



GÁS PARA CRESCER

**Comitê Técnico para o Desenvolvimento da
Indústria do Gás Natural - CT-GN**

**Subcomitê SC5
Aperfeiçoamento da Estrutura Tributária do
Setor de Gás Natural**

1º Relatório

O presente documento atualiza e substitui a primeira versão do relatório, apresentada em Maio/2017

Relação dos Participantes do Subcomitê

Coordenação	Empresa/Instituição	Associação
Márcia Cristina Loureiro	Statoil	IBP
Viviana Cardoso de Sá e Faria	Petrobras	IBP

Relatoria¹	Empresa/Instituição	Associação
Bruno Cesar Campos	Petrobras	IBP
Viviana Cardoso de Sá e Faria	Petrobras	IBP

Participantes	Empresa/Instituição	Associação
Ágatha Cristina Santos		Abrace
Agnes Maria de Aragão da Costa	MME	
Aldo Barroso Cores Jr	MME	
Alessandro Monteiro	GÁS NATURAL FENOSA	Abegás
Alexandre Folco Cruz	Petrobras	IBP
Alexandre Loyo	MF	
Alexandre Ribeiro Neto	Petrobras	
André Luiz Pereira	STN	
Anne Caroline Alves	Hapner Kroetz Advogados	Abraget
Antonio Luis Ferreira	Schmidt Valois Advogados	Abegás
Augusto Salomão	Abegás	
Bruno Cesar Campos	Petrobras	IBP
Camila Messias	Enel	Apine
Celso Knijnik	MPDG	
Cintia Rocha	STN	
Cristina Fetue	TBG	
Dirceu Abrahao	SEM-SP	FNSAE
Edson Real	Golar	Abraget
Elias Albarello	Arsesp	ABAR
Ernani Kuhn	MPDG	

¹ **Nota:** A Abegás participou do Subcomitê 5 e foi responsável pela relatoria do mesmo até o dia 17/04/2017, quando comunicou oficialmente o seu desligamento do Gás para Crescer. Apesar da Associação não ser signatária do presente relatório, foram mantidas algumas menções e contribuições feitas por ela ao longo dos trabalhos.

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

Participantes	Empresa/Instituição	Associação
Fabio Côrtes do Nascimento	Agenersa	ABAR
Fabio Henrique Collet	Comgás	Abegás
Fernando Matsumoto	MME	
Fernanda Mendes Peçanha	ENGIE	IBP
Flavio Chiesa	UEGA	Abraget
Gabriel de F. da Costa	EPE	
Gino Parolin Neto	TBG	
Gisela Caffé	Statoil	IBP
Glauce Botelho	EPE	
Gustavo Braga	Schmidt Valois Advogados	Abegás
Gustavo G. Mamfrim	MF	
Heloise Helena Costa	ANP	
Ingrid Palma	Petrobras	IBP
Isabela Gonçalves	Repsol Sinopec	IBP
Juliana Rodrigues		Abrace
Katiana Bilda	Shell	IBP
Leandro A. Oncala	Comgás	Abegas
Leandro Mitraud Alves	ANP	
Leila Przytyn	MPDG	
Lorena Melo	MME	
Luis Eduardo Duque Dutra	UFRJ	Abiquim
Luis Priolli	EPE	
Luiz Maggioni	Abraget	
Marcelo Mendonça	Abegás	
Márcia Cristina Loureiro	Statoil	IBP
Max Junqueira	Petrobras	IBP
Michel Cardaretti	Statoil	IBP
Natalia Seyko	MF	
Rafael Pulgas	Tradener	Abraceel
Ricardo Souza Holanda	TBG	
Robson Coelho	TBG	
Rodrigo Pinheiro	Schmidt Valois Advogados	Abegás
Rosana Gonzaga Jayme	Campos Mello Advogados	Abrace
Thays Lourenço	Enel	Apine
Viviana Faria	Petrobras	IBP

Sumário

LISTA DE SIGLAS	6
NOTA INTRODUTÓRIA	8
SUMÁRIO EXECUTIVO	12
INTRODUÇÃO	13
1. BARREIRAS TRIBUTÁRIAS À ENTRADA DE NOVOS AGENTES	15
1.1. Transporte – Modelo de Entrada e Saída.....	15
1.2. Processamento de GN e Terminais de GNL	17
1.3 Importação de GNL – Questões Aduaneiras	19
2. TEMAS SUJEITOS A MELHORIAS NOS PROCEDIMENTOS FISCAIS PARA REDUÇÃO DA INSEGURANÇA JURÍDICA	22
2.1 Importação de GN e GNL – Definição do Sujeito Ativo do ICMS e Eficiência Tributária	22
2.2. Operações <i>Back To Back</i>	26
2.3. Preço de Transferência do GNL.....	27
2.4. Terminais de GNL - Questões Regulatórias e Tributos Federais	28
2.5. Estocagem.....	29
2.6. Escoamento.....	30
3. TEMAS NÃO APROFUNDADOS OU QUE DEPEDEM DE SUBSÍDIOS POR PARTE DOS DEMAIS SUBCOMITÊS	32
3.1. <i>Hub Virtual</i>	32
3.2. REIDI e Outros Regimes Especiais de Incentivo Tributário.....	32
4. ANEXOS	34
Anexo A: Proposta de alteração na LC 87/96 para possibilitar a implantação do modelo de entrada e saída no transporte dutoviário de GN	34
Anexo B: Proposta de atualizações da Lei do Gás para ratificar a fungibilidade do gás natural e definir o conceito de “Programação Logística”	37
Anexo C: Proposta de Alteração da Lei Complementar 116/2003 para definir a tributação das atividades de processamento, liquefação de gás natural e de regaseificação de GNL:.....	38
Anexo D: Proposta de Alteração da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.282/2012 para antecipar o momento de disponibilização de uso da carga de forma a possibilitar o compartilhamento dos Terminais de GNL, bem como a Criação de Entrepostos Aduaneiros de Importação de GNL:.....	39
Anexo E: Propostas de alterações legais relacionadas à importação de GN e GNL e ao aprimoramento da eficiência tributária no setor de gás.....	40

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

Anexo F: Detalhamento do Exercício Proposto na Seção 2.1 – Comparação das Cargas Tributárias em Operações de Importação de GN e GNL, por UTE.....	42
Anexo G: Proposta de mudanças legais nas Leis do PIS e da Cofins para alterar a tributação do GNL nas operações <i>Back to Back</i>	46
Anexo H: Proposta de alteração de Instrução Normativa da Receita Federal 1.312/2012 para permitir o uso de diferentes critérios de definição de preços de transferência em operações com GNL.....	47
Anexo I: Proposta de alteração da LC 116/2003 para a definição do sujeito ativo do ISS nas prestações de serviço de armazenagem de gás que envolvam cavernas ou campos depletados em mais de um município.	48

LISTA DE SIGLAS

Sigla	Significado
ABAR	Associação Brasileira de Agências de Regulação
Abegás	Associação Brasileira das Empresas Distribuidoras de Gás Canalizado
Abiquim	Associação Brasileira da Indústria Química
Abrace	Associação Brasileira de Grandes Consumidores Industriais de Energia e de Consumidores Livres
Abraceel	Associação Brasileira dos Comercializadores de Energia
Abraget	Associação Brasileira de Geradoras Termelétricas
Agenera	Agência Reguladora de Energia e Saneamento Básico do Estado do RJ
ANP	Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis
ANTAQ	Agência Nacional de Transportes Aquaviários
Apine	Associação Brasileira dos Produtores Independentes de Energia Elétrica
Arsesp	Agência Reguladora de Saneamento e Energia do Estado de São Paulo
Art.	Artigo
BTU	<i>British Thermal Unit</i>
CNPE	Conselho Nacional de Política Energética
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
Comgás	Companhia de Gás de São Paulo
Confaz	Conselho Nacional de Política Fazendária
Cotepe	Comissão Técnica Permanente do ICMS
Cosit	Coordenação-Geral de Tributação (da Receita Federal do Brasil)
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CSSL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CT-GN	Comitê Técnico para o Desenvolvimento da Indústria do Gás Natural
EPE	Empresa de Pesquisa Energética
FLNG	<i>Floating Liquefied Natural Gas</i>
FNSAE	Fórum Nacional dos Secretários para Assuntos de Energia
FRSU	<i>Floating Storage Regasification Unit</i>
FRU	<i>Floating Regasification Unit</i>
GLP	Gás Liquefeito de Petróleo
GN	Gás Natural
GNL	Gás Natural Liquefeito
IBP	Instituto Brasileiro de Petróleo, Gás e Biocombustíveis
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IN	Instrução Normativa
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LC	Lei Complementar

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

MF	Ministério da Fazenda
MME	Ministério de Minas e Energia
MPDG	Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão
PCI	Preço sob Cotação na Importação
PIS	Programa de Integração Social. A sigla subentende também o PASEP: Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.
Petrobras	Petróleo Brasileiro S/A
Regás	Regaseificação: altera o estado físico do gás, de líquido para gasoso
REIDI	Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura
RFB	Receita Federal do Brasil
SC	Subcomitê (do Programa Gás para Crescer)
SEM-SP	Secretaria de Energia e Mineração do Estado de São Paulo
Sinief	Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais
SRF	Secretaria da Receita Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TBG	Transportadora Brasileira Gasoduto Bolívia-Brasil S/A
UEGA	Usina Elétrica a Gás de Araucária/PR
UTE	Usina Termelétrica
UTG	Unidade de Tratamento de Gás

NOTA INTRODUTÓRIA

Esta Nota Introdutória reflete as diretrizes estratégicas divulgadas pelo MME, no âmbito do Gás para Crescer, em outubro/2016, e compõe o material disponibilizado nesta etapa da iniciativa.

TRANSPORTE DUTOVIÁRIO DE GÁS NATURAL

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto de competência estadual, não-cumulativo, que incide sobre diversas operações, sendo que, na atividade de transporte de gás natural, incide sobre a operação relativa à circulação de mercadoria e sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal.

Mais especificamente, em uma operação comercial de gás natural com transporte físico, o ICMS incide sobre:

- i) **As operações mercantis resultantes da circulação de gás natural entre produtor, refinador, transportador, carregador, distribuidor, revendedor e consumidores finais, podendo estar, inclusive, sujeito ao regime de substituição tributária; e**
- ii) **O transporte realizado pelo transportador ao carregador.**

A cobrança do ICMS sobre a operação mercantil de comercialização de gás natural fundamenta-se no fato de que o conceito de mercadoria abrange o gás, já que é um bem móvel destinado à mercancia.

Entretanto, vale destacar o que dispõe o art. 44 do Convênio Sinief S/N, de 1970:

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.

Da interpretação desse artigo, pode-se afirmar que, via de regra, toda operação comercial de gás natural deva ser acobertada por documentos fiscais que retratem o verdadeiro fluxo físico do energético, tendo sido reproduzido como dispositivo normativo na legislação tributária de vários Estados.

Entretanto, é necessário salientar que o gás natural é um bem fungível e transportado de forma contínua e permanente em dutos, com possibilidade de mistura do gás injetado por diversos agentes contratantes do serviço de transporte.

Além disso, na legislação da indústria de gás natural, uma das modalidades previstas de acesso aos gasodutos de transporte denomina-se “troca operacional de gás natural”, também conhecida pela expressão em inglês *swap*. Em termos bem sintéticos, a troca operacional ocorre quando, considerando a existência de um contrato de movimentação de gás natural entre dois pontos na malha de transporte dutoviário, há uma nova contratação para movimentação em sentido

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

inverso ao fluxo físico existente, aproveitando, total ou parcialmente, o volume e/ou o percurso.

O *swap* implica, necessariamente, no reconhecimento e na formalização do descasamento entre os fluxos físico e contratual de gás natural. Isso é possível devido à relativa homogeneidade do gás natural² movimentado nos gasodutos, o que permite que o gás de um carregador³ seja entregue a outro, sem prejuízo desse último.

Na realidade, a questão é mais abrangente, pois se houver dois carregadores em um gasoduto de transporte, cada qual injetando o seu próprio gás, ocorrerá uma mistura com difícil identificação do fluxo físico correspondente. Assim, à parte de casos específicos (nos quais há apenas uma injeção de gás no gasoduto e várias entregas), em grande parte do sistema de transporte não é possível garantir que os fluxos físico e contratual coincidam.

Atualmente, existe apenas um único carregador na maior parte da malha, de modo que contratos de suprimento bastante flexíveis em termos de origem do gás natural permitem atender aos fluxos físicos apurados por meio de simulações termo-hidráulicas baseadas em modelos computacionais.

Não obstante, faz parte da visão da iniciativa Gás para Crescer a diversidade de agentes, com acesso ao sistema de transporte para promover maior competitividade no suprimento de gás natural. Isso exige uma reavaliação da legislação tributária aplicável ao gás natural em relação ao fluxo físico.

Compartilhamento de Infraestrutura de Regaseificação e de cargas de GNL

O tema ainda não foi devidamente aprofundado, haja vista que os esforços estão hoje concentrados no equacionamento das questões que envolvem as obrigações acessórias para as operações de circulação e prestações de serviço de transporte de gás natural por meio do sistema dutoviário.

No entanto, preliminarmente, já é possível identificar que os desafios tributários para o compartilhamento de infraestrutura de regaseificação e de cargas de GNL envolvem obrigações acessórias nos âmbitos federal e estadual, e ainda obrigações principais no que se refere ao ICMS.

No exercício da atividade de importação de gás natural liquefeito - GNL cada agente é responsável pela nacionalização da sua carga. Quaisquer problemas aduaneiros enfrentados na atividade do terminal ocasionarão interrupções com impacto operacional para os demais usuários que compartilhem o terminal.

² A Resolução nº 16, de 17 de junho de 2008, da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustível (ANP), estabeleceu a especificação do gás natural, nacional ou importado, a ser comercializado em todo o território nacional.

³ A Lei do Gás definiu “carregador” como sendo o agente que utilize ou pretenda utilizar o serviço de movimentação de gás natural em gasoduto de transporte. Para fins deste Protocolo, “carregador” corresponde aos remetentes e destinatários de gás natural.

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

Esse cenário torna complexo o compartilhamento de terminais de regaseificação, comprometendo a aplicação da *essential facilities doctrine*. Tratamento para as operações interestaduais e para o gás natural importado.

Está em curso, sob a liderança do FNSAE, com apoio técnico e jurídico da Abegás, uma discussão que busca endereçar os desafios tributários relativos ao ICMS na importação de gás natural, nas operações interestaduais.

ANÁLISE DE ALTERNATIVAS

Transporte Dutoviário de Gás Natural

A legislação tributária do ICMS na cadeia de gás natural exige o casamento entre o fluxo físico e o fluxo fiscal, o que dificulta a escrituração fiscal dos transportadores e a emissão dos documentos fiscais, impede a realização de troca operacional e até mesmo a entrada de novos carregadores, prejudicando o desenvolvimento do mercado.

Uma solução para a situação atual está em discussão no âmbito do Grupo de Trabalho GT – 05, Combustíveis, da Comissão Técnica Permanente do ICMS (Cotepe/ICMS), do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). A proposta em discussão é de um Protocolo ICMS, a ser celebrado pelas Unidades da Federação em que há, atualmente, operações de circulação e prestações de serviço de transporte de gás natural por meio do sistema dutoviário.

Esse Protocolo ICMS permitirá, para fins de cumprimento das obrigações tributárias acessórias, a adoção de critérios contratuais para a definição dos pontos de recebimento e de entrega em substituição ao critério vigente, que observa a movimentação física do gás natural. Ressalte-se que o Protocolo trata somente das obrigações acessórias, não atingindo as obrigações principais.

Ao permitir o descasamento entre o fluxo físico e o contratual, a proposta considera a implementação de um sistema de controle de movimentação que permitirá a auditoria fiscal dos volumes movimentados informados. Vale ressaltar que esses volumes corresponderão àqueles efetivamente medidos nos pontos de recebimento e de entrega.

O conhecimento sobre o tema permitirá ainda a proposição de solução para o caso de eventual implementação do sistema de entrada e saída para o transporte de gás natural, em que uma das características é a independência da contratação da capacidade de entrada e de saída, de modo que o contrato não mais estabelece fluxo (origem e destino simultaneamente) para o gás natural na malha de transporte.

Demais Desafios Tributários

Conforme indicado acima, os desafios tributários para o compartilhamento de infraestrutura de regaseificação e de cargas de GNL não foram ainda devidamente aprofundados, o que somente poderá ocorrer após a conclusão das tratativas para o equacionamento das questões que envolvem as obrigações acessórias para as operações de circulação e prestações de serviço de transporte de gás natural por meio do sistema dutoviário.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma revisão do arcabouço legal e regulatório da indústria do gás natural pode gerar algumas questões relacionadas com tributação. Hoje, já existem alguns desafios tributários a serem considerados.

No transporte de gás natural, existe a necessidade de descasamento entre os fluxos físico e contratual, para fins de tributação do ICMS. Sem esse descasamento, pode inviabilizar a entrada de novos carregadores na malha de transporte dutoviário. Uma solução já está em andamento, com a proposição de uma minuta de Protocolo ICMS.

O conhecimento adquirido durante a discussão dessa minuta será útil para a solução de questões tributárias que emergirão em uma eventual adoção do sistema de entrada e saída para o transporte de gás natural. Nesse sistema, é possível a contratação de capacidade separadamente entre entrada e saída, de modo que o descasamento entre os fluxos físico e contratual ficará mais evidente.

SUMÁRIO EXECUTIVO

O SC05 buscou discutir todos os temas elencados no âmbito do Gás para Crescer ao longo de suas reuniões.

Com vistas a endereçar adequadamente as questões tributárias do setor de gás natural, o subcomitê dividiu o relatório em três seções de forma a refletir a maturidade e relevância do tema para viabilizar a entrada de novos agentes na cadeia do gás natural.

A primeira seção é dedicada às Barreiras Tributárias à Entrada de Novos Agentes, a qual contempla: (i) a viabilização do Modelo de Entrada e Saída para Transporte; (ii) Solução da controvérsia jurídica relativa a incidência de ISS *versus* ICMS nas atividades de processamento de GN e regaseificação de GNL e o reconhecimento, pelo Fisco Estadual, do compartilhamento das cargas de GN e GNL, bem como as operações simbólicas que ocorrerão nos terminais e unidades de tratamento e; (iii) os aspectos aduaneiros pertinentes a importação de GNL.

Na seção 2 serão abordados os temas que demandam melhorias nos procedimentos fiscais para reduzir a insegurança jurídica que impactam negativamente a atratividade de novos investidores. O primeiro tema diz respeito à definição do Estado competente para figurar como sujeito ativo no recolhimento do ICMS na importação do GN e do GNL, o qual está associado ao pleito de uniformização das alíquotas do ICMS nas operações de importação, internas e interestaduais de gás natural. Alternativamente, foi apresentada a proposta de se pleitear apenas a uniformização das alíquotas do ICMS com uma abrangência maior, contemplando além das operações de importação, internas e interestaduais de gás natural, as atividades de regaseificação de GNL, processamento e o transporte de GN.

A seção 2 ainda trata de questões afeitas à importação de GNL como o método de definição dos Preços de Transferência, as Operações *Back to Back* e o Afretamento das Embarcações de Regaseificação e Liquefação. Para estes temas o SC05 propõe alteração na legislação federal de forma a adequá-la às especificidades do mercado de GNL, assegurando tratamento isonômico a todos os agentes. Na sequência são discutidos os impasses tributários associados às atividades de escoamento e estocagem.

Por fim, a terceira seção traz apontamentos sobre os Regimes Especiais e o mercado de longo prazo de gás natural, comercializado por meio de um *Hub Virtual*. Na visão do SC05, tais temas demandam um maior aprofundamento ou carecem de um detalhamento dos modelos por parte dos demais Subcomitês para subsidiar a definição de soluções tributárias.

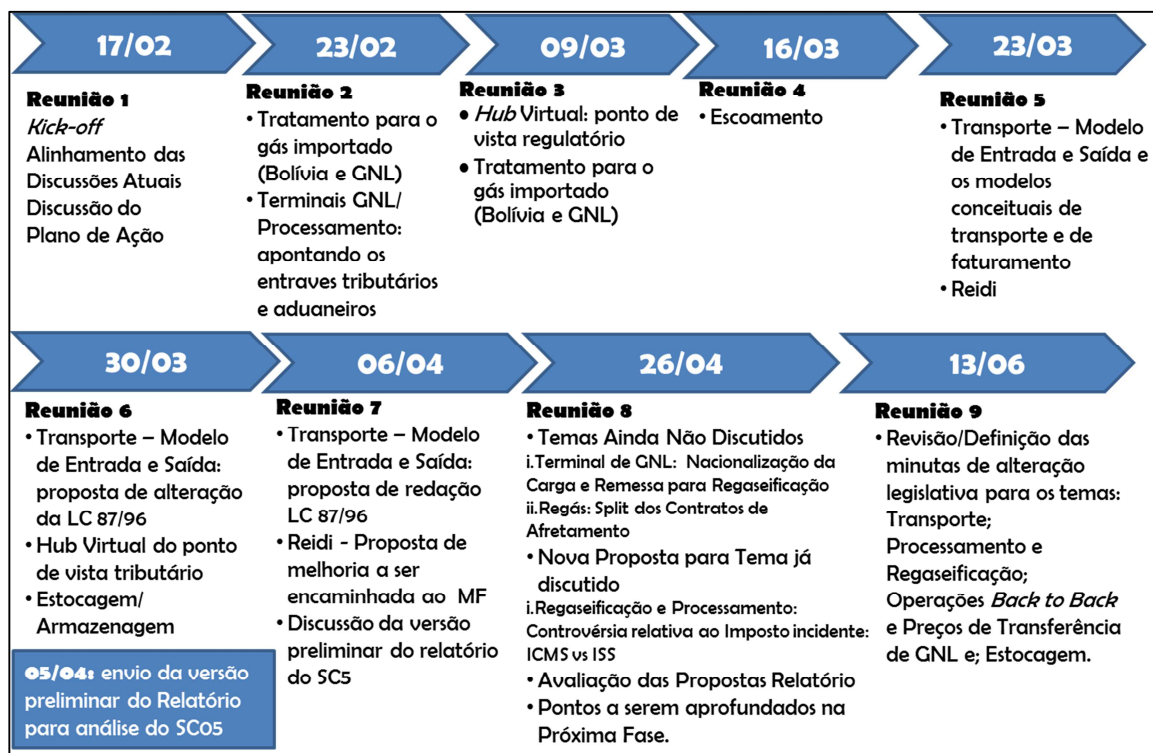
INTRODUÇÃO

Os trabalhos do SC5 tiveram como foco as questões tributárias relacionadas às diversas atividades da cadeia produtiva do gás natural, tendo em vista especialmente o inciso XV das diretrizes estratégicas para o desenho do novo mercado de gás natural no Brasil, estabelecidas no Art. 2º da Resolução CNPE nº 10, de 14 de dezembro de 2016, transcrito a seguir:

“XV: aperfeiçoamento da estrutura tributária do setor de gás natural no Brasil”.

O presente relatório sintetiza as discussões realizadas pelo grupo ao longo de nove reuniões. Para cada um dos temas avaliados, o relatório apresenta uma descrição dos problemas levantados e faz o apontamento das sugestões de medidas para contorná-los.

Cronograma de Reuniões do SC5



Além desta introdução, o presente relatório está subdividido em três seções de acordo com a classificação dos temas, proposta pelos integrantes do Subcomitê. Os temas integrantes de cada Seção são resumidos a seguir:

Seção 1: Barreiras Tributárias à Entrada de Novos Agentes

- Transporte – Modelo de Entrada e Saída;
- Processamento de GN e Terminais de GNL;
- Importação de GNL - Questões Aduaneiras e Tributárias.

Seção 2: Temas Sujeitos a Melhorias nos Procedimentos Fiscais para Redução da Insegurança Jurídica

- Importação de GN e GNL - Definição do Sujeito Ativo do ICMS e Eficiência Tributária;
- Operações *Back to Back*;
- Preço de Transferência;
- Terminais de GNL - Questões Regulatórias e Tributos Federais;
- Estocagem;
- Escoamento

Seção 3: Temas Não Aprofundados ou que Dependem de Subsídios por Parte dos Demais Subcomitês

- *Hub* Virtual;
- REIDI e Outros Regimes Especiais de Incentivo Tributário.

Nota: Em 28/04/2017, os Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão encaminharam comentários ao presente Relatório pontuando que só se posicionarão de forma definitiva em relação aos pleitos referentes aos tributos federais e aduaneiros (itens 1.3; 2.2; 2.3 e 3.2) após avaliação da Secretaria da Receita Federal.

1. BARREIRAS TRIBUTÁRIAS À ENTRADA DE NOVOS AGENTES

1.1. Transporte – Modelo de Entrada e Saída

➤ **Desafio Identificado:**

A legislação atual do ICMS não distingue o gás natural das demais mercadorias. As regras relacionadas à emissão de documentos fiscais, destacadamente o Convênio Sinief S/Nº de 1970 (Art. 44), dispõem que a emissão dos documentos fiscais seja feita de acordo com o fluxo físico efetivamente percorrido pela mercadoria, exigência que não se adequa ao transporte dutoviário praticado por múltiplos agentes⁴. Além disso, vários regulamentos estaduais de ICMS também vedam que, nas operações de transporte, as mercadorias sejam entregues em locais diferentes daqueles descritos nos documentos fiscais⁵.

Atualmente, tais exigências são atendidas pelo fato de a Petrobras ser a única carregadora⁶ na malha de transporte dutoviário. Os fluxos físicos de recebimento e de entrega são estabelecidos por meio de simulações termo-hidráulicas e os resultados são utilizados para a emissão dos documentos fiscais, sob cobertura de contratos de suprimento com flexibilidade na programação quanto aos pontos de injeção e/ou retirada de gás natural.

Com a entrada de um novo carregador na malha de transporte haverá, inevitavelmente, a mistura de gases de proprietários distintos no interior dos gasodutos, tornando inviável a perfeita individualização para entrega aos destinatários de cada um. Considerando a característica de fungibilidade do gás, e lembrando que a especificação do gás natural a ser comercializado em todo o território nacional é regulada pela ANP⁷, não será possível garantir o casamento preciso entre o fluxo físico e o contratual, em atendimento ao Convênio Sinief s/nº de 1970 e demais normas tributárias.

Ressalte-se também que, no modelo de entrada e saída para reserva de capacidade para o sistema de transporte dutoviário proposto pelo SC02 – Transporte e Estocagem –, poderá haver contratações independentes de

⁴ Importante salientar que a redação do Art. 44 do Convênio Sinief S/N de 1970 foi recepcionada nos Regulamentos de ICMS de diversos estados. A título de exemplo: Decreto Estadual do Rio de Janeiro 27.427/2000 (Art. 14); Decreto Estadual da Bahia 13.780/2012 (Art. 33, §2º); Decreto Estadual de São Paulo 45.490/2000 (Art. 204); Decreto Estadual do Espírito Santo 1.090-R/2002 (Art. 644).

⁵ Decreto Estadual do Rio de Janeiro 27.427/2000 (Art. 24, XIII e Art. 81-A); Decreto Estadual do Espírito Santo 1.090-R/2002 (Art. 635, III).

⁶ A Lei 11.909, de 4 de março de 2009, Lei do Gás, definiu “carregador” como sendo o agente que utiliza ou pretenda utilizar o serviço de movimentação de gás natural em gasoduto de transporte. Em outras palavras, “carregador” é o tomador do serviço de transporte e pode ser o remetente ou o destinatário de gás natural, dependendo de quem contratou o serviço.

⁷ Resolução ANP nº 16, de 17/06/2008.

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

capacidade de entrada e de saída, ficando mais evidente a necessidade de desvinculação entre os fluxos físico e contratual.

Nesse sentido, a exigência da legislação tributária de observância do fluxo físico efetivamente percorrido para a emissão dos documentos fiscais configura-se como uma verdadeira barreira à entrada de novos agentes no setor, bem como inviabiliza a adoção do modelo de entrada e saída para a reserva de capacidade no sistema de transporte dutoviário.

➤ Soluções Discutidas:

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

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

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

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

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

1.2. Processamento de GN e Terminais de GNL

➤ Desafios Identificados:

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

Desta forma, é importante que os diversos usuários de uma mesma planta possam intercambiar dotações ao longo dos dias para honrar seus compromissos contratuais assumidos a partir das unidades. Tais intercâmbios, ocorridos no interior das plantas podem ser classificados como operações simbólicas, uma vez que se altera a titularidade do GN sem que haja a circulação física da mercadoria. De acordo com o Código Civil⁸, as trocas são equiparadas a duas operações de compra e venda, portanto, sujeitas à emissão de documentos fiscais⁹. No tocante ao ICMS, estas operações também podem ser consideradas simbólicas, visto que a titularidade do GN é realizada sem a circulação física do energético, que ocorre dentro das UTG.

(b) Problema semelhante é vislumbrado nos Terminais de GNL. O GNL importado por um navio metaneiro pode ser suficiente para o suprimento de GN por longos períodos, a depender da destinação a ser definida pelo importador. Os navios de regaseificação possuem tanques de armazenagem de GNL suficientes apenas para assegurar a operacionalidade do Terminal. Em muitos casos, a capacidade do tanque de armazenagem é inferior à capacidade dos navios supridores. Na ausência de infraestrutura adicional de armazenagem (seja de GN ou GNL), a solução possível para que múltiplos usuários possam acessar os terminais é permitir que os mesmos realizem trocas (permutas) ou empréstimos de GNL ao longo do tempo.

(c) Nas atividades de (i) processamento, de (ii) liquefação de GN e de (iii) regaseificação de GNL há uma controvérsia acerca da classificação do processo, o que pode redundar em conflito de competência em relação ao tributo incidente. O Subcomitê 05 entende que a atividade pode ser interpretada como uma

⁸ Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Art. 533.

⁹ O artigo 47 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, estabelece a obrigatoriedade de emissão de documentos fiscais que importem em saídas de produtos tributados ou isentos. A emissão de notas fiscais de circulação é requisito, também, para eventuais acordos de mútuo a serem firmados nos termos dos artigos 586 a 592 do Código Civil (Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

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

prestação de serviço, sujeita à tributação pelo ISS, ou como uma industrialização por encomenda, tributada pelo ICMS.

➤ Soluções Discutidas:

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

Reconhecer – por meio de Convênio, Protocolo ICMS ou Ajuste Sinief –, as trocas de titularidade de GN ou GNL entre os usuários no interior dos Terminais de GNL ou Unidades de Processamento, efetivadas por meio de operações simbólicas. Para documentar tais transações, seria ainda autorizada a emissão de um único documento fiscal mensal, que congregaria os saldos diários das trocas.

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

(I) o processamento consiste em uma etapa da produção do gás realizada predominantemente pelos próprios produtores. Portanto, para eles, o processamento será sempre uma etapa intermediária na cadeia de produção, fator que tem sido levado em consideração nas jurisprudências do STJ que trataram da controvérsia em casos análogos¹⁰;

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

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

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

Para assegurar a tributação na forma proposta acima, o SC05 sugere uma alteração na LC nº 116, de 31 de julho de 2003, no sentido de excluir o processamento de GN da lista de atividades sujeitas à incidência de ISS, atraindo a tributação pelo ICMS¹¹. A alteração legislativa proposta para o tema está disposta no Anexo C.

¹⁰ A título de exemplo, registre-se o Agravo Regimental no Recurso Especial 1310728/SP, julgado em 02/06/2016, Diário da Justiça Eletrônico de 13/06/2016.

¹¹ A tributação do processamento pelo ICMS deve guardar coerência com a proposta de homogeneização das alíquotas propostas no item 2.1 (Importação de Gás Natural – Bolívia e

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

Ainda no que se refere ao item (c), o Subcomitê entende que há argumentos para se defender a incidência tanto do ISS quanto do ICMS nas operações de regaseificação de GNL e processamento de gás. O grupo considera mais adequado uma alteração na LC nº 116, de 31 de julho de 2003, com inclusão de item que preveja a tributação pelo ISS na atividade de regaseificação quando o produto não estiver inserido na cadeia de produção/comercialização¹². Por outro lado, caso o produto esteja inserido na cadeia produtiva do encomendante, a operação seria tributada pelo ICMS. Tal sugestão vai ao encontro das interpretações recentes exaradas pelo STJ em julgamento de casos análogos.

A proposta leva em consideração a suposição de que, na maior parte dos casos, os encomendantes da regaseificação não estão inseridos na cadeia de produção/comercialização de gás¹³. Ademais, ao contrário do processamento, em que os hidrocarbonetos são desdobrados em diversos produtos, na regaseificação ocorre apenas a mudança do estado físico da mercadoria (de líquido para gasoso). Em caso de encomendantes que importam GNL para posterior comercialização do GN, o grupo sugere a tributação pelo ICMS, em consonância com a proposta sugerida para o processamento e com as decisões recentes do STJ. A alteração legislativa recomendada para a regaseificação/liquefação também está contemplada pela proposta do Anexo C.

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

1.3 Importação de GNL – Questões Aduaneiras

➤ Desafios Identificados:

(a) Atualmente, todo o GNL importado pelo Brasil entra em território nacional tendo a Petrobras como titular da carga. Portanto, a empresa realiza o desembarço de suas próprias cargas em Terminais de Uso Privado Exclusivo, que também são de

GNL), de forma a assegurar a aplicação do princípio de não-cumulatividade e evitar que o não aproveitamento de créditos se converta em custos para a atividade.

¹² A interpretação também se estende à atividade de liquefação de GN. Embora a atividade não tenha sido objeto de análises no âmbito da Iniciativa Gás para Crescer, o SC5 considera adequado incluí-la na alteração legislativa proposta, evitando a necessidade de futuras emendas.

¹³ Este é o caso, por exemplo, das importações de GNL para o suprimento de UTE que comercializará a energia gerada. Nestas situações, a operação se caracteriza como a aquisição de um insumo.

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

sua titularidade¹⁴. Para que outros agentes possam contratar a atividade de regaseificação dos Terminais é preciso criar condições para que eles efetuem a remessa do GNL, o que se dá, exclusivamente, pela emissão de documento fiscal. Tal ação, por seu turno, só é possível depois da formalização da disponibilidade de uso da carga importada.

Ocorre que tal disponibilidade de uso só está assegurada após o término dos trabalhos de apuração das quantidades a bordo, protocolizada pelo técnico perito autorizado pela Receita Federal¹⁵, em visita ao Terminal. Portanto, pode-se afirmar que a norma atual não contempla a importação por agentes que não sejam titulares dos Terminais, uma vez que estes não têm como efetuar a remessa da carga, por ainda não contarem a disponibilidade de uso formal. Os titulares dos Terminais, por sua vez, não podem receber cargas de terceiros sem uma nota de remessa que formalize a transferência da posse da carga para a regaseificação¹⁶.

(b) As inspetorias da RFB de cada Unidade Federativa tratam de formas distintas as diferenças referentes ao *boil off* (evaporação natural típica ocorrida nos tanques de GNL) e ao *heel on board* (parte da carga mantida com a finalidade de manter os tanques de GNL resfriados e garantir a viagem de retorno). Algumas inspetorias consideram a quantidade manifestada no desembarço, enquanto outros seguem a previsão da IN RFB nº 1.282/2012 (Art. 5º, §3º)¹⁷.

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

¹⁴ O agente que vier a realizar a atividade de regaseificação para terceiros deverá obter, junto à ANTAQ, o licenciamento adequado nos termos da Lei 12.815, de 5 de junho de 2013 (Lei dos Portos), e do Decreto 8.033, de 27 de junho de 2013.

¹⁵ IN RFB 1.282, de 16 de julho de 2012, Art. 3º.

¹⁶ Atualmente, a atividade de regaseificação é realizada em estruturas flutuantes que recebem os navios transportadores de GNL. Assim, pode-se afirmar que o despacho aduaneiro e a regaseificação acontecem no mesmo sítio. É preciso levar em consideração, também, o possível surgimento de estruturas de regaseificação apartada dos Terminais, que igualmente demandarão um documento de remessa da carga, que deverá estar disponível sob os aspectos aduaneiros.

¹⁷ Art. 5º- A mensuração da quantidade de mercadoria descarregada será conduzida pela fiscalização, que poderá recorrer aos serviços prestados por peritos ou entidades privadas, especializadas, regularmente credenciadas pelas unidades locais da RFB, observados os critérios estabelecidos na norma específica que dispõe sobre a prestação de serviço de perícia para identificação e quantificação de mercadoria importada ou a exportar.

(...)

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

➤ **Soluções Discutidas:**

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

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

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

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

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

2. TEMAS SUJEITOS A MELHORIAS NOS PROCEDIMENTOS FISCAIS PARA REDUÇÃO DA INSEGURANÇA JURÍDICA

2.1 Importação de GN e GNL – Definição do Sujeito Ativo do ICMS e Eficiência Tributária

➤ Desafios Identificados:

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

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

➤ Soluções Discutidas:

O SC05 aprovou duas propostas de intervenção para endereçar os problemas descritos nos itens (a) e (b). Ambas se encontram assinaladas no Anexo E e no Quadro 1, que indica, também, os prós e contras de cada uma. As propostas se pautam pela neutralidade fiscal quanto ao estado físico do gás importado (se líquido ou gasoso). Saliente-se que eventual proposta de intervenção, por Emenda Constitucional, que estendesse a imunidade tributária do petróleo, combustíveis e energia ao gás natural não foi recomendada pelo SC05 após debate sobre o seu possível teor. Em síntese, o grupo entendeu que tal mudança ocasionaria custos de estorno de crédito de ICMS para os fornecedores de GN que, por sua vez, os repassaria para os clientes, reduzindo a competitividade do energético. Portanto, a medida demandaria um grande esforço (aprovação de Emenda Constitucional) com resultados de eficácia duvidosa para o setor.

Quadro 1: Comparativo das propostas de alteração legislativa relacionada à Importação de GN e GNL e a Comercialização GN

Propostas Aprovadas	Prós	Contras
<p>Proposta I:</p> <p>Edição de LC alterando a atual redação do art. 11 da LC nº 87, de 13.09.1996, para adaptá-la ao entendimento prevalente nos tribunais superiores sobre qual o estabelecimento responsável pelo recolhimento do ICMS na importação, combinada com uma Resolução do Senado Federal uniformizando, em 7%, as alíquotas do ICMS nas operações internas, inclusive de importação, e interestaduais com gás natural (redação completa no Anexo E-I).</p>	<p>(a) Diminuição dos riscos de questionamentos fiscais em virtude da adequação da legislação em vigor à jurisprudência dos tribunais superiores;</p> <p>(b) Solidez na intervenção para solucionar o problema do ICMS incidente na importação, tanto sob a ótica do conflito de competência entre os Estados, quanto sobre o acúmulo de créditos quando a operação subsequente à da importação for interestadual.</p>	<p>(a) Requer aprovação na Câmara e no Senado por maioria absoluta.</p> <p>(b) Caso seja aprovada somente a alteração da LC 87/96, as ineficiências tributárias relativas ao ICMS permaneceriam.</p> <p>(c) Possível repercussão em transações com outras mercadorias, o que pode gerar resistência à alteração da LC.</p>
<p>Proposta II:</p> <p>Aprovação somente de Resolução do Senado Federal uniformizando, em 7%, as alíquotas do ICMS nas operações de importação, internas e interestaduais com GN e GNL, abrangendo também as atividades de regaseificação, processamento e transporte de gás natural (Anexo E-II).</p>	<p>(a) Requer aprovação apenas no Senado com maioria simples;</p> <p>(b) Economicamente apresenta resultados mais vantajosos para os agentes em função da redução do acúmulo de créditos de ICMS na cadeia do gás natural quando a operação subsequente à da importação for interestadual (vide Anexo F).</p>	<p>(a) Permanência do problema do conflito de competência referente ao sujeito ativo na importação de GNL e GN.</p>

Fonte: Elaboração conjunta dos participantes SC05 – Gás para Crescer

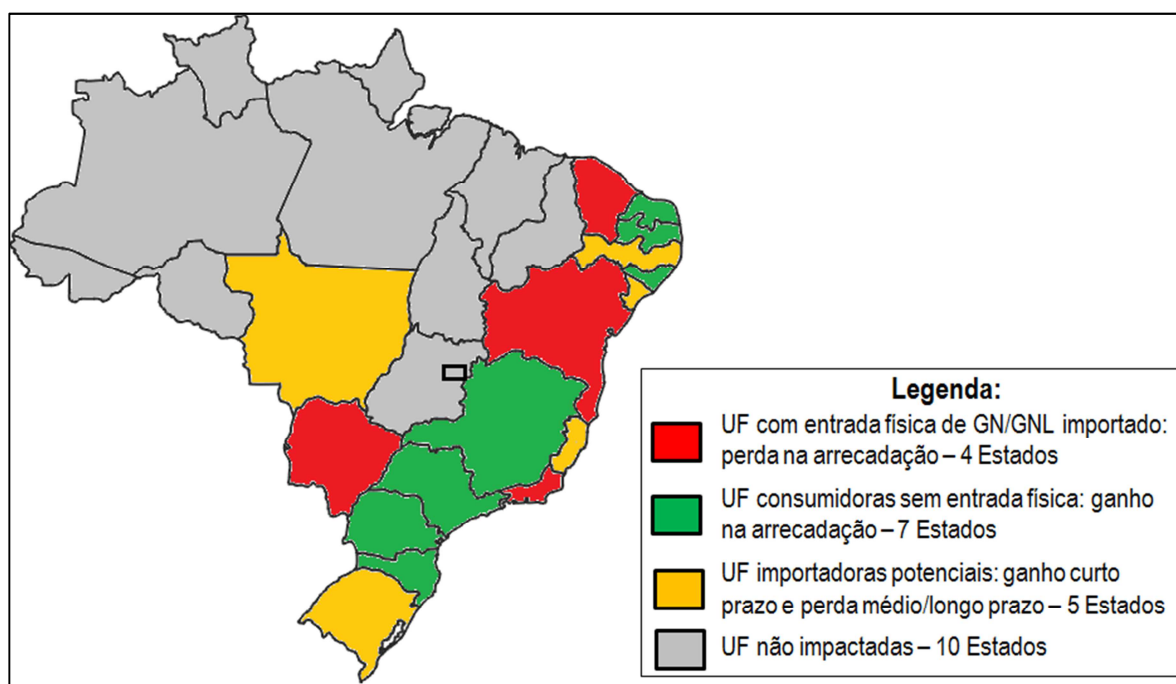
O grupo entende que ambas as propostas colaboram para a redução da ineficiência tributária associada aos estornos de crédito de ICMS ao longo da cadeia do gás natural (item b), sendo que a Proposta I contribui, também, para o esclarecimento de questão judicial controversa associada à importação de GN da Bolívia (item a). Vale lembrar que este tema encontra-se com julgamento pendente

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

pelo STF, que concedeu tutela antecipada em ação cível originária, impetrada pelo Estado do Mato Grosso do Sul, determinando que os Estados que contestam sua posição como sujeito ativo do ICMS na importação do gás abstenham-se de proceder a qualquer tipo de autuação ou lançamento tributário do ICMS sobre a operação até o final do julgamento da ação¹⁸.

No âmbito das discussões do Subcomitê 05, o Ministério da Fazenda solicitou que a Petrobras avaliasse o impacto da Proposta I, especificamente a alteração da LC nº 87/1996, para os Estados da Federação e o resultado encontra-se demonstrado Mapa 1:

Mapa 1: Análise do Impacto da Proposta I (Alteração na LC 87/1996 + Resolução do Senado Federal) sobre a arrecadação de ICMS dos Estados



Fonte: Petrobras (Elaboração Própria)

A análise foi feita considerando que, no contexto da Proposta I, o estabelecimento importador estará localizado no mesmo Estado do consumo¹⁹. A análise se pautou no perfil de oferta e demanda atuais, desconsiderando a possibilidade de que, no

¹⁸ Liminar STF na Ação Civil Ordinária 1.093/2007. Relator Ministro Celso de Mello.

¹⁹ O Subcomitê 05 avaliou que a redação da mudança legislativa proposta admite esta possibilidade, sem torná-la obrigatória. Ou seja, ainda que a Proposta I seja implementada, será possível que os agentes mantenham como estabelecimento importador aquele localizado no Estado onde ocorre a entrada física e o despacho aduaneiro de importação. Neste caso, o impacto da proposta de alteração da LC sobre as variações de arrecadações estaduais seria nulo. A análise proposta também desconsiderou a possibilidade de que o estabelecimento importador esteja em um terceiro Estado, diferente daqueles onde ocorrem a entrada física e o consumo do energético.

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

futuro, a ampliação da produção nacional pode afetar os parâmetros de importação.

Aqueles Estados que hoje registram a entrada física do GN ou GNL (BA, CE, MS e RJ) teriam a arrecadação reduzida em contrapartida ao aumento de arrecadação dos Estados que atualmente ocupam a posição de consumidores de gás importado (AL, MG, PB, PR, RN, SC e SP). Considerou-se, também, o caso de Estados que atualmente consomem gás importado, mas possuem projetos de importação no médio/longo prazos (ES, PE, RS e SE). Para eles, a análise aponta variação positiva de arrecadação no curto prazo, com variação negativa em momento posterior. O Estado do MT também foi classificado em posição intermediária, pois hoje importa gás que é consumido apenas internamente, mas pode vir a registrar variação negativa na arrecadação caso venha a repassar, no futuro, seu gás importado a outros Estados. Em que pese a dificuldade de se desenvolver uma análise mais acurada acerca dos impactos da proposta, o Ministério da Fazenda sugeriu realizar, posteriormente, estudo quantitativo dos impactos sobre cada um dos Estados quando as estimativas da oferta brasileira de gás com múltiplos agentes estiverem mais maduras.

Na terceira reunião do SC05, a Petrobras apresentou comparação quantitativa do impacto das Propostas I e II sobre a carga tributária das atividades de importação de GN e GNL por UTE qualificada como autoimportadora. Os detalhes do estudo estão dispostos no Anexo F. Conforme pode ser vislumbrado na Tabela 1, as Propostas I e II proporcionam uma queda na carga tributária incidente sobre o gás importado. Obviamente, tal queda pode ser associada à redução proposta para as alíquotas de importação e de fornecimento interestadual para 7%. Atualmente, tais alíquotas são iguais ou superiores a 12%.

Contudo, ao se propor apenas a Resolução do Senado, equalizando (em 7%) as alíquotas de importação e de operações interestaduais de gás natural (Proposta II), registra-se uma carga tributária menor que a carga atual e que aquela alcançada com a Proposta I. A explicação para este resultado está associada ao fato de que, ao manter a arrecadação do ICMS-Importação para o Estado por onde acontece a entrada física do gás, a proposta permite que os créditos escriturados nesta etapa sejam compensados no pagamento do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte²⁰. Na medida em que, pela Proposta I, o ICMS-Importação é arrecadado para Estado diferente daquele que recolhe o ICMS-Transporte, não é possível realizar a compensação do crédito da importação em etapas posteriores, gerando uma carga tributária comparativamente maior que a Proposta II.

²⁰ O ICMS sobre a prestação de serviço de transporte é recolhido para o Estado onde se inicia a prestação. Mesmo com a implementação do modelo de entrada e saída proposta pelo SC2, o SC5 entende que o sujeito ativo do ICMS-Transporte permanecerá sendo o Estado onde o gás é injetado.

Tabela 1: Quadro Resumo da Carga Tributária para UTE na Importação de GNL e GN – Comparativo entre o cenário atual e as Propostas I e II*

Proposta 1: transporte 7%	GNL			GN		
	Atual	Proposta 1	Proposta 2	Atual	Proposta 1	Proposta 2
Custo Máximo de ICMS (Acúmulo de Crédito)	2,08	0,93	0,77	1,74	0,83	0,69
Estado Origem (Entrada física da importação)	0,82	0,00	0,08	0,48	0,00	0,00
Estado Destino (Estabelecimento Consumidor)	1,26	0,93	0,69	1,26	0,83	0,69
		Eficiência Proposta 2 / Proposta 1	17%		Eficiência Proposta 2 / Proposta 1	17%

Fonte: Petrobras. Elaboração Própria.

Nota (*): Nas Propostas I e II, o exercício foi elaborado considerando-se que o transporte é tributado pelo ICMS com alíquota de 7%. A descrição dos parâmetros que nortearam o estudo está detalhada no Anexo F.

Mesmo sem se opor à Proposta I, com base na análise apresentada, a Petrobras avaliou que a Proposta II apresenta uma maior eficiência tributária, com a vantagem adicional de não provocar uma discussão em torno do Pacto Federativo. Ao interferir na discussão da repartição de receitas entre os Estados, a Proposta I pode contaminar outros pleitos de âmbito estadual que constituem uma barreira à entrada de novos agentes, tais como: (i) a implementação do modelo de transporte de entrada e saída com base nos fluxos contratuais e de programação de transporte e; (ii) permissão para a realização de operações simbólicas nos Terminais de GNL e UTGs.

Cabe ressaltar que a proposição das duas alternativas associadas à importação de GN e GNL para a avaliação do CT-GN não conta com o consenso entre todos os participantes do SC05. Registre-se o dissenso apresentado pelo representante da Secretaria de Energia e Mineração do Estado de São Paulo²¹, que discorda da Proposta II e recomenda a adoção da Proposta I, sob o argumento de que o SC05 não pode se furtar de sugerir resolução para impasse que se encontra judicializado.

2.2. Operações *Back To Back*

➤ Desafios Identificados:

As operações *Back to Back* se caracterizam como aquelas em que a compra e a venda dos produtos ocorrem sem que estes efetivamente ingressem ou saiam do

²¹ O participante integrou o SC05 como representante do Fórum Nacional de Secretários Estaduais de Mineração e Energia. Contudo, até a data de conclusão do presente relatório, o representante não informou se o posicionamento assumido pela SEM-SP expressava a opinião do Fórum, motivo pelo qual o dissenso ficou registrado em nome da Secretaria.

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

Brasil. O produto é comprado no exterior e vendido a terceiro, também alhures, sem o trânsito da mercadoria ou desembaraço aduaneiro em território brasileiro. Este tipo de operação, que pode se aplicar a todos os produtos, é amplamente comum no mercado de GNL e proporciona uma melhor logística e flexibilidade na compra e venda, aprimorando a economicidade das operações.

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

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

➤ Soluções Discutidas:

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

2.3. Preço de Transferência do GNL

➤ Desafios Identificados:

A legislação atual referente aos preços de transferência determina que as operações com GNL entre partes relacionadas utilizem como parâmetro o único método previsto para as *commodities*, qual seja, o PCI - Preço sob Cotação na Importação²². Em função da ausência de operações que possuam características comerciais comparáveis, bem como pela falta de liquidez do mercado de GNL no país, a adoção deste método importa em diferenças relevantes quando comparados aos preços atualmente praticados, ocasionando assim a necessidade de realização de ajustes (adição às bases de cálculo) para fins de IRPJ e CSLL.

²² Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, Art. 18, §16.

➤ **Soluções Discutidas:**

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

2.4. Terminais de GNL - Questões Regulatórias e Tributos Federais

➤ **Desafios Identificados:**

(a) A legislação brasileira prevê que o IRRF incidirá com alíquota zero no pagamento, na remessa ou no crédito de rendimentos auferidos – por residente domiciliado no exterior –, de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais. Na hipótese de um mesmo fornecedor celebrar simultaneamente contratos de afretamento e prestação de serviços com embarcações destinadas à prospecção e exploração de petróleo ou GN, a lei define o rateio mínimo a ser alocado a cada um dos contratos, de forma a definir parâmetros objetivos aceitos pelas autoridades fiscais²³. Todavia, tal legislação não alcança as embarcações usadas em atividades de regaseificação e liquefação que se encontrem em situação similar.

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

➤ **Soluções Discutidas:**

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

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

²³ Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, Art. 1º, §2º.

2.5. Estocagem

➤ Desafios Identificados:

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

(b) Dada a característica de fungibilidade do gás natural, é necessário definir o tratamento contábil e tributário do *cushion gas* (“colchão de gás”) injetado nos reservatórios ou cavernas para assegurar a pressão mínima essencial à operacionalização da atividade.

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

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

➤ Soluções Discutidas:

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

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

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

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

Para o desafio apontado no item (c), o SC05 entende que não há o que se falar em tributação, pelo ISS, das atividades de filtragem e descontaminação do gás, uma vez que as atividades integram o custo do processo e não são tributadas de forma autônoma, estando inserida na prestação de serviço de armazenagem. Desta forma, não existem alterações legislativas a serem propostas. Importante ressaltar que a estocagem aqui analisada difere da mera disponibilização de espaço por terceiro, sendo um contrato em que há diversas obrigações de fazer, dentre elas a de manter as condições originais do produto (gás natural) entregues pelo contratante.

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

2.6. Escoamento

➤ Desafios Identificados:

(a) De forma similar ao problema descrito no item 2.1 (Transporte), o escoamento de gás natural realizado por meio de gasodutos integrados não permite a segregação das correntes dos diversos agentes que acessam o gasoduto. Todavia, diferentemente dos dutos de transporte, dotados de mecanismos de compressão, os dutos de escoamento dependem da compressão realizada pelas Plataformas para garantir a movimentação do gás natural rico, o que torna os controles dos fluxos de gás no interior destes gasodutos ainda mais complexos. Neste sentido, uma vez que se vislumbra uma integração cada vez maior entre os dutos de escoamento na malha *offshore*, bem como a ampliação no número de escoadores, é importante determinar que o fluxo contratual prevaleça em detrimento do fluxo físico.

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

(c) Consolidação do Modelo Contratual de Cessão de Direito de Uso de Capacidade para a movimentação do gás durante o escoamento: quando os produtores escoam gás natural em dutos de sua propriedade ou copropriedade, não há o que se falar em qualquer tipo de tributação, uma vez que se caracteriza a movimentação de um bem por meio de ativo próprio do produtor. O problema emerge quando, eventualmente, algum produtor escoar um volume de gás superior à sua participação na capacidade do duto. Nestes casos, atualmente, aplica-se o conceito de cessão do direito de uso de capacidade, firmada por meio de contrato entre os coproprietários. Há o entendimento, ainda não consolidado pelo SC05, de

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

que tais cessões não são tributadas pelo ISS por constituírem um gênero da alocação de bens móveis, cuja tributação está afastada pela Súmula Vinculante nº 31, de 17/02/2010, editada pelo STF.

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

➤ Soluções Discutidas:

A questão descrita no item (a) foi contornada ao longo das discussões do SC05, com a edição do Protocolo ICMS 18/2017, convalidado pelos Estados do Rio de Janeiro e de São Paulo. Por meio do instrumento, os fiscos destes Estados produtores reconhecem a preponderância do fluxo contratual em detrimento do fluxo físico percorrido pelo gás. O Protocolo também prevê a conciliação das medições efetuadas na produção, na entrada e na saída do sistema de escoamento, de forma a não se prejudicar a arrecadação de ICMS de nenhum dos Estados produtores e aplicar uma metodologia única para a cadeia do gás natural²⁴.

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

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

²⁴ Atualmente, apenas os Estados de SP e RJ possuem malhas integradas de gasodutos de Escoamento. Protocolos com conteúdo semelhante deverão ser editados por outros Estados que, no futuro, se encontrem na mesma situação.

3. TEMAS NÃO APROFUNDADOS OU QUE DEPEDEM DE SUBSÍDIOS POR PARTE DOS DEMAIS SUBCOMITÊS

3.1. Hub Virtual

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

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

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

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

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

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

3.2. REIDI e Outros Regimes Especiais de Incentivo Tributário

➤ Desafios Identificados:

O REIDI foi criado com o intuito de facilitar o desenvolvimento de projetos de infraestrutura através da suspensão da Contribuição para o PIS/COFINS

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

incidentes na aquisição e aluguel de bens e contratação de serviços destinados ao ativo imobilizado de tais empreendimentos. A fruição do benefício está condicionada à habilitação perante órgãos ministeriais, agências reguladoras e Secretaria da Receita Federal do Brasil. Em se tratando de um processo que compreende diversos órgãos, com múltiplas exigências, a consecução dos passos toma um tempo considerável, o que acaba por trazer impactos financeiros ao projeto. Tendo em vista que sua fruição, prospectiva, só abrange serviços tomados e bens adquiridos após a publicação do Ato Declaratório Executivo expedido pela RFB, temos que parte dos serviços acaba por ser faturada com a incidência destas contribuições, o que torna o incentivo, na prática, ineficaz.

➤ Soluções Discutidas:

Os membros do SC05 discutiram, de forma genérica, algumas propostas para aprimorar o REIDI. Todavia, não foi possível consolidar sugestões até a data de encerramento dessa fase da iniciativa Gás para Crescer.

Preliminarmente foram apresentadas duas propostas, as quais carecem de maior aprofundamento em função da ausência de consenso sobre o assunto e da maturidade da proposta. São elas:

- a) Inclusão de artigos no Decreto nº 6.144/07, de forma a permitir a fruição imediata do REIDI até que a habilitação seja expedida, ficando sujeita à homologação ulterior.
- b) Inclusão, no mesmo diploma legal, de compensação imediata, por meio da sistemática já existente, ao titular da obra de infraestrutura das contribuições de PIS/Cofins pagas até o momento da publicação da respectiva habilitação.

4. ANEXOS

Anexo A: Proposta de alteração na LC 87/96 para possibilitar a implantação do modelo de entrada e saída no transporte dutoviário de GN

Proposta de LC deverá sugerir a inclusão dos §§ 7º e 8º na alínea c do Inciso II do Art. 11 da LC nº 87, de 13.09.1996. Os textos sugeridos encontram-se grifados fora do texto legal assinalado entre aspas.

Após reunião realizada no dia 13/06/2017, houve sugestão de uma segunda proposta para a redação do §8º do Art. 11 da LC 87/1996, com inclusão, também, de um §9º. Embora não se configure um dissenso, a relatoria achou por bem registrar a proposta que, na visão de alguns membros, está mais adequada para o modelo de contratação do transporte dutoviário por capacidades de Entradas e Saídas, proposto pelo SC02. Acredita-se que o registro das propostas alternativas pode ser útil para a análise a ser conduzida pelo CT-GN.

Proposta 1:

“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;

b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

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;

f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

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;

h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;

i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;”

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

a) onde tenha início a prestação;

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

b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do art. 12 e para os efeitos do § 3º do art. 13;”

(...)

§7º Para os efeitos do inciso I do caput, na hipótese de operações com gás natural, será considerado:

I – o do estabelecimento remetente do gás natural, conforme definido em contrato, quando a operação de circulação não estiver vinculada a um contrato de transporte²⁵;

II – o do estabelecimento remetente do gás natural, conforme definido [na lei/norma federal que estabelecer o conceito de “Programação Logística”].

§8º Para os efeitos da alínea a do inciso II do caput, tratando-se de transporte dutoviário de gás natural, será considerado como local de início da prestação aquele definido como tal, em legislação federal aplicável.

Proposta 2

“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:

(...)

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

(...)”

§7º Para os efeitos do inciso I do caput, na hipótese de operações com gás natural, será considerado:

I – o do estabelecimento remetente do gás natural, conforme definido em contrato, quando a operação de circulação não estiver vinculada a um contrato de transporte;

II – o do estabelecimento remetente do gás natural, conforme definido [na lei/norma federal que estabelecer o conceito de “Programação Logística”].

§8º Para efeitos da alínea "a" do inciso II do caput deste artigo, tratando-se de transporte dutoviário de gás natural, será considerado como local de início da prestação o estabelecimento do transportador situado no ponto de recebimento, inclusive quando o serviço for solicitado mediante contratações independentes das capacidades de entrada e de saída.

²⁵ Importante assinalar que o disposto sugerido neste inciso I se aplica a casos excepcionais em que o gás é movimentado por gasoduto dedicado ou de transferência, hipótese na qual não se prevê a contratação de prestador de serviço de transporte. Todavia, pode-se afirmar que a maior parte das operações estará coberta pelo inciso II, onde a programação logística reflete a intenção comercial do agente contratante do serviço de transporte.

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

§9º Na hipótese do §8º deste artigo, havendo transporte contínuo pelo transportador em favor de um mesmo tomador, com base em mais de um contrato, considera-se existente um único serviço de transporte, sendo o local de início da prestação o do estabelecimento situado no primeiro ponto de recebimento.

Anexo B: Proposta de atualizações da Lei do Gás para ratificar a fungibilidade do gás natural e definir o conceito de “Programação Logística”

O SC5 recomenda que as sugestões deste Anexo sejam validadas pelo SC02.

Alteração do inciso XIV e inclusão de novo inciso ('Z') no Art. 2º da Lei 11.909, de 4 de março de 2009. Os textos a serem inseridos encontram-se grifados, fora do texto legal assinalado entre aspas e em itálico:

“Art. 2o Ficam estabelecidas as seguintes definições para os fins desta Lei e de sua regulamentação.”

(...)

“XIV - Gás Natural ou Gás: todo hidrocarboneto que permaneça em estado gasoso nas condições atmosféricas normais, extraído diretamente a partir de reservatórios petrolíferos ou gaseíferos, cuja composição poderá conter gases úmidos, secos e residuais”, considerado para todos os efeitos como bem fungível;

'Z' – Programação Logística: confirmação, efetuada pelo transportador, das solicitações dos carregadores, encaminhadas nos termos dos contratos de serviço de transporte.

Anexo C: Proposta de Alteração da Lei Complementar 116/2003 para definir a tributação das atividades de processamento, liquefação de gás natural e de regaseificação de GNL:

Inclusão de item na Lista de serviços anexa à Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. O SC05 entende que o item poderia ser pareado aos itens 7 ou 14, recebendo os números 7.23 ou 14.15:

7.23/14.15 - Processamento, liquefação e regaseificação de gás natural exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, quando ficarão sujeitos ao ICMS.

Anexo D: Proposta de Alteração da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.282/2012 para antecipar o momento de disponibilização de uso da carga de forma a possibilitar o compartilhamento dos Terminais de GNL, bem como a Criação de Entrepósitos Aduaneiros de Importação de GNL:

O texto a ser inserido na IN encontra-se grifado, fora do texto legal assinalado entre aspas. O SC05 considerou relevante registrar duas propostas para a avaliação das autoridades fiscais.

Proposta 1 (Inclusão de Inciso III no Art. 3º):

“Art. 3º A entrega das mercadorias objeto de descarga direta e seu uso pelo importador, antes do desembarço aduaneiro, estará automaticamente autorizada mediante a protocolização da comunicação emitida pelo técnico responsável, indicando a data e hora:

I - do término dos trabalhos de apuração das quantidades a bordo do veículo transportador ou no local de armazenagem, e

II - da retirada de amostras, quando solicitadas.”

III – do início dos trabalhos de apuração das quantidades a bordo do veículo transportador ou no local de armazenagem, no caso da importação de gás natural liquefeito.

Proposta 2 (Proposição de Art. 3A):

Art. 3-A: Exclusivamente nas operações de importação de gás natural liquefeito, a entrega das mercadorias objeto de descarga direta e seu uso pelo importador, antes do desembarço aduaneiro, estará automaticamente autorizada mediante o registro antecipado da declaração de importação.

Anexo E: Propostas de alterações legais relacionadas à importação de GN e GNL e ao aprimoramento da eficiência tributária no setor de gás

Proposta I: Alteração da Lei Complementar nº 87, de 13.09.1996, associada à edição de Resolução do Senado Federal

Texto proposto para o Projeto de LC:

Proposta Abegás:

Art. 1º - A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 11º (...)

I – (...)

d) importado do exterior, o do estabelecimento importador, assim considerado o destinatário jurídico da mercadoria ou bem importado, mesmo que diversa a unidade da federação em cujo território ocorra o desembaraço aduaneiro;

(...)

§7º - A aplicação do disposto na alínea ‘d’, do inciso I, nas operações com gás natural, determina ser o local da operação o do estabelecimento importador, ainda que em outra unidade federada ocorra processo de modificação do estado físico do gás importado.

Art. 2º - Esta Lei Complementar entra em vigor na data da sua publicação”.

Proposta Final:²⁶

Art. 1º - A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 11º (...)

I – (...)

d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;

(...)

§7º - Nas operações de importação de gás natural, considerar-se-á como local da operação o do estabelecimento importador, assim considerado o seu destinatário jurídico, ainda que em outra unidade federada ocorra o desembaraço aduaneiro ou processo de modificação do estado físico do gás importado.

Art. 2º - Esta Lei Complementar entra em vigor na data da sua publicação”.

Texto Proposto para a Resolução do Senado Federal:

Art. 1º: Fica estabelecida, em todos os Estados da Federação, a alíquota de 7% ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e de Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”) nas operações internas, interestaduais e de importação com gás natural.

Art. 2º: Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

²⁶ A Proposta I foi apresentada originalmente pela Abegás, mas ao longo das discussões do SC05, foi acordado fazer alteração na redação de forma a restringir a abrangência somente para o gás natural. Dessa forma, está apresentada a seguir a proposta de nova redação, com a ressalva de que está ainda pendente revisão pelo SC05.

Proposta II: (Somente) Resolução do Senado Federal:

Texto Proposto:

Art. 1º: Fica estabelecida, em todos os Estados da Federação, a alíquota de 7% ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e de Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”) nas operações internas, interestaduais e de importação de gás natural e gás natural liquefeito; regaseificação de gás natural liquefeito; processamento e transporte de gás natural.

Art. 2º: Esta Resolução entre em vigor na data de sua publicação.

Anexo F: Detalhamento do Exercício Proposto na Seção 2.1 – Comparação das Cargas Tributárias em Operações de Importação de GN e GNL, por UTE

O presente estudo estima a carga tributária incidente sobre a importação de GNL e GN por uma UTE classificada como Autoimportadora, localizada no Estado de São Paulo.

A análise se fundamenta nas seguintes premissas:

- A importação de GNL ocorre pelo Estado do Rio de Janeiro, com alíquota atual de ICMS de 18%;
- A importação de GN ocorre pelo Estado do Mato Grosso do Sul, com alíquota atual de ICMS de 17%;
- Cada unidade de GN ou GNL importada possui preço de \$7;
- O transporte de cada unidade de GN possui tarifa de \$2;
- A tarifa de regaseificação de GNL é de \$1 por unidade²⁷;
- Na importação de GN da Bolívia é isenta de PIS/Cofins²⁸;
- Na importação de GNL, a alíquota de PIS/Cofins é zero²⁹;
- Nas Propostas I e II, a alíquota de ICMS de 7% é aplicada em todas as etapas da cadeia, a saber: importação, transporte e circulação interestadual da mercadoria. Tal premissa supõe a aprovação de Resolução do Senado Federal fixando a alíquota neste patamar;
- A simulação desconsidera a controvérsia acerca da incidência de ISS ou ICMS na atividade de regaseificação descrita na Seção 1.2, item (c). Em consonância com a solução proposta mesma seção, a UTE importadora estaria sujeita à tributação da regaseificação pelo ISS, um vez que não comercializará o GNL regaseificado na etapa seguinte, e o utilizará como insumo na geração de energia elétrica;
- No caso da Proposta I, o ICMS-Importação é recolhido para o Estado onde está localizada a UTE Autoimportadora, no caso, São Paulo, por força da alteração proposta para a Lei Complementar nº 87/1996.
- No caso da Proposta II, que desconsidera a alteração na LC nº 87/1996, o ICMS-Importação permanece recolhido para o Estado onde ocorre a entrada física da mercadoria importada;
- Conforme regramento em vigor, o PIS/Cofins integra a base de cálculo do ICMS.

Aplicando-se as premissas definidas, a Figura 1 exibe a carga tributária verificada pela UTE importadora no cenário atual. Considera-se que os créditos de ICMS reconhecidos na importação podem ser compensados na etapa de transporte subsequente.

²⁷ Todas os preços e tarifas sugeridos no exercício são fictícios.

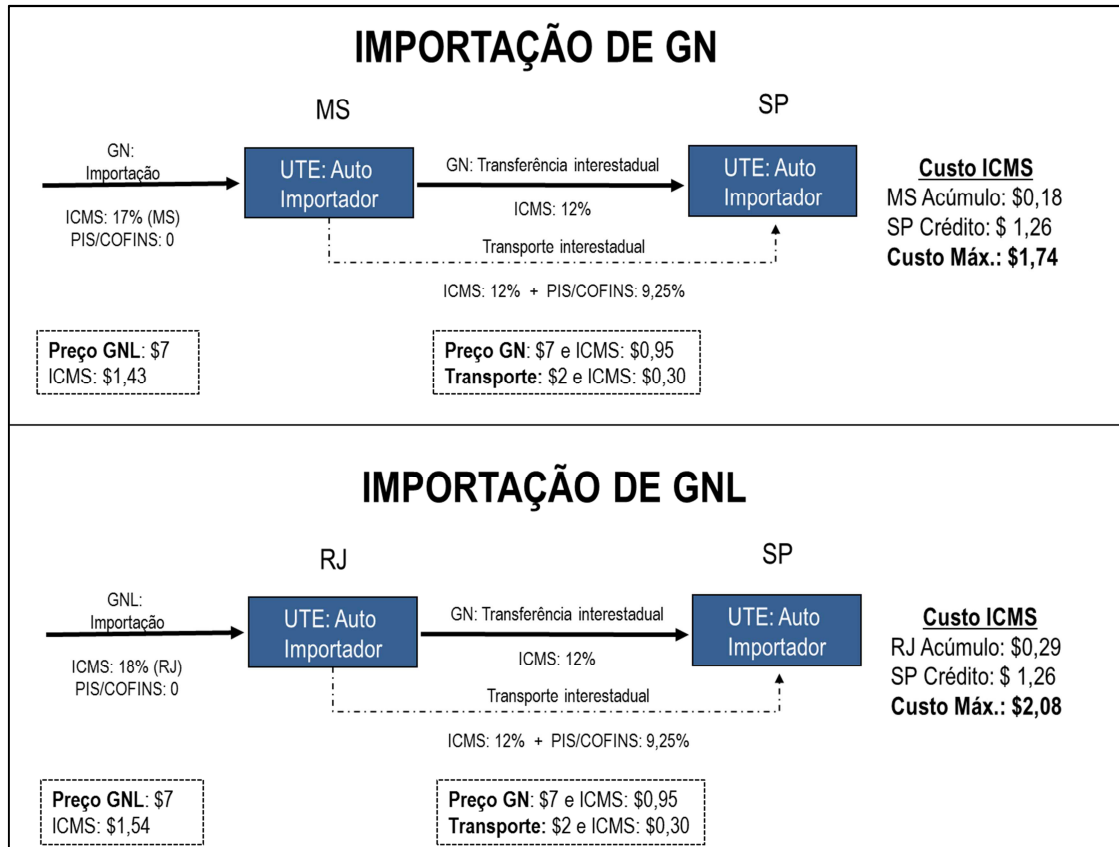
²⁸ Decreto nº 681, de 11 de novembro de 1992, Art. 3º, combinado com Ato Declaratório Interpretativo SRF 21, de 28 de julho de 2004, Art. 2º.

²⁹ Lei 10.865, de 30 de abril de 2004, Art. 8º, §12, XVI.

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

O custo tributário máximo por unidade assumido pela UTE autoimportadora totaliza \$1,74 na importação de GN e \$2,08 na importação de GNL.

Figura 1: Simulação da Carga Tributária na Importação de GN e GNL – Cenário Atual*

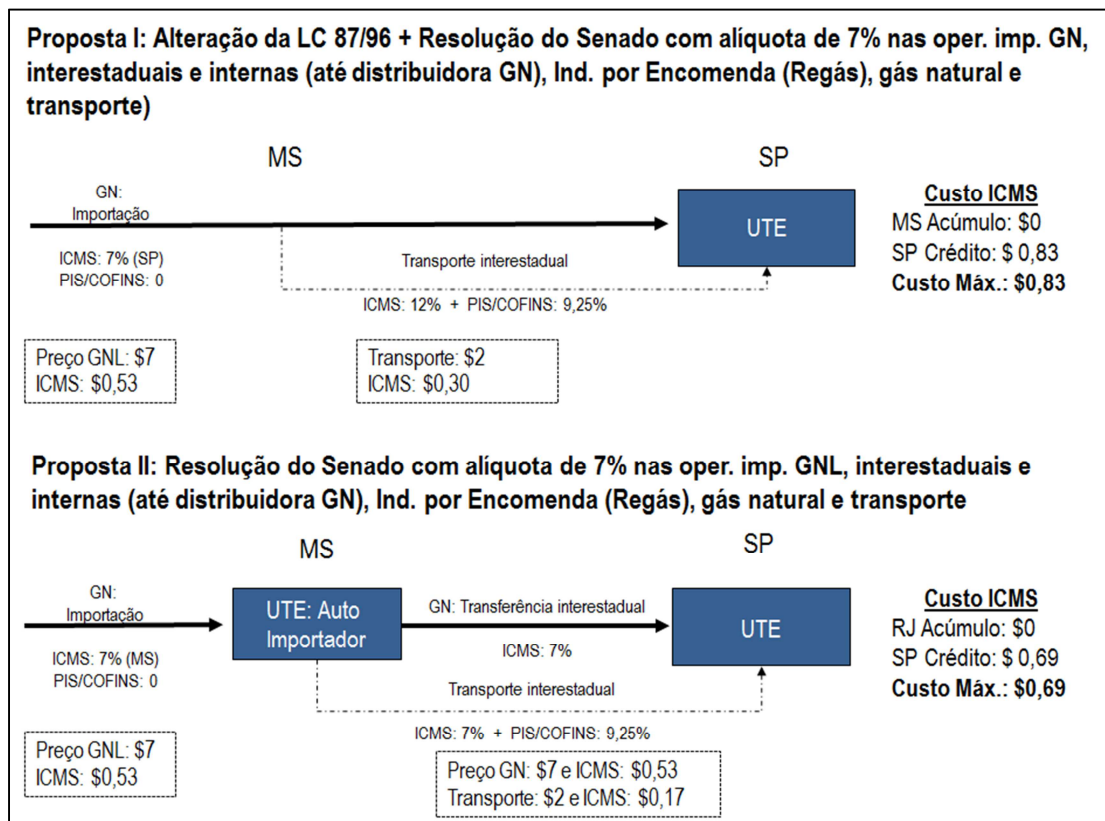


Fonte: Petrobras (Elaboração Própria)

Nota: (*) Preços de GN e GNL e Tarifas de Transporte e Regás meramente ilustrativas

A Figura 2 sintetiza os resultados da simulação das Propostas I e II para o GN importado por dutos. Nota-se uma redução dos custos tributários totais que podem ser explicados, em grande medida, pela redução da magnitude das alíquotas relacionadas à edição da Resolução do Senado Federal. Contudo, a despeito dessa peculiaridade, a Proposta II resulta em uma carga tributária menor em decorrência do aproveitamento dos créditos escriturados na importação na operação de transporte. Como na Proposta I o ICMS é recolhido para o Estado de São Paulo, não há créditos a compensar no Estado do Mato Grosso do Sul, o que explica o custo tributário maior. Assim, a Proposta I redundava em uma carga tributária de \$0,83 por unidade ao passo que, na Proposta II, a carga tributária é de \$0,69 por unidade.

Figura 2: Simulação da Carga Tributária na Importação de GN – Propostas I e II*



Fonte: Petrobras (Elaboração Própria)

Nota: (*) Preços de GN e GNL e Tarifas de Transporte e Regás meramente ilustrativas

Por fim, a Figura 3 ilustra as simulações das cargas tributárias de ambas as Propostas para a importação de GNL. A exemplo do caso anterior, há uma redução da carga tributária associada à redução das alíquotas proporcionada pela hipotética Resolução do Senado Federal. Novamente, a Proposta II propicia uma carga tributária menor decorrente da compensação dos créditos da importação nas etapas subsequentes, fato que não acontece na Proposta I, onde o ICMS-Importação é recolhido para Estado diferente daquele onde ocorre o fato gerador do transporte. O custo tributário máximo por unidade é de \$1,07 para a Proposta I e de \$0,93 para a Proposta II.

Anexo G: Proposta de mudanças legais nas Leis do PIS e da Cofins para alterar a tributação do GNL nas operações *Back to Back*

➤ **Inclusão do Artigo 2-A e do Inciso VII no Artigo 15 da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003:**

Art. 2-A A base de cálculo da COFINS nas operações “back to back” será a margem bruta da operação, assim considerada o preço de venda e o custo de aquisição nas modalidades FOB.

§1º Para fins do disposto no caput, as operações “back to back” são aquelas em que a compra e a venda dos produtos ocorrem sem que esses produtos efetivamente ingressem ou saiam do Brasil. O produto é comprado de um país no exterior e vendido a terceiro país, sem o trânsito da mercadoria em território brasileiro.

“Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:”

(...)

VII – No art. 2-A desta Lei.

➤ **Inclusão do Artigo 3-A na Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998:**

Art. 3-A A base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS nas operações “back to back” será a margem bruta da operação, assim considerada o preço de venda e o custo de aquisição nas modalidades FOB.

§1º Para fins do disposto no caput, as operações back to back são aquelas em que a compra e a venda dos produtos ocorrem sem que esses produtos efetivamente ingressem ou saiam do Brasil. O produto é comprado de um país no exterior e vendido a terceiro país, sem o trânsito da mercadoria em território brasileiro.

Anexo H: Proposta de alteração de Instrução Normativa da Receita Federal 1.312/2012 para permitir o uso de diferentes critérios de definição de preços de transferência em operações com GNL

Alteração do item XIII no Anexo I da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012, que passaria a figurar com a seguinte redação:

XIII. Gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos (NCM 27.11), exceto o gás natural liquefeito (NCM 2711.11.00);

Anexo I: Proposta de alteração da LC 116/2003 para a definição do sujeito ativo do ISS nas prestações de serviço de armazenagem de gás que envolvam cavernas ou campos depletados em mais de um município.

Inclusão do §5º no Artigo 3º da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. O texto a ser inserido na IN encontra-se grifado, fora do texto legal assinalado entre aspas:

“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.”

(...)

§ 5º Exclusivamente nas operações com gás natural, no caso dos serviços a que se refere o subitem 11.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto no estabelecimento do prestador de serviço, o qual será considerado de recepção da armazenagem.