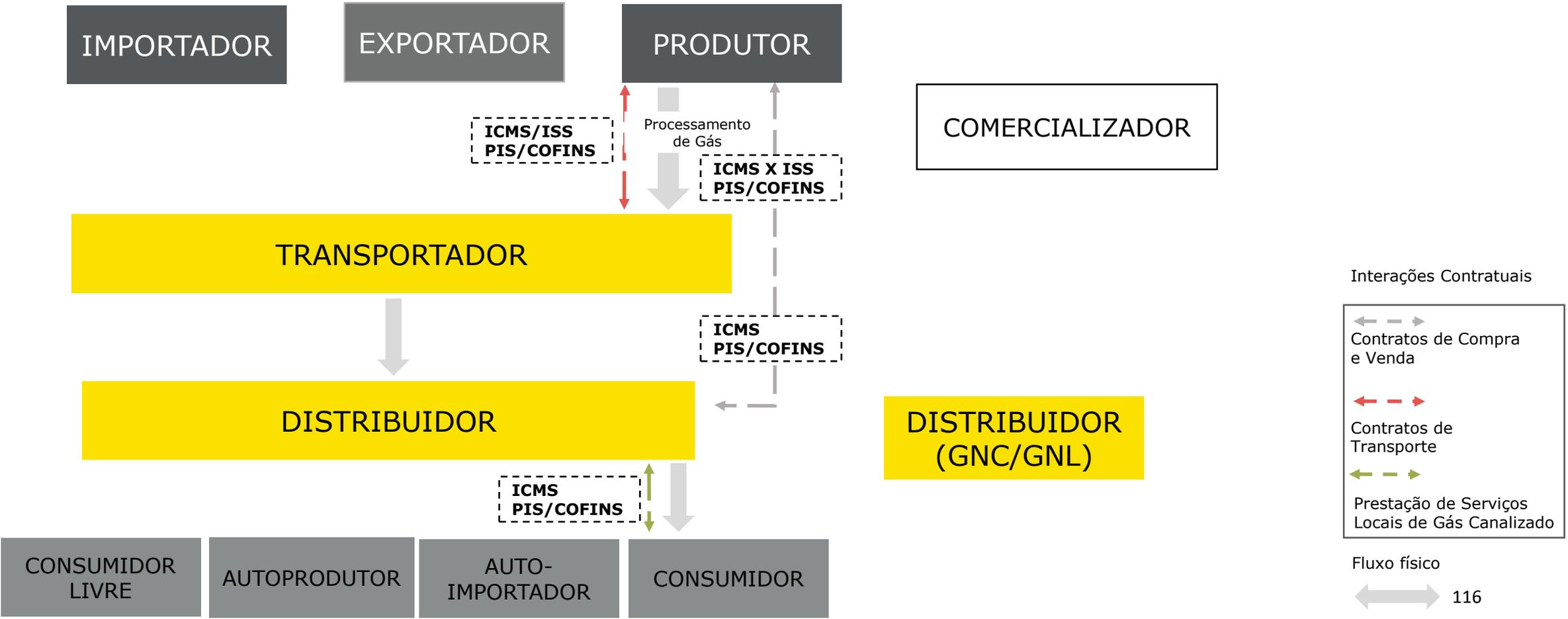


3.4. Tributação aplicada à cadeia do GN (subsunção)



3.4. Tributação aplicada à cadeia do GN (subsunção)

- **Ponta - a - Ponta: Produtor x Consumidor**



3.5. ASPECTOS GERAIS – TRIBUTAÇÃO DO SETOR ELETRICO

3.5. Aspectos gerais – tributação do setor elétrico

- GN: importante insumo para a geração de energia elétrica no país.
- Imunidade nas operações interestaduais com energia elétrica – princípio do destino (artigo 155, §2º, inciso X, 'b' da CF).
 - ✓ Exceções ao princípio da não cumulatividade (artigo 155, §2º, II da CF): saída subsequente é sujeita à isenção ou à não incidência.
 - ✓ Efeitos: vedação ou estorno de créditos registrados na aquisição do GN pelas Térmicas.
 - A manutenção dos créditos deve estar prevista em lei ordinária.
 - ✓ Trata-se de norma de repartição constitucional de competência em razão da concentração da produção de alguns bens em determinados Estados.

3.5. Aspectos gerais – tributação do setor elétrico

- Substituição Tributária: geralmente a responsabilidade pela retenção do ICMS é atribuída às **distribuidoras** de energia elétrica (artigo 34, §9 do ADCT e artigos 9º, §1º, I da Lei Complementar nº 87/1996).
 - ✓ Efeitos: acúmulo de créditos nas Térmicas.
 - Há incidência de ICMS nas aquisições de GN pelas Térmicas, gerando a possibilidade de registro de créditos, mas grande parte das saídas de energia elétrica não são tributadas, inexistindo imposto a ser compensado.
 - Aquisição de energia elétrica pelas distribuidoras sem destaque do imposto. Não há direito ao registro de créditos para compensar com suas saídas tributadas.
 - Impossibilidade de aplicação da lógica da não-cumulatividade.

3.5. Aspectos gerais – tributação do setor elétrico

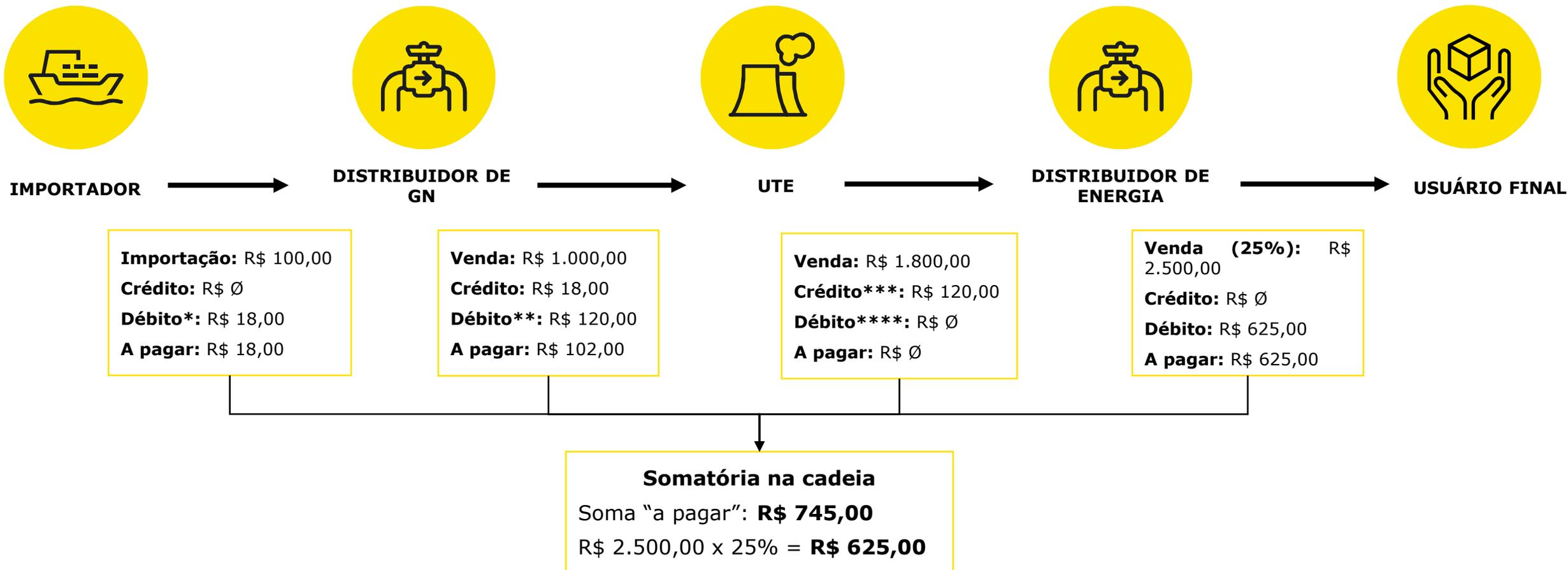
- Substituição Tributária - Rio de Janeiro (art. 3º-A a 3º-G do Livro II do RICMS/RJ):
 - ✓ Consumidores vinculados ao distribuidor de energia elétrica: o distribuidor será responsável pela arrecadação do ICMS;
 - ✓ Consumidores conectados à rede de transmissão de energia elétrica: os próprios consumidores são responsáveis pelo ICMS;
 - ✓ Consumidores conectados à UTE: a UTE será responsável pelo ICMS.

3.5. Aspectos gerais – tributação do setor elétrico

- Acúmulo ou estorno de créditos: ônus na cadeia de fornecimento que ocasiona o aumento do preço da energia elétrica.
 - Neutralização dos efeitos da não-cumulatividade.
 - O ICMS se torna cumulativo na cadeia.

3.5. Aspectos gerais – tributação do setor elétrico

Fluxo de incidência: acúmulo de créditos



* Recolhimento no desembaraço aduaneiro.

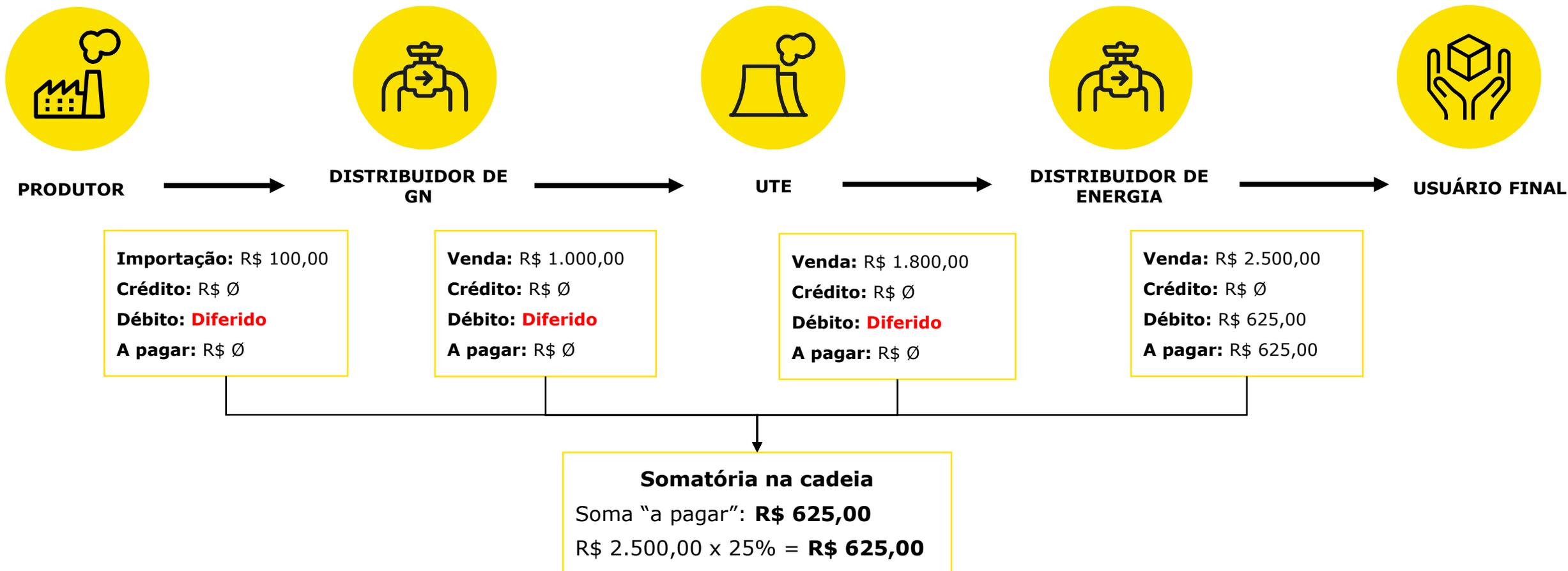
** Redução de base de cálculo de forma que a carga tributária seja 12%.

*** ICMS dificilmente recuperável em razão do regime de incidência para energia elétrica operação interna ou interestadual.

**** Não recolhimento de ICMS por diferimento na operação interna e não incidência na operação interestadual

3.5. Aspectos gerais – tributação do setor elétrico

Fluxo de incidência: mitigação da cumulatividade na cadeia



3.6. REGIMES TRIBUTÁRIOS ESPECIAIS

3.6. Regimes tributários especiais

- Os principais regimes tributários especiais concedidos na indústria envolvem os seguintes incentivos:
 - ✓ **Isenção**: dispensa legal do pagamento de tributo (artigo 176 a 179 do CTN).
 - Pode ocasionar o estorno de crédito registrado nas operações/prestações anteriores, salvo autorização para manutenção do crédito expressa em lei.
 - ✓ **Redução de base de cálculo**: diminui a carga tributária de operações e prestações específicas, reduzindo a base de cálculo do imposto.
 - Pode ocasionar o estorno parcial de crédito (proporcional à redução).
 - ✓ **Diferimento**: transferência de responsabilidade pelo recolhimento do ICMS para etapa subsequente da cadeia (substituição tributária “para trás”).
 - Não se caracteriza como benefício fiscal juridicamente.

3.6. Regimes tributários especiais

- Os regimes especiais são concedidos de forma mista ou objetiva:
 - ✓ Objetiva: considera apenas o produto “GN”.
 - ✓ Mista (objetiva e subjetiva): além do produto, considera também o sujeito para concessão do regime (como indústrias, térmicas ou refinarias).
- Os regimes tributários especiais identificados nos Estados analisados foram organizados na tabela anexa ao material didático.

3.7. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS ENVOLVENDO IMPORTAÇÃO DO GNL E GN

3.7. Aspectos tributários e aduaneiros envolvendo importação do GNL e GN

- Importação de GN por dutos.
 - ✓ Instrução Normativa nº 116/2001
 - DI única mensal, relativa à quantidade total de produto ingressado no Brasil, registrada até o 20º dia subsequente ao da medição, instruída com o relatório mensal de medição, a fatura comercial e, quando for o caso, o certificado de origem do produto;
 - Simplificação de procedimentos – Viabiliza entrega do produto antes de iniciado / concluído o despacho aduaneiro, de modo que a mercadoria é liberada automaticamente quando da entrada em território nacional.

3.7. Aspectos tributários e aduaneiros envolvendo importação do GNL e GN

- Importação de GN transportado a granel.
 - ✓ Instrução Normativa nº 1.282/2012
 - A mercadoria importada a granel poderá ser descarregada do veículo procedente do exterior diretamente para pátios, tanques, silos ou depósitos de armazenamento, ou para outros veículos, sob controle aduaneiro;
 - Para fins de controle aduaneiro, na importação de GN e seus derivados, nos estados líquido e gasoso, considera-se apenas a quantidade líquida desses produtos, deduzindo-se água e sedimentos, proporcionalmente, da quantidade descarregada.

3.7. Aspectos tributários e aduaneiros envolvendo importação do GNL e GN

- Importação de GN transportado a granel.
 - ✓ Instrução Normativa nº 1.282/2012
 - O valor da diferença entre a quantidade manifestada e a quantidade efetivamente descarregada de GNL pode ou não ser acrescido ao valor aduaneiro;
 - Dispensa a retificação da DI na hipótese de falta de mercadoria descarregada relativamente à quantidade manifestada. A dispensa não será aplicada quando **(i)** a retificação for decorrente de falta superior a 5% em relação ao peso manifestado ou envolver alteração do valor cambial contratado ou **(ii)** houver interesse justificado do importador em proceder a retificação.

3.7. Aspectos tributários e aduaneiros envolvendo importação do GNL e GN

- Despacho aduaneiro de importação / exportação de GN.
 - ✓ Instrução Normativa nº 1.381/2013
 - Para fruição dos procedimentos aduaneiros simplificados previstos na IN é requerida habilitação prévia perante a RFB, mediante o cumprimento de certos requisitos específicos;
 - Registro da Declaração de Exportação deverá ser efetuado no SISCOMEX após o embarque da mercadoria.

3.7. Aspectos tributários e aduaneiros envolvendo importação do GNL e GN

- Despacho aduaneiro de importação / exportação de GN.
 - ✓ Instrução Normativa nº 1.381/2013
 - O navio de transporte internacional não poderá deixar o local de embarque das mercadorias sem antes quantificá-las. Dispensam-se os procedimentos de quantificação para o navio mãe na importação, para o navio aliviador na exportação, e para o navio aliviador na importação se este for utilizado apenas para descarga de mercadoria em terminal de despacho;
 - O navio aliviador que possua carga de empresa habilitada poderá se dirigir para área marítima autorizada para realização do transbordo, dispensado de formalidade aduaneira.

3.7. Aspectos tributários e aduaneiros envolvendo importação do GNL e GN

- Despacho aduaneiro de importação / exportação de GN.
 - ✓ Instrução Normativa nº 1.381/2013
 - No despacho aduaneiro de importação não será exigida a apresentação de conhecimento de carga acobertado por CE, e os desembarques serão autorizados mediante protocolo de requerimento de desembarque;
 - Se houver a descarga para mais de um navio aliviador, será registrada uma declaração de importação para cada parcela de carga transbordada;

3.7. Aspectos tributários e aduaneiros envolvendo importação do GNL e GN

- Despacho aduaneiro de importação / exportação de GN.
 - ✓ Instrução Normativa nº 1.381/2013
 - O navio aliviador não poderá deixar o local de desembarque antes da quantificação das mercadorias, e o navio aliviador da importação poderá apenas descarregar a mercadoria em terminal alfandegado em conclusão de viagem internacional ou dar início à viagem de cabotagem com a mercadoria nacionalizada.

3.8. DESAFIOS ADUANEIROS DO SETOR DE GN

3.8. Desafios aduaneiros do setor de GN

- Importação de GNL
 - ✓ Dificuldade no compartilhamento / intercâmbio de GNL
 - ✓ Necessidade de os importadores intercambiarem moléculas de GNL antes de sua importação definitiva (especialmente Térmicas);
 - ✓ Dificuldade / impossibilidade do intercâmbio devido ao registro antecipado da Declaração de Importação (Instrução Normativa nº 1.381/2013);
 - ✓ Impossibilidade de registro de uma única Declaração de Importação por mês (tal como importação da Bolívia – Instrução Normativa nº 116/2001);
 - ✓ Impossibilidade de alfandegamento / credenciamento como entreposto aduaneiro de unidades offshore (FSRU);

3.8. Desafios aduaneiros do setor de GN

- Importação de GNL
 - ✓ Ausência de flexibilidade para regaseificação do GNL antes do desembarço aduaneiro
 - ✓ Insegurança sobre obrigações acessórias relativas à atividade de regaseificação.
 - ✓ Dificuldades operacionais
 - ✓ Ausência de uniformidade de interpretação sobre *boil-off* e *heel* pelas unidades aduaneiras;
 - ✓ Necessidade de perícia (impossibilidade de uso exclusivo de sistemas informatizados);
 - ✓ Demora na realização de perícia / quantificação.

4. EXAME DA TRIBUTAÇÃO EM SUA DINÂMICA. ANÁLISE DE FLUXOS NA CADEIA DE GÁS NATURAL

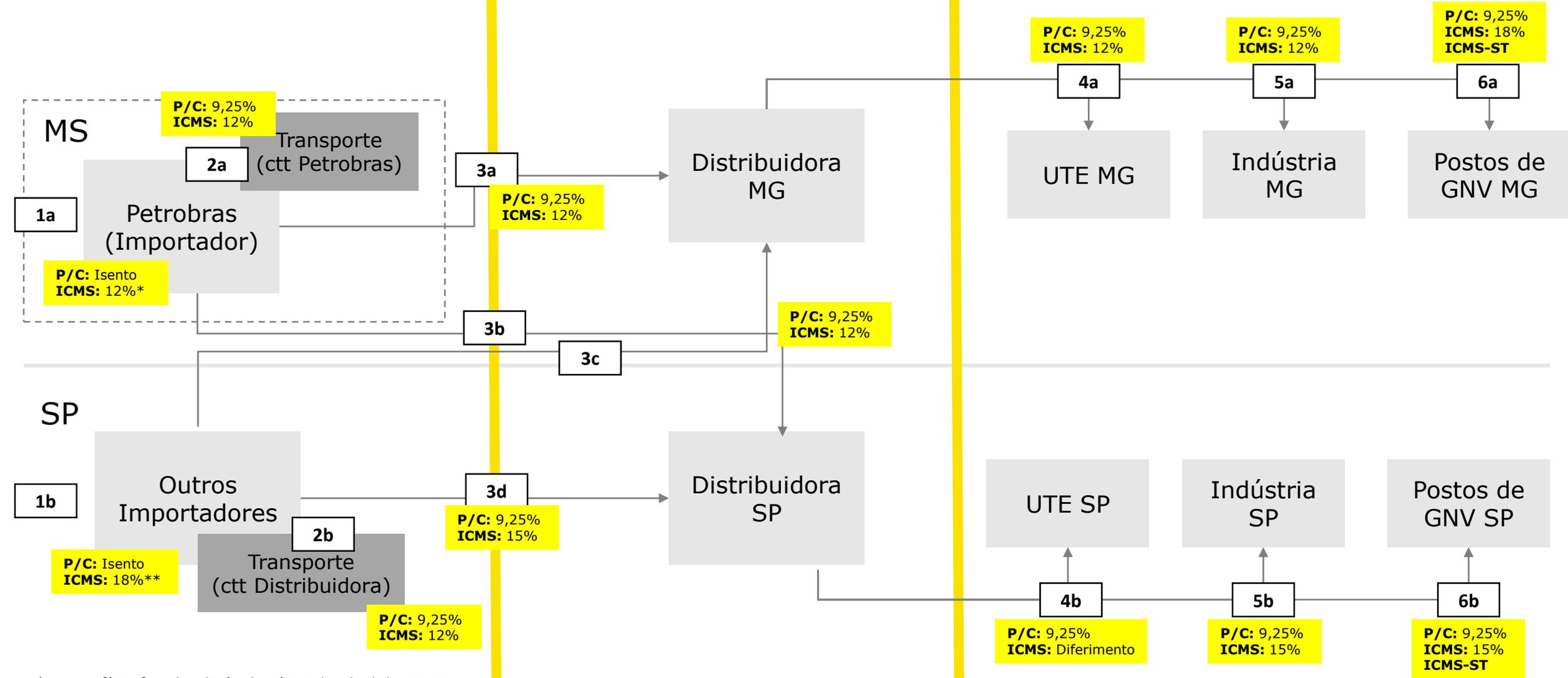
FLUXO 1: IMPORTAÇÃO DE GN DA BOLÍVIA

GÁS NATURAL IMPORTADO DA BOLÍVIA

IMPORTAÇÃO

DISTRIBUIÇÃO

CONSUMO/UTILIZAÇÃO



* Benefício fiscal aplicável até 30 de abril de 2019.

** Possibilidade de discussão para 15%. A depender da destinação, diferimento.

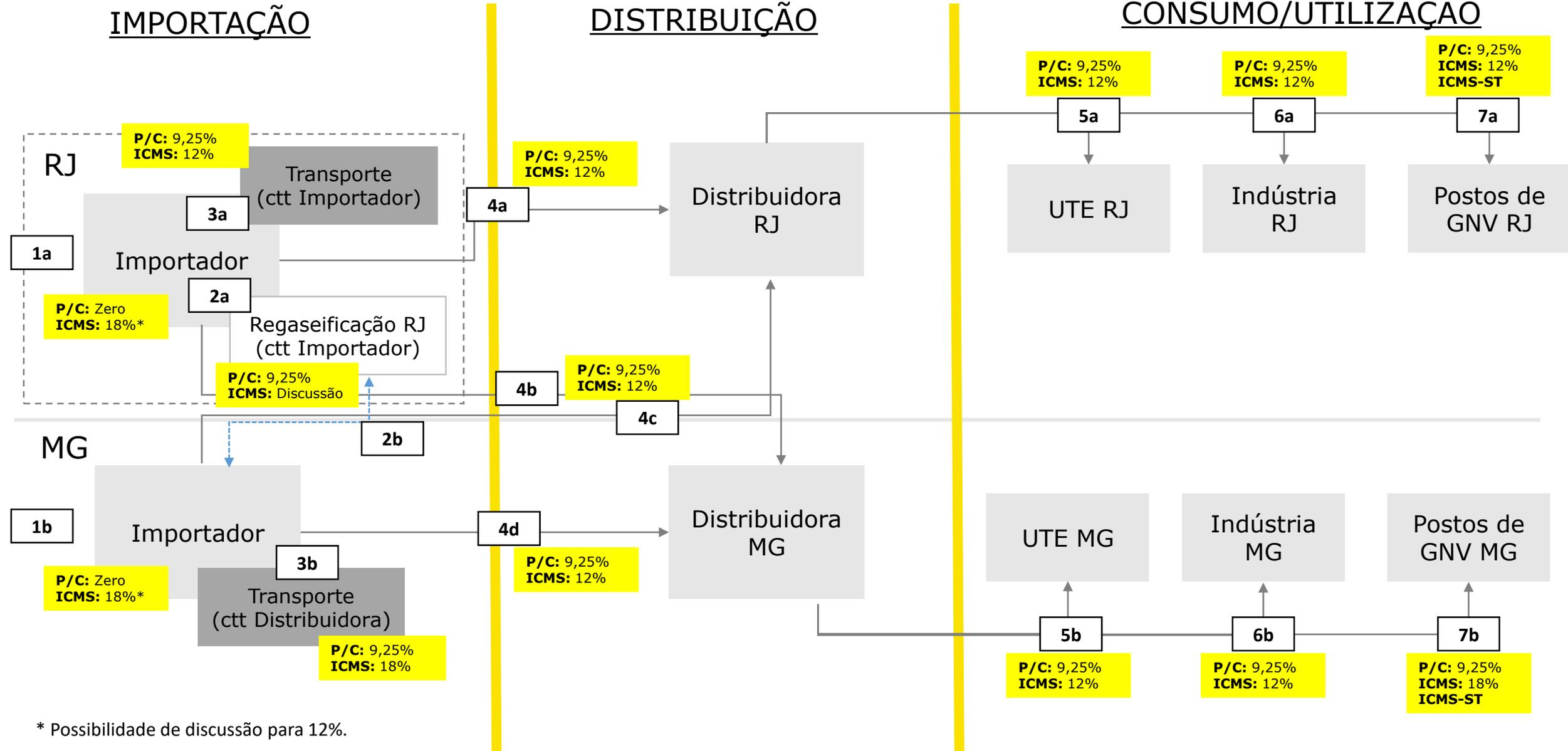
FLUXO 2: IMPORTAÇÃO DE GNL

GNL IMPORTADO

IMPORTAÇÃO

DISTRIBUIÇÃO

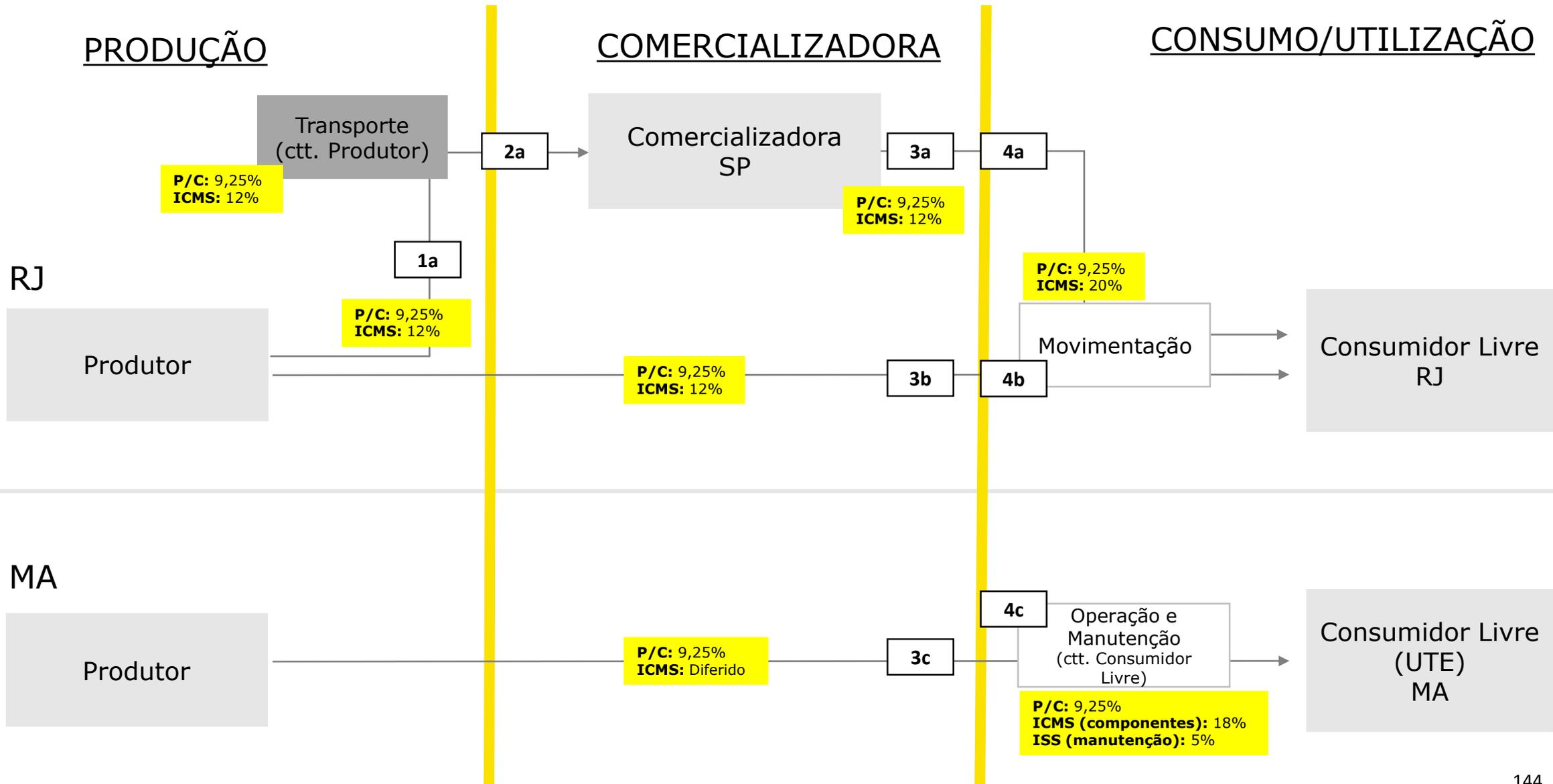
CONSUMO/UTILIZAÇÃO



* Possibilidade de discussão para 12%.

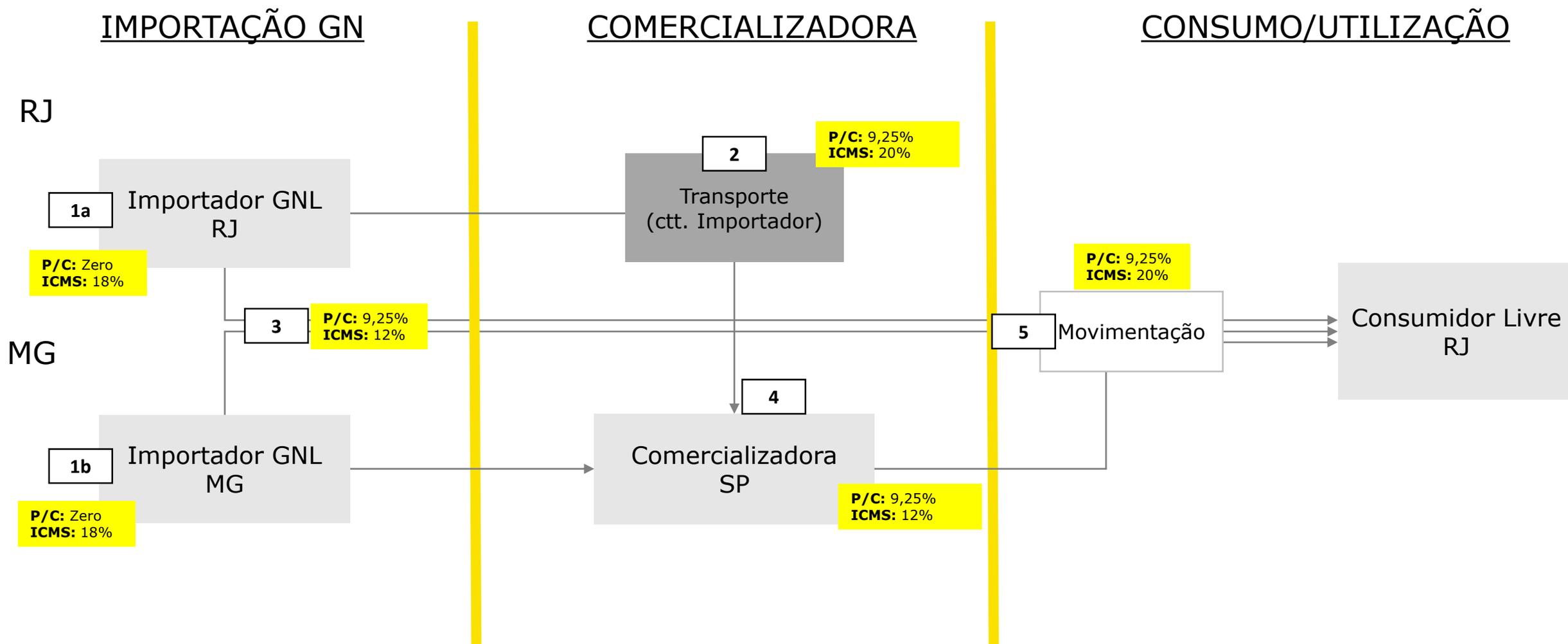
FLUXO 3: VENDA DE GN NACIONAL PARA CONSUMIDOR LIVRE

CONSUMIDOR LIVRE – GÁS NATURAL NACIONAL



FLUXO 4: VENDA DE GNL
IMPORTADO PARA
CONSUMIDOR LIVRE

CONSUMIDOR LIVRE – GNL IMPORTADO



5. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS COMPLEXOS / CONTROVERSOS NA CADEIA

5.1. FLUXO CONTRATUAL
VERSUS FLUXO FÍSICO /
AJUSTE SINIEF N° 03/2018

5.1. Fluxo contratual *versus* fluxo físico / Ajuste SINIEF nº 03/2018

- **Fungibilidade do GN**

- ✓ Convênio SINIEF s/nº: emissão de Nota Fiscal deverá coincidir com a saída física da mercadoria.
 - Sistemática incompatível com a cadeia do GN em razão da fungibilidade do produto, bem como da estrutura e funcionamento do sistema de transporte.

- **Ajuste SINIEF nº 03/2018**

- ✓ Propósito de regulamentar o cumprimento das obrigações principais e acessórias relacionadas às operações e prestações com GN, com base no fluxo contratual.

5.1. Fluxo contratual *versus* fluxo físico / Ajuste SINIEF nº 03/2018

- **Ajuste SINIEF nº 03/2018**

- ✓ Implementa novo modelo de obrigações tributárias para transporte de GN que considera, para fins de emissão de NF, o fluxo jurídico / contratual das operações.

Prestação de Serviço de Transporte de GN	
Contratada pelo remetente (Frete CIF)	Contratada pelo adquirente (Frete FOB)
<ul style="list-style-type: none"> • Remetente deve emitir NF sem destaque do imposto, cujo destinatário será o transportador; • Na saída do GN do gasoduto (i) o transportador deverá emitir NF igualmente sem destaque do imposto indicando como destinatário o remetente da mercadoria; e (ii) o remetente emitirá NF de venda do GN ao comprador do produto, com destaque do imposto, se devido. 	<ul style="list-style-type: none"> • Remetente deve emitir NF com destaque do imposto (se devido), cujo destinatário será o adquirente. • Na entrada do GN no gasoduto, adquirente emitirá NF sem destaque do imposto ao transportador. • Na saída do GN do gasoduto, prestador de serviço de transporte emitirá NF sem destaque do imposto, cujo destinatário será o adquirente.

5.1. Fluxo contratual *versus* fluxo físico / Ajuste SINIEF nº 03/2018

- **Ajuste SINIEF nº 03/2018**

- ✓ Aplicam-se os mesmos procedimentos da tabela à contratação de serviços de transporte em gasodutos interconectados de prestadores de serviço de transporte distintos.
- ✓ Em qualquer caso o Ajuste determina que o prestador de serviço de transporte deverá emitir Conhecimento de Transporte, cujo destinatário será o respectivo contratante.

5.1. Fluxo contratual *versus* fluxo físico / Ajuste SINIEF nº 03/2018

- **Ajuste SINIEF nº 03/2018**

- ✓ Estoque Mínimo.

- Poderá ser (i) entregue pelo contratante do serviço de transporte ou (ii) adquirido pelo transportador.

- **Cenário (i):** contratante do serviço emitirá NF **sem destaque** de ICMS, cujo destinatário será o prestador de serviço. Para devolução do volume de GN recebido, o prestador de serviço emitirá NF, também sem destaque do imposto, cujo destinatário será o remetente do gás.

- **Cenário (ii):** fornecedor do GN emitirá NF **com destaque** do imposto (se devido), sendo possível defender o direito de crédito do referido ICMS pelo transportador.

5.1. Fluxo contratual *versus* fluxo físico / Ajuste SINIEF nº 03/2018

- **Ajuste SINIEF nº 03/2018**

- ✓ Tratamento das Perdas

- Transportador deverá apurá-las mensalmente e discriminá-las de forma proporcional a cada contratante do serviço.

- **Perdas Extraordinárias:** transportador deverá emitir NF, **sem destaque** de ICMS, ao contratante. Contratante emitirá NF, **com destaque** do imposto, cujo destinatário será o prestador de serviços.
- **Perdas por caso fortuito / força maior:** transportador deverá emitir NF, **sem destaque** do ICMS, ao contratante. Contratante emitirá NF, **sem destaque** do imposto, indicando seu próprio estabelecimento como destinatário e efetuando o devido **estorno de crédito**.

5.1. Fluxo contratual *versus* fluxo físico / Ajuste SINIEF nº 03/2018

- **Ajuste SINIEF nº 03/2018**

- ✓ Vigência

- Operações e prestações realizadas por estabelecimentos remetentes, destinatários e prestadores de serviços de transporte localizados em AL, AM, BA, ES, MT, MS, MG, PB, PR, PE, RJ, RN, RS, SC, SP e SE;
- Fruição condicionada ao credenciamento dos agentes junto ao CONFAZ e à posterior publicação de Ato da COTEPE;
- Efeitos a partir do 1º dia do mês subsequente ao da publicação de Ato COTEPE/ICMS.

5.1. Fluxo contratual *versus* fluxo físico / Ajuste SINIEF nº 03/2018

- **Ajuste SINIEF nº 03/2018**

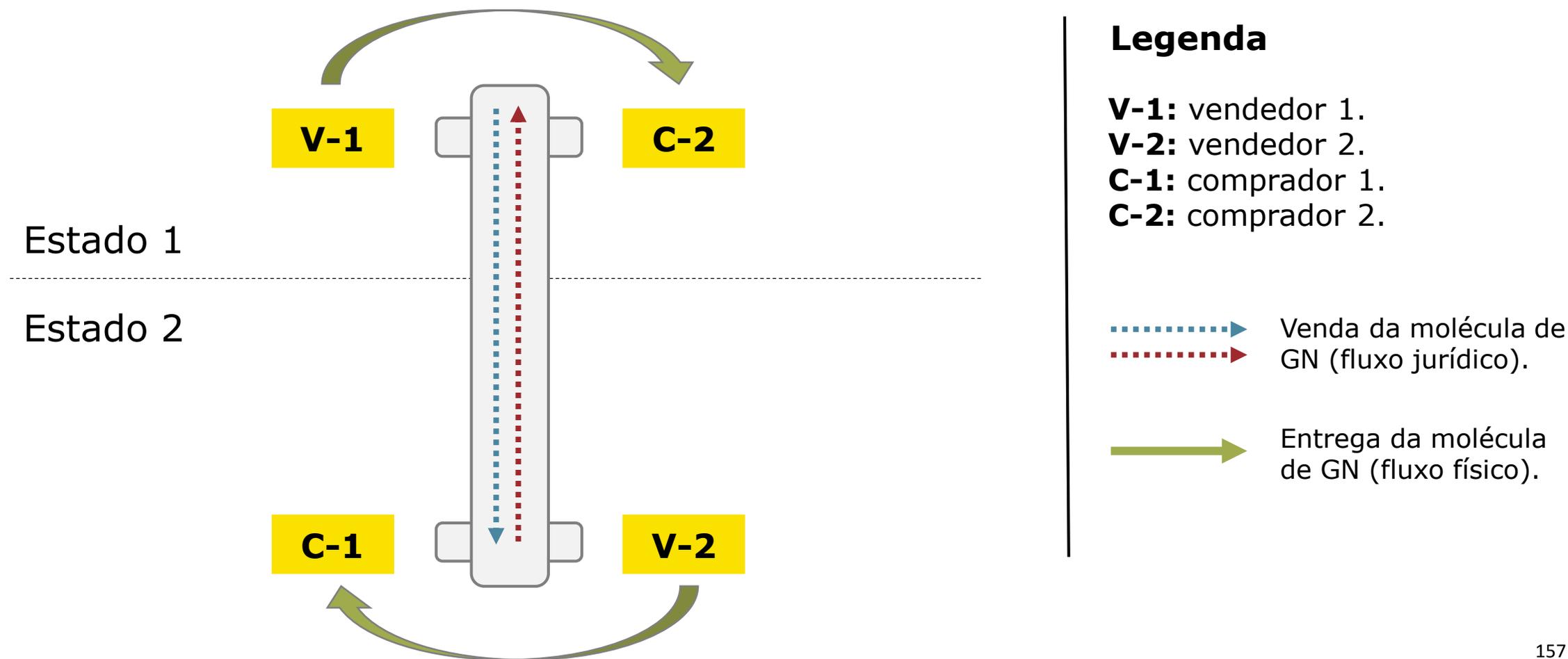
- ✓ Aspectos Críticos

- Movimentação como contrato de prestação de serviço de transporte x 'Modelo de Entrada e Saída'.
 - Compatibilidade do Ajuste com o Modelo de Entrada e Saída?
- Ausência de tratamento referente aos aumentos / reduções de pressão do GN no interior do gasoduto.
- Tratamento incerto das operações envolvendo agentes localizados em Estados não signatários.
- Eventual denúncia das disposições do Ajuste pelos Estados signatários.

5.2. AS TROCAS OPERACIONAIS / SWAP OPERACIONAL NAS OPERAÇÕES COM GN

5.2. As trocas operacionais / SWAP operacional nas operações com GN

- As operações de SWAP operacional podem ser ilustradas da seguinte forma:



5.2. As trocas operacionais / SWAP operacional nas operações com GN

- Fluxo Exemplificativo de Notas Fiscais
 - ✓ **Transporte contratado pelo Vendedor 1 (venda CIF)**
 - Vendedor 1 deve emitir NF **sem destaque do imposto**, cujo destinatário será o Transportador;
 - Na saída do GN do gasoduto (i) Transportador emitirá NF igualmente **sem destaque** do imposto indicando como destinatário o Vendedor 1; e (ii) Vendedor 1 emitirá NF de venda do GN ao Comprador 2, **com destaque** do imposto.

5.2. As trocas operacionais / SWAP operacional nas operações com GN

- Fluxo Exemplificativo de Notas Fiscais
 - ✓ **Transporte contratado pelo Comprador 2 (venda FOB)**
 - Vendedor 1 deve emitir NF **com destaque** do imposto, cujo destinatário será o Comprador 2.
 - Na entrada do GN no gasoduto, o Comprador 2 emitirá NF **sem destaque** do imposto ao Transportador.
 - Na saída do GN do gasoduto, o Transportador emitirá NF **sem destaque** do imposto, cujo destinatário será o Comprador 2.

5.2. As trocas operacionais / SWAP operacional nas operações com GN

- Decreto nº 7.382/2010: a troca operacional está prevista como forma de acesso aos gasodutos de transporte.
- **SWAP operacional**: consiste na contratação de serviço de transporte no sentido contrário ao fluxo físico do gasoduto.
- Melhor aproveitamento da infraestrutura de transporte dutoviário.
- **Problemática**: descasamento entre o fluxo físico e jurídico do GN.
 - Necessidade de se considerar o **fluxo jurídico**.

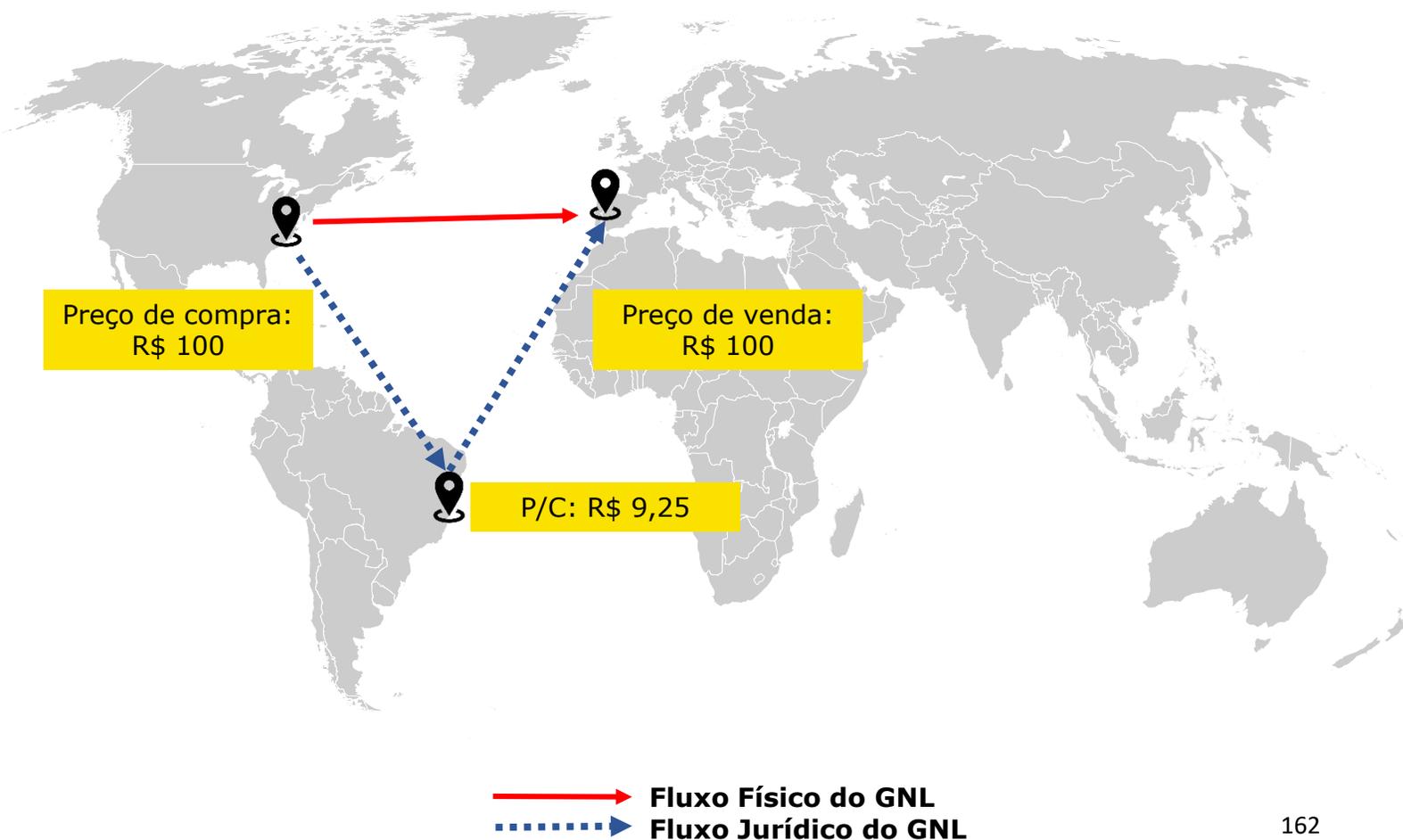
5.3. INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS E OS ASPECTOS ADUANEIROS NAS OPERAÇÕES *BACK TO BACK*

5.3. Incidência do PIS e da COFINS e os aspectos aduaneiros nas operações back to back

Operação *back to back*:

Estrutura na qual uma empresa brasileira adquire GNL e imediatamente o revende para outras pessoas também localizadas no exterior, sem a entrada física no território brasileiro.

Desenvolvimento de um mercado comercializador de GNL, assim como a redução de ineficiências / custos adicionais na cadeia de valor do GN no Brasil.



5.3. Incidência do PIS e da COFINS e os aspectos aduaneiros nas operações back to back

- **Operações *back to back*:**
 - ✓ Operações em que empresa brasileira adquire bens estrangeiros e imediatamente os revende para outras pessoas também localizadas no exterior, sem a entrada física no território brasileiro.
 - ✓ Comuns no setor de GN considerando:
 - Contratações com cláusulas *take or pay* e *ship or pay* (slides seguintes).
 - Oscilações de demanda do GN em projetos no Brasil.
 - ✓ As operações *back to back* não são devidamente regulamentadas para fins fiscais.

5.3. Incidência do PIS e da COFINS e os aspectos aduaneiros nas operações back to back

- **Controvérsia:** incidência de **PIS e COFINS** sobre as receitas de venda do GNL para o exterior.
 - ✓ PIS e COFINS: imunidade sobre receitas de exportação (artigo 149, §2º, inciso I da CF).
 - ✓ Entendimento da RFB (Solução de Consulta COSIT nº 306/2017): as operações de *back to back* são tributáveis pelo PIS e pela COFINS por não se enquadrar como receitas de exportação.
 - Exportação exigiria a saída física do bem e, no caso, não haveria movimentação física do GNL no Brasil.
 - Sustenta-se que, com base nesse conceito, também não há importação do GNL.

5.3. Incidência do PIS e da COFINS e os aspectos aduaneiros nas operações back to back

- ✓ Argumentos dos contribuintes: tais operações se caracterizam como exportação (artigo 149, §2º, I da CF).
 - Empresa brasileira revende produtos para empresas estrangeiras: há ingresso de câmbio no país.
 - IN nº 1.321/2012: insere as operações de *back to back* no regime de preços de transferência, previsto para operações de importação e exportação.

5.3. Incidência do PIS e da COFINS e os aspectos aduaneiros nas operações back to back

- ✓ Interpretações alternativas:
 - Receitas decorrentes de prestação de serviços de intermediação mercantil para pessoa jurídica no exterior.
 - Não há a incidência do PIS e da COFINS: artigo 5º, inciso I da Lei 10.637/2002 , e do artigo 6º, inciso I, da Lei nº 10.833/2003.
 - Qualificação das receitas decorrentes do *back to back* como receitas financeiras.

5.3. Incidência do PIS e da COFINS e os aspectos aduaneiros nas operações back to back

- CARF e TRF3 se manifestaram no sentido de que as operações *back to back* não poderiam ser equiparadas à exportação, de modo que as receitas auferidas pelas empresas deveriam ser tributadas pelo PIS e pela COFINS.
 - ✓ **Argumento Principal:** operação de exportação é necessariamente vinculada à efetiva saída da mercadoria do país
- Discussão pende de análise de mérito pelo STJ (REsp nº 1.642.038)

5.4. NATUREZA JURÍDICA E
OS DECORRENTES EFEITOS
TRIBUTÁRIOS DAS
CLÁUSULAS DE *TAKE OR PAY*
E *SHIP OR PAY*

5.4. Natureza jurídica e os decorrentes efeitos tributários das cláusulas de take or pay e ship or pay

- **Cláusula '*take or pay*' (art. 1º, §4º da Lei nº 10.312/2001)**
 - ✓ Disposição contratual segundo a qual a pessoa jurídica vendedora compromete-se a fornecer, e o comprador compromete-se a adquirir, uma quantidade determinada de gás natural canalizado, sendo este obrigado a pagar pela quantidade de gás que se compromete a adquirir, mesmo que não a utilize.
- **Cláusula '*ship or pay*' (art. 1º, §5º da Lei nº 10.312/2001)**
 - ✓ a remuneração pela capacidade de transporte do gás, expressa em um percentual do volume contratado.
- São utilizadas para garantir a geração de receitas compatíveis com altos custos associados à implantação de determinada infraestrutura, tal como a infraestrutura da indústria do GN.

5.4. Natureza jurídica e os decorrentes efeitos tributários das cláusulas de take or pay e ship or pay

- **Controvérsia:** tributação de operações em que o GN pago antecipadamente, nos termos da cláusula *take or pay*, não é efetivamente retirado pelo comprador.

✓ **PIS / COFINS**

- RFB se manifestou no sentido de que os valores registrados em favor de distribuidora de GN devem ser reconhecidos como receitas abrangidas no âmbito de incidência do PIS e da COFINS, ainda que não tenha havido a correspondente entrega do produto ao comprador.
- Não foram identificadas manifestações da RFB quanto à cláusula *ship or pay*, mas é possível que o entendimento acima também seja aplicável às operações envolvendo o transporte do GN.

5.4. Natureza jurídica e os decorrentes efeitos tributários das cláusulas de take or pay e ship or pay

✓ **PIS / COFINS**

- A natureza jurídica do pagamento relacionado às referidas cláusulas poderá ensejar ao tomador da molécula ou do transporte crédito dos valores de PIS e COFINS, para serem abatidos na apuração dos tributos pelo tomador. A solução apresentada pela RFB atribui a estas cláusulas acessórias nos contratos de fornecimento e transporte de gás a natureza jurídica do próprio objeto principal dos referidos contratos, permitindo, assim, que os respectivos pagamentos possam gerar créditos na cadeia.

✓ **ICMS**

- Contribuintes sustentam que não há circulação de mercadoria (compra e venda mercantil sujeita ao ICMS) quando o contratante paga pelo GN mas não o consome.

5.4. Natureza jurídica e os decorrentes efeitos tributários das cláusulas de take or pay e ship or pay

- STJ se manifestou em caso análogo referente às operações de contratação de demanda de potência no setor de energia elétrica.
 - **Resp nº 960.476 – SC (Rito de Recurso Repetitivo):** o ICMS não é imposto incidente sobre meras relações jurídicas, não podendo ser cobrado apenas em razão da celebração de contratos. Apenas a formalização do contrato de compra ou fornecimento futuro de energia elétrica não caracteriza circulação de mercadoria, de modo que o ICMS deveria incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida.
- Apreciação do tema também está pendente de decisão no STF, e o caso será julgado pela Sistemática de Repercussão Geral (RE nº 593.824).

5.5. CONFLITO DE
COMPETÊNCIA ENTRE O ISS
E O ICMS NA
TERCEIRIZAÇÃO DE
ATIVIDADES COMO
TRATAMENTO E
PROCESSAMENTO

5.5. Conflito de competência entre o ISS e o ICMS na terceirização de atividades como tratamento e processamento

- **Controvérsia:** as atividades de tratamento e processamento, quando desempenhadas por terceiros, poderiam desencadear a pretensão de tributação dos Estados (ICMS) e Municípios (ISS).
- **Riscos:** bitributação, insegurança jurídica e ameaça ao pacto federativo.

5.5. Conflito de competência entre o ISS e o ICMS na terceirização de atividades como tratamento e processamento

ISS

- Qualificação dessas atividades como beneficiamento: item 14.05 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

ICMS

- Atividades incorridas no curso da cadeia de comercialização do GN;
- Possibilidade de enquadramento no conceito de “industrialização sob encomenda”.

5.5. Conflito de competência entre o ISS e o ICMS na terceirização de atividades como tratamento e processamento

- Entendimento do STF: interpretação de acordo com o papel da atividade no ciclo produtivo. Principais precedentes:
 - ✓ **ADI nº 4.389/DF:**
 - Industrialização no decorrer da cadeia produtiva (atividades intermediárias): ICMS.
 - Industrialização destinada a consumidor final: ISS.

5.5. Conflito de competência entre o ISS e o ICMS na terceirização de atividades como tratamento e processamento

- Entendimento do STF: interpretação de acordo com o papel da atividade no ciclo produtivo. Principais precedentes:
 - ✓ **AgRg no Agravo de Instrumento nº 803.296/SP:**
 - Industrialização no decorrer da cadeia produtiva (atividades intermediárias): ICMS.
 - Industrialização no final da cadeia e destinada a consumidor final:
 - Atividade massificada: ICMS.
 - Atividade personalizada: ISS.
 - Lógica: preponderância entre as obrigações de 'dar' e de 'fazer'.

5.5. Conflito de competência entre o ISS e o ICMS na terceirização de atividades como tratamento e processamento

- Tema nº 816 da Repercussão Geral ainda não analisado: a incidência do ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria.
- Atividades relacionadas ao GN tendem ser uniformes / massificadas: prevalência do ICMS.

5.6. APLICAÇÃO DA
IMUNIDADE
CONSTITUCIONAL PARA FINS
DE ISS NAS PRESTAÇÕES DE
SERVIÇOS RELACIONADAS
AO GN

5.6. Aplicação da imunidade constitucional para fins de ISS nas prestações de serviços relacionadas ao GN

- Imunidade parcial: operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, **combustíveis** e minerais brasileiros (artigo 155, §3º da CF).
 - ✓ Incidência apenas do ICMS, II e IE.
- Aplicável somente para impostos.
- Controvérsia: delimitação do conceito de 'operações relativas a'.

5.6. Aplicação da imunidade constitucional para fins de ISS nas prestações de serviços relacionadas ao GN

- Argumento dos Municípios (cobrança de ISS): imunidade envolveria apenas obrigações de 'dar' (entrega da mercadoria) e não obrigações de 'fazer' (prestação de serviço).
- Argumento dos contribuintes: interpretação ampla da imunidade para contemplar todos os negócios jurídicos direta ou indiretamente relacionados às operações relativas aos produtos listados.

5.6. Aplicação da imunidade constitucional para fins de ISS nas prestações de serviços relacionadas ao GN

- Posicionamento dos Tribunais Superiores e de Tribunais de Justiça:
 - ✓ Precedentes que analisam operações relativas a energia elétrica têm conferido interpretação ampla ao conceito.
 - **Exemplos de rubricas consideradas imunes ao ISS:** serviços de vistoria, ligação de unidades de consumo, aferição de medidor, aviso de vencimento de conta, emissão de segunda via de fatura, remoção de postes, manutenção da rede de distribuição de energia elétrica, dentre outros.
 - ✓ Precedente do STJ afasta a incidência do ISS sobre serviço de transporte intramunicipal de GLP (REsp nº 612.490/MA).
 - ✓ Jurisprudência não pacificada.

5.7. A (NÃO) INCIDÊNCIA DE
ISS E/OU ICMS NAS
ATIVIDADES DE
REGASEIFICAÇÃO E/OU
LIQUEFAÇÃO DE GN

5.7. A (não) incidência de ISS e/ou ICMS nas atividades de regaseificação e/ou liquefação de GN

- **Controvérsia:** enquadramento das atividades de regaseificação e liquefação nos conceitos de beneficiamento e industrialização.
 - Liquefação: converter o GN (estado gasoso) em GNL (estado líquido).
 - Regaseificação: retornar o GNL ao seu estado natural.
- Objetivo das atividades: tornar o transporte e/ou a estocagem mais eficiente e menos custosos.

5.7. A (não) incidência de ISS e/ou ICMS nas atividades de regaseificação e/ou liquefação de GN

- Pretensão de tributação:
 - ✓ **ISS** (Municípios):
 - Item 14.05 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003: beneficiamento.
 - Conceito de beneficiamento (artigo 4º, inciso II do Regulamento do IPI): espécie de industrialização com objetivo de modificar, aperfeiçoar ou alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto.
 - Controvérsia acerca do enquadramento as atividades de regaseificação e liquefação no conceito de beneficiamento diante da finalidade de aperfeiçoar o GN para fins **logísticos**, e não para **consumo**.

5.7. A (não) incidência de ISS e/ou ICMS nas atividades de regaseificação e/ou liquefação de GN

- Pretensão de tributação:
 - ✓ **ICMS** (Estados):
 - Controvérsia acerca do enquadramento das atividades de regaseificação e liquefação na hipótese de 'industrialização sob encomenda'.
 - Ausência de transferência da propriedade do produto (simples remessas de GN/GNL).
- Possibilidade de sustentar a não incidência do ISS e do ICMS.

5.8. NATUREZA JURÍDICA DA CONTRATAÇÃO DE CAPACIDADE VERSUS OS CONCEITOS DE TRANSPORTE

5.8. Natureza jurídica da contratação de capacidade *versus* os conceitos de transporte

- **Controvérsia:** falta de clareza sobre a natureza jurídica do modelo de contratação de capacidade de infraestrutura de gasodutos atrelada à prestação de serviços de operação.
- Modelo de contratação de capacidade de infraestrutura: reserva da utilização total ou parcial da capacidade de gasodutos para viabilizar a movimentação do GN, sem a necessidade de se estabelecer uma relação jurídica de prestação de serviço de transporte. Pode envolver:
 - ✓ Disponibilização da infraestrutura dos gasodutos para movimentação do GN; e
 - ✓ Prestação de serviços de operação dessa infraestrutura.
- Caracterização como contrato misto/complexo (obrigação de dar e de fazer).

5.8. Natureza jurídica da contratação de capacidade *versus* os conceitos de transporte

- **Impactos:**

- ✓ Tributação total do valor do contrato a título de prestação de serviços de operação, considerando a cessão de capacidade (equiparada a uma locação de bens) como mero insumo.
 - Jurisprudência do STF acerca dos contratos mistos/complexos: incidência do ISS sobre a locação dos bens objeto de contratos mistos/complexos somente poderia ser afastada quando nitidamente demonstrada a segregação dos objetos contratados.
 - Súmula 31 STF: inconstitucional a incidência do ISS sobre locação de bens móveis.

5.8. Natureza jurídica da contratação de capacidade *versus* os conceitos de transporte

- **Impactos:**
 - ✓ Caracterização da relação jurídica como prestação de serviço de transporte.
 - Finalidade da contratação: viabilizar a movimentação do GN por gasodutos.
 - Risco de definição da natureza jurídica como contrato de transporte.
 - Possível incidência do ISS (transporte intramunicipal) ou ICMS (transporte intermunicipal e interestadual).
- Insegurança jurídica na tributação desse modelo de contratação.

5.9. CUMULATIVIDADE DE TRIBUTOS NA CADEIA DE FORNECIMENTO

5.9. Cumulatividade de tributos na cadeia de fornecimento

- GN: importante insumo para geração de energia elétrica / combustível em refinarias .
- Controvérsia: neutralização da não-cumulatividade do ICMS em razão do acúmulo e estorno de créditos na cadeia de fornecimento do GN para geração de energia elétrica / produção e combustíveis derivados de petróleo.
 - ✓ **Acúmulo de créditos:**
 - Atribuição às distribuidoras de energia elétrica a condição de substituta tributária (diversas legislações).
 - Térmicas: não recolhem o ICMS em suas saídas de energia elétrica.
 - Incidência do ICMS nas operações de venda para Térmicas com possibilidade de registro de créditos.
 - Créditos não utilizados em razão da ausência de débitos.

5.9. Cumulatividade de tributos na cadeia de fornecimento

✓ **Estorno de créditos:**

- Imunidade nas operações interestaduais com energia elétrica (artigo 155, § 2º, inciso X, 'b' da CF).
 - Saídas amparadas pela imunidade implicam na exigência de estorno de créditos, salvo previsão expressa de manutenção do crédito na legislação estadual.
 - Multiplicidade de vendas interestaduais no cenário atual.
 - STF: trata-se de regra de repartição da arrecadação tributária e não benefício ao consumidor.
 - ICMS é devido ao Estado de destino: possibilidade de não aceitação dos créditos ainda que exista previsão para manutenção.

5.9. Cumulatividade de tributos na cadeia de fornecimento

- Efeitos do acúmulo ou estorno de créditos:
 - ✓ Quebra da cadeia da não-cumulatividade.
 - ✓ Aumento do preço da energia elétrica / combustíveis derivados de petróleo.
- Possível solução: desoneração na venda do GN.
 - ✓ Inexistindo ICMS na aquisição do GN, não haverá o registro de créditos.

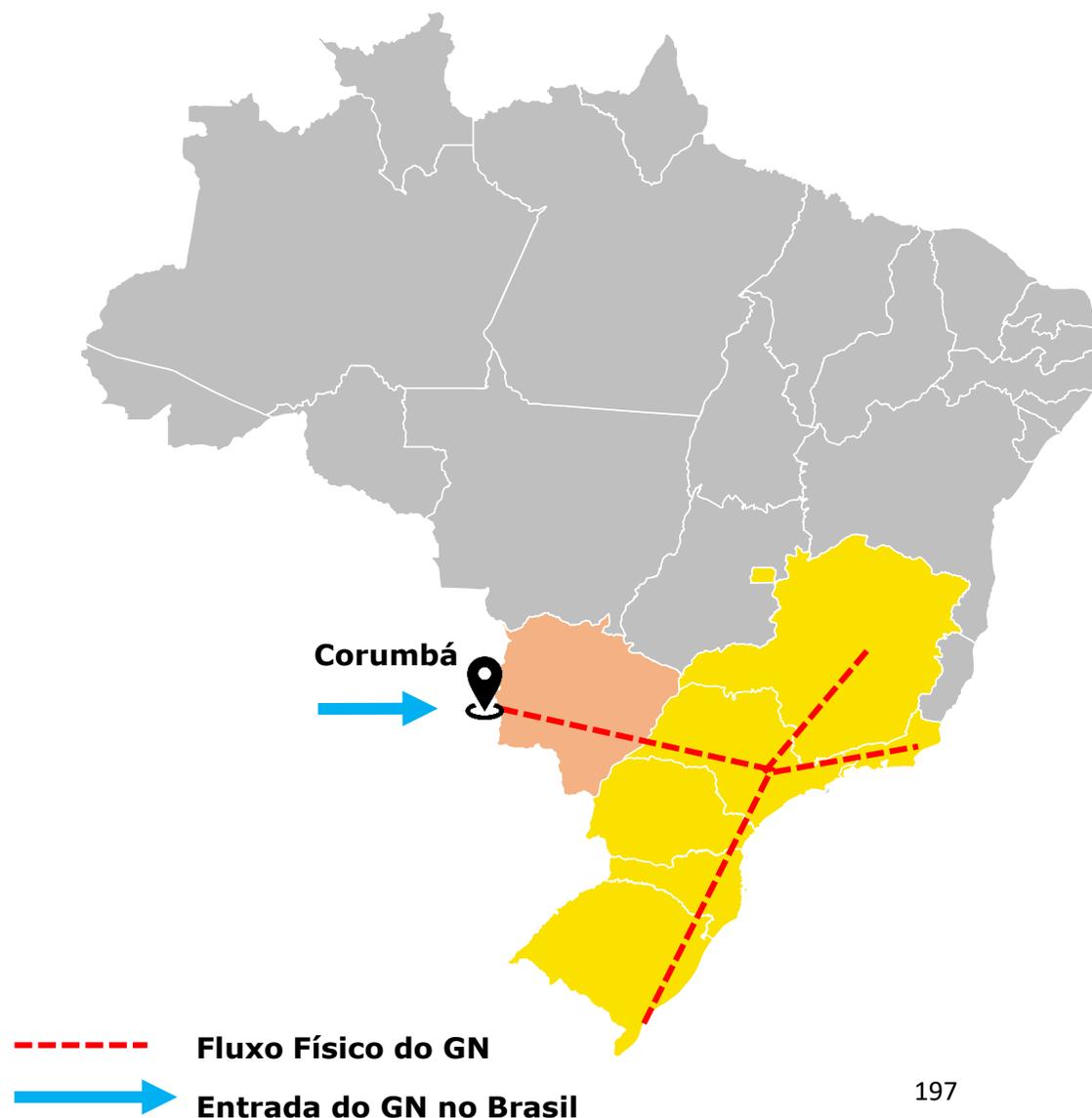
5.9. Cumulatividade de tributos na cadeia de fornecimento

- Alguns Estados implementaram regimes diferenciados de tributação. Exemplos:
 - ✓ **São Paulo:** diferimento nas operações internas destinadas à geração de energia elétrica (artigo 422 do RICMS/SP).
 - ✓ **Rio de Janeiro:** concedeu diferimentos, isenções e reduções de base de cálculo nas operações de importação e/ou saídas internas para projetos específicos de geração de energia elétrica (decretos específicos).

5.10. CONFLITO DE
COMPETÊNCIA ENTRE
ESTADOS PARA COBRANÇA
DO ICMS NA IMPORTAÇÃO
DE GN (DESTINATÁRIO
JURÍDICO X FLUXO FÍSICO)

5.10. Conflito de competência entre Estados para cobrança do ICMS na importação de GN

GN importado da Bolívia pela Petrobras entra em território brasileiro pelo Município de Corumbá, no Estado do Mato Grosso do Sul, lá sendo nacionalizado. Posteriormente, sem efetivamente ingressar no estabelecimento da Petrobras, o GN é remetido em fluxo contínuo diretamente para o território de outros Estados (Rio de Janeiro, São Paulo, Minas Gerais, Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul), via GASBOL e eventuais outras infraestruturas.



5.10. Conflito de competência entre Estados para cobrança do ICMS na importação de GN

- Como regra geral, o ICMS incidente na importação é devido ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria (art. 155, II, §2º, IX, “a”, da CF);
 - ✓ **Controvérsia:** legitimidade ativa para cobrança do ICMS-importação incidente sobre o GN importado da Bolívia.
 - Mato Grosso do Sul: o efetivo importador é o destinatário jurídico (i.e., estabelecimento da Petrobras em Corumbá).
 - Outros Estados: o efetivo importador é o destinatário físico da mercadoria, que irá consumir o GN (i.e., distribuidoras estaduais que recebem o GN via gasoduto).

5.10. Conflito de competência entre Estados para cobrança do ICMS na importação de GN

- Mato Grosso do Sul ajuíza 3 Ações Cíveis Originárias perante o STF:
 - ✓ **ACO nº 854** – Em face do Estado de São Paulo;
 - ✓ **ACO nº 1.076** – Em face do Estado de Santa Catarina;
 - ✓ **ACO nº 1.093** – Em face do Estado do Rio Grande do Sul.
 - Concedidas liminares ao MS nos autos das 3 ações, de modo que os Estados acionados ficam impedidos de constituir quaisquer lançamentos tributários que tenham por objeto o ICMS-Importação devido nas operações de importação de GN proveniente da Bolívia, até o trânsito em julgado das ACOs.
 - Todas as ações estão pendentes de análise pelo Relator (Ministro Gilmar Mendes) e já estão aptas a serem incluídas em Pauta de Julgamento.

5.10. Conflito de competência entre Estados para cobrança do ICMS na importação de GN

- O STF já se manifestou em outros casos envolvendo produtos de outras indústrias no sentido de que a sujeição ativa para exigir o ICMS na importação de mercadorias compete ao Estado em que o destinatário jurídico está localizado.
 - ✓ **RE nº 299.079:** local onde ocorre o desembaraço aduaneiro dos bens é irrelevante do ponto de vista jurídico para a definição do Estado competente para arrecadar o ICMS na importação.
- O STJ também expressou entendimento no sentido de que o local da operação, para efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é aquele em que se localiza o estabelecimento que promoveu a importação das mercadorias. 200

5.10. Conflito de competência entre Estados para cobrança do ICMS na importação de GN

- **ARE nº 299.079:** Afetado pelo regime de Repercussão Geral
 - ✓ Trata 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.
 - ✓ Ministro Relator já reiterou 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.

6. DEBATES E CONCLUSÃO SOBRE OS DESAFIOS

6. Debates e conclusão sobre os desafios

- Cumulatividade de tributos na cadeia;
- Ausência de clareza da legislação de ICMS-ST;
- Ausência de uniformidade do tratamento tributário de ICMS;
- Conflito de competência ICMS x ISS;
- Desafios aduaneiros do setor de GN;
- Fluxo contratual *versus* fluxo físico;
- O novo modelo de cobrança de tarifa de entradas e saídas e sua incompatibilidade com o regime atual de ICMS no transporte.

OBRIGADOS!

PORTAL INTELIGÊNCIA JURÍDICA

Nossa visão para as questões que impactam os seus negócios.

Acesse nosso conteúdo: www.machadomeyer.com.br/inteligenciajuridica

MACHADO, MEYER, SENDACZ E OPICE, ADVOGADOS
SÃO PAULO / RIO DE JANEIRO / BRASÍLIA / BELO HORIZONTE / NEW YORK

MACHADO
MEYER
.COM.BR

