

**Machado  
Meyer**

**M**

# PROJETO META

Treinamento sobre a Legislação  
Tributária Aplicável ao Gás Natural

Material Didático

24 e 25 de setembro de 2018

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



# 1. SUMÁRIO

1. SUMÁRIO .....	2
2. GLOSSÁRIO .....	5
3. A CADEIA DO GÁS NATURAL.....	9
3.1. A CADEIA DO GÁS NATURAL .....	9
3.1.1 CLASSIFICAÇÃO DOS GASODUTOS .....	10
3.1.2 ATIVIDADES ECONÔMICAS NA INDÚSTRIA DO GN .....	10
3.1.3 CONTRATOS DE COMPRA E VENDA E TRANSPORTE DE GN .....	12
3.1.4 FORMAS DE INTERAÇÃO DOS AGENTES DA INDÚSTRIA DE GN .....	12
4. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS GERAIS .....	14
4.1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL – MATRIZ CONSTITUCIONAL.....	14
4.1.1. Tributos Existentes e Divisão de Competências .....	14
4.1.2. Princípios Constitucionais Fundamentais.....	16
4.1.2. Imunidade, Isenção, Alíquota Zero e Diferimentos.....	17
4.2. FONTES NORMATIVAS .....	19
4.2.1. Lei Complementar .....	19
4.2.2. Lei Ordinária.....	20
4.2.3. Resolução do Senado Federal .....	21
4.2.4. Convênios .....	21
4.2.5. Outras Fontes Normativas .....	21
4.3. PRINCIPAIS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE AS ATIVIDADES ECONÔMICAS DA INDÚSTRIA DO GN .....	22
4.3.1. ICMS .....	22
4.3.2. PIS E COFINS .....	24
4.3.3. CIDE-COMBUSTÍVEIS .....	26
4.3.4. ISS.....	26
4.3.5. II .....	27
4.3.6. IE.....	28
4.3.7. IPI .....	28
4.3.8. IRPJ .....	29
4.3.9. CSLL.....	29



4.3.10. ADICIONAL DO FRETE PARA A RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE – AFRMM.....	30
4.4. ASPECTOS ADUANEIROS, CONTRATUAIS E TRIBUTÁRIOS RELEVANTES APLICADOS À CADEIA DO GN .....	30
4.4.1. PROCEDIMENTOS ADUANEIROS ESPECÍFICOS APLICÁVEIS AO GN/GNL.....	30
4.4.2. CLÁUSULAS DE <i>TAKE OR PAY</i> E <i>SHIP OR PAY</i> .....	31
4.4.3. REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.....	32
5. TRIBUTAÇÃO DO GN .....	33
5.1. TRIBUTOS DE INCIDÊNCIA LINEAR NA CADEIA DE VALOR DO GN.....	33
5.2. TRIBUTOS DE INCIDÊNCIA NÃO LINEAR NA CADEIA DE VALOR DO GN.....	34
6. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS COMPLEXOS/CONTROVERSOS .....	42
6.1. FLUXO CONTRATUAL <i>VERSUS</i> FLUXO FÍSICO / AJUSTE SINIEF nº 03/2018.....	42
6.2. AS TROCAS OPERACIONAIS / SWAP OPERACIONAL NAS OPERAÇÕES COM GN .....	43
6.3. INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS E OS ASPECTOS ADUANEIROS NAS OPERAÇÕES <i>BACK TO BACK</i> .....	43
6.4. EFEITOS TRIBUTÁRIOS DAS CLÁUSULAS DE <i>TAKE OR PAY</i> E <i>SHIP OR PAY</i> .....	44
6.5. CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O ISS E O ICMS NA TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADES COMO TRATAMENTO E PROCESSAMENTO .....	45
6.6. APLICAÇÃO DA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL PARA FINS DE ISS NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS RELACIONADOS AO GN .....	45
6.7. A (NÃO) INCIDÊNCIA DE ISS E/OU ICMS NAS ATIVIDADES DE REGASEIFICAÇÃO E/OU LIQUEFAÇÃO DE GN .....	46
6.8. NATUREZA JURÍDICA DA CONTRATAÇÃO DE CAPACIDADE <i>VERSUS</i> OS CONCEITOS DE TRANSPORTE .....	47
6.9. CUMULATIVIDADE DE TRIBUTOS NA CADEIA DE FORNECIMENTO .....	48
6.10. CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ESTADOS PARA A COBRANÇA DO ICMS NA IMPORTAÇÃO DE GN (DESTINATÁRIO JURÍDICO X FLUXO FÍSICO) E RESPECTIVAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS .....	49
ANEXO I – PLANILHAS DE INCIDÊNCIA DO ICMS NOS ESTADOS DE SP E RJ.....	51
PLANILHA DE INCIDÊNCIA - ESTADO DO RJ.....	52
PLANILHA DE INCIDÊNCIA – ESTADO DE SP .....	62
ANEXO II – REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO PELO ICMS .....	70
ANEXO III – PLANILHA DE ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS DE ICMS .....	76
ANEXO IV – PLANILHA DE INCIDÊNCIA DO ISS .....	78
ANEXO V – LEGISLAÇÃO RELEVANTE .....	82
ASPECTOS REGULATÓRIOS .....	82



NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO .....	82
Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 .....	82
Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) .....	91
LEGISLAÇÃO RELATIVA AO PIS/COFINS .....	94
Lei nº 10.833, de 29 de Dezembro de 2003 .....	94
Lei nº 10.637, de 30 de Dezembro de 2002 .....	99
Lei nº 10.865, de 30 de Abril de 2004 .....	104
Lei nº 10.312, de 27 de Novembro de 2001 .....	107
IMPORTAÇÃO DE GÁS NATURAL DA BOLÍVIA .....	108
Decreto nº 681, de 11 de Novembro de 1992 .....	108
Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 21, de 28 de Julho de 2004 .....	109
LEGISLAÇÃO RELATIVA AO ICMS .....	110
Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996 .....	110
LEGISLAÇÃO RELATIVA AO ISS .....	121
Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003 .....	121

## 2. GLOSSÁRIO

- **ACO:** Ação Cível Originária
- **AFRMM:** Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante
- **AJUSTE SINIEF Nº 03/2018:** Ajuste SINIEF nº 03, de 03 de abril de 2018
- **AL:** Alagoas
- **AM:** Amazonas
- **ANP:** Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis
- **BA:** Bahia
- **CAMEX:** Câmara de Comércio Exterior
- **CF:** Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, ou Constituição Federal de 1988
- **CIDE:** Contribuição para Intervenção no Domínio Econômico
- **COFINS:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
- **CONFAZ:** Conselho Nacional de Política Fazendária
- **CONVÊNIO SINIEF S/Nº:** Convênio SINIEF s/nº, de 15 de dezembro de 1970
- **CSLL:** Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
- **CTN:** Código Tributário Nacional
- **DI:** Declaração de Importação
- **E&P:** Exploração e Produção de Petróleo e Gás Natural
- **ES:** Espírito Santo
- **GASBOL:** Gasoduto Bolívia-Brasil
- **GATT:** Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio
- **GLP:** Gás Liquefeito de Petróleo
- **GN:** Gás Natural



- **GNC:** Gás Natural Comprimido
- **GNL:** Gás Natural Liquefeito
- **GNV:** Gás Natural Veicular
- **GSA:** *Gas Supply Agreement*
- **GTA:** *Gas Transportation Agreement*
- **ICMS:** Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
- **ICMS-ST:** ICMS Substituição Tributaria
- **IE:** Imposto de Exportação
- **II:** Imposto de Importação
- **IOF:** Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro
- **IPI:** Imposto sobre Produtos Industrializados
- **IPVA:** Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
- **IPTU:** Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
- **IR:** Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza
- **IRPJ:** Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
- **ISS:** Imposto sobre Serviços
- **ITBI:** Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
- **ITCMD:** Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação
- **ITR:** Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
- **Lei do Gás:** Lei 11.909, de 04 de março de 2009
- **Lei Kandir:** Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996
- **Lei do Petróleo:** Lei 9.478, de 06 de agosto de 1997
- **MERCOSUL:** Mercado Comum do Sul



- **MG:** Minas Gerais
- **MS:** Mato Grosso do Sul
- **MT:** Mato Grosso
- **NCM:** Nomenclatura Comum do MERCOSUL
- **NF:** Nota Fiscal
- **O&M:** Operação e Manutenção
- **PB:** Paraíba
- **PCI:** Método do Preço sob Cotação na Importação
- **PE:** Pernambuco
- **PECEX:** Método do Preço sob Cotação na Exportação
- **PIS:** Contribuição para os Programas de Integração Social
- **PPT:** Programa Prioritário de Termoeletricidade
- **PR:** Paraná
- **Regulamento do IPI:** Decreto 7.212, de 15 de junho de 2010
- **RFB:** Receita Federal do Brasil
- **RJ:** Rio de Janeiro
- **RN:** Rio Grande do Norte
- **RS:** Rio Grande do Sul
- **SC:** Santa Catarina
- **SE:** Sergipe
- **SP:** São Paulo
- **SINIEF:** Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais
- **SISCOMEX:** Sistema Integrado de Comércio Exterior
- **SRF:** Secretaria da Receita Federal do Brasil



- **STF:** Supremo Tribunal Federal
- **TBG:** Transportadora Brasileira Gasoduto Bolívia-Brasil
- **TEC:** Tarifa Externa Comum
- **TIPI:** Tabela de Incidências do IPI
- **UTE:** Usina Termelétrica

## 3. A CADEIA DO GÁS NATURAL

### 3.1. A CADEIA DO GÁS NATURAL

O Gás Natural ("GN") é uma substância composta por hidrocarbonetos que permanecem em estado gasoso nas condições atmosféricas normais, e pode ser classificado, quanto à sua origem, em (i) gás associado, quando se encontra, no reservatório geológico, dissolvido no petróleo ou ainda sob a forma de uma capa de gás; e (ii) não-associado, quando está no reservatório, livre da presença do óleo e de água.

A depender do tratamento recebido, o GN ainda pode ser classificado, de acordo com a tabela a seguir, em:

FORMAS	CONCEITO
Processado	GN que foi submetido ao tratamento e processamento em uma UPGN ( <i>vide</i> item 4.1.2.1), e está apto a ser injetado na malha de transporte dutoviário nacional
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 da 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)
Gás Natural Comprimido - GNC	GN processado e condicionado para o transporte em cilindros ou ampolas à temperatura ambiente e pressão próxima à condição de mínimo fator de compressibilidade (Resolução ANP nº 41, de 5/11/2013)
Gás Natural Liquefeito - GNL	GN no estado líquido obtido mediante processo de criogenia a que foi submetido e armazenado em pressões próximas à atmosférica (Resolução ANP nº 41, de 5/11/2013)

A introdução do GN em sua cadeia de aproveitamento pode ocorrer por meio de sua produção ou importação. As etapas intermediárias da cadeia envolvem atividades relacionadas às alterações por que esse produto pode passar (tratamento e processamento, liquefação, regaseificação e compressão) e a logística de movimentação (escoamento, transporte, transferência e distribuição), que viabilizam sua chegada na ponta final da cadeia. O GN pode estar sujeito à diversas formas de utilização final, quais sejam: geração térmica, matéria-prima, industrial, cogeração, automotivo, comercial e residencial. O GN ainda poderá estar sujeito à queima ou reinjeção logo após sua produção ou à exportação.

### 3.1.1 CLASSIFICAÇÃO DOS GASODUTOS

Os gasodutos podem ser classificados em gasodutos de transporte, transferência ou escoamento da produção, quando estão na esfera de competência da União, conforme descritos abaixo:

- (i) 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 (...)*<sup>1</sup>;
- (ii) Gasoduto de Escoamento da Produção: *duros 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*<sup>2</sup>; e
- (iii) 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*<sup>3</sup>.

### 3.1.2 ATIVIDADES ECONÔMICAS NA INDÚSTRIA DO GN

No que diz respeito à divisão de competências no âmbito da CF, a opção do constituinte foi a da dualidade: primeiramente, a CF consagrou como monopólio da União, em seu artigo 177, algumas atividades relativas a indústria do petróleo, GN e seus derivados<sup>4</sup>; no entanto, a CF reservou uma exceção ao monopólio, em seu artigo 25, §2º<sup>5</sup>, transferindo aos Estados a competência para a exploração dos “serviços locais de gás canalizado”.

A seguir, são apresentados brevemente os marcos legal e regulatório de cada atividade da cadeia do GN, de competência da União e dos Estados.

#### 3.1.2.1 União

ATIVIDADE	CONCEITO
Produção	A exploração e produção ( <i>upstream</i> ) de GN compreende as atividades de pesquisa, exploração, desenvolvimento e lavra da produção, podendo ser em terra ( <i>onshore</i> ) ou em mar ( <i>offshore</i> ) (“E&P”). No Brasil, há três regimes jurídicos aplicáveis às atividades de E&P, quais sejam: <u>Concessão, Partilha de</u>

<sup>1</sup> Lei do Gás, art. 2º, inciso XVIII.

<sup>2</sup> Lei do Gás, art. 2º, inciso XIX.

<sup>3</sup> Lei do Gás, art. 2º, inciso XVII.

<sup>4</sup> Com o advento da EC nº 9 de 1995 houve a flexibilização do monopólio da União, e o §1º do art. 177 passou a contemplar a possibilidade de a União contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades relacionadas à indústria do petróleo e gás natural.

<sup>5</sup> Art. 25. *Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição. (...) § 2º Cabe aos Estados explorar diretamente, ou mediante concessão, os serviços locais de gás canalizado, na forma da lei, vedada a edição de medida provisória para a sua regulamentação.*

	<u>Produção e Cessão Onerosa</u> , aplicável, atualmente, exclusivamente para a Petrobras.
Importação (GN e GNL)	Atividade realizada mediante autorização do MME. A Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (“ANP”) se encarrega da instrução dos processos e a análise do requerimento de autorização, bem como da fiscalização da atividade; A Lei 11.909, de 04/03/2009 (“Lei do Gás”) criou o agente auto-importador, definido como <i>agente autorizado para a importação de GN que utiliza parte ou totalidade do produto importado como matéria-prima ou combustível em suas instalações industriais</i> .
Tratamento e Processamento	Definido como o “conjunto de operações que visam a permitir seu transporte, distribuição e utilização”, e suma, o procedimento tem por objetivo a adequação dos componentes do GN - quais sejam metano, etano, propano, butano, hidrocarbonetos mais pesados e também dióxido de carbono, nitrogênio, ácido sulfúrico, água, ácido clorídrico e metanol - aos níveis estabelecidos pela ANP, bem como a retirada de impurezas. O processamento ou tratamento ocorre em Unidades de Processamento de Gás Natural – UPGNs.
Liquefação e Regaseificação	A liquefação consiste na alteração física do GN do seu estado natural (gasoso) para líquido, o GNL. A regaseificação, por seu turno, tem o objetivo inverso. A instalação utilizada para a liquefação e regaseificação, é conhecida como “Terminal de GNL”.
Escoamento e Transporte Dutoviário de GN	A atividade de escoamento da produção consiste na movimentação de GN, através de Gasodutos de Escoamento da Produção. A atividade de transporte dutoviário de GN, por sua vez, consiste na movimentação em de GN através de Gasodutos de Transporte. Os principais agentes relacionados à atividade de transporte dutoviário são (i) o transportador, empresa autorizada ou concessionária da atividade de transporte de GN por meio de duto, e (ii) o carregador, que é o agente detentor do GN ( <i>commodity</i> ), que utiliza o serviço de movimentação de GN em Gasoduto de Transporte, mediante autorização da ANP <sup>6</sup> . Note-se que poderão atuar como carregador: importadores, auto-importadores, exportadores, produtores, autoprodutores, distribuidores, consumidores livres ou comercializadores.
Distribuição de GNC e GNL	A distribuição de GNC a granel compreende a aquisição, o recebimento, a compressão, a carga, o armazenamento, o transporte, a descarga e a comercialização. A atividade de distribuição de GNL 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.
Comercialização	Atividade de compra e venda de GN, realizada por meio da celebração de contratos negociados entre as partes e registrados na ANP, no âmbito de competência federal. A Lei do Gás criou o consumidor livre: <i>consumidor de GN que, nos termos da legislação estadual aplicável, tem a opção de adquirir o GN de qualquer agente produtor, importador ou comercializador diretamente</i> .
Exportação	Realizada mediante autorização do MME. A ANP se encarrega da instrução dos processos e a análise do requerimento de autorização, bem como da fiscalização da atividade.

<sup>6</sup> Resolução ANP nº 51/2013, art. 3º.

### 3.1.2.2 Estados

ATIVIDADE	CONCEITO
Serviços Locais de Gás Canalizado	De modo geral, a literatura especializada aponta que o Estado se torna titular da competência para a prestação dos serviços locais de gás canalizado a partir do momento em que o GN passa pelo <i>citygate</i> e entra na malha dutoviária de movimentação local de gás, cuja finalidade é o atendimento dos usuários finais. O estabelecimento dos critérios objetivos para a caracterização dos consumidores livres e a regulação do acesso às infraestruturas dutoviárias das concessionárias estaduais pelos autoprodutores e auto-importadores não foi objeto da Lei do Gás, de modo que cada Estado tem disciplinado tal atividade.

### 3.1.3 CONTRATOS DE COMPRA E VENDA E TRANSPORTE DE GN

Os contratos de compra e venda (conhecidos pela sigla "GSA", abreviação do termo em inglês *Gas Supply Agreement*) e os contratos de transporte (conhecidos pela sigla "GTA", abreviação do termo em inglês *Gas Transportation Agreement*) são fundamentais na cadeia de aproveitamento de GN e figuram entre os contratos mais complexos da indústria do Petróleo e Gás Natural.

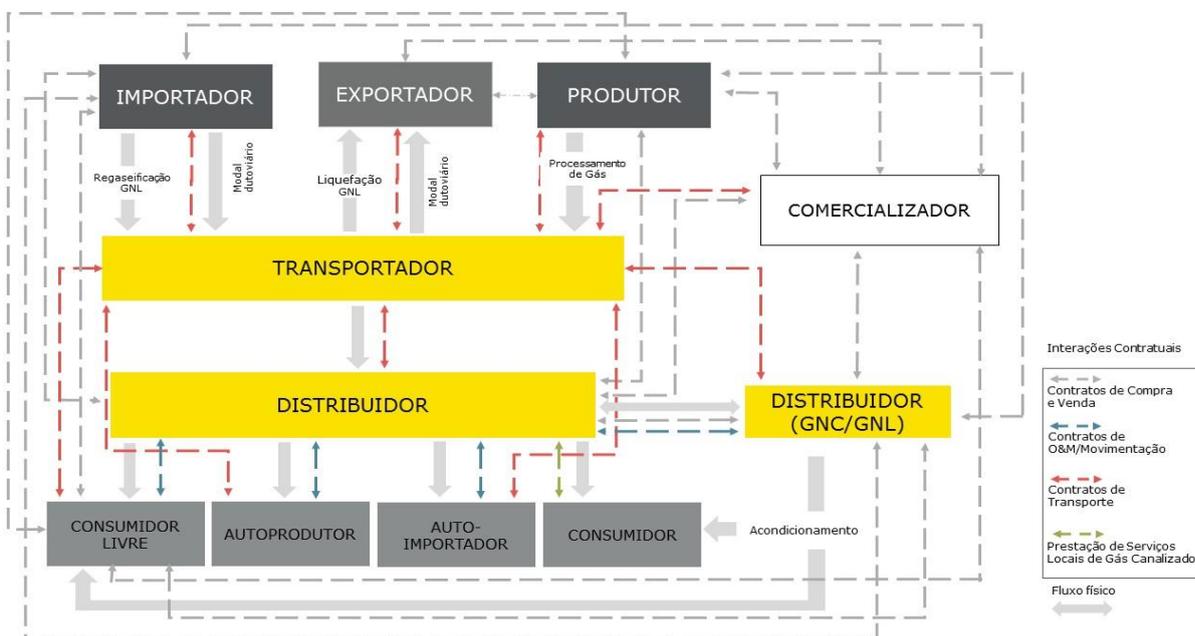
São típicas em GSA e GTA, as seguintes cláusulas:

CLÁUSULA	CONCEITO
<i>Take or pay</i>	No GSA, quando o comprador se obriga a retirar e pagar ou, caso não retire, pagar, uma quantidade mínima definida de GN contratualmente definida
<i>Ship or pay</i>	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
<i>Make-up</i>	Geralmente acompanha a cláusula de <i>take or pay</i> . 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

### 3.1.4 FORMAS DE INTERAÇÃO DOS AGENTES DA INDÚSTRIA DE GN

O fluxo de GN na sua cadeia de aproveitamento pode ser analisado do ponto de vista de fluxo físico – indicando sua origem, movimentação e sua destinação final – ou do ponto de vista do fluxo contratual, cujo foco está nas transações executadas entre os diversos agentes da indústria do GN.

Abaixo, segue fluxograma representativo de diversas formas de fluxos físicos e contratuais que podem ocorrer na prática:



### Notas Explicativas:

1. Este fluxograma tem por objetivo capturar as principais formas em que as diversas etapas da cadeia do GN têm sido arranjadas no País, levando-se em consideração as limitações gráficas para cobrir toda e qualquer forma de configuração da cadeia, não estando representadas, portanto, todas as combinações possíveis (havendo inclusive estruturas recentes e complexas que não estão integralmente representadas na figura).
2. Podem atuar como "carregador" diversos agentes da cadeia, quais sejam: o comercializador, o produtor, o exportador, o importador, o distribuidor, o distribuidor (GNC/GNL), o consumidor livre, o autoprodutor e o auto-importador.
3. O Agente Autorizado/Concessionário de Estocagem (figura omitida em razão da limitação de representação gráfica de todas as interações contratuais possíveis) poderá celebrar contrato de estocagem com quaisquer dos agentes detentores de GN.

## 4. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS GERAIS

### 4.1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL – MATRIZ CONSTITUCIONAL

#### 4.1.1. Tributos Existentes e Divisão de Competências

A Constituição Federal de 1988 (“CF”) tratou detalhadamente do Sistema Tributário Nacional, de onde se extrai a distribuição de competências para a instituição de tributos pelos entes federados e os princípios que regem e limitam essa atividade tributária.

O Sistema Tributário Brasileiro conta, atualmente, com sete espécies do gênero tributo: (i) impostos, (ii) taxas, (iii) contribuições de melhoria, (iv) empréstimos compulsórios, (v) contribuições sociais, (vi) contribuições de intervenção no domínio econômico e (vii) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Em razão de sua relevância nas atividades econômicas da indústria do GN, as análises tributárias do presente trabalho centrar-se-ão nos impostos, nas contribuições sociais e nas contribuições de intervenção no domínio econômico.

Impostos consistem em tributos sem nenhuma vinculação entre valores devidos pelos contribuintes e qualquer atividade estatal específica, de modo que servem para cobrir os gastos gerais do ente tributante (tributo não vinculado).

A CF estabeleceu a seguinte distribuição de competências para instituição de impostos:

- À União compete instituir impostos sobre (art. 153):
  - Importação de produtos estrangeiros (“II”);
  - Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (“IE”);
  - Renda e proventos de qualquer natureza (“IR”);
  - Produtos industrializados (“IPI”);
  - Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (“IOF”);
  - Propriedade territorial rural (“ITR”);
  - Grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
- Aos Estados e ao Distrito Federal compete instituir impostos sobre (art. 155):
  - Transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos

("ITCMD");

- Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior ICMS;
- Propriedade de veículos automotores ("IPVA").
- Aos Municípios compete instituir impostos sobre (art. 156):
  - Propriedade predial e territorial urbana ("IPTU");
  - Transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição ("ITBI");
  - Serviços de qualquer natureza, não compreendidos naqueles atribuídos à competência dos Estados ("ISS").

Além dessa distribuição taxativa de competências, a CF atribuiu à União a competência residual para instituir, mediante lei complementar, novos impostos, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios daqueles expressamente listados na Constituição (art. 154, I, da CF).

No que tange às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico, a característica fundamental que as diferencia dos impostos é a destinação. As contribuições sociais destinam-se a financiar a atuação da União (ou dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, no caso do art. 149, §1º, da CF) na ordem social, financiando a seguridade social. As contribuições de intervenção no domínio econômico, por sua vez, destinam-se ao financiamento da atuação da União no domínio econômico, atuação esta delineada, em linhas gerais, no art. 174 da CF.

Por sua relevância nas atividades econômicas da cadeia do GN, destacam-se as seguintes contribuições instituídas pela União:

- Contribuição para o Programa de Integração Social ("PIS");
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social ("COFINS");
- Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico ("CIDE");
- Contribuição sobre o Lucro Líquido ("CSLL").

#### 4.1.2. Princípios Constitucionais Fundamentais

Os princípios constitucionais fundamentais consistem em diretrizes dadas pela CF no exercício da atividade impositiva de criação, alteração, ou majoração de tributos.

Dentre os diversos princípios contidos na CF, destacam-se os seguintes, pela importância na tributação das atividades econômicas da indústria do GN:

- Princípio Federativo (art. 1º c/c arts. 18 e 60, §4º, da CF): a divisão de competências trazida pela CF e apontada no item 4.1.1., *supra* é uma consequência da existência do princípio federativo, em razão do qual não há hierarquia entre os entes federados, que têm, individualmente, competência legislativa e organizacional.
- Princípio da Legalidade (art. 5º, II, c/c art. 150, I, da CF): como consequência da garantia dos cidadãos de estarem obrigados a fazer ou deixar de fazer algo somente em virtude de lei e nos limites desta, o ato de instituição do tributo depende de lei, à qual compete definir o fato gerador, o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota, as penalidades, as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, que incluem benefícios e incentivos fiscais.
  - Relativizações: (i) ao Poder Executivo é facultada a alteração das alíquotas do II, IE, IPI e IOF, dentro dos limites estabelecidos pela lei (art. 153, §1º, da CF); e (ii) ao Poder Executivo é facultada a redução e restabelecimento da alíquota da CIDE incidente sobre as atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, GN e seus derivados e álcool combustível (art. 177, §4º, I, “b”, da CF).
- Princípio da Irretroatividade (art. 150, III, “a”, da CF): as leis, em regra, se aplicam aos atos e fatos ocorridos após a sua entrada em vigor.
- Princípio da Anterioridade (art. 150, III, “b”, da CF): à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é proibido cobrar (que inclui majorar) tributos no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que os houver instituído ou majorado.
  - Não se aplica: (i) ao II, (ii) ao IE, (iii) ao IPI, (iv) ao IOF, (v) ao imposto extraordinário em caso de guerra ou de sua iminência, (vi) ao empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência, (vii) ao ICMS – exceção prevista no art. 155, §4º, IV, “c” –, (viii) à CIDE relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, GN e seus derivados e álcool combustível, e (ix) às contribuições sociais (art. 195, §6º).



- Princípio da Anterioridade Nonagesimal (art. 150, III, “c”, da CF): é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou majorou, observado o disposto quanto à anterioridade do exercício fiscal.
  - Não se aplica: (i) ao II, (ii) ao IE, (iii) ao IR, (iv) ao IOF, (v) ao IPTU, em relação à fixação de sua base de cálculo, (vi) ao IPVA, em relação à fixação de sua base de cálculo, (vii) ao imposto extraordinário em caso de guerra ou de sua iminência, e (viii) ao empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência.
- Princípio da Não-Cumulatividade (art. 153, §3º, II, c/c arts. 155, §2º, I e 195, §12, da CF): se aplica ao ICMS, ao IPI, ao PIS e à COFINS, e obriga o legislado a prever mecanismos de compensação ou abatimentos para tais tributos, que incidem em variadas etapas da cadeia de produção, comercialização ou serviços, tendo por objetivo neutralizar a incidência em cascata – ou cumulatividade na cadeia.
- Imunidade em Operações com Combustíveis: (art. 155, §3º, da CF): além do ICMS, II e IE, não incide nenhum outro imposto sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.
  - Tal imunidade corresponde à incidência de **impostos** sobre combustíveis, não estando por ela cobertas as taxas e as contribuições, e o IRPJ que, apesar de ser um imposto, incide sobre a renda e não sobre operações.

#### 4.1.2. Imunidade, Isenção, Alíquota Zero e Diferimentos

##### 4.1.2.1. Imunidades

Imunidades são normas definidas em nível constitucional e consistem em limites ao poder de tributar. Opõem-se às normas que atribuem competência para instituir tributos, pois fixam limites negativos à esta competência, indicando à União, Estados e Municípios, um conjunto de atos, fatos e pessoas em relação aos quais os Entes Federados são **incompetentes** para (proibidos de) instituir tributos.

A interpretação das normas deve ser feita de maneira sistemática, teleológica, ampla e extensiva.

##### 4.1.2.2. Isenção

As isenções são facultades conferida aos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), de dispensar a cobrança do tributo sobre determinados fatos, atos ou



sujeitos. São regidas de forma geral no CTN, artigos 176 a 179. A sua concessão não é livre, devendo observar os princípios e normas constitucionais e do CTN.

Devem ser concedidas por lei ou, no caso do ICMS, por convênios ratificados por lei estadual.

As isenções atuam sobre hipóteses passíveis de tributação pelos Entes Federados e em relação às quais houve efetiva instituição tributária, de modo que não se confundem com as imunidades, que constituem uma proibição constitucional ao próprio ato de instituição do tributo.

A menos que concedidas por prazo certo ou mediante condição (CTN, art. 178), podem ser revogadas ou deixar de ser reinstituídas, quando expirado o seu prazo de vigência, observados os termos da lei, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito.

Ao contrário do que se observa em relação às imunidades, as isenções devem ser lidas e interpretadas restritivamente, por expressa determinação do art. 111, I, do CTN, tendo em vista tratar-se de exceção à hipótese de incidência tributária.

#### 4.1.2.3. Alíquota Zero

Hipótese distinta se verifica em relação à instituição de alíquota zero na cobrança de determinados tributos sobre fatos, objetos, produtos ou situações. Em relação à natureza da cobrança do tributo à alíquota zero, grande controvérsia se estabeleceu na doutrina, mais precisamente sobre se este recurso legal se equipara à isenção ou se se trata de outro instituto.

Note-se que, tanto na isenção, quanto no estabelecimento de alíquota zero, o tributo existe, incide, mas não há cobrança: na primeira hipótese, por uma dispensa legal; e, na segunda, a incidência se aperfeiçoa de forma completa, mas o legislador altera o critério quantitativo, igualando o valor da alíquota a zero que, uma vez combinada com a base de cálculo produz o valor da obrigação tributária equivalente a zero.

A relevância da identificação da natureza jurídica da alíquota zero se revela nos efeitos decorrentes, em especial em matéria de manutenção de créditos para o ICMS e o PIS e a COFINS.

Existe o posicionamento de que a alíquota zero não se confundiria com a isenção. Disto decorreria que, diferentemente das isenções, em cuja presença seria necessário o estorno do crédito pago nas operações anteriores, na alíquota zero não haveria obrigatoriedade de estorno de crédito. A questão não é pacífica, contudo.

Em outra passagem, no acórdão nº 635.688/RS, admitido em sede de Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) entendeu que redução de base de cálculo equipara-se



à isenção parcial, de sorte a aplicar a regra de estorno de crédito proporcional, nas hipóteses de redução de base de cálculo.

#### 4.1.2.4. Diferimento

Por fim, ressalta-se que o instituto do diferimento não se confunde com as figuras anteriores. Visa à postergação do pagamento do tributo para um momento posterior na cadeia de produção ou circulação.

É uma técnica de arrecadação, adotada com frequência pelos Estados, que consiste em alterar o sujeito passivo da obrigação tributária atribuindo a um sujeito passivo que esteja em um momento posterior na cadeia produtiva ou comercial. Ao alterar o momento da cobrança, aquele que, em regra, deveria pagá-lo, deixa de estar obrigado a fazê-lo, sendo a obrigação transferida a um ente distinto.

Note-se apenas que, ao contrário do que se observa em relação à isenção e à alíquota zero, em hipóteses de diferimento não há qualquer alteração ou redução no montante que seria devido caso não houvesse sido instituído, não sendo considerada hipótese de desoneração de tributos.

#### 4.1.2.5. Conclusão

Em conclusão, em todas as hipóteses acima, pode não haver oneração tributária seja por proibição de sua instituição em nível constitucional (imunidade), seja por dispensa da cobrança estipulada pelo legislador ordinário (isenção), seja por alteração em um dos elementos legais que definem o valor da obrigação tributária (alíquota zero ou base de cálculo reduzida) seja por transferência da obrigação de pagar o tributo a outro ente na cadeia.

## **4.2. FONTES NORMATIVAS**

### 4.2.1. Lei Complementar

Especificamente quanto ao Sistema Tributário Nacional, o art. 146 da CF reservou à lei complementar determinadas matérias, o que significa que o seu tratamento por meio de qualquer outro ato normativo seria eivado de vício de inconstitucionalidade formal.

As leis complementares estão sujeitas a um quórum qualificado para sua aprovação, exigindo a maioria absoluta dos votos dos membros de cada Casa Legislativa, observado o quórum mínimo da maioria absoluta dos membros para início das votações.

Ao tempo da edição e entrada em vigor da CF, já estava vigente a Lei 5.172, de 25/10/1966, que instituiu o Código Tributário Nacional ("CTN"). A despeito de tratar-se de lei ordinária em sua forma, foi recepcionada pela atual CF, no quanto não conflita com esta, com força de lei complementar, em razão de seu conteúdo regular grande parte das



matérias previstas no artigo 146 da CF.

Por sua relevância para o presente trabalho, destaca-se que a Lei Complementar 87, de 13/09/1996 (“Lei Kandir”) estabelece a regra geral do ICMS e a Lei Complementar 116, de 31/07/2003 estabelece a regra geral do ISS.

#### 4.2.2. Lei Ordinária

Cabe à lei ordinária dispor sobre matérias que a CF não reservou à lei complementar ou a outro ato normativo primário, estes listados no art. 59 da CF.

A lei ordinária a ser editada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios é o veículo legislativo que cumpre a função de instituir o tributo, fixando os elementos da hipótese de incidência tributária (fato gerador) e os aspectos da obrigação tributária, tais como a base de cálculo, a alíquota e o sujeito passivo. Em caráter excepcional, a CF atribui a outras fontes normativas a função de intervir na atividade legislativa de instituição do tributo propriamente dita.

A característica principal que a diferencia da lei complementar, além das matérias sobre as quais dispõe, é o seu processo legislativo. O projeto de lei ordinária depende da aprovação apenas da maioria dos presentes, também conhecida como maioria simples, respeitada a presença do quórum mínimo da maioria absoluta dos membros da Casa Legislativa para o início da votação.

##### 4.2.2.1. Medidas Provisórias

Medidas Provisórias são instrumentos normativos previstos no art. 62, da CF, que podem ser editados pelo Presidente da República em caso de relevância e urgência, com força de lei. Após sua edição, devem ser imediatamente submetidas ao Congresso Nacional para que seja apreciada a sua conversão em lei, e têm, em regra, vigência por 60 (sessenta) dias, prazo este prorrogável uma vez por igual período.

Tendo por base o quanto preceitua o art. 62, §1º, III, da CF, Medidas Provisórias podem versar apenas sobre matérias que não foram reservadas à lei complementar, de modo que, em caso de conversão pelo Congresso Nacional, se cristalizarão no ordenamento jurídico como leis ordinárias.

Medidas Provisórias podem instituir ou majorar impostos, mas, à exceção do II, IE, IPI, IOF e impostos extraordinários (art. 154, II, da CF), só produzirão efeitos no exercício financeiro seguinte se houverem sido convertidas em lei até o último dia daquele em que foram editadas.

#### 4.2.3. Resolução do Senado Federal

Trata-se do ato normativo por meio do qual as Casas Legislativas regulam matéria de sua competência legislativa, têm iniciativa reservada aos parlamentares, comissões técnicas e à Mesa, e dispensam sanção presidencial.

Especificamente quanto ao Sistema Tributário Nacional, o art. 155, §2º, IV e V, da CF são de particular relevância, por atribuírem determinados temas à Resolução do Senado Federal.

#### 4.2.4. Convênios

O art. 155, §2º, XII, “g”, da CF atribui à lei complementar a competência para regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS serão concedidos e revogados.

A Lei Complementar 24, de 07/07/1975, já vigente à época da promulgação e entrada em vigor da CF, foi recepcionada por esta e dispõe sobre os Convênios como forma e veículo normativo para prever isenções, benefícios e incentivos fiscais.

De tal dispositivo extrai-se a fundamentação e validade dos convênios editados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”), que possui competência para a celebração de Convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS. Os Convênios ICMS também são utilizados para disciplinar temas comuns entre os entes federados, buscando a simplificação e harmonização do Sistema Tributário Nacional.

#### 4.2.5. Outras Fontes Normativas

O Sistema Tributário Nacional admite, ainda, as seguintes fontes normativas: (i) tratados e convenções internacionais, (ii) atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, (iii) decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa, (iv) práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, e (v) os convênios celebrados entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Por fim, destaca-se que os regimes especiais de tributação concedidos individualmente pelas autoridades fiscais estaduais, por meio de atos concessórios específicos, também são fontes normativas.



### 4.3. PRINCIPAIS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE AS ATIVIDADES ECONÔMICAS DA INDÚSTRIA DO GN

Uma vez introduzido o Sistema Tributário Nacional, passa-se à apresentação das hipóteses de incidência dos principais tributos incidentes sobre as atividades econômicas da indústria do GN.

#### 4.3.1. ICMS

- Natureza: imposto
- Competência: Estados e Distrito Federal
- Fato Gerador: entre outras hipóteses, (i) operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; (ii) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; (iii) entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente (princípio do destino).
- Sujeito Passivo: qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Excepcionalmente, ainda que sem habitualidade ou intuito comercial, é também sujeito passivo do imposto a pessoa física ou jurídica que, entre outras hipóteses, adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de comercialização ou à industrialização
- Base de cálculo: como regra geral, é o valor da operação e é integrada pelo montante do próprio imposto (sistemática também conhecida como *cálculo por dentro*).
- Alíquotas: (i) nas operações internas, são estabelecidas pelos Estados da Federação, sendo facultado ao Senado Federal fixar as alíquotas mínimas e máximas; (ii) nas operações interestaduais, a alíquota geral é de 12%, e, nas saídas das regiões Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo), para as regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo, a alíquota é de 7%.

#### 4.3.1.1. Substituição Tributária

Os Estados brasileiros, com frequência, adotam o regime de substituição tributária para a cobrança do ICMS (“ICMS-ST”), pelo qual se permite que a incidência do imposto devido em relação a diversas etapas da cadeia de circulação do produto seja concentrada em um único contribuinte da cadeia.

As operações com GN se sujeitam ao regime de substituição tributária do ICMS em alguns Estados especificamente, especialmente quando comercializados no contexto de GNV. Entretanto, a legislação de alguns Estados não é clara quanto à efetiva aplicação do regime de substituição tributária do ICMS, sendo este um ponto passível de melhoria pelas Unidades Federadas.

#### 4.3.1.2. ICMS-Importação

- Fato Gerador: entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade
- Sujeito Passivo: a pessoa física ou jurídica que importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade, ainda que sem habitualidade ou intuito comercial
- Base de Cálculo: corresponde à soma das seguintes parcelas (i) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, (ii) II, (iii) IPI, (iv) IOF, e (v) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras.
- Alíquotas: (i) nas operações de importação, as alíquotas são fixadas pelos Estados da Federação, e (ii) nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior a alíquota geral é de 12%, e, nas saídas das regiões Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo), para as regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo, a alíquota é de 7%.

O Senado Federal, em 2012, editou a Resolução 13, que fixa a alíquota de 4% para o ICMS incidente sobre operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior.

Todavia, o art. 2º da referida Resolução expressamente afasta a sua aplicação às operações interestaduais com GN importado. Tendo em vista que o dispositivo faz referência apenas a *gás natural*, sem restringir a sua aplicabilidade a algum de seus estados físicos, entende-se que a alíquota reduzida não se aplica a nenhum deles.



#### 4.3.1.3. Não-incidência de ICMS sobre operações interestaduais com petróleo, combustíveis dele derivados e energia elétrica (art. 155, §2º, X, "b", da CF)

O art. 155, §2º, X, "b", da CF estabelece que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica, instituindo o chamado princípio da cobrança do ICMS no Estado de destino.

Atualmente se uniformizou o entendimento de que esta regra não se aplica às operações com o GN e seus derivados, considerando que esse hidrocarboneto não é derivado de petróleo. Portanto, o ICMS sobre o GN segue o regime normal de incidência em todas as etapas da cadeia.

#### 4.3.2. PIS E COFINS

- Natureza: contribuições sociais
- Competência: União
- Fato gerador: auferimento de receitas nas vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza
- Sujeito Passivo: pessoas jurídicas e as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda
- Base de Cálculo: faturamento das pessoas jurídicas, correspondente à receita bruta por elas auferida, não integrada pelo ICMS e pelo ISS<sup>7</sup>.
- Alíquotas: as alíquotas do PIS e da COFINS dependem do regime de apuração das contribuições, sendo (i) 0,65% a título de PIS e 3% a título de COFINS no Regime Cumulativo, e (ii) 1,65% a título de PIS e 7,6% a título de COFINS no Regime Não-Cumulativo.
- Regimes de Apuração: (i) regime não-cumulativo, (ii) regime cumulativo e (iii) regime monofásico.
  - Como regra geral, as operações envolvendo as atividades econômicas na cadeia de GN se sujeitam ao regime não-cumulativo, salvo se o agente tenha optado pelo regime de lucro presumido do IRPJ, ao qual estará vinculado o regime cumulativo do PIS e da COFINS.

---

<sup>7</sup> O STF, em março de 2017, no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, admitido em sede de Repercussão Geral, decidiu que o ICMS não compõe o faturamento das pessoas jurídicas e, portanto, não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS. Os Tribunais, seguindo o racional que prevaleceu no STF em tal precedente, têm entendido que o ISS também não integra a base de cálculo das contribuições; esse entendimento, contudo, ainda não se encontra pacificado.



- Estão sujeitas ao regime cumulativo, como regra geral, as empresas que estejam sujeitas à apuração do IRPJ pelo regime de lucro presumido.
- As operações com GN ou GNL não se sujeitam ao regime monofásico.

#### 4.3.2.1. Programa Prioritário de Termoeletricidade – PPT

A Lei 10.312, de 27/11/2001, reduziu a zero as alíquotas das contribuições ao PIS e à COFINS incidentes sobre (i) a receita bruta decorrente da venda de GN canalizado destinado à produção de energia elétrica pelas Usinas Termelétricas (“UTE”) integrantes do PPE, (ii) as receitas referentes à cadeia de suprimentos do gás, abrangendo o contrato de compra e venda entre a supridora do gás e a companhia distribuidora de gás estadual, bem como o contrato de compra e venda entre a distribuidora de gás estadual e a UTE; (iii) a parcela referente ao gás efetivamente entregue à UTE integrante do PPT, bem como sobre as parcelas do preço que de forma direta ou indireta estejam associadas à contratação do produto, nos termos das cláusulas de *take or pay* e *ship or pay* (conceituadas no item 4.4.1., *infra*).

#### 4.3.2.2. PIS-Importação e COFINS-Importação

- Fato Gerador: (i) a entrada de bens estrangeiros no território nacional, ou (ii) o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.
- Base de Cálculo e Alíquotas: na hipótese (i), a base de cálculo será o valor aduaneiro, sobre o qual aplica-se a alíquota de 2,1% para o PIS e 9,65% para a COFINS, enquanto que na hipótese (ii) a base de cálculo será o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições, sobre a qual aplica-se a alíquota de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.
- Sujeito Passivo: (i) o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional, (ii) a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior, ou (iii) o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

Destaca-se que na importação de GN da Bolívia, há isenção de PIS e COFINS, estabelecida pelo Decreto nº 681/1992, cumulado com o art. 2º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 21, de julho de 2004.

A importação de GNL, por sua vez, sujeita-se à alíquota zero na importação. Nos demais casos de importação de GN, aplicar-se à a alíquota cumulada de 11,75%.

#### 4.3.3. CIDE-COMBUSTÍVEIS

O art. 177, §4º, da CF, contém a previsão constitucional para a sua instituição sobre as atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, GN e seus derivados e álcool combustível.

- Natureza: contribuição de intervenção no domínio econômico
- Competência: União
- Fato Gerador: operações de importação e de comercialização no mercado interno de (i) gasolinas e suas correntes, (ii) diesel e suas correntes, (iii) querosene de aviação e outros querosenes, (iv) óleos combustíveis (*fuel-oil*), (v) gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta, e (vi) álcool etílico combustível, e tem como sujeito passivo o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, dos combustíveis líquidos acima relacionados.

Tendo em vista que as operações de importação e de comercialização do GN e do GNL não foram incluídas pela Lei 10.336/2001 como fatos geradores da CIDE-Combustíveis, destaca-se que tais operações estão, atualmente, fora do campo de incidência da contribuição.

#### 4.3.4. ISS

- Natureza: imposto
- Competência: Municípios
- Fato Gerador: prestação de quaisquer dos serviços previstos como tributáveis pelos Municípios, limitados aos previstos na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003
- Sujeito Passivo: em regra, o prestador do serviço
- Base de Cálculo: o preço do serviço
- Alíquotas: fixadas pelos Municípios, não podendo ser inferiores à alíquota mínima de 2%, nem sequer por meio de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado.

Especificamente quanto às atividades econômicas da indústria do GN, diante da imunidade objetiva atribuída aos combustíveis pelo art. 155, §3º, da CF, apresentada no item 4.1.2, *supra*, há fundamentos para sustentar que há empecilho constitucional à incidência do ISS sobre serviços relacionados as operações com GN na qualidade de combustível, cuja

controvérsia vem apresentada no item 6.6, *infra*.

A referência expressa ao GN na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003 – repetida pelos Municípios considerados nos estudos desenvolvidos no âmbito do Projeto META - está no item 7.21 da referida lista e sua aplicabilidade está limitada às atividades relacionadas ao *upstream*<sup>8</sup>.

#### 4.3.5. II

- Natureza: imposto
- Competência: União
- Fato Gerador: entrada da mercadoria estrangeira no território nacional e, excepcionalmente, a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada que retornar ao País, salvo se: (i) enviada em consignação e não vendida no prazo autorizado, (ii) devolvida por motivo de defeito técnico, para reparo ou substituição, (iii) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador, (iv) por motivo de guerra ou calamidade pública, ou (v) por outros fatores alheios à vontade do exportador
- Sujeito Passivo: (i) o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional; (ii) o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente; (iii) o adquirente de mercadoria entrepostada.
- Base de Cálculo: (i) quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida indicada na tarifa, e (ii) quando a alíquota for “ad valorem”, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do artigo 7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (“GATT”).
- Alíquotas: vêm indicadas na Tarifa Externa Comum (“TEC”) adotada pelos Estados Parte do Mercado Comum do SUL (“MERCOSUL”), com base na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (“NCM”).

Para os fins do presente trabalho, destaca-se que a TEC prevê alíquota zero para os produtos do item 27.11 da NCM – Gás de Petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos –, de forma que, atualmente, a importação de GN tanto em seu estado gasoso, quanto liquefeito, está sujeita à alíquota zero de II.

---

<sup>8</sup> Apesar de não conterem previsão específica de serviços relacionados às atividades econômicas da indústria do GN, destacam-se os seguintes itens da Lista de Serviços que poderiam ter com elas alguma correlação: (i) 3.04, (ii) 7.21, (iii) 11.04, (iv) 14.01, (v) 14.05, (vi) 16.02, (vii) 20.01, e (viii) 20.03.

#### 4.3.6. IE

- Natureza: imposto
- Competência: União
- Fato Gerador: saída do produto nacional ou nacionalizado do território nacional.
- Sujeito Passivo: o exportador, assim considerado qualquer pessoa que promova a saída do produto do território nacional.
- Base de Cálculo: o preço normal que o produto (ou seu similar) alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pelo Poder Executivo
- Alíquota: sobre as mercadorias determinadas pela Câmara de Comércio Exterior (“CAMEX”) como sujeitas ao IE será aplicável a alíquota geral de 30%, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, afim de atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior, não podendo exceder 150%.

Apesar de, em teoria, ser possível a sujeição do GN ao IE por resolução da CAMEX, até o momento da elaboração do presente documento não foi expedida norma contendo previsão nesse sentido. Dessa forma, não há incidência de IE sobre operações de exportação de GN, em qualquer estado físico que se apresente.

#### 4.3.7. IPI

- Natureza: imposto
- Competência: União
- Fato Gerador: (i) na importação, o desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira, e (ii) na operação interna, a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.
- Sujeito Passivo: (i) o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; (ii) o industrial e o a ele equiparado, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento.
- Base de Cálculo: (i) na importação, o valor que servir ou que serviria de base de cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou deste exigíveis; (ii) na operação interna, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou a ele equiparado.



- Alíquota: varia de acordo com o produto, previstas na Tabela de Incidência do IPI (“TIPI”)

Especificamente para os fins do presente trabalho, tendo em vista a imunidade prevista no art. 155, §3º, da CF, afasta-se a incidência do IPI sobre operações com derivados de petróleo, combustíveis e minerais, de modo que referido imposto não incide sobre as atividades econômicas da indústria do GN combustível.

Ainda que se considere a tributação do GN como matéria-prima – e não como combustível – não haveria incidência de IPI sobre a eventual *industrialização* deste produto, tendo em vista estar listado como *não tributável* pela TIPI, previsto sob o NCM 27.11.

#### 4.3.8. IRPJ

- Natureza Jurídica: imposto
- Competência: União
- Fato Gerador: aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (i) de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; ou de (ii) proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no item (i).
- Sujeito Passivo: o titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza que configuram o fato gerador.
- Base de Cálculo: montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.
- Alíquota: 15% + adicional de 10% sobre o montante que exceder R\$ 240.000,00 ao ano.
- Regimes de Apuração: (i) lucro real, (ii) lucro presumido, (iii) SIMPLES, e (iv) lucro arbitrado.

#### 4.3.9. CSLL

- Natureza: contribuição social
- Competência: União
- Fato Gerador: o auferimento de lucro pelas pessoas jurídicas ou pelas a elas equiparadas pela legislação tributária.
- Sujeito Passivo: pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e as a elas equiparadas pela legislação tributária.



- Base de Cálculo: o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.
- Alíquotas: 9%, salvo exceções previstas pelo art. 3º da Lei 7.689, de 15/12/1988.

#### 4.3.10. ADICIONAL DO FRETE PARA A RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE – AFRMM

- Fato Gerador: o início efetivo da operação de descarregamento da embarcação em porto brasileiro
- Base de Cálculo: o valor do frete, assim entendido como remuneração do transporte aquaviário da carga de qualquer natureza descarregada em porto brasileiro
- Alíquotas: (i) 25% na navegação de longo curso; (ii) 10% na navegação de cabotagem; (iii) 40% na navegação fluvial e lacustre, quando do transporte de granéis líquidos nas regiões Norte e Nordeste

#### **4.4. ASPECTOS ADUANEIROS, CONTRATUAIS E TRIBUTÁRIOS RELEVANTES APLICADOS À CADEIA DO GN**

##### 4.4.1. PROCEDIMENTOS ADUANEIROS ESPECÍFICOS APLICÁVEIS AO GN/GNL

O despacho aduaneiro de importação de GN transportado por duto deverá ser processado pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (“SRF”) que jurisdiciona o local de entrada do produto no território nacional, mediante Declaração de Importação (“DI”) registrada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (“SISCOMEX”). O importador deverá formalizar, na unidade da SRF responsável, um Termo de Responsabilidade Genérico, no qual assumirá o compromisso de cumprir as formalidades necessárias à importação.

O GN importado através de gasoduto será entregue ao importador para distribuição comercial, independentemente de ter sido iniciado/ concluído o respectivo despacho aduaneiro, de modo que a mercadoria é liberada automaticamente quando da entrada em território nacional.

Quanto às mercadorias importadas a granel (inclusive GN e GNL), estas poderão ser descarregadas do veículo procedente do exterior diretamente para pátios, tanques, silos ou depósitos de armazenamento, ou para outros veículos, sob controle aduaneiro.

Nos casos de descarga direta realizada em recinto não alfandegado, deve o importador comunicar tal fato ao titular da unidade da RFB que jurisdiciona o local da descarga.

A entrega das mercadorias objeto de descarga direta e seu uso pelo importador é automaticamente autorizada, antes mesmo do desembarço aduaneiro, mediante o protocolo da comunicação emitida pelo técnico responsável.



O desembaraço aduaneiro no SISCOMEX será realizado após a entrega dos documentos de instrução do despacho e da retificação da DI. Tratando-se de importação de GN e seus derivados, o prazo para entrega dos documentos e da retificação da DI é de 50 (cinquenta) dias contados do término da descarga da mercadoria.

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.

Nos casos de importação de GNL, a diferença entre a quantidade manifestada e a quantidade efetivamente descarregada, descontada a quantidade remanescente a bordo, será imputada ao consumo no transporte e na manutenção da criogenia da embarcação.

No que tange o despacho aduaneiro de exportação, a norma disciplina que o registro da Declaração de Exportação deverá ser efetuado no SISCOMEX após o embarque da mercadoria. Os embarques das mercadorias serão autorizados, para a empresa habilitada, mediante a protocolização de requerimento de embarque à unidade da RFB de despacho aduaneiro.

No despacho aduaneiro de importação não será exigida a apresentação de conhecimento de carga acobertado por CE. Os desembarques serão autorizados para a empresa habilitada mediante protocolo de requerimento de desembarque à unidade da RFB de despacho.

Se no despacho aduaneiro de importação do GN houver a descarga para mais de um navio aliviador, será registrada uma DI para cada parcela de carga transbordada.

#### 4.4.2. CLÁUSULAS DE TAKE OR PAY E SHIP OR PAY

As cláusulas de *take or pay* e *ship or pay* consistem em cláusulas contratuais normalmente utilizadas para garantir a geração de receitas compatíveis com os altos custos associados à implantação de determinada infraestrutura.

Especificamente quanto à indústria do GN, a cláusula de *take or pay* se apresenta como uma garantia de recebimento negociada em favor do vendedor, em decorrência da qual ou o comprador retira um percentual (ou volume) mínimo do gás cuja aquisição foi contratada, pagando um valor proporcional ao avençado, ou não retira, continuando obrigado ao adimplemento do valor acordado.

A cláusula de *ship or pay*, de maneira análoga, obriga o comprador a pagar pelo transporte do gás mesmo quando ele não é transportado.

Existem aspectos tributários controvertidos no que tange às operações que envolvem tais cláusulas, apresentados no item 6.4, *infra*.

#### 4.4.3. REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

As regras de preços de transferência consistem em parâmetros estatais de controle dos preços praticados em operações de importação e exportação realizadas entre partes vinculadas<sup>9</sup>, de modo a aproximá-los daqueles que seriam os *preços de mercado*, e que, portanto, teriam sido adotados caso a operação tivesse sido realizada entre partes independentes (princípio *arm's length*).

Os principais reflexos da aplicação das regras de preços de transferência são para o IRPJ e para a CSLL, por meio das quais: (i) nas operações de importação há um limite de dedutibilidade e, (ii) nas operações de exportação, as receitas auferidas podem ser sujeitas a arbitramento.

Os métodos aplicáveis ao cálculo do preço parâmetro na importação e na exportação vêm taxativamente previstos pela Lei 9.430/1996, e cabe ao contribuinte a eleição daquele que será aplicável nas transações entre partes relacionadas com bens, serviços e direitos que realizar. Para os fins do presente trabalho, cumpre ressaltar a exceção consistente na aplicação obrigatória de dois métodos: (i) o Método do Preço sob Cotação na Importação (“PCI”) e (ii) o Método do Preço sob Cotação na Exportação (“PECEX”).

A apuração do preço parâmetro por meio de tais métodos se dá a partir dos valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas. A legislação tributária sujeita a tais métodos o *gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos (NCM 27.11)*, listados como commodities.

Tendo em vista que a legislação fala em *hidrocarbonetos gasosos*, uma controvérsia poderia haver quanto à aplicabilidade de tais métodos ao GNL, especialmente se se considerar que o dispositivo expressamente refere o NCM 27.11, que engloba o GN em seu estado liquefeito.

De todo modo, os métodos de PCI e PECEX podem gerar distorções e não cumprir o papel de apresentar um parâmetro de mercado, pois alcançam produtos que não possuem liquidez, ou não têm comparáveis no mercado internacional, o que pode ocorrer com o GNL.

---

<sup>9</sup> Para o conceito legal de *partes vinculadas*, ver art. 23, da Lei 9.430, de 27/12/1996.

## 5. TRIBUTAÇÃO DO GN

Tendo por base a análise desenvolvida e os conceitos apresentados nos itens 3 e 4 *supra*, o presente item consiste na subsunção das atividades econômicas da indústria do GN às hipóteses de incidência dos respectivos tributos.

Serão apresentados inicialmente os tributos que incidem de forma linear durante todo o ciclo de valor do GN (i.e. PIS e COFINS), para, em seguida, tratar-se dos tributos que incidem em atividades específicas, ou de forma não linear (i.e. ICMS, ISS e AFRMM).

### **5.1. TRIBUTOS DE INCIDÊNCIA LINEAR NA CADEIA DE VALOR DO GN**

#### **5.1.1. PIS E COFINS**

Tendo em vista o seu fato gerador, o PIS e a COFINS são relevantes em todas as etapas da cadeia do GN, desde a sua produção até a sua comercialização e consumo, incidindo sempre que houver uma operação que gere receita, salvo isenções e benefícios especificamente previstos em lei.

Conforme indicado no item 4.3.2, *supra*, tais contribuições podem incidir sob dois regimes jurídicos distintos: (i) o cumulativo, ao qual se aplicam as alíquotas de 0,65% a título de PIS e 3% a título de COFINS; e o (ii) não-cumulativo, ao qual se aplicam as alíquotas de 1,65% a título de PIS e 7,6% a título de COFINS.

Como exceção às alíquotas acima descritas, a receita decorrente da venda de GN canalizado, destinado à produção de energia elétrica pelas usinas integrantes do PPT, é sujeita à alíquota zero de PIS e de COFINS, independentemente do regime de tributação (cumulativo ou não cumulativo) a que o contribuinte esteja sujeito.

Na importação de mercadorias as alíquotas aplicáveis de PIS e COFINS correspondem a 2,1% e 9,65%, respectivamente, independentemente do regime de tributação (cumulativo ou não cumulativo) a que o importador esteja sujeito.

Exceção à tal regra se observa quanto à (i) importação de GN da Bolívia, isenta de PIS e COFINS, conforme referido no item 4.3.2.2, *supra*, e (ii) importação de GNL, sujeita à alíquota zero.

Não há a incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes de operações de exportação, nos termos do artigo 149, § 2º, I, da CF.

As incidências de PIS e COFINS acima referidas vêm sumarizadas nas tabelas abaixo, que contém cenário exemplificativo das incidências, tanto no regime cumulativo, quanto no regime não-cumulativo:



Tributação de PIS e COFINS sobre Receitas								
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 (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%			
<b>Notas Explicativas:</b>								
(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				
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 (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%			
<b>Notas Explicativas:</b>								
(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.								

## 5.2. TRIBUTOS DE INCIDÊNCIA NÃO LINEAR NA CADEIA DE VALOR DO GN

### 5.2.1. TRIBUTAÇÃO SOBRE A PRODUÇÃO

A produção de GN não constitui, em si, fato gerador de tributos.

No entanto, tal atividade possui relevância tributária na medida em que eventuais aquisições de bens e serviços empregados na produção do GN podem gerar créditos fiscais a serem utilizados em etapas futuras da cadeia. Dentre os tributos de incidência não-linear que podem ser impactados pela atividade de produção, destaca-se o ICMS.

### 5.2.2. TRIBUTAÇÃO SOBRE A IMPORTAÇÃO

A importação de GN é sujeita à incidência de ICMS, cujas alíquotas variam de Estado para Estado, observados os benefícios fiscais (como isenção, redução de base de cálculo, etc.) ou regimes de recolhimento específicos (como diferimentos, substituição tributária, etc.) por eles eventualmente concedidos.

Considerando a multiplicidade de regimes tributários atualmente em vigor, os quais às vezes variam de acordo com a natureza do contribuinte (se este é uma UTE, indústria, refinaria, etc.), a identificação da carga tributária de ICMS incidente sobre tais operações pode ser consultada por meio das Planilhas de Incidência referidas no Anexo I.

Quando a importação se dá por meio de embarcação, a operação sujeita-se à incidência do AFRMM à alíquota de 25% sobre o valor do frete cobrado pelo transportador.

Vale ressaltar que, embora a importação constitua fato gerador de II, a alíquota incidente sobre as operações com GN é zero qualquer que seja seu estado físico (liquefeito ou gasoso).

A tributação sobre a importação de GN acima referida vem sumarizada na tabela abaixo, que contém cenário exemplificativo:

Tributação na Importação de Gás Natural								
Regime de Apuração do PIS e COFINS:				Não Cumulativo				
Valor Aduaneiro (a):		1.000,00		Notas (a)				
Despesas Aduaneiras (b)		100,00		Notas (b)				
Tributo	Alíquota Nominal	Base de Cálculo	Notas	Valor do Tributo	Alíquota Efetiva	Valor Total dos Tributos	Carga Tributária Total Efetiva	Tributos Recuperáveis (f)
II	0,00%	1.000,00	(c)	-	0,00%			
IPI	NT	NT		NT	NT			
PIS	2,10%	1.000,00	(d)	21,00	2,10%			
COFINS	9,65%	1.000,00		96,50	9,65%			
ICMS - 0%	0%	1.217,50	(e)	-	0,00%	117,50	11,75%	117,50
ICMS - 15%	15%	1.432,35		214,85	21,49%	332,35	33,24%	332,35
ICMS - 18%	18%	1.484,76		267,26	26,73%	384,76	38,48%	384,76
ICMS - 25%	25%	1.623,33		405,83	40,58%	523,33	52,33%	523,33

**Notas Explicativas:**  
**(a)** O Valor Aduaneiro do produto corresponde ao Custo CIF (FOB, Seguro e Fretes Internacionais).  
**(b)** Despesas Aduaneiras são aquelas incorridas até o desembaraço aduaneiro do bem e compõe a base de cálculo do ICMS - Importação.  
**(c)** Alíquota aplicável a todos os produtos da Posição 27.11 da NCM. Esta Posição da NCM abrange tanto o GN quanto o GNL.  
**(d)** Valor Aduaneiro (a).  
**(e)** Valor Aduaneiro (a) acrescido do valores calculados do PIS, da COFINS, do II, das Despesas Aduaneiras e o próprio ICMS incidente.  
**(f)** PIS, COFINS e ICMS em princípio recuperáveis pelo importador do produto.

Tributação na Importação de Gás Natural								
Regime de Apuração do PIS e COFINS:				Cumulativo				
Valor Aduaneiro (a):		1.000,00		Notas (a)				
Despesas Aduaneiras (b)		100,00		Notas (b)				
Tributo	Alíquota Nominal	Base de Cálculo	Notas	Valor do Tributo	Alíquota Efetiva	Valor Total dos Tributos	Carga Tributária Total Efetiva	Tributos Recuperáveis (f)
II	0,00%	1.000,00	(c)	-	0,00%			
IPI	NT	NT		NT	NT			
PIS	2,10%	1.000,00	(d)	21,00	2,10%			
COFINS	9,65%	1.000,00		96,50	9,65%			
ICMS - 0%	0%	1.217,50	(e)	-	0,00%	117,50	11,75%	-
ICMS - 15%	15%	1.432,35		214,85	21,49%	332,35	33,24%	214,85
ICMS - 18%	18%	1.484,76		267,26	26,73%	384,76	38,48%	267,26
ICMS - 25%	25%	1.623,33		405,83	40,58%	523,33	52,33%	405,83

**Notas Explicativas:**  
**(a)** O Valor Aduaneiro do produto corresponde ao Custo CIF (FOB, Seguro e Fretes Internacionais).  
**(b)** Despesas Aduaneiras são aquelas incorridas até o desembaraço aduaneiro do bem e compõe a base de cálculo do ICMS - Importação.  
**(c)** Alíquota aplicável a todos os produtos da Posição 27.11 da NCM. Esta Posição da NCM abrange tanto o GN quanto o GNL.  
**(d)** Valor Aduaneiro (a).  
**(e)** Valor Aduaneiro (a) acrescido do valores calculados do PIS, da COFINS, do II, das Despesas Aduaneiras e o próprio ICMS incidente.  
**(f)** ICMS em princípio recuperável pelo importador do produto; PIS e COFINS não recuperáveis em razão do Regime Cumulativo.

### 5.2.3. TRIBUTAÇÃO SOBRE COMPRESSÃO DE GNC, TRATAMENTO, PROCESSAMENTO, LIQUEFAÇÃO E REGASEIFICAÇÃO.

As atividades de tratamento e processamento podem ser qualificadas juridicamente como operações de *beneficiamento*, pois podem ser entendidas como executadas para aprimorar a utilização e a qualidade do GN.

Quanto ao *beneficiamento*, duas controvérsias tributárias merecem destaque: (i) trata-se de atividade prevista no item 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, mas, em decorrência da imunidade prevista no art. 155, §3º, da CF, poder-se-ia sustentar que tal imposto não incide em relação ao GN; e (ii) a realização, por terceiros, das atividades que o configurariam pode ser caracterizada como *industrialização sob encomenda*, que estaria sujeita à incidência do ICMS, de modo a criar um conflito de competência entre Estados e Municípios. Tais controvérsias vêm tratadas, respectivamente, nos itens 6.6. e 6.5., *infra*.

Por outro lado, no que tange às atividades de compressão, regaseificação e liquefação, a

controvérsia estaria, propriamente, no seu enquadramento como atividades de *beneficiamento*. Tendo em vista que não visam aperfeiçoar o GN para consumo, mas sim facilitar/viabilizar o seu transporte/armazenamento, poderia ser afastada tanto a incidência do ISS, quanto do ICMS, na medida em que não se estaria diante de hipótese de *industrialização sob encomenda*. Tal controvérsia vem tratada no item 6.7., *infra*.

De todo modo, de acordo com a Lei Complementar 116/2003, as alíquotas do ISS podem variar entre 2% a 5%.

A tributação do ICMS sobre as operações de industrialização sob encomenda de GN acima referidas vem sumarizada nas tabelas abaixo, que contêm cenário exemplificativo.

Tributação na Industrialização por Encomenda de Gás Natural												
Regime de Apuração do PIS e COFINS:				Não Cumulativo								
Valor do Produto (a):			1.000,00	Notas								
Margem do Industrializador			100,00	(a)								
Margem do Industrializador			100,00	(b)								
Tributo		Alíquota Nominal	Base de Cálculo	Notas	Valor do Tributo	Alíquota Efetiva	Valor Total dos Tributos	Carga Tributária Total Efetiva	Tributos Recuperáveis (f)			
Remessa	ICMS - Interno		Suspensão		-	-	-	-	-			
	ICMS Interestadual - 7%	7%	1.075,27	(c)	75,27	7,53%	75,27	7,53%	75,27			
	ICMS Interestadual - 12%	12%	1.136,36		136,36	13,64%	136,36	13,64%	136,36			
PIS	1,65%	110,19	1,82		1,82%	Valor Total dos Tributos	Carga Tributária Total Efetiva	Tributos Recuperáveis (f)				
Retorno	COFINS	7,60%	110,19	(d)	8,37				8,37%			
	ICMS - Interno		Suspensão		-				0,00%	10,19	0,93%	10,19
	ICMS Interestadual - 7%	7%	1.193,76	(e)	83,56				7,60%	93,76	8,52%	93,76
ICMS Interestadual - 12%	12%	1.261,58	151,39		13,76%	161,58	14,69%	161,58				

**Notas Explicativas:**  
**(a)** Valor líquido do produto (custos mais margem), antes do ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS.  
**(b)** Valor cobrado pelo industrializador, antes dos tributos.  
**(c)** Valor do Produto **(a)** acrescido do ICMS interestadual incidente ("gross up").  
**(d)** PIS e COFINS calculados sobre o valor da margem praticada pelo industrializador.  
**(e)** Valor do Produto **(a)** acrescido da margem **(b)**, mais os valores calculados do PIS e da COFINS e do próprio ICMS incidente ("gross up").  
**(f)** Tributos em princípio recuperáveis pelo adquirente do serviço de industrialização por encomenda. A recuperabilidade dependerá do fim a que se destina o produto.

Tributação na Industrialização por Encomenda de Gás Natural												
Regime de Apuração do PIS e COFINS:				Cumulativo								
Valor do Produto (a):			1.000,00	Notas								
Margem do Industrializador			100,00	(a)								
Margem do Industrializador			100,00	(b)								
Tributo		Alíquota Nominal	Base de Cálculo	Notas	Valor do Tributo	Alíquota Efetiva	Valor Total dos Tributos	Carga Tributária Total Efetiva	Tributos Recuperáveis (f)			
Remessa	ICMS - Interno		Suspensão		-	-	-	-	-			
	ICMS Interestadual - 7%	7%	1.075,27	(c)	75,27	7,53%	75,27	7,53%	75,27			
	ICMS Interestadual - 12%	12%	1.136,36		136,36	13,64%	136,36	13,64%	136,36			
PIS	0,65%	103,79	0,67		0,67%	Valor Total dos Tributos	Carga Tributária Total Efetiva	Tributos Recuperáveis (f)				
Retorno	COFINS	3,00%	103,79	(d)	3,11				3,11%			
	ICMS - Interno		Suspensão		-				0,00%	3,79	0,34%	-
	ICMS Interestadual - 7%	7%	1.186,87	(e)	83,08				7,55%	86,87	7,90%	83,08
ICMS Interestadual - 12%	12%	1.254,30	150,52		13,68%	154,30	14,03%	150,52				

**Notas Explicativas:**  
**(a)** Valor líquido do produto (custos mais margem), antes do ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS.  
**(b)** Valor cobrado pelo industrializador, antes dos tributos.  
**(c)** Valor do Produto **(a)** acrescido do ICMS interestadual incidente ("gross up").  
**(d)** PIS e COFINS calculados sobre o valor da margem praticada pelo industrializador.  
**(e)** Valor do Produto **(a)** acrescido da margem **(b)**, mais os valores calculados do PIS e da COFINS e do próprio ICMS incidente ("gross up").  
**(f)** ICMS em princípio recuperável pelo importador do produto; PIS e COFINS não recuperáveis em razão do Regime Cumulativo.



#### 5.2.4. TRIBUTAÇÃO SOBRE O ESCOAMENTO E TRANSPORTE DE GN

A atividade de escoamento não possui natureza jurídica definida pela legislação, mas, por suas características intrínsecas, poderia ser aproximada ao conceito de transporte, de modo que, quando realizada por terceiros, poderia estar sujeita ao ISS ou ao ICMS.

O ICMS incide sobre os serviços de transporte intermunicipais e interestaduais, ao passo que os serviços de transporte prestados dentro dos limites de um Município ficam sujeitos ao ISS, cuja previsão se encontra no item 16.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003.

Na prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual o ICMS será devido ao Estado onde o transporte se iniciar, nos termos do art. 12, V, da Lei Kandir.

Ao transporte intermunicipal aplicam-se as alíquotas previstas pelos respectivos Estados, que podem ser consultadas, a título de exemplo, no Anexo I do presente documento, enquanto que, nas prestações interestaduais, a alíquota aplicável será de 7% ou 12%, a depender dos Estados envolvidos, conforme representado no Anexo III.

Também quanto a essas atividades aplica-se à controvérsia acerca da possibilidade de incidência do ISS, em decorrência da imunidade parcial prevista no art. 155, §3º, da CF, tratada no item 6.6., *infra*. De todo modo, ressalta-se que as alíquotas do ISS podem variar de 2% a 5%.

As tabelas abaixo contêm ilustração da tributação pelo ISS, exemplificando a tributação sobre o transporte intramunicipal, e pelo ICMS, exemplificando a tributação sobre o transporte intermunicipal.

Tributação na Prestação de Serviços								
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%	124,42	12,44%	101,93
COFINS	7,60%	1.101,93		83,75	8,37%			
ISS - 2%	2%	1.124,42	(c)	22,49	2,25%	136,01	13,60%	101,93
ISS - 3%	3%	1.136,01		34,08	3,41%			
ISS - 4%	4%	1.147,84		45,91	4,59%			
ISS - 5%	5%	1.159,92		58,00	5,80%			

**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 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):			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%	59,06	5,91%	-
COFINS	3,00%	1.037,88		31,14	3,11%			
ISS - 2%	2%	1.059,06	(c)	21,18	2,12%	81,13	8,11%	-
ISS - 3%	3%	1.069,98		32,10	3,21%			
ISS - 4%	4%	1.081,13		43,25	4,32%			
ISS - 5%	5%	1.092,51		54,63	5,46%			

**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.

Tributação do ICMS no Transporte de Gás Natural								
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%	184,87	18,49%	184,87
COFINS	7,60%	1.101,93		83,75	8,37%			
ICMS - 7%	7%	1.184,87		82,94	8,29%			
ICMS - 12%	12%	1.252,19		150,26	15,03%			
ICMS - 17%	17%	1.327,62		225,70	22,57%			
ICMS - 18%	18%	1.343,82	241,89	24,19%	343,82	34,38%	343,82	

**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 ICMS incidente ("gross up").  
 (d) Tributos em princípio recuperáveis pelo adquirente do serviço de transporte. A recuperabilidade dependerá do fim a que se destina o serviço de transporte.

Tributação do ICMS no Transporte de Gás Natural								
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%	116,00	11,60%	78,12
COFINS	3,00%	1.037,88		31,14	3,11%			
ICMS - 7%	7%	1.116,00		78,12	7,81%			
ICMS - 12%	12%	1.179,41		141,53	14,15%			
ICMS - 17%	17%	1.250,46		212,58	21,26%			
ICMS - 18%	18%	1.265,71	227,83	22,78%	265,71	26,57%	227,83	

**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 ICMS incidente ("gross up").  
 (d) ICMS em princípio recuperável pelo importador do produto; PIS e COFINS não recuperáveis em razão do Regime Cumulativo.

### 5.2.5. TRIBUTAÇÃO SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO

A comercialização envolve as atividades de compra e venda do GN, de modo que se sujeita, em regra, à incidência do ICMS.

Sobre a exportação do GN (comercialização e envio ao mercado externo) não haverá a incidência do ICMS, tendo em vista a imunidade constitucional para operações de exportação.

Em relação às operações internas e interestaduais, a carga tributária aplicável e eventuais benefícios fiscais concedidos por cada Estado pode ser consultada nas planilhas contidas no Anexo I do presente documento.

De todo modo, a tabela abaixo sumariza, através de cenário exemplificativo, a tributação do ICMS sobre as operações de venda de GN:



Tributação do ICMS 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	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%	83,75	101,93	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 do 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):		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%	31,14	37,88	-
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 do 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.

A tributação do ICMS-ST sobre as operações de venda de GN vem resumida na tabela abaixo, também contendo cenário exemplificativo:

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%	83,75	101,93	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 - ST (ICMS 0%)		30%	1.432,51		(d)	-	0,00%			
ICMS - 12%	12%		1.252,19		(c)	150,26	15,03%	297,27	29,73%	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%	354,72	35,47%	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%	416,38	41,64%	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%	579,43	57,94%	101,93
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 do valores calculados do PIS e da COFINS e do próprio ICMS incidente ("gross up").  
**(d)** Operação ICMS-ST. Valor do Produto **(a)** acrescido do 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%	31,14	37,88	-
COFINS	3,00%		1.037,88			31,14	3,11%			
ICMS - 0%	0%		1.037,88		(c)	-	0,00%	37,88	3,79%	-
ICMS - ST (ICMS 0%)		30%	1.349,25		(d)	-	0,00%			



<b>ICMS - 12%</b>	12%		1.179,41	<b>(c)</b>	141,53	14,15%	221,87	22,19%	-
<b>ICMS - ST (ICMS 12%)</b>		30%	1.533,24	<b>(d)</b>	42,46	4,25%			
<b>ICMS - 15%</b>	15%		1.221,04	<b>(c)</b>	183,16	18,32%	275,99	27,60%	-
<b>ICMS - ST (ICMS 15%)</b>		30%	1.587,35	<b>(d)</b>	54,95	5,49%			
<b>ICMS - 18%</b>	18%		1.265,71	<b>(c)</b>	227,83	22,78%	334,06	33,41%	-
<b>ICMS - ST (ICMS 18%)</b>		30%	1.645,42	<b>(d)</b>	68,35	6,83%			
<b>ICMS - 25%</b>	25%		1.383,84	<b>(c)</b>	345,96	34,60%	487,63	48,76%	-
<b>ICMS - ST (ICMS 25%)</b>		30%	1.799,00	<b>(d)</b>	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 do valores calculados do PIS e da COFINS e do próprio ICMS incidente ("gross up").  
(d) Operação ICMS-ST. Valor do Produto (a) acrescido do 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.

## 5.2.6. A TRIBUTAÇÃO SOBRE SERVIÇOS LOCAIS DE GÁS CANALIZADO

Os serviços locais de gás canalizado comportam algumas controvérsias de identificação da sua natureza jurídica, conforme apontado no item 3.1.2.2., *supra*. De todo modo, esses serviços podem compreender o fornecimento, a movimentação/transporte do GN e a realização de atividades de operação e manutenção ("O&M") de infraestruturas de terceiros.

No que diz respeito à movimentação, dada a sua semelhança com o conceito de transporte, pode estar sujeita ao ISS ou ao ICMS, a depender dos limites territoriais em que é desenvolvida, conforme apontado no item 5.2.4., *supra*.

Quando houver o fornecimento (i.e. a venda) das moléculas de GN/GNL, haverá a incidência do ICMS.

Tal como mencionado, a carga tributária relativa ao ICMS incidente sobre o valor total da operação varia a depender do Estado, podendo ser consultada na planilha de incidência contida no Anexo I desse documento. As alíquotas do ISS variam de 2% a 5% sobre o montante do serviço prestado, ressaltada a controvérsia quanto à sua incidência apresentada no item 6.6., *infra*.

### 5.2.6.1. A Distribuição como O&M

Alguns Estados regulam as atividades de O&M nos casos em que a construção e a implantação da infraestrutura necessária aos gasodutos é realizada pelo próprio usuário final de tal infraestrutura, ao passo que a operação do gasoduto e sua manutenção é realizada pela distribuidora local.

No que tange à atividade de operação, esta (i) não é tributável pelo ISS, tendo em vista não estar expressamente listada na Lei Complementar 116/2003, e (ii) não é tributável pelo ICMS, por não consistir em circulação de mercadorias ou prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual.

Por outro lado, em razão de previsão legal nesse sentido, a atividade de manutenção seria em princípio tributável pelo ISS – ressaltada a controvérsia quanto à sua aplicabilidade em decorrência da imunidade parcial prevista no art. 155, §3º, da CF, tratada no item 6.6.,



infra –, e os componentes utilizados no serviço seriam tributados pelo ICMS, de acordo com o seu regramento jurídico próprio (que variará de produto a produto e operação a operação).

Tributação nas atividades de Operação & Manutenção									
Regime de Apuração do PIS e COFINS:				Notas					
				Não Cumulativo					
Valor do serviço de operação (a):		1.000,00		(a)					
Valor do serviço de manutenção (a):		1.000,00							
Valor dos componentes fornecidos (a):		1.000,00							
Tributo		Alíquota Nominal	Base de Cálculo	Notas	Valor do Tributo	Alíquota Efetiva	Valor Total dos Tributos	Carga Tributária Total Efetiva	Tributos Recuperáveis (d)
Operação	PIS - Operação	1,65%	1.101,93	(a)	18,18	1,82%	101,93	10,19%	101,93
	COFINS - Operação	7,60%	1.101,93		83,75	8,37%			
Manutenção	PIS - manutenção	1,65%	1.101,93	(b)	18,18	1,82%	Valor Total dos Tributos	Carga Tributária Total Efetiva	Tributos Recuperáveis (d)
	COFINS - manutenção	7,60%	1.101,93		83,75	8,37%			
	PIS - fornecimento de material	1,65%	1.101,93		18,18	1,82%			
	COFINS - fornecimento de material	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%	101,96	10,20%	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
	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 - 17%	17%	1.327,62		225,70	22,57%	327,62	32,76%	327,62
ICMS - 18%	18%	1.343,82	241,89		24,19%	343,82	34,38%	343,82	

**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 mais o 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 nas atividades de Operação & Manutenção									
Regime de Apuração do PIS e COFINS:				Notas					
				Cumulativo					
Valor do serviço de operação (a):		1.000,00		(a)					
Valor do serviço de manutenção (a):		1.000,00							
Valor dos componentes fornecidos (a):		1.000,00							
Tributo		Alíquota Nominal	Base de Cálculo	Notas	Valor do Tributo	Alíquota Efetiva	Valor Total dos Tributos	Carga Tributária Total Efetiva	Tributos Recuperáveis (d)
Operação	PIS - Operação	0,65%	1.037,88	(a)	6,75	0,67%	37,88	3,79%	37,88
	COFINS - Operação	3,00%	1.037,88		31,14	3,11%			
Manutenção	PIS - manutenção	0,65%	1.037,88	(b)	6,75	0,67%	Valor Total dos Tributos	Carga Tributária Total Efetiva	Tributos Recuperáveis (d)
	COFINS - manutenção	3,00%	1.037,88		31,14	3,11%			
	PIS - fornecimento de material	0,65%	1.037,88		6,75	0,67%			
	COFINS - fornecimento de material	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%	-
	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 - 17%	17%	1.250,46		212,58	21,26%	250,46	25,05%	212,58
ICMS - 18%	18%	1.265,71	227,83		22,78%	265,71	26,57%	227,83	

**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 mais o próprio ICMS incidente ("gross up").  
**(d)** ICMS em princípio recuperável pelo importador do produto; PIS e COFINS não recuperáveis em razão do Regime Cumulativo.

## 6. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS COMPLEXOS/CONTROVERSOS

### 6.1. FLUXO CONTRATUAL VERSUS FLUXO FÍSICO / AJUSTE SINIEF nº 03/2018

O Convênio SINIEF s/nº determinou em seu art. 44<sup>10</sup> que as saídas de mercadorias deverão ser amparadas por documentos fiscais que reflitam o fluxo físico dos produtos.

Assim, para fins tributários, a emissão de Nota Fiscal ("NF") deverá obrigatoriamente coincidir com a saída física da mercadoria.

Entretanto, a regra geral prevista na legislação acima não se compatibiliza perfeitamente à cadeia de comercialização do GN, que possui características bastante específicas, mais precisamente a fungibilidade do produto conjugada com a estrutura e funcionamento do sistema de transporte, que impede seu rastreamento perfeito.

Foi diante desse panorama que o CONFAZ publicou o Ajuste SINIEF nº 03, de 03/04/2018 ("Ajuste SINIEF nº 03/2018 ou Ajuste"), cujo propósito é regulamentar o cumprimento das obrigações principais e acessórias relacionadas às operações de circulação e prestações de serviço com GN, com base no fluxo contratual, a fim de permitir o tratamento tributário adequado a esse produto dada sua qualificação como bem fungível e a operação em fluxo contínuo / permanente.

O Ajuste SINIEF nº 03/2018 também regulou (i) o estoque de gás localizado no interior dos gasodutos, o qual é necessário para o início da movimentação do GN, denominado 'estoque mínimo', e (ii) o tratamento tributário nas perdas extraordinárias e/ou por caso fortuito/força maior ocorridas na movimentação de GN.

O regramento do Ajuste somente produzirá efeitos a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação de Ato COTEPE/ICMS, a fruição do tratamento tributário diferenciado fica condicionada ao credenciamento dos agentes junto ao CONFAZ e à posterior publicação de Ato da COTEPE. Ainda, o regramento do Ajuste se aplica somente às operações e prestações realizadas por estabelecimentos remetentes, destinatários e prestadores de serviços de transporte localizados nos seguintes Estados: Alagoas ("AL"), Amazonas ("AM"), Bahia ("BA"), Espírito Santo ("ES"), Mato Grosso ("MS"), Mato Grosso do Sul ("MS"), Minas Gerais ("MG"), Paraíba ("PB"), Paraná ("PR"), Pernambuco ("PE"), Rio de Janeiro ("RJ"), Rio Grande do Norte ("RN"), Rio Grande do Sul ("RS"), Santa Catarina ("SC"), São Paulo ("SP") e Sergipe ("SE").

---

<sup>10</sup> Art. 44. *Fora dos casos previstos nas legislações dos Impostos sobre Produtos Industrializados e de Circulação de Mercadorias é vedada a emissão de Nota Fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadorias.* (G.N.)



Há, contudo, dúvidas sobre a compatibilidade do Ajuste SINIEF nº 03/2018 no contexto de implantação do 'Modelo de Entrada e Saída', uma vez que a legislação considera como pressuposto o fato de a atividade de movimentação do GN via gasoduto ter natureza de prestação de serviço de transporte.

## **6.2. AS TROCAS OPERACIONAIS / SWAP OPERACIONAL NAS OPERAÇÕES COM GN**

O Decreto nº 7.382/2010, que regulamenta a Lei do Gás, previu como uma das formas de acesso aos gasodutos de transporte a troca operacional, ou *swap*, que consiste em contratação de serviço de transporte no sentido contrário ao fluxo físico existente em um gasoduto.

Se tal previsão, por um lado, permite melhor aproveitamento da infraestrutura de transporte dutoviário, reduzindo a necessidade de movimentação física da mercadoria e disponibilizando capacidade para novas contratações de serviço de transporte, por outro, exige a desvinculação dos fluxos físicos em relação aos contratuais, uma vez que o GN de um agente pode acabar sendo fisicamente entregue a outro.

Em virtude do descasamento entre os fluxos físico e jurídico, tornou-se possível que o transportador entregasse o GN ao comprador mais próximo, sem impactar as relações originárias de compra e venda.

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

São consideradas *back to back* as operações em que uma empresa brasileira adquire bens estrangeiros e imediatamente os revende para outras pessoas, também localizadas no exterior, de modo que não há a entrada física de tais bens no território brasileiro.

Especificamente quanto ao GN, tais operações frequentemente ocorrem em contratos de fornecimento de longo prazo celebrados por empresas brasileiras com empresas estrangeiras, com cláusulas de *take or pay* e *ship or pay*. Todavia, a despeito de tal compromisso com o pagamento do preço do produto e do transporte contratados, a efetiva importação do GN pode não ser momentaneamente interessante.

Nesses casos, é comum que a empresa brasileira procure outros interessados em adquirir o GNL contratado, vendendo o produto para outros interessados e os remetendo diretamente do seu estabelecimento original no exterior ao destinatário final, também no exterior.

As operações *back to back*, contudo, não são devidamente reguladas na legislação brasileira, especialmente a tributária, gerando incertezas quanto à carga tributária incidente, o que pode implicar em ônus econômicos que podem até mesmo inviabilizar esse modelo de negócio.



A maior controvérsia está na incidência ou não de PIS e COFINS sobre as receitas auferidas pela empresa brasileira que vende o GNL adquirido do exterior para outra pessoa jurídica estrangeira.

A RFB possui entendimento consolidado quanto à incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes de operações *back to back*, sob o argumento de não se caracterizarem como receita de exportação de mercadorias (que não se sujeitam a tal incidência).

Por outro lado, há interpretações de que tal operação se caracteriza juridicamente como exportação, pois a empresa brasileira revende produtos para empresas estrangeiras, trazendo câmbio ao País, razão pela qual todos os tratamentos tributários relativos à exportação deveriam ser aplicáveis.

Ainda que não se caracterize como exportação, há uma linha de interpretação alternativa no sentido de que as operações *back to back* se tratariam de receitas decorrentes de prestação de serviços de intermediação mercantil para pessoa jurídica no exterior, de modo que não haveria a incidência de PIS e COFINS nos termos do artigo 5º, inciso I, da Lei nº 10.637/2002<sup>11</sup>, e do artigo 6º, inciso I, da Lei nº 10.833/2003<sup>12</sup>.

A jurisprudência relativa a essa operação ainda é incipiente, e não houve pacificação da questão pelos tribunais superiores.

#### **6.4. EFEITOS TRIBUTÁRIOS DAS CLÁUSULAS DE TAKE OR PAY E SHIP OR PAY**

Sensível controvérsia tributária existe quanto às operações em que o GN pago antecipadamente nos termos das cláusulas de *take or pay* e *ship or pay* (cujos conceitos vêm apresentados no item 4.4.2., *supra*) não é efetivamente retirado ou transportado.

No que tange à cláusula de *take or pay*, com relação à incidência do PIS e da COFINS, a RFB quanto à incidência do PIS e da COFINS 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 efetiva entrega do produto ao comprador.

Apesar de não terem sido identificadas manifestações da RFB especificamente quanto à cláusula *ship or pay*, é possível que o mesmo entendimento seja a ela aplicável.

A questão é especialmente relevante se considerarmos que 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

---

<sup>11</sup> Lei nº 10.637/2002: Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: I - exportação de mercadorias para o exterior.

<sup>12</sup> Lei nº 10.833/2003: Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: I - exportação de mercadorias para o exterior.



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.

Outra questão bastante controvertida é a incidência de ICMS nessas operações, sobretudo quando o comprador não utiliza parte do gás e paga o valor estabelecido em contrato.

Considerando que a cláusula *take or pay* obriga o contratante a pagar pelo GN mesmo que não o tenha consumido, os contribuintes sustentam que não há circulação de mercadoria nessa hipótese, ou seja, uma compra e venda mercantil, sujeita ao ICMS.

Não há, até o presente momento, manifestação dos Tribunais Superiores sobre tal incidência, de modo que a insegurança persiste.

#### **6.5. CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O ISS E O ICMS NA TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADES COMO TRATAMENTO E PROCESSAMENTO**

Dentre as atividades desempenhadas na cadeia de valor do GN que estão previstas de forma genérica na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, destaca-se o tratamento e o processamento que, em princípio, poderiam ser qualificados como *beneficiamento de objetos quaisquer*, serviço previsto no item 14.05<sup>13</sup> da referida Lista.

A despeito de tal previsão expressa pela legislação do ISS, muitos Estados também entendem que essas mesmas atividades de beneficiamento são sujeitas à incidência do ICMS, por configurarem atividades incorridas no curso da circulação de mercadorias.

A principal razão para este conflito de competência decorre da possibilidade de tais atividades poderem ser enquadradas no conceito de *industrialização por encomenda*, tendo em vista que visam ao beneficiamento do GN e/ou do GNL.

A controvérsia ainda não está pacificada nos tribunais superiores, mas prepondera o entendimento de que o ICMS incide sobre atividades intermediárias, bem como sobre atividades destinadas ao consumidor final realizadas em larga escala, tendo em vista que o objetivo pretendido com tais atividades é a circulação/entrega de um novo produto. Por sua vez, remanesce no campo de incidência do ISS as atividades de industrialização personalizadas para usuário final.

#### **6.6. APLICAÇÃO DA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL PARA FINS DE ISS NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS RELACIONADOS AO GN**

Conforme indicado no item 4.1.2., *supra*, a CF contém previsão no sentido de que, à exceção do ICMS, do II e do IE, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações

---

<sup>13</sup> 14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer.



relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país.

Nesse sentido, poder-se-ia cogitar da inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre serviços relacionados a tais produtos e, considerando que o GN é classificado como um combustível, os serviços relacionados à sua indústria poderiam ser igualmente inseridos em tal possibilidade.

A controvérsia centra-se na delimitação do alcance da expressão *operações relativas a*, prevista no dispositivo constitucional em comento. Isto porque, tendo em vista que a CF prevê que tais operações são passíveis de incidência de ICMS, alguns Municípios têm efetuado autuações de ISS sobre prestações de serviços, uma vez que consistem em obrigações de fazer e a previsão constitucional envolveria unicamente obrigações de dar (no caso, entrega das mercadorias, como energia elétrica e GN).

Os contribuintes, por outro lado, sustentam que tal restrição não pode ser depreendida do texto constitucional, devendo a imunidade ser interpretada de forma ampla, de sorte que assim reste plenamente atendida a intenção do legislador de desonerar as operações com tais produtos, independentemente da hipótese de incidência do imposto que as onere.

O entendimento atual dos Tribunais Superiores<sup>14</sup> é favorável aos contribuintes, entendendo-se que as prestações de serviços fundamentais e indissociáveis do fornecimento de tais produtos não podem ser tributadas pelo ISS.

Entretanto, em razão do pouco número de precedentes identificados, não se pode afirmar que a jurisprudência seja pacífica, verificando-se apenas uma tendência de julgamentos no sentido acima referido.

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

A liquefação consiste na alteração do GN, de seu estado gasoso, para o estado líquido (GNL). Por outro lado, a regaseificação opera em sentido inverso, retornando o GNL ao seu estado natural gasoso.

A liquefação tem por finalidade essencial aumentar a capacidade de transporte e/ou de estocagem, viabilizando o transporte ou armazenamento do volume máximo de GN comportado pela embarcação ou tanque.

Tendo em vista que a liquefação e a regaseificação alteram o estado do GN, a controvérsia estaria na qualificação de tais atividades como sendo de *beneficiamento*, prevista no item

---

<sup>14</sup> Nesse sentido, o Ag.Rg. no Recurso Extraordinário nº 603.281/RN, a decisão monocrática no Recurso Extraordinário nº 354.016, o Agravo em Recurso Especial nº 44.493/RN. Há também decisões de segunda instância em Tribunais de Justiça.

14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003.

O Decreto 7.212, de 15/06/2010 (“Regulamento do IPI”)<sup>15</sup> conceitua *beneficiamento* como operação que modifique, aperfeiçoe ou altere o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto. Ainda que tal conceito esteja previsto na legislação do IPI, é possível sustentar a sua aplicabilidade também para o ISS e o ICMS.

Tendo em vista que a liquefação e a regaseificação têm finalidades logísticas de transporte e armazenamento do GN, seria possível argumentar que não se qualificariam como *beneficiamento*, de modo que não estariam sujeitas ao ISS, tendo em vista que sua incidência é limitada aos serviços taxativamente previstos na Lei Complementar 116/2003.

A tal argumento soma-se o apresentado no item 6.6., *supra*, de que o ISS não incidiria sobre operações com GN combustível em decorrência da imunidade prevista no art. 155, §3º, da CF.

Ademais, também seria possível interpretar que o ICMS igualmente não incide sobre tais atividades, uma vez que estas não configuram hipótese de *industrialização sob encomenda*, uma vez que têm por objetivo central meramente facilitar o transporte e o armazenamento do GN.

Além disso, a simples remessa do GN ou do GNL para o estabelecimento que realiza a liquefação ou a regaseificação não contém transferência de propriedade do produto, razão pela qual não se caracterizaria como hipótese de incidência do ICMS.

#### **6.8. NATUREZA JURÍDICA DA CONTRATAÇÃO DE CAPACIDADE VERSUS OS CONCEITOS DE TRANSPORTE**

O modelo de contratação de capacidade de infraestrutura consiste na reserva da utilização total ou parcial da capacidade de gasodutos para viabilizar a movimentação do GN, sem a necessidade de se estabelecer uma relação jurídica de prestação de serviço de transporte propriamente dita.

No âmbito da contratação de capacidade de infraestrutura, as partes envolvidas podem contratar (i) a disponibilização da infraestrutura de gasodutos para movimentação do GN e, a depender do caso, (ii) a prestação de serviços de operação dessa infraestrutura, normalmente junto ao próprio proprietário dos ativos.

Com isso, essa estrutura de contratação pode ser caracterizada como um contrato misto/complexo, por abranger tanto uma “obrigação de dar” (disponibilização da infraestrutura) como uma “obrigação de fazer” (prestação de serviço de operação da infraestrutura). Diante da atipicidade de tais contratos, vislumbram-se dois impactos tributários principais: (i) a tributação do valor total do contrato a título de prestação de

---

<sup>15</sup> Cf. Art. 4º



serviços de operação, por se considerar que a cessão da capacidade é um insumo indissociável da prestação de serviço de operação; e/ou (ii) a caracterização da relação jurídica como prestação de serviço de transporte.

Caso as atividades não sejam contratual e contabilmente segregadas, há insegurança jurídica quanto à natureza da relação havida entre as partes e os tributos incidentes, havendo o risco de as receitas decorrentes dos contratos de capacidade de infraestrutura serem integralmente tributadas como se fossem decorrentes e integrantes da prestação de serviços.

Soma-se a isso o risco de o objeto central de tais contratos ser confundido com uma prestação de serviços de transporte, uma vez que tem por finalidade última viabilizar a movimentação do GN por meio dos gasodutos, de modo que a contratação em questão poderia ser definida como um típico contrato de transporte. Em decorrência disso, as autoridades fiscais poderiam pretender a incidência do ICMS ou do ISS sobre tais contratos, a depender dos pontos de entrada e saída.

#### **6.9. CUMULATIVIDADE DE TRIBUTOS NA CADEIA DE FORNECIMENTO**

Conforme mencionado acima, o ICMS é orientado pelo princípio da não-cumulatividade, o qual introduz mecanismos de compensação do tributo incidente nas diversas etapas da cadeia de produção e comercialização de mercadorias.

Entretanto, o princípio da não cumulatividade do ICMS admite algumas exceções, tal como os casos em que a saída subsequente da mercadoria é sujeita a isenção ou não incidência, nos termos do art. 155, §2º, inciso II da CF, implicando na permissão da manutenção de créditos apenas se houver lei ordinária autorizativa.

Na cadeia de geração / comercialização de energia elétrica a partir de GN se verificam duas formas de cumulatividade do ICMS, decorrentes de (i) acúmulo ou (ii) estorno de créditos fiscais.

A principal fonte de acúmulo de créditos está no fato de, geralmente, as legislações estaduais atribuírem às distribuidoras de energia elétrica a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente em toda a cadeia de fornecimento de energia, na qualidade de substitutas tributárias, de modo que as UTEs não destacam o ICMS nas suas operações de saídas.

Dessa forma, tendo em vista que há incidência de ICMS nas operações de venda de GN para as UTEs, com a possibilidade de registro dos respectivos créditos pelas geradoras, a ausência de débitos nas operações de saída de energia elétrica resulta em acúmulo de créditos do ICMS em razão da ausência de operações subsequentes tributáveis pelo imposto estadual, impossibilitando a compensação dos créditos registrados.



Os créditos acumulados acabam representando ônus na cadeia de fornecimento, justamente por neutralizarem os efeitos da não-cumulatividade, tornando o ICMS cumulativo e elevando o preço da energia elétrica, que geralmente já possui uma alta carga tributária imposta pelos Estados.

As saídas interestaduais de energia elétrica das UTEs frequentemente implicam na exigência de estorno dos créditos registrados, nas operações anteriores, pelos Estados, com base na previsão do art. 155, §2º, inciso II, 'b', da CF, e, atualmente, apenas alguns Estados autorizam a manutenção dos créditos nas operações interestaduais envolvendo energia elétrica.

Este ponto é especialmente relevante em razão da concentração de projetos de geração termelétrica em Estados específicos da Federação, ocasionando uma multiplicidade de vendas interestaduais de energia elétrica que, conseqüentemente, implicam em situações de acúmulo ou estorno de créditos de ICMS.

Nesse cenário, a solução mais adequada para equalizar essa ineficiência tributária seria a desoneração na venda do GN, pois a saída de GN para UTEs sem o destaque do imposto auxiliaria na redução dos custos ligados ao acúmulo/estorno de crédito, haja vista que, inexistindo destaque do imposto, não haveria o registro de créditos fiscais.

#### **6.10. CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ESTADOS PARA A COBRANÇA DO ICMS NA IMPORTAÇÃO DE GN (DESTINATÁRIO JURÍDICO X FLUXO FÍSICO) E RESPECTIVAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

A regra geral de incidência do ICMS na importação obriga o recolhimento do imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço, conforme definido no art. 155, II, §2º, IX, "a", da CF.

Atualmente, o GN advindo da Bolívia é transportado por meio das instalações do Gasoduto Bolívia-Brasil ("GASBOL"), entrando em território brasileiro pelo Município de Corumbá, no Estado de MS, lá sendo nacionalizado.

O referido GN é remetido para as distribuidoras estaduais localizadas nos Estados do RJ, SP, MG, PR, SC e RS passando pela infraestrutura de transporte da Transportadora Brasileira Gasoduto Bolívia-Brasil ("TBG").

Este GN, contudo, não entra efetivamente nas dependências do estabelecimento da Petrobras em Corumbá, sendo transportado em fluxo contínuo diretamente para o território dos outros Estados, via GASBOL e eventuais outras infraestruturas.

Diante desse cenário, centra-se a controvérsia na qualificação do Estado de MS como legitimado ativo para exigência do ICMS incidente sobre essas operações



O Estado de MS defende que seria titular da competência para cobrança do ICMS-Importação, pois o destinatário jurídico da mercadoria é o estabelecimento da Petrobras localizado em Corumbá, que se caracteriza como efetivo importador do GN.

Em contrapartida, os outros Estados entendem que a legitimidade para exigir o ICMS-Importação não é do Estado de MS, mas sim deles próprios, sob o argumento de que os destinatários físicos do GN (que o consumirão) estão localizados em seus territórios.

Diante desta controvérsia, o Estado de MS ajuizou 3 (três) Ações Cíveis Originárias (“ACO”) perante o STF, visando ao reconhecimento definitivo da sua legitimidade ativa para a cobrança do ICMS incidente nas operações de importação de GN advindo da Bolívia. Nos autos das três ACOs foram concedidas liminares pelo STF, de tal sorte que os Estados de SP, SC e RS ficaram impedidos de constituir quaisquer lançamentos tributários que tenham por objeto o ICMS-Importação incidente sobre tais operações.

Atualmente os autos das três ações judiciais estão pendentes de análise pelo Relator (Ministro Gilmar Mendes), sendo que todas já estão aptas a serem incluídas em Pauta de Julgamento.



# ANEXO I – PLANILHAS DE INCIDÊNCIA DO ICMS NOS ESTADOS DE SP E RJ

- **COMENTÁRIOS INTRODUTÓRIOS AO ANEXO**

As planilhas deste Anexo foram elaboradas considerando a carga tributária aplicável apenas a operações internas (ou seja, iniciadas e terminadas dentro de um mesmo Estado) e de importação, e adotaram o pressuposto de que todas as operações/prestações seriam bilaterais, isto é, praticadas de uma pessoa jurídica para outra.

Ademais, foi considerada como premissa que a estocagem do GN seria realizada por armazém geral ou depósito fechado do próprio contribuinte.

Vale ressaltar, por fim, que as cargas tributárias e regimes de incidência descritos no Anexo I são aqueles previstos na legislação em vigor, sendo que, em algumas situações determinados contribuintes possuem regimes especiais de tributação que reduzem/alteram a carga tributária incidente em suas operações, ou afastam a aplicação do regime de substituição tributária.

- **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

O regime de substituição tributária em princípio tem o objetivo de facilitar a arrecadação e a fiscalização do ICMS por parte dos Estados, principalmente em virtude do aumento do número de contribuintes no decorrer da cadeia de comercialização de alguns produtos.

No que interessa às planilhas de incidências, estão sendo identificadas na coluna relativa à substituição tributária apenas as situações de recolhimento antecipado do ICMS incidente nas sucessivas operações de saída até o consumidor final.

Veja-se que a substituição tributária - ou o próprio ICMS-ST- não cria um novo imposto, mas trata-se de uma técnica de arrecadação/recolhimento antecipado frequentemente utilizada pelos Estados e Distrito Federal.

Outro aspecto relevante para análise das planilhas diz respeito à aplicação da substituição tributária em casos de remessa direta do GN para consumo ou uso como insumo em atividades de industrialização, nos quais, considerando que não haverá *operações subsequentes*, a determinação de retenção do imposto por tal sistemática é inapropriada.

Entretanto, algumas legislações estaduais não preveem hipóteses de não aplicação do regime de substituição tributária, o que representa uma distorção no seu uso.

## Planilha de Incidência - Estado do RJ

Estado	Incidência																
	Fato gerador	Complemento	Alíquota	Legislação	Observações	Base de cálculo	Legislação	Observações	Benefícios fiscais / Regimes diferenciados	Legislação	Observações	Estorno de créditos	Legislação	Observações	Substituição tributária	Legislação	Observações
RJ	Importação		16%	Art. 14, inciso IV do Livro I do RICMS/RJ.	Adicional FECP - 2%. Art. 14-A, caput do RICMS/RJ.	Valor da mercadoria acrescido dos tributos incidentes e despesas aduaneiras.	Art. 4º, inciso V do Livro I do RICMS/RJ.	-	-	-	Possibilidade de discussão sobre aplicação de redução de base de cálculo de forma que a carga tributária resulte em 12%.	-	-	-	NÃO	-	Resposta à Consulta n. 107/16.
		Escoamento	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	Adicional FECP - 2%. Art. 14-A, caput do RICMS/RJ. Não há previsão específica para escoamento.	Preço do serviço.	Art. 4º, inciso IX do Livro I do RICMS/RJ.	-	-	-	Ajuste SINIEF 03/2018.	-	-	-	-	-	-
		Remessas	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	-	Valor acrescido relativo à industrialização.	Art. 4º, inciso II do Livro I do RICMS/RJ.	-	-	i) Suspensão na remessa de insumos. ii) Redução de base de cálculo de modo que a carga tributária incidente resulte em 12%.	i) Art. 52, inciso I do Livro I do RICMS/RJ. ii) Art. 47, do Livro IV do RICMS/RJ.	-	-	-	Regra Geral - industrialização sob encomenda.	-	-
			Estocagem	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	-	Valor da operação.	Art. 4º, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	-	-	i) Possível não incidência prevista nas operações com destino à armazenagem geral. ii) Redução de base de	i) Art. 47, incisos XI, XII e XIII do Livro I do RICMS/RJ. ii) Art. 47, do Livro IV do	-	-	-	-	-

								cálculo de modo que a carga tributária incidente resulte em 12%.	RICMS/RJ								
<b>Transporte</b>		18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ	Adicional FECP - 2%. Art. 14-A, caput do RICMS/RJ.	Preço do serviço.	Art. 4º, inciso IX do Livro I do RICMS/RJ.	-	-	-	Ajuste SINIEF 03/2018.	-	-	-	-	-	-	-
<b>Comercialização</b>	Produtora-comercializadora	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ	Não há a incidência adicional do FECP, conforme art. 5º do Decreto nº 45.607/2016.	Valor da operação.	Art. 4º, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	-	Redução de base de cálculo de modo que a carga tributária incidente resulte em 12%.	Art. 47, do Livro IV do RICMS/RJ	Incidência do FEEF - 10% sobre o benefício auferido, nos termos da Lei nº 7.428/2016. Prazo: 31/12/2020	Estorno proporcional de crédito conforme regra geral.	Art. 37, inciso V da Lei nº 2.657/1996.	-	NÃO	-	Resposta à Consulta n. 107/16.	
	Produtora-distribuidora	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ	Não há a incidência adicional do FECP, conforme art. 5º do Decreto nº 45.607/2016.	Valor da operação.	Art. 4º, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	-	Redução de base de cálculo de modo que a carga tributária incidente resulte em 12%.	Art. 47, do Livro IV do RICMS/RJ	Incidência do FEEF - 10% sobre o benefício auferido, nos termos da Lei nº 7.428/2016. Prazo: 31/12/2020	Estorno proporcional de crédito conforme regra geral.	Art. 37, inciso V da Lei nº 2.657/1996.	-	NÃO	-	Resposta à Consulta n. 107/16.	
	Produtora-mercado externo	Não incidência.	Art. 47, inciso II do Livro I do RICMS e Art. 40, inciso II da Lei nº 2.657/1996.	-	-	-	-	-	-	-	Manutenção do crédito.	Art. 37, §8º da Lei nº 2.657/1996.	-	-	-	-	
	Produtora-usuário final	UTE	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ	Não há a incidência adicional do FECP, conforme art. 5º do Decreto nº 45.607/2016.	Valor da operação.	Art. 4º, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	-	i) Redução de base de cálculo de modo que a carga tributária incidente resulte em 12%. ii) Há decretos	i) Art. 47, do Livro IV do RICMS/RJ. ii) Vide Anexo II.	Incidência do FEEF - 10% sobre o benefício auferido, nos termos da Lei nº 7.428/2016. Prazo: 31/12/2020	Estorno proporcional de crédito conforme regra geral.	Art. 37, inciso V da Lei nº 2.657/1996.	-	NÃO	Art. 1º, § 6º do Livro IV do RICMS/RJ.	-

								concedendo benefícios fiscais específicos, reinstituídos pelo Decreto 46.409/2018.								
	Indústria	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	Não há a incidência adicional do FECP, conforme art. 5º do Decreto nº 45.607/2016.	Valor da operação.	Art. 4º, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	-	i) Redução de base de cálculo de modo que a carga tributária incidente resulte em 12%. ii) Diferimento - operações com gás natural destinadas à PETROBRAS e às empresas localizadas no COMPERJ.	i) Art. 47, do Livro IV do RICMS/RJ. ii) Art. 1º, inciso III do Decreto nº 42.543/2010 (Lei nº 5.592/2009).	Incidência do FEEF - 10% sobre o benefício auferido, nos termos da Lei nº 7.428/2016. Prazo: 31/12/2020	i) Estorno proporcional de crédito conforme regra geral. ii) Estorno de crédito nas saídas interestaduais com combustíveis.	i) Art. 37, inciso V da Lei nº 2.657/1996. ii) Art. 3º, §1º, inciso II do Decreto 42.543/2010.	-	NÃO	Art. 1º, § 6º do Livro IV do RICMS/RJ.	-
	Grandes consumidores	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	Não há a incidência adicional do FECP, conforme art. 5º do Decreto nº 45.607/2016.	Valor da operação.	Art. 4º, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	-	i) Redução de base de cálculo de modo que a carga tributária incidente resulte em 12%. ii) Diferimento - operações com gás natural destinadas à PETROBRAS e às empresas localizadas no COMPERJ.	i) Art. 47, do Livro IV do RICMS/RJ. ii) Art. 1º, inciso III do Decreto nº 42.543/2010 (Lei nº 5.592/2009).	Incidência do FEEF - 10% sobre o benefício auferido, nos termos da Lei nº 7.428/2016. Prazo: 31/12/2020	i) Estorno proporcional de crédito conforme regra geral. ii) Estorno de crédito nas saídas interestaduais com combustíveis.	i) Art. 37, inciso V da Lei nº 2.657/1996. ii) Art. 3º, §1º, inciso II do Decreto 42.543/2010.	-	NÃO	Art. 1º, § 6º do Livro IV do RICMS/RJ.	-
	Importadora-comercializadora	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do	Não há a incidência adicional do FECP,	Valor da operação.	Art. 4º, inciso I do Livro I do	-	Redução de base de cálculo de modo que a	Art. 47, do Livro IV do RICMS/RJ.	Incidência do FEEF - 10% sobre o benefício	Estorno proporcional de crédito	Art. 37, inciso V da Lei nº 2.657/1996.	-	NÃO	-	Resposta à Consulta n. 107/16.



			RICMS/RJ	conforme art. 5º do Decreto nº 45.607/2016.		RICMS/RJ		carga tributária incidente resulte em 12%.		auferido, nos termos da Lei nº 7.428/2016. Prazo: 31/12/2020	conforme regra geral.	6.				
Importadora-distribuidora	18%		Art. 14, inciso I do RICMS/RJ	Não há a incidência adicional do FECFP, conforme art. 5º do Decreto nº 45.607/2016.	Valor da operação.	Art. 4º, inciso I do Livro I do RICMS/RJ	-	Redução de base de cálculo de modo que a carga tributária incidente resulte em 12%.	Art. 47, do Livro IV do RICMS/RJ	Incidência do FEEF - 10% sobre o benefício auferido, nos termos da Lei nº 7.428/2016. Prazo: 31/12/2020	Estorno proporcional de crédito conforme regra geral.	Art. 37, inciso V da Lei nº 2.657/1996.	-	NÃO	-	Resposta à Consulta n. 107/16.
Importadora-mercado externo	Não incidência.		Art. 47, inciso II do Livro I do RICMS e Art. 4, inciso II da Lei nº 2.657/1996.	-	-	-	-	-	-	-	Manutenção do crédito.	Art. 37, §8º da Lei nº 2.657/1996.	-	-	-	-
Importadora-usuário final	UTE	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ	Não há a incidência adicional do FECFP, conforme art. 5º do Decreto nº 45.607/2016.	Valor da operação.	Art. 4º, inciso I do Livro I do RICMS/RJ	-	i) Redução de base de cálculo de modo que a carga tributária incidente resulte em 12%. ii) Há decretos concedendo benefícios fiscais específicos, reinstituídos pelo Decreto 46.409/2018.	i) Art. 47, do Livro IV do RICMS/RJ ii) Vide Anexo II.	Incidência do FEEF - 10% sobre o benefício auferido, nos termos da Lei nº 7.428/2016. Prazo: 31/12/2020	Estorno proporcional de crédito conforme regra geral.	Art. 37, inciso V da Lei nº 2.657/1996.	-	NÃO	-	Art. 1º, § 6º do Livro IV do RICMS/RJ
	Indústria	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ	Não há a incidência adicional do FECFP, conforme art. 5º do Decreto nº 45.607/2016.	Valor da operação.	Art. 4º, inciso I do Livro I do RICMS/RJ	-	i) Redução de base de cálculo de modo que a carga tributária incidente resulte em	i) Art. 47, do Livro IV do RICMS/RJ ii) Art. 1º, inciso III	Incidência do FEEF - 10% sobre o benefício auferido, nos termos da Lei nº 7.428/2016	i) Estorno proporcional de crédito conforme regra geral.	i) Art. 37, inciso V da Lei nº 2.657/1996. ii) Art. 3º, §1º, inciso	-	NÃO	-	Art. 1º, § 6º do Livro IV do RICMS/RJ

				16.				12%.	do Decreto nº 42.543/2010 (Lei nº 5.592/2009).	.	ii) Estorno de crédito nas saídas interestaduais com combustíveis.	II do Decreto 42.543/2010.				
	Grandes consumidores	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	Não há a incidência adicional do FECF, conforme art. 5º do Decreto nº 45.607/2016.	Valor da operação.	Art. 4º, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	-	i) Redução de base de cálculo de modo que a carga tributária incidente resulte em 12%. ii) Diferimento - operações com gás natural destinadas à PETROBRAS e às empresas localizadas no COMPERJ.	i) Art. 47, do Livro IV do RICMS/RJ. ii) Art. 1º, inciso III do Decreto nº 42.543/2010 (Lei nº 5.592/2009).	Incidência do FEEF - 10% sobre o benefício auferido, nos termos da Lei nº 7.428/2016. Prazo: 31/12/2020	i) Estorno proporcional de crédito conforme regra geral. ii) Estorno de crédito nas saídas interestaduais com combustíveis.	i) Art. 37, inciso V da Lei nº 2.657/1996. ii) Art. 3º, §1º, inciso II do Decreto 42.543/2010.	-	NÃO	Art. 1º, §6º do Livro IV do RICMS/RJ.	
	Comercializadora-comercializadora	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	Não há a incidência adicional do FECF, conforme art. 5º do Decreto nº 45.607/2016.	Valor da operação.	Art. 4º, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	-	Redução de base de cálculo de modo que a carga tributária incidente resulte em 12%.	Art. 47, do Livro IV do RICMS/RJ.	Incidência do FEEF - 10% sobre o benefício auferido, nos termos da Lei nº 7.428/2016. Prazo: 31/12/2020	Estorno proporcional de crédito conforme regra geral.	Art. 37, inciso V da Lei nº 2.657/1996.	-	NÃO	Art. 1º, inciso XXXIV e XXXV do Livro IV do RICMS/RJ.	Resposta à Consulta n. 107/16.
	Comercializadora-distribuidora	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	Não há a incidência adicional do FECF, conforme art. 5º do Decreto nº 45.607/2016.	Valor da operação.	Art. 4º, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	-	Redução de base de cálculo de modo que a carga tributária incidente resulte em 12%.	Art. 47, do Livro IV do RICMS/RJ.	Incidência do FEEF - 10% sobre o benefício auferido, nos termos da Lei nº 7.428/2016.	Estorno proporcional de crédito conforme regra geral.	Art. 37, inciso V da Lei nº 2.657/1996.	-	NÃO	Art. 1º, inciso XXXIV e XXXV do Livro IV do RICMS/RJ.	Resposta à Consulta n. 107/16.





		res		do Livro I do RICMS/RJ .	adicional do FECP, conforme art. 5º do Decreto nº 45.607/2016.		do Livro I do RICMS/RJ.	cálculo de modo que a carga tributária incidente resulte em 12%.	do RICMS/RJ .	10% sobre o benefício auferido, nos termos da Lei nº 7.428/2016 .	al de crédito conforme regra geral.	Lei nº 2.657/1996.		Livro IV do RICMS/RJ.
	Movimentação		18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ .	Adicional FECP - 2%. Art. 14-A, caput do RICMS/RJ.	Preço do serviço.	Art. 4º, inciso IX do Livro I do RICMS/RJ.							
Distribuição	Venda	Geração de energia elétrica	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ .	Não há a incidência adicional do FECP, conforme art. 5º do Decreto nº 45.607/2016.	Valor da operação.	Art. 4º, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	i) Redução de base de cálculo de modo que a carga tributária incidente resulte em 12%. ii) Há decretos concedendo benefícios fiscais específicos, reinstituídos pelo Decreto 46.409/2018.	i) Art. 47, do Livro IV do RICMS/RJ . ii) Vide Anexo II.	Incidência do FEEF - 10% sobre o benefício auferido, nos termos da Lei nº 7.428/2016 . Prazo: 31/12/2020	Estorno proporcional de crédito conforme regra geral.	Art. 37, inciso V da Lei nº 2.657/1996.	NÃO	Art. 1º, § 6º do Livro IV do RICMS/RJ.
		Cogeração	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ .	Não há a incidência adicional do FECP, conforme art. 5º do Decreto nº 45.607/2016.	Valor da operação.	Art. 4º, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	i) Redução de base de cálculo de modo que a carga tributária incidente resulte em 12%. ii) Há	i) Art. 47, do Livro IV do RICMS/RJ . ii) Vide Anexo II.	Incidência do FEEF - 10% sobre o benefício auferido, nos termos da Lei nº 7.428/2016 . Prazo:	Estorno proporcional de crédito conforme regra geral.	Art. 37, inciso V da Lei nº 2.657/1996.	NÃO	Art. 1º, § 6º do Livro IV do RICMS/RJ.



								decretos concedendo benefícios fiscais específicos, reinstituídos pelo Decreto 46.409/2018.		31/12/2020								
								<p>i) Redução de base de cálculo de modo que a carga tributária incidente resulte em 12%.</p> <p>ii) Diferimento - operações com gás natural destinadas à PETROBRAS e às empresas localizadas no COMPERJ.</p> <p>iii) Isenção - consumo de gás natural para as indústrias de cerâmica vermelha (olaria), pelo prazo de 10 anos, seguido de reduções na alíquota pelo prazo adicional de 10 anos, com incidência de FECP).</p>			<p>i) Art. 47, do Livro IV do RICMS/RJ.</p> <p>ii) Art. 10, inciso III do Decreto nº 42.543/2010 (Lei nº 5.592/2009).</p> <p>iii) Lei nº 3.916/2002 c/c Decreto 45.607/2016.</p>	<p>Incidência do FEEF - 10% sobre o benefício auferido, nos termos da Lei nº 7.428/2016.</p> <p>Prazo: 31/12/2020</p>	<p>i) Estorno proporcional de crédito conforme regra geral.</p> <p>ii) Estorno de crédito nas saídas interestaduais com combustíveis.</p>	<p>i) Art. 37, inciso V da Lei nº 2.657/1996.</p> <p>ii) Art. 3º, §1º, inciso II do Decreto 42.543/2010.</p>		NÃO	Art. 1º, § 6º do Livro IV do RICMS/RJ.	
								Redução de base de cálculo de modo que a carga			<p>Incidência do FEEF - 10% sobre o benefício auferido,</p>	<p>Estorno proporcional de crédito conforme</p>	<p>Art. 37, inciso V da Lei nº 2.657/1996.</p>		NÃO	Art. 1º, § 6º do Livro IV		
		Usuários industriais	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	Não há a incidência adicional do FECP, conforme art. 5º do Decreto nº 45.607/2016.	Valor da operação.	Art. 4º, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	-										
		Usuários residenciais	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	Não há a incidência adicional do FECP, conforme	Valor da operação.	Art. 4º, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	-										

			art. 5º do Decreto nº 45.607/2016.		J.		tributária incidente resulte em 12%.		nos termos da Lei nº 7.428/2016. Prazo: 31/12/2020	regra geral.				do RICMS/RJ.	
Demais grandes usuários (comércio e serviços)	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ	Não há a incidência adicional do FECP, conforme art. 5º do Decreto nº 45.607/2016.	Valor da operação.	Art. 4º, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	-	Redução de base de cálculo de modo que a carga tributária incidente resulte em 12%.	Art. 47, do Livro IV do RICMS/RJ	Incidência do FEEF - 10% sobre o benefício auferido, nos termos da Lei nº 7.428/2016. Prazo: 31/12/2021	Estorno proporcional de crédito conforme regra geral.	Art. 37, inciso V da Lei nº 2.657/1996.	-	NÃO	Art. 1º, § 6º do Livro IV do RICMS/RJ.	
Postos de GNV	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ	A alíquota será 6% quando consumido por empresa concessionária ou permissionária de transporte coletivo de passageiros, por ônibus ou por veículo hidroviário (aquaviário). Não há a incidência adicional do FECP, conforme art. 5º do Decreto nº 45.607/2016.	i) Valor da operação. ii) Substituição tributária: PMPF.	i) Art. 4º, inciso I do Livro I do RICMS/RJ. ii) Art. 10, inciso VI do Livro IV do RICMS/RJ.	-	Redução de base de cálculo de modo que a carga tributária incidente resulte em 12%.	Art. 47, do Livro IV do RICMS/RJ	Incidência do FEEF - 10% sobre o benefício auferido, nos termos da Lei nº 7.428/2016. Prazo: 31/12/2021	Estorno proporcional de crédito conforme regra geral.	Art. 37, inciso V da Lei nº 2.657/1996.	-	SIM Responsável: concessionária de distribuição de gás.	Art. 1º, § 5º do Livro IV do RICMS/RJ.	Base de cálculo: PMPF fixada em ATO COTEPE, conforme Art., 10, inciso VI do Livro IV do RICMS/RJ.
Matéria prima	18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ	Não há a incidência adicional do FECP, conforme art. 5º do Decreto nº 45.607/2016.	Valor da operação.	Art. 4º, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	-	Redução de base de cálculo de modo que a carga tributária incidente resulte em 12%.	Art. 47, do Livro IV do RICMS/RJ	Incidência do FEEF - 10% sobre o benefício auferido, nos termos da Lei nº 7.428/2016. Prazo: 31/12/2021	Estorno proporcional de crédito conforme regra geral.	Art. 37, inciso V da Lei nº 2.657/1996.	-	NÃO	Art. 1º, § 6º do Livro IV do RICMS/RJ.	

	Operação e Manutenção		18%	Art. 14, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	Adicional FECF - 2%. Art. 14-A, caput do RICMS/RJ. A depender do produto.	Valor da operação.	Art. 4º, inciso I do Livro I do RICMS/RJ.	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Autoconsumo	Reinjeção		Não incidência.	-	O Projeto de Lei nº 1029/2011 pretendia instituir o ICMS (12%) sobre o autoconsumo, mas foi vetado totalmente.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Queima		Não incidência.	-	O Projeto de Lei nº 1028-A/2011 pretendia instituir o ICMS (6%) sobre operação de extração de gás natural queimado, vendido pela Petrobrás à CEG, mas até o presente momento não foi aprovado.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-



**Planilha de Incidência – Estado de SP**

Estado	Incidência																
	Fato gerador	Complemento	Alíquota	Legislação	Observações	Base de cálculo	Legislação	Observações	Benefícios fiscais / Regimes diferenciados	Legislação	Observações	Estorno de créditos	Legislação	Observações	Substituição tributária	Legislação	Observações
SP	Importação		18%	Art. 52, I, RICMS/SP	-	Valor declarado no documento de importação acrescido dos tributos incidentes e das despesas aduaneiras.	Art. 37, IV do RICMS/SP	-	i) Possibilidade de discussão sobre aplicação de redução de base de cálculo de forma que a carga tributária resulte em 15%. ii) Diferimento nas importações por UTEs ou de GN destinado à UTEs.	-	-	-	-	-	NÃO	-	-
	Remessas	Escoamento	12%	Art. 54, I do RICMS/SP	Não há previsão específica para o escoamento.	Preço do serviço.	Art. 37, VIII c/c art. 40 do RICMS/SP	-	Diferimento: GN com destino à UTE.	Art. 422, § único, RICMS/SP	-	-	-	-	-	-	-
		Regaseificação (GNL) / Tratamento / Liquefação / Compressão / Descompressão	18%	Art. 51 e Art. 52, I, c/c Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/SP	-	Valor da operação	Art. 37, I do RICMS/SP	-	i) Suspensão na remessa e retorno de insumos e Diferimento na parcela dos serviços. ii) Redução da base de cálculo de forma que a carga tributária resulte no percentual de 15%.	i) Art. 1º da Portaria CAT nº 22/2007 e Art. 402 do RICMS/SP. ii) Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/SP.	No retorno da mercadoria industrializada, o industrializador deverá recolher o ICMS sobre o valor acrescido (total cobrado pelo industrializador, incluindo o valor dos serviços prestados e das mercadorias empregadas	-	-	-	-	-	-

										no processo industrial).							
	Estocagem	18%	Art. 51 e Art. 52, I, c/c Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	Valor da operação	Art. 37, I do RICMS/S P	-	i) Não incidência. ii) Redução da base de cálculo de forma que a carga tributária resulte no percentual de 15%.	i) Art. 7º, I, II e III, RICMS/S P. ii) Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P.	Art. 21 do Anexo VII do RICMS/SP equipara o estabelecimento de armazenagem de combustíveis à Armazém Geral	-	-	-	-	-	-	-
<b>Transporte</b>	Com destino à UTE	12%	Art. 54, I do RICMS/S P	-	Preço do serviço.	Art. 37, VIII c/c art. 40 do RICMS/S P	-	Diferimento.	Art. 422, § único, RICMS/S P	-	-	-	-	-	NÃO	-	-
	Geral	12%	Art. 54, I do RICMS/S P	-	Preço do serviço.	Art. 37, VIII c/c art. 40 do RICMS/S P	-	-	-	-	-	-	-	-	NÃO	-	-
<b>Comercialização</b>	Produtora-comercializadora	18%	Art. 51 e Art. 52, I, c/c Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	Valor da operação	Art. 37, I do RICMS/S P	-	i) Redução da base de cálculo de forma que a carga tributária resulte no percentual de 15%. ii) Diferimento nas operações com GN destinado à UTE.	Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO.	Art. 8º, § único, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	-	-	-
	Produtora-distribuidora	18%	Art. 51 e Art. 52, I, c/c Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	Valor da operação	Art. 37, I do RICMS/S P	-	i) Redução da base de cálculo de forma que a carga tributária resulte no percentual de 15%. ii) Diferimento nas operações com GN destinado à UTE.	Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO.	Art. 8º, § único, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	-	-	-



		Produtora-mercado externo	Não incidência.	Art. 7º, V, §1º, do RICMS/S P	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
		Produtora-usuário final	UTE	18%	Art. 51 e Art. 52, I, c/c Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	Valor da operação	Art. 37, I do RICMS/S P	-	i) Diferimento nas operações com GN a ser consumido em UTE. ii) Redução de base de cálculo de forma que a carga tributária resulte no percentual de 15%.	i) Art. 422 do RICMS/S P. ii) Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	Art. 8º, § único, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	-
			Indústria	18%	Art. 51 e Art. 52, I, c/c Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	Valor da operação	Art. 37, I do RICMS/S P	-	i) Redução da base de cálculo de forma que a carga tributária resulte no percentual de 15%. ii) Diferimento na saída de GN destinado a fabricante de vidro.	i) Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P ii) Art. 422-B do RICMS/S P	-	NÃO	Art. 8º, § único, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	-
			Grandes consumidores	18%	Art. 51 e Art. 52, I, c/c Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	Valor da operação	Art. 37, I do RICMS/S P	-	Redução da base de cálculo de forma que a carga tributária resulte no percentual de 15%.	Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	Art. 8º, § único, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	-
			Importadora-comercializadora	18%	Art. 51 e Art. 52, I, c/c Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	Valor da operação	Art. 37, I do RICMS/S P	-	i) Redução da base de cálculo de forma que a carga tributária resulte no percentual de 15%.	Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	Art. 8º, § único, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	-



								na saída de GN destinado a fabricante de vidro									
	Grandes consumidores	18%	Art. 51 e Art. 52, I, c/c Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	Valor da operação	Art. 37, I do RICMS/S P	-	Redução de base de cálculo de forma que a carga tributária resulte no percentual de 15%.	Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	Art. 8º, § único, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	-	-	
	Comercializadora-comercializadora	18%	Art. 51 e Art. 52, I, c/c Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	Valor da operação	Art. 37, I do RICMS/S P	-	i) Redução da base de cálculo de forma que a carga tributária resulte no percentual de 15%. ii) Diferimento nas operações com GN destinado à UTE.	Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	Art. 8º, § único, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	-	-	
	Comercializadora-distribuidora	18%	Art. 51 e Art. 52, I, c/c Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	Valor da operação	Art. 37, I do RICMS/S P	-	i) Redução da base de cálculo de forma que a carga tributária resulte no percentual de 15%. ii) Diferimento nas operações com GN destinado à UTE.	Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	Art. 8º, § único, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	-	-	
	Comercializadora-mercado externo	Não incidência.	Art. 7º, V, §1º, do RICMS/S P	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
	Comercializado ra-usuário final	UTE	Art. 51 e Art. 52, I, c/c Art. 8º, II, Anexo II do	-	Valor da operação	Art. 37, I do RICMS/S P	-	i) Diferimento nas operações com GN a ser	i) Art. 422 do RICMS/S P. ii) Art. 8º,	-	NÃO	Art. 8º, § único, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	-	-	



				RICMS/S P					consumido em UTE. II, Anexo II do RICMS/S P.								
									ii) Redução de base de cálculo de forma que a carga tributária resulte no percentual de 15%.								
		Indústria	18%	Art. 51 e Art. 52, I, c/c Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	Valor da operação	Art. 37, I do RICMS/S P	-	i) Redução de base de cálculo de forma que a carga tributária resulte no percentual de 15%.  ii) Diferimento na saída de GN destinado a fabricante de vidro.	i) ) ) ) ) ) ) ) Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P.  ii) Art. 422-B do RICMS/S P.	-	NÃO	Art. 8º, § único, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	-	-
		Grandes consumidores	18%	Art. 51 e Art. 52, I, c/c Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	Valor da operação	Art. 37, I do RICMS/S P	-	Redução de base de cálculo de forma que a carga tributária resulte no percentual de 15%.	Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	Art. 8º, § único, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	-	-
		Movimentação	12%	Art. 54, I do RICMS/S P	-	Preço do serviço.	Art. 37, VIII c/c art. 40 do RICMS/S P	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Distribuição</b>	Venda	Geração de energia elétrica	18%	Art. 51 e Art. 52, I, c/c Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	Valor da operação	Art. 37, I do RICMS/S P	-	i) Diferimento nas operações com GN a ser consumido em UTE.  ii) Redução de base de cálculo de forma que a carga tributária resulte no	i) Art. 422 do RICMS/S P.  ii) Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P.	-	NÃO	Art. 8º, § único, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	-	-





				8º, II, Anexo II do RICMS/S P		ii) Substituição Tributária : MVA de 60,83%	P. ii) Art. 1º, § único c/c Item 1 da Tabela 4-A, Portaria CAT nº 40/2003.		forma que a carga tributária resulte no percentual de 15%.	RICMS/S P			do RICMS/S P		distribuidora.	P	60,83% conforme Art. 1º, § único c/c Item 1 da Tabela 4-A, Portaria CAT nº 40/2003.
	Matéria prima	18%		Art. 51 e Art. 52, I, c/c Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	Valor da operação	Art. 37, I do RICMS/S P	-	Redução de base de cálculo de forma que a carga tributária resulte no percentual de 15%.	Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	Art. 8º, § único, Anexo II do RICMS/S P	-	NÃO	-	-
	Operação e Manutenção	18%		Art. 51 e Art. 52, I, c/c Art. 8º, II, Anexo II do RICMS/S P	-	Valor da operação	Art. 37, I do RICMS/S P	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Autoconsumo</b>	Reinjeção		Não incidência.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Queima		Não incidência.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

## ANEXO II – REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO PELO ICMS

A tabela apresentada neste Anexo foi elaborada com o intuito de facilitar a visualização e a compreensão dos benefícios fiscais ou regimes especiais de recolhimento / incidência do ICMS já expostos nas Planilhas de Incidência constantes do Anexo I.

ESTADOS	REGIMES ESPECIAIS	
<p><b>Rio de Janeiro</b></p>	<p>Térmicas</p>	<p>Decretos específicos concedendo (i) diferimento, (ii) redução de base de cálculo e (iii) isenção, no seguinte sentido:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Decreto nº 26.271/2000: Diferimento – o pagamento do imposto será feito (i) junto com o devido pela distribuidora de energia elétrica ou (ii) pela própria UTE se realizar operações para consumidor final. O Decreto é aplicável para empresas com projetos de termogeração de energia elétrica a gás aprovados pela Secretaria de Estado de Energia, da Indústria Naval e do Petróleo;</li> <li>Decreto nº 43.008/2011: Redução de base de cálculo de forma que a alíquota seja 2,5%. Não há exigência de estorno de créditos. O Decreto é aplicável às empresas vencedoras do Leilão A-3 de 2011.</li> <li>Decreto nº 44.364/2013: Diferimento na aquisição interna/importação de insumos utilizados no processo de geração de energia elétrica (GN). O pagamento do imposto diferido será feito (i) junto com o devido pela distribuidora de energia elétrica ou (ii) pela UTE se realizar operações para consumidor final. Encerrado o diferimento, o imposto será devido com redução de base de cálculo de forma que a alíquota seja 1,5%. Não se exige estorno de créditos. O Decreto é aplicável às empresas vencedoras do Leilão A-5 de 2013.</li> <li>Decreto nº 45.307/2015: Diferimento na aquisição interna/importação (portos RJ) de GN/GNL. O pagamento do imposto diferido será feito (i) junto com o devido pela distribuidora de energia elétrica ou (ii) pela UTE se realizar operações para consumidor final. Encerrado o</li> </ul>

		<p>diferimento, o imposto será devido com redução de base de cálculo de forma que a alíquota seja 2%. O Decreto é aplicável às empresas vencedoras do 3º Leilão de Reserva de 2015.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Decreto nº 45.308/2015: Isenção na aquisição interna/importação (portos RJ) de GN/GNL. O Decreto é aplicável às empresas vencedoras do 20º Leilão A-5 de energia nova de 2014 e do Leilão A-5 nº 03/2015.</li> </ul>
	Refinarias	N/A
	Indústrias	<p>Diferimento - operações destinadas à PETROBRAS e às empresas localizadas no COMPERJ (Decreto 42.543/2010).</p> <p>Isenção - consumo de gás natural para as indústrias de cerâmica vermelha (olaria), pelo prazo de 10 anos, seguido de reduções na alíquota pelo prazo adicional de 10 anos, com incidência de FECP (Lei nº 3.916/2002 c/c Decreto nº 45.607/2016).</p>
	Geral	Redução de base de cálculo nas saídas internas de GN de modo que a carga tributária incidente resulte em 12% (Art. 47, do Livro IV do RICMS/RJ).
<b>São Paulo</b>	Térmicas	Diferimento (Art. 422, §único do RICMS/SP).
	Refinarias	N/A
	Indústrias	Diferimento - indústria de vidros planos (Art. 422-B do RICMS/SP).
	Geral	<p>Redução da base de cálculo na saída interna de GN de forma que a carga tributária resulte no percentual de 15%.</p> <p>Transporte: (i) Diferimento - o imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte de gás natural a ser consumido em processo de industrialização em usina geradora de energia elétrica fica diferido para o momento em que ocorrer a saída de energia da usina (Art. 422, § único, RICMS/SP) e (ii) Isenção no transporte com destino ao mercado externo (Art. 149, Anexo I c/c Art. 7º, V, §1º do RICMS/SP).</p>
<b>Pernambuco</b>	Térmicas	<p>Redução de base de cálculo específica - alíquota será 12% (Art. 443, inciso V do RICMS/ PE, Art. 11, inciso IV do Anexo 3 do RICMS/PE e Lei nº 15.943/2016).</p> <p>Diferimento - saída por estabelecimento que realiza a regaseificação com destino a UTE pertencente ao mesmo grupo (Art. 34 do RICMS/PE, Art. 445, inciso V do RICMS/PE e Art. 40, inciso V do Anexo 8 do RICMS/PE).</p>
	Refinarias	Diferimento de 30% na importação por refinaria, suas bases ou terminais de regaseificação localizados no Estado (Art. 34 do

		<p>RICMS/PE, Art. 445, inciso IV, 'e' do RICMS/PE e Art. 40, IV, 'e' do Anexo 8 do RICMS/PE)</p> <p>Isenção se a saída subsequente for contemplada com redução de base de cálculo ou de alíquota, isenção ou não incidência (Art. 11-A da Lei nº 15.730/2016 e Art. 4º, inciso XIII, 'e' da Lei nº 15.948/2016).</p>
	Indústrias	<p>Isenção - saída interna de GN para indústria de vidros planos (Art. 442, inciso II do RICMS/PE, Art. 123, inciso I do Anexo 7 do RICMS/PE e Art. 1º, inciso I da Lei nº 15.948/2016).</p> <p>Isenção - GNC fornecido por veículo transportador destinado a estabelecimento industrial em local não abastecido por gasoduto (Lei nº 13.994/2009) – o benefício deve ser transferido ao consumidor.</p> <p>Obs: Isenção - operações de saída interna da distribuidora para postos e de postos para consumidor final e saída interna de GNC para uso veicular promovida pela empresa distribuidora de GNC a granel (Art. 1º, inciso II, letras 'a' e 'b' da Lei nº 14.956/2013) - o benefício deve ser transferido ao consumidor.</p>
	Geral	N/A
<b>Minas Gerais</b>	Térmicas	N/A
	Refinarias	N/A
	Indústrias	N/A
	Geral	Redução de base de cálculo em 33,33% em operações internas com GN, exceto GNV (Art. 43 c/c Item 12 do Anexo IV do RICMS/MG).
<b>Amazonas</b>	Térmicas	N/A
	Refinarias	N/A
	Indústrias	N/A
<b>Espírito Santo</b>	Térmicas	Redução de base de cálculo saídas internas de GN destinado à UTE de forma que a carga tributária resulte em percentual fixado em termo de acordo firmado pela própria UTE (INVEST-ES), limitado a 70% (Art. 534-Z-S do RICMS/ES c/c Art. 3º, IV, "a" da Lei nº 10.550/2016).
	Refinarias	Diferimento: O ICMS incidente nas importações de GN realizadas por importador através de terminais marítimos, ambos estabelecido no ES, fica diferido para o momento em que ocorrer: (a) a saída para outro estado; (b) a saída tributada interna, promovida pelo importador ou por distribuidora com destino à UTE ou (c) outras saídas internas tributadas (Art. 10 c/c item 36 do Anexo III do RICMS/ES).

		Diferimento: o pagamento do ICMS em operações internas com GN fica diferido para o momento em que ocorrer a saída da UPGN (Art. 10 c/c item 49 do Anexo III do RICMS/ES).
	Indústrias	Diferimento: fica diferido o ICMS de operações internas com GN destinado como matéria prima para a indústria gás-química para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes de sua industrialização (Art. 10, Item 35 do Anexo III do RICMS/ES).
	Geral	N/A
<b>Bahia</b>	Térmicas	Diferimento nas sucessivas saídas internas de GN a serem utilizados no processo de produção de energia em UTE (Art. 286, inciso XXXII, 'a' do RICMS/BA).
	Refinarias	N/A
	Indústrias	N/A
	Terminal de Regaseificação	Diferimento na importação de GNL destinada a terminal de regaseificação, com dispensa de recolhimento na saída do GN gasoso em razão da redução de base de cálculo (Art. 286, inciso LV c/c §13, inciso I do RICMS/BA).
	Geral	Redução da base de cálculo de forma que a carga tributária seja 12% (Art. 268, inciso III do RICMS/BA).
<b>Sergipe</b>	Térmicas	Diferimento na saída interna de combustível destinado à geração de energia elétrica (Art. 14, inciso XXXVI do RICMS/SE).
	Refinarias	N/A
	Indústrias	N/A
	Geral	Transporte: Redução de base de cálculo: Operações com GNC transportado em tanques especiais para locais em que não cheguem gasodutos terão base de cálculo equivalente a 66,6667% do valor da operação - a partir de 01.01.2016 (Art. 5º, § único, I c/c Item 27 do Anexo II do RICMS/SE).
<b>Rio Grande do Sul</b>	Térmicas	Diferimento desde o estabelecimento importador / gerador até a usina (Art. 1º do Livro III c/c Apêndice II, Seção I, inciso XLIX do RICMS/RS). Art. 31 e Apêndice II, Seção I, inciso XXXVII da Lei nº 8.820/89). Diferimento na importação de GN a ser consumido em processo de industrialização em UTE (Art. 53, inciso II do Livro I c/c Apêndice XVII, inciso XI do RICMS/RS).
	Refinarias	N/A
	Indústrias	Possibilidade de diferimento para empresas instaladas em área industrial específica prevista na Lei nº 10.8/95/96 (Art. 1º do Livro III c/c Apêndice II, Seção I, inciso XLVII).

	Geral	Não há redução de base de cálculo, mas a alíquota prevista para GN é de 12%.
<b>Mato Grosso do Sul</b>	Térmicas	N/A
	Refinarias	N/A
	Indústrias	N/A
	Geral	Transporte: (i) Diferimento - Prestações internas destinadas a estabelecimentos de contribuintes para comercialização / industrialização (Art. 15, do Anexo II do RICMS/MS e Art. 78, caput c/c §§ 1º, I e 2º, II, do Anexo I do RICMS/MS).
<b>Paraná</b>	Térmicas	N/A
	Refinarias	N/A
	Indústrias	Diferimento - indústrias enquadradas no Programa Paraná Competitivo (Decreto nº 6.434/17).
	Geral	N/A
<b>Mato Grosso</b>	Térmicas	Redução de base de cálculo: GN destinado ao consumo veicular ou industrial, a base de cálculo será 11,78% do valor da operação (carga tributária será 2%) (Art. 38 do Anexo V do RICMS/MT).
	Refinarias	Redução de base de cálculo: GN destinado ao consumo veicular ou industrial, a base de cálculo será 11,78% do valor da operação (carga tributária será 2%) (Art. 38 do Anexo V do RICMS/MT).
	Indústrias	Redução de base de cálculo: operações internas e importação de GN destinado ao consumo veicular ou industrial, a base de cálculo será 11,78% do valor da operação (carga tributária será 2%) (Art. 38 do Anexo V do RICMS/MT).
	Geral	Possibilidade de diferimento no transporte intermunicipal: operação com combustíveis, realizada sob o regime de substituição tributária, cujo imposto foi retido com base no PMPF vigente para o Estado de Mato Grosso (caso do GNV) (Art. 37 do Anexo VII do RICMS/MT).
<b>Ceará</b>	Térmicas	Redução de base de cálculo em 61,11%, de modo que resulte em carga tributária de 7% (restrito às usinas vencedoras do leilão de energia nova ANEEL nos períodos de junho de 2007 a outubro de 2008 / janeiro de 2016 a dezembro de 2018) (Art. 43-C, 43-E e 52-A do RICMS/CE). Redução de base de cálculo em 33,33%, de modo que a carga tributária resulte em 12% para o GN importado destinado a concessionária para distribuição à UTE (Art. 43-D do RICMS/CE).

	Refinarias	Diferimento na importação de GN por refinaria de petróleo -para a operação subsequente (Art. 13, §1º, inciso VII do RICMS/CE).
	Indústrias	N/A
	Geral	N/A
<b>Santa Catarina</b>	Térmicas	Redução de base de cálculo em 29,41% nas saídas de GN destinado a estabelecimento industrial, facultado aplicar diretamente a alíquota de 12% (Art. 8º, III do Anexo II do RICMS/SC). Diferimento: o ICMS fica diferido para a etapa seguinte de circulação na saída de substâncias minerais do local de extração para estabelecimento que receber o produto para utilizar como matéria prima em processo industrial (Art. 5º, II, do Anexo III do RICMS/SC).
	Refinarias	Redução de base de cálculo em 29,41% nas saídas de GN destinado a estabelecimento industrial, facultado aplicar diretamente a alíquota de 12% (Art. 8º, III do Anexo II do RICMS/SC). Diferimento: o ICMS fica diferido para a etapa seguinte de circulação na saída de substâncias minerais do local de extração para estabelecimento que receber o produto para utilizar como matéria prima em processo industrial (Art. 5º, II, do Anexo III do RICMS/SC).
	Indústrias	Redução de base de cálculo em 29,41% nas saídas de GN destinado a estabelecimento industrial, facultado aplicar diretamente a alíquota de 12% (Art. 8º, III do Anexo II do RICMS/SC). Diferimento: o ICMS fica diferido para a etapa seguinte de circulação na saída de substâncias minerais do local de extração para estabelecimento que receber o produto para utilizar como matéria prima em processo industrial (Art. 5º, II, do Anexo III do RICMS/SC).
	Geral	N/A
<b>Paraíba</b>	Térmicas	N/A
	Refinarias	N/A
	Indústrias	N/A
	Geral	N/A



## ANEXO III – PLANILHA DE ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS DE ICMS

As alíquotas de ICMS aplicáveis em operações e prestações interestaduais foram definidas pela Resolução do Senado Federal nº 22, de 19/05/1989, podendo ser (i) 7% ou (ii) 12%.

Com base nessa resolução, aplica-se a alíquota de 7% nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo. Às demais operações, aplica-se a alíquota de 12%.

Ressalta-se que não serão abordadas questões relativas à aplicação da alíquota de 4% às operações interestaduais com produtos importados nos termos da Resolução do Senado Federal nº 13/2012 pois o GN (compreendendo o GN e o GNL) foi expressamente excluído de tal regime, nos termos do art. 2º da referida Resolução.

Outro ponto de destaque para operações interestaduais diz respeito à aplicação da suspensão no contexto das operações de industrialização por encomenda.

O Convênio AE-15/74, que autoriza a concessão de suspensão do ICMS nas remessas interestaduais de produtos destinados a industrialização, excetua as saídas realizadas com produtos primários de origem mineral de tal suspensão, salvo se existirem protocolos celebrados entre Estados interessados.

Assim, é possível haver discussão acerca da caracterização do GN como produto primário de origem mineral para fins de aplicação da suspensão em operações interestaduais, o que resulta na inaplicabilidade da suspensão nas operações interestaduais para industrialização por encomenda.





## ANEXO IV – PLANILHA DE INCIDÊNCIA DO ISS

No que tange ao ISS, foram identificados alguns Municípios identificados como relevantes em relação às atividades econômicas da indústria do GN.

Reitera-se o entendimento exposto no item 7.6, *supra*, de que os serviços relativos à indústria do GN combustível, não deveriam ser onerados pelo ISS, tendo em vista a imunidade prevista pelo art. 155, §3º, da CF.

De todo modo, tendo em vista que as legislações municipais refletem, essencialmente, a Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, ainda que esta não possua itens específicos aplicáveis às atividades econômicas da indústria do GN, elaborou-se a tabela abaixo apresentando a forma como alguns serviços previstos pela Lei Complementar 116/2003 estão refletidos na legislação dos Municípios selecionados, com indicação das alíquotas correspondentes.



Lei Complementar nº 116/2003	3.04. Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza	7.21. Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretização, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais	11.04. Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie	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).	14.05. Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento, e congêneres de objetos quaisquer	16.02. Outros serviços de natureza municipal	20.01. Serviços portuários, ferropuários, 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	20.03. Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres
Municípios	Item correspondente e Alíquotas							
Duque de Caxias/RJ Lei nº 1.664, de 28/11/2002	Item 3.04 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 7.21 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 11.04 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 14.01 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 14.05 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 16 - Serviços de transporte de natureza municipal <u>Alíquota:</u> 5%	Item 20.01 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 20.03 <u>Alíquota:</u> 5%
Itaboraí/RJ Lei Complementar Municipal nº 033/2003	Item 3.04 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 7.21 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 11.04 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 14.01 <u>Alíquota:</u> 2%	Item 14.05 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 16.02 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 20.01 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 20.03 <u>Alíquota:</u> 5%
Macaé/RJ Lei Complementar Municipal nº 53/2005	Item 3.04 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 7.21 <u>Alíquota:</u> 2%	Item 11.04 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 14.01 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 14.05 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 16.01 - Serviços de transporte de natureza municipal <u>Alíquota:</u> 5%	Item 20.01 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 20.03 <u>Alíquota:</u> 5%
Rio de Janeiro/RJ Lei nº 691, de 24/12/1984	Item 3.03 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 7.19 <u>Alíquota:</u> - Serviços de logística relacionados à exploração e à exploração de petróleo e gás natural: 3%  - Integração de serviços de implementação, intervenção e interligação de poços marítimos relacionados à exploração e à exploração de petróleo e gás natural, desde que os respectivos estabelecimentos prestadores sejam localizados nos bairros de Acari, Barros Filho, Cordovil, Costa Barros, Jardim América, Parada de Lucas, Parque Colúmbia, Pavuna e Vigário Geral: 2%  - Demais serviços: 5%	Item 11.04 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 14.01 <u>Alíquota:</u> - Serviços de instalação e manutenção de equipamentos em plataformas de prospecção e exploração de petróleo e gás: 3%  - Demais serviços: 5%	Item 14.05 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 16.02 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 20.01 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 20.03 <u>Alíquota:</u> 5%
Linhares/ES Lei Complementar Municipal nº	Item 3.03 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 7.19 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 11.04 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 14.01 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 14.05 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 16.02 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 20.01 <u>Alíquota:</u> 5%	Item 20.03 <u>Alíquota:</u> 5%



10/2011								
<b>Caraguatatuba/SP</b> Lei Complementar Municipal nº 17, de 22/12/2005	Item 3.03 <u>Alíquota: 2%</u>	Item 7.19 <u>Alíquota: 4%</u>	Item 11.04 <u>Alíquota: 2%</u>	Item 14.01 <u>Alíquota: 2%</u>	Item 14.05 <u>Alíquota: 2%</u>	Item 16.01 - Serviços de transporte de natureza municipal <u>Alíquota: 2%</u>	Item 20.01 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 20.03 <u>Alíquota: 5%</u>
<b>Paulínia/SP</b> Lei Complementar Municipal nº 16, de 30/12/1999	Item 3.04 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 7.21 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 11.04 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 14.01 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 14.05 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 16.02 <u>Alíquota: 2%</u>	Item 20.01 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 20.03 <u>Alíquota: 5%</u>
<b>São Paulo/SP</b> Lei nº 13.701, de 24/12/2003	Item 3.03 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 7.19 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 11.04 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 14.01 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 14.05 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 16.01 - Serviços de transporte de natureza municipal <u>Alíquota: 5%</u>	Item 20.01 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 20.03 <u>Alíquota: 5%</u>
<b>Candeias/BA</b> Lei Municipal nº 874, de 27/12/2013	Item 3.04 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 7.21 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 11.04 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 14.01 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 14.05 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 16.02 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 20.01 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 20.03 <u>Alíquota: 5%</u>
<b>Catu/BA</b> Lei Complementar Municipal nº 001, de 29/09/2017	Item 3.04 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 7.21 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 11.04 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 14.01 <u>Alíquota: 3%</u>	Item 14.05 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 16.02 <u>Alíquota: 3%</u>	Item 20.01 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 20.03 <u>Alíquota: 5%</u>
<b>Salvador/BA</b> Lei nº 7.186, de 27/12/2006	Item 3.04 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 7.21 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 11.04 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 14.01 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 14.05 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 16.02 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 20.01 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 20.03 <u>Alíquota: 5%</u>
<b>São Francisco do Conde/BA</b> Lei Municipal nº 235, de 16/12/2011	Item 3.03 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 7.19 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 11.04 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 14.01 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 14.05 <u>Alíquota: 5%</u>	Não tributa. A Lista de Serviços contém apenas o item 16.01. Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros	Item 20.01 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 20.03 <u>Alíquota: 5%</u>
<b>São Gonçalo do Amarante/CE</b> Lei Complementar Municipal nº 6, de 23/12/2013	Item 3.03 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 7.19 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 11.04 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 14.01 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 14.05 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 16.01 - Serviços de transporte de natureza municipal <u>Alíquota: 4%</u>	Item 20.01 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 20.03 <u>Alíquota: 5%</u>
<b>Aracaju/SE</b> Lei nº 1.547, de 20/12/1989	Item 3.03 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 7.19 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 11.04 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 14.01 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 14.05 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 16.02 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 20.01 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 20.03 <u>Alíquota: 5%</u>
<b>Barra dos Coqueiros/SE</b> Lei Complementar Municipal nº 02/2007	Item 3.04 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 7.21 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 11.04 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 14.01 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 14.05 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 16.02 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 20.01 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 20.03 <u>Alíquota: 5%</u>
<b>Santo Antônio dos Lopes/MA</b> Lei Municipal nº 029, de 28/12/2017	Item 3.04 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 7.21 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 11.04 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 14.01 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 14.05 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 16.02 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 20.01 <u>Alíquota: 5%</u>	Item 20.03 <u>Alíquota: 5%</u>
<b>Coari/AM</b>	Item 3.03	Item 7.19	Item 11.04	Item 14.01	Item 14.05	Item 16.01 - Serviços	Item 20.01	Item 20.03



Decreto nº 17, de 25 de janeiro de 2013	<u>Alíquota: 5%</u>	de transporte de natureza municipal <u>Alíquota: 5%</u>	<u>Alíquota: 5%</u>	<u>Alíquota: 5%</u>				
-----------------------------------------	---------------------	---------------------	---------------------	---------------------	---------------------	------------------------------------------------------------	---------------------	---------------------

# ANEXO V – LEGISLAÇÃO RELEVANTE

## ASPECTOS REGULATÓRIOS

ATIVIDADE	REFERÊNCIAS NORMATIVAS
Produção	Lei 9.478/1997 (“Lei do Petróleo”), Lei nº 12.351/2010, Lei nº 12.276/2010.
Importação (GN e GNL)	Lei do Gás, art. 36 e art. 2º, XXXIII; Portaria MME nº 232/2012.
Tratamento e Processamento	Resolução ANP nº 16/2008; Lei do Gás, art. 2º, XXV; e Resolução ANP nº 17/2010.
Liquefação e Regaseificação	Resolução ANP nº 50/2011.
Escoamento e Transporte Dutoviário de GN	Lei do Gás; Decreto Federal nº 7.382/2010; Resolução ANP 40/2016, entre outras.
Distribuição de GNC e GNL	Resolução ANP nº 41/2007; Portaria ANP nº 118/2000.
Comercialização	Lei do Gás, art. 46 e Resolução ANP nº 52/2011.
Exportação	Lei do Gás, art. 36, Decreto Federal nº 7.382/2010, art. 53 §1º e Portaria MME nº 67/2010.
Serviços Locais de Gás Canalizado	Lei Federal nº 8.987/1995.

## NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

### Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

**Art. 145.** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

**Art. 146.** Cabe à lei complementar:



I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

**Art. 149.** Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.



§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

**Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;



V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

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

**Art. 151.** É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;



II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

**Art. 152.** É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

**Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

**Art. 154.** A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:



I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

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

III - propriedade de veículos automotores.

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;



VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

IX - incidirá também:

- a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;
- b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

- a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;
- b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
- c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;
- d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;



- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b*;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

§ 4º Na hipótese do inciso XII, *h*, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, *g*, observando-se o seguinte:

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;



b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*.

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, *g*.

**Art. 156.** Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

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

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

**Art. 158.** Pertencem aos Municípios:

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;



II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

**Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

§ 1º As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)

**Art. 3º** Tributo é 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. 96.** A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

**Art. 97.** Somente a lei pode estabelecer:



I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

**Art. 98.** Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

**Art. 99.** O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

**Art. 100.** São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

**Art. 113.** A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de

tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

**Art. 114.** Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

**Art. 115.** Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

**Art. 119.** Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

**Art. 120.** Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, subroga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.

**Art. 121.** Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

**Art. 122.** Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

**Art. 123.** Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

**Art. 128.** Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

**Art. 139.** O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.



**Art. 142.** Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

**Art. 143.** Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

**Art. 144.** O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

#### **LEGISLAÇÃO RELATIVA Ao PIS/COFINS**

Lei nº 10.833, de 29 de Dezembro de 2003

**Art. 1º** A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;



III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - revogado;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita;

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

VII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Cofins;

VIII - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo;

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

X - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

XI - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e

XII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures.

**Art. 2º** Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).



§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;

X - no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural.

§ 1º-A. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

**Art. 3º** Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: -

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou



na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;



III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação.

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

§ 25. No cálculo do crédito de que tratam os incisos do **caput**, poderão ser considerados os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.



§ 28. No cálculo dos créditos a que se referem os incisos VI e VII do **caput**, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo.

**Art. 6º** A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

#### Lei nº 10.637, de 30 de Dezembro de 2002

**Art. 1º** A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.



§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita;

VI - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996.

VIII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep;

IX - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo;

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

XI - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;



XII - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e

**Art. 2º** Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;

II - no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal nele relacionados;

X - no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural.

§ 1º-A. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

**Art. 3º** Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;



IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e



II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 13. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo.

§ 17. No cálculo do crédito de que tratam os incisos do **caput**, poderão ser considerados os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 20. No cálculo dos créditos a que se referem os incisos VI e VII do **caput**, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo.



**Art. 5º** A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Lei nº 10.865, de 30 de Abril de 2004

**Art. 1º** Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

I - executados no País; ou

II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

§ 2º Consideram-se também estrangeiros:

I - bens nacionais ou nacionalizados exportados, que retornem ao País, salvo se:



- a) enviados em consignação e não vendidos no prazo autorizado;
- b) devolvidos por motivo de defeito técnico para reparo ou para substituição;
- c) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador;
- d) por motivo de guerra ou de calamidade pública; ou
- e) por outros fatores alheios à vontade do exportador;

II - os equipamentos, as máquinas, os veículos, os aparelhos e os instrumentos, bem como as partes, as peças, os acessórios e os componentes, de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno pelas empresas nacionais de engenharia e exportados para a execução de obras contratadas no exterior, na hipótese de retornarem ao País.

**Art. 7º** A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do **caput** do art. 3º desta Lei; ou

II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

**Art. 8º** As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas:

I - na hipótese do inciso I do caput do art. 3º, de:

- a) 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e
- b) 9,65% (nove inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Cofins-Importação; e

II - na hipótese do inciso II do caput do art. 3º, de:

- a) 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e
- b) 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a Cofins-Importação.

§ 12. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições, nas hipóteses de importação de:



IX - gás natural destinado ao consumo em unidades termelétricas integrantes do Programa Prioritário de Termelétricas - PPT;

XVI - gás natural liquefeito - GNL.

**Art. 15.** As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

I - bens adquiridos para revenda;

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 1º-A. O valor da Cofins-Importação pago em decorrência do adicional de alíquota de que trata o § 21 do art. 8º não gera direito ao desconto do crédito de que trata o caput.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

§ 4º Na hipótese do inciso V do caput deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas referidas no § 3º deste artigo sobre o valor da depreciação ou amortização contabilizada a cada mês.

§ 5º Para os efeitos deste artigo, aplicam-se, no que couber, as disposições dos §§ 7º e 9º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.



§ 7º Opcionalmente, o contribuinte poderá descontar o crédito de que trata o § 4º deste artigo, relativo à importação de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no § 3º deste artigo sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

**Art. 16.** É vedada a utilização do crédito de que trata o art. 15 desta Lei nas hipóteses referidas nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º e no art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º e no art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 1º Gera direito aos créditos de que tratam os arts. 15 e 17 desta Lei a importação efetuada com isenção, exceto na hipótese de os produtos serem revendidos ou utilizados como insumo em produtos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 2º A importação efetuada na forma da alínea *f* do inciso II do art. 9º desta Lei não dará direito a crédito, em qualquer caso.

Lei nº 10.312, de 27 de Novembro de 2001

**Art. 1º** Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás natural canalizado, destinado à produção de energia elétrica pelas usinas integrantes do Programa Prioritário de Termoeletricidade (PPT).

§ 1º O disposto no caput alcança as receitas decorrentes da venda de gás natural canalizado, destinado à produção de energia elétrica pelas usinas termoeletricas integrantes do PPT.

§ 2º As receitas de que tratam o caput e o § 1º referem-se à cadeia de suprimentos do gás, abrangendo o contrato de compra e venda entre a supridora do gás e a companhia distribuidora de gás estadual, bem como o contrato de compra e venda entre a companhia distribuidora de gás estadual e usina.

§ 3º Nos contratos que incluem compromisso firme de recebimento e entrega de gás, nos termos das cláusulas take or pay e ship or pay, a alíquota 0 (zero) incidirá sobre a parcela referente ao gás efetivamente entregue à usina termoeletrica integrante do PPT, bem como sobre as parcelas do preço que não estiverem associadas à entrega do produto, nos termos das cláusulas take or pay e ship or pay.

§ 4º Entende-se por cláusula take or pay a 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.

§ 5º Entende-se por cláusula ship or pay a remuneração pela capacidade de transporte do gás,



expressa em um percentual do volume contratado.

**Art. 3º** A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer normas operacionais destinadas ao controle do cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive mediante exigência de registro especial de vendedores e adquirentes.

#### **IMPORTAÇÃO DE GÁS NATURAL DA BOLÍVIA**

Decreto nº 681, de 11 de Novembro de 1992

**Art. 1º** O Acordo de Alcance Parcial sobre Promoção de Comércio entre Brasil e Bolívia (Fornecimento de Gás Natural), apenso por cópia ao presente decreto, será executado e cumprido tão inteiramente como nele se contém, inclusive quanto à sua vigência.

**Art. 2º** Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

ANEXO AO DECRETO QUE DISPÕE SOBRE A EXECUÇÃO DO ACORDO DE ALCANCE PARCIAL SOBRE A PROMOÇÃO DE COMÉRCIO ENTRE BRASIL E BOLÍVIA (FORNECIMENTO DE GÁS NATURAL), DE 17/08/92/MRE.

#### **ARTIGO 1**

O Governo da República da Bolívia garantirá a comercialização, a exportação e o transporte de gás natural produzido em seu território à República Federativa do Brasil nos termos previstos no presente Acordo.

#### **ARTIGO 2**

O Governo da República da Bolívia não oporá restrições à exportação de gás natural produzido em seu território à República Federativa do Brasil até o volume máximo contratado. De sua parte, o Governo da República Federativa do Brasil não oporá restrições à importação de gás natural boliviano até o volume máximo contratado.

#### **ARTIGO 3**

A compra e venda de gás natural, entre os países signatários, estará isenta de gravames à importação e de impostos à exportação, bem como de quaisquer outras restrições não-tarifárias.

#### **ARTIGO 4**

O Governo da República da Bolívia garantirá o livre direito de passagem de gás natural de terceiros países, através de sistemas de dutos atuais ou a serem construídos oportunamente, com destino à República Federativa do Brasil, ressalvados em favor da República da Bolívia os custos adicionais de transporte e a disponibilidade do gás boliviano, até o volume máximo contratado.

## **ARTIGO 5**

Os países signatários se comprometem a:

- a) zelar pelo cumprimento do contrato de compra e venda de gás natural a ser celebrado entre os operadores dos países signatários no âmbito do presente Acordo e de conformidade com as legislação vigentes em suas respectivas jurisdições;
- b) dar as autorizações para a construção e a operação de gasodutos, bem como para o transporte do gás em suas respectivas jurisdições. As obras a serem realizadas nos territórios dos países signatários se regerão pelas leis e pelos regulamentos internos respectivos e serão supervisionadas por suas autoridades competentes.

## **ARTIGO 6**

As operações de compra e venda de gás natural boliviano, a serem realizadas no âmbito do presente Acordo, estarão a cargo de operadores que atuem como compradores e vendedores, os quais negociarão e contratarão o preço, os prazos, os volumes, as garantias necessárias e quaisquer outros condições pertinentes.

## **ARTIGO 7**

Os pagamentos acordados a título de compra e venda de gás natural boliviano serão efetuados em prazos estipulados, em dólares de livre disponibilidade e não se ajustarão ao mecanismo de compensação pelo Convênio de Crédito Recíproco da ALADI. O mesmo direito será assegurado em relação a aquisições, no Brasil, de equipamentos e materiais destinados ao programa de importação de gás natural.

## **ARTIGO 8**

1. O presente Acordo entrará em vigor na data de sua assinatura o terá duração indefinida. O país signatário que desejar denunciar o presente Acordo poderá fazê-lo, desde que transcorridos 35 anos da sua entrada em vigor, mediante depósito na Secretaria-Geral da Associação Latino-Americana de Integração do respectivo instrumentos de denúncia. Neste caso, a denúncia surtirá efeito 4 (quatro) anos após o depósito do mencionado instrumentos.

2. A Secretaria-Geral da Associação Latino-Americana de Integração será depositária do presente Acordo, do qual remeterá cópias devidamente autenticadas aos Governos dos países signatários.

### Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 21, de 28 de Julho de 2004

**Art. 2º** A isenção de gravames à importação estabelecida no art. 3º do Acordo de Alcance Parcial sobre Promoção de Comércio entre Brasil e Bolívia (Fornecimento de Gás Natural), promulgado pelo Decreto nº 681, de 11 de novembro de 1992, alcança a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação.



## LEGISLAÇÃO RELATIVA Ao ICMS

Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996

**Art. 1º** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

**Art. 2º** O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

**Art. 3º** O imposto não incide sobre:



II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

**Art. 4º** Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

**Art. 5º** Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

**Art. 6º** Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.



**Art. 7º** Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

**Art. 8º** A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.



§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do **caput**, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

**Art. 9º** A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

**Art. 10.** É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

**Art. 11.** O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:



- a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;
- c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;
- d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
- e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;
- g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

- a) onde tenha início a prestação;

§ 1º O disposto na alínea c do inciso I não se aplica às mercadorias recebidas em regime de depósito de contribuinte de Estado que não o do depositário.

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

§ 5º Quando a mercadoria for remetida para armazém geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado, a posterior saída considerar-se-á ocorrida no estabelecimento do depositante, salvo se para retornar ao estabelecimento remetente.

**Art. 12.** Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;



IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto.

**Art. 13.** A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.



§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

**Art. 14.** O preço de importação expresso em moeda estrangeira será convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do imposto de importação, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior se houver variação da taxa de câmbio até o pagamento efetivo do preço.

Parágrafo único. O valor fixado pela autoridade aduaneira para base de cálculo do imposto de importação, nos termos da lei aplicável, substituirá o preço declarado.

**Art. 15.** Na falta do valor a que se referem os incisos I e VIII do art. 13, a base de cálculo do imposto é:

I - o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;

II - o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial;

III - o preço FOB estabelecimento comercial à vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

§ 1º Para aplicação dos incisos II e III do caput, adotar-se-á sucessivamente:

I - o preço efetivamente cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente;



II - caso o remetente não tenha efetuado venda de mercadoria, o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista do local da operação ou, na falta deste, no mercado atacadista regional.

§ 2º Na hipótese do inciso III do caput, se o estabelecimento remetente não efetue vendas a outros comerciantes ou industriais ou, em qualquer caso, se não houver mercadoria similar, a base de cálculo será equivalente a setenta e cinco por cento do preço de venda corrente no varejo.

**Art. 16.** Nas prestações sem preço determinado, a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço, no local da prestação.

**Art. 19.** O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

**Art. 20.** Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:



I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

**Art. 21.** O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância impreviável na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;



III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

§ 3º O não creditamento ou o estorno a que se referem o § 3º do art. 20 e o caput deste artigo, não impedem a utilização dos mesmos créditos em operações posteriores, sujeitas ao imposto, com a mesma mercadoria.

**Art. 23.** O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

**Art. 24.** A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

**Art. 25.** Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. \_

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;



II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

**Art. 26.** Em substituição ao regime de apuração mencionado nos arts. 24 e 25, a lei estadual poderá estabelecer:

I - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço dentro de determinado período;

II - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço em cada operação;

III - que, em função do porte ou da atividade do estabelecimento, o imposto seja pago em parcelas periódicas e calculado por estimativa, para um determinado período, assegurado ao sujeito passivo o direito de impugná-la e instaurar processo contraditório.

§ 1º Na hipótese do inciso III, ao fim do período, será feito o ajuste com base na escrituração regular do contribuinte, que pagará a diferença apurada, se positiva; caso contrário, a diferença será compensada com o pagamento referente ao período ou períodos imediatamente seguintes.

§ 2º A inclusão de estabelecimento no regime de que trata o inciso III não dispensa o sujeito passivo do cumprimento de obrigações acessórias.

**Art. 32.** A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

I - o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior;

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

III - entra em vigor o disposto no Anexo integrante desta Lei Complementar.

**Art. 33.** Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:



I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

b) quando consumida no processo de industrialização;

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e

d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses;

III - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor.

IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:

a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;

b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e

c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses.

**Art. 35.** As referências feitas aos Estados nesta Lei Complementar entendem-se feitas também ao Distrito Federal.

#### **LEGISLAÇÃO RELATIVA Ao ISS**

##### Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003

**Art. 1º** O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços



de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

**Art. 2º** O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

**Art. 3º** O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa;

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

**Art. 4º** Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

**Art. 5º** Contribuinte é o prestador do serviço.



**Art. 6º** Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no **caput** e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º desta Lei Complementar.

**Art. 7º** A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

**Art. 8º** As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

**Art. 8º-A.** A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no **caput**, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.



§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula.