



Combustíveis no Brasil: Políticas de Preço e Estrutura Tributária

Superintendência de Estudos Estratégicos

Março de 2001

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO

Autarquia sob regime especial, com personalidade jurídica de direito público e autonomia patrimonial, administrativa e financeira, vinculada ao Ministério de Minas e Energia, com prazo de duração indeterminado, como órgão regulador da indústria do petróleo, nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997.

Diretor-Geral: David Zylbersztajn

Diretores: Eloi Fernández y Fernández
Júlio Colombi Netto
Giovanni Toniatti
Luiz Augusto Horta Nogueira

As **NOTAS TÉCNICAS** têm por objetivo divulgar resultados de estudos desenvolvidos pela Agência, visando dar suporte à constituição de uma base de conhecimento interna sobre a indústria do petróleo e gás. Objetiva-se também prover um amplo acesso externo aos conhecimentos gerados internamente, procurando assegurar transparência e credibilidade às decisões e regulamentações promovidas pela Agência.

Escritório Central

Rua Senador Dantas, 105 - 13º andar
Centro - Rio de Janeiro - RJ - 20031-201
Tel.: (21) 3804-0000
Fax: (21) 3804-0102 / 03 / 04
<http://www.anp.gov.br>
e-mail: webmaster@anp.gov.br

SEDE

SGAN, Quadra 603, Módulo I, sala 304
Brasília - DF - 70830-902
Tel.: (61) 312-5440 / 5315
Fax: (61) 226-0699

Unidades Administrativas Regionais

São Paulo

Av. Paulista, 1804 - 20º andar
São Paulo - SP - 01310-200
Tel.: (11) 253-5090
252-1592
Fax: (11) 289-4517

Salvador

Av. Tancredo Neves, 776
Edifício Anexo do Desembanco
Salvador - BA - 41823-900
Tel.: (71) 340-5861
Fax: (71) 341-1550

EQUIPE TÉCNICA

Rafael Schechtman
Ney Maurício Cunha
Joyce Perin Silveira
Daniele Lomba do Nascimento

SUMÁRIO

PÁGINA

1. INTRODUÇÃO.....	1
2. POLÍTICAS DE PREÇO DOS DERIVADOS DE PETRÓLEO NO BRASIL.....	3
2.1. PRIMEIRA FASE: 1938 - 1990.....	3
2.2. SEGUNDA FASE: INÍCIO DA DÉCADA DE 1990 ATÉ OS DIAS ATUAIS.....	21
3. ESTRUTURA TRIBUTÁRIA ATUAL DOS COMBUSTÍVEIS NO BRASIL.....	30
3.1. IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÕES (II).....	31
3.2. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS).....	32
3.2.1. INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE O PETRÓLEO E COMBUSTÍVEIS.....	34
3.2.1.1. Incidência do ICMS sobre Petróleo.....	36
3.2.1.2. Incidência do ICMS sobre Combustíveis.....	37
Gasolina, Diesel e GLP.....	38
Outros Derivados de Petróleo.....	41
Álcool anidro e hidratado.....	42
Gás Natural.....	43
3.3. PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL E DE FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SERVIDOR PÚBLICO (PIS/PASEP) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS).....	45
3.3.1. PIS/PASEP E COFINS SOBRE OPERAÇÕES COM PETRÓLEO.....	46
3.3.2. PIS/PASEP E COFINS SOBRE OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS.....	46
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	50
5. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....	51
ANEXO.....	52

ÍNDICE REMISSIVO

Página

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1937.....	6
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1967.....	20
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	20, 21, 22, 33, 35, 36, 45, 46
DECISÃO CNP N.º 17/78.....	15
DECRETO N.º 4.071/39.....	4
DECRETO N.º 1/91.....	20
DECRETO N.º 59/00.....	3
DECRETO-LEI N.º 395/38.....	4
DECRETO-LEI N.º 538/38.....	4
DECRETO-LEI N.º 2.615/40.....	6
DECRETO-LEI N.º 61/66.....	11
DECRETO-LEI N.º 1.091/70.....	13
DECRETO-LEI N.º 1.297/73.....	13
DECRETO-LEI N.º 1.420/75.....	13
DECRETO-LEI N.º 1.490/76.....	13
DECRETO-LEI N.º 1.599/77.....	14
DECRETO-LEI N.º 1.691/79.....	15
DECRETO-LEI N.º 1.785/80.....	16, 17
DECRETO-LEI N.º 1.912/81.....	17
DECRETO-LEI N.º 99.180/90.....	22
DECRETO-LEI N.º 99.244/90.....	22
EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 23/83.....	18
EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 3/93.....	21
EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 9/95.....	24
EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 21/99.....	31
EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS MF/MME N.º 44/93.....	23
LEI COMPLEMENTAR N.º 70/91.....	21

LEI COMPLEMENTAR N.º 77/93	21
LEI COMPLEMENTAR N.º 87/96	34
LEI COMPLEMENTAR N.º 87/97	38
LEI CONSTITUCIONAL N.º 4/40	6
LEI N.º 2004/53	6, 20
LEI N.º 2.975/56	6, 7
LEI N.º 3.782/60	4
LEI N.º 4.452/64	8, 9, 21
LEI N.º 7.453/85	20
LEI N.º 6.374/89	20
LEI N.º 7990/89	20
LEI N.º 9.311/96	31
LEI N.º 9.478/97	2, 20, 24, 27
LEI N.º 9.539/97	31
LEI N.º 9.718/98	46, 47
LEI N.º 9.990/00	24, 46, 47
MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1.682-7/98.....	27
PORTARIA ANP N.º 179/98	39
PORTARIA DNC N.º 13/97.....	24
PORTARIA MF N.º 292/96	28
PORTARIA MF N.º 294/96	23
PORTARIA MF N.º 59/96.....	23, 28
PORTARIA MF/MME N.º 51/93	23
PORTARIA MF/MME N.º 195/96	23
PORTARIA MF/MME N.º 292/96	23
PORTARIA MF/MME N.º 295/96	23
PORTARIA MF/MME N.º 28/97	23
PORTARIA MF/MME N.º 3/98	19, 24, 26, 27
PORTARIA MF/MME N.º 54/98	28

PORTARIA MF/MME N.º 322/98	28
PORTARIA MF/MME N.º 8/99	28
PORTARIA MF/MME N.º 25/99	28
PORTARIA MF/MME N.º 90/99	28
PORTARIA MF/MME 91/99.....	28
PORTARIA MF/MME N.º 405/99	28
PORTARIA MF/MME N.º 1/01	29
PORTARIA MF/MME N.º 2/01	29
PORTARIA MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO N.º 1082/91	22
PORTARIA MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO N.º 152/91	22
PORTARIA MME N.º 114/96	19
RESOLUÇÃO CNP N.º 16/84	19
RESOLUÇÃO CNP N.º 18/84	19

1. INTRODUÇÃO

Desde 1991, o Brasil participa como membro do grupo de tarefa C: Preços, Tarifas e Tratamento Tributário do Setor Energético – Combustíveis, do Subgrupo de Trabalho 9 – SGT-9: Energia e Mineração¹, no âmbito do Grupo Mercado Comum - GMC, órgão executivo do Mercado Comum do Sul – MERCOSUL. Entre as funções do GMC destacam-se: i) velar pelo cumprimento do Tratado de Assunção², de seus Protocolos³ e dos acordos assinados no seu âmbito; ii) fixar programas de trabalho que assegurem avanço para o estabelecimento do mercado comum e, iii) negociar, com participação de representantes de todos os Estados Partes, por delegação expressa do Conselho do Mercado Comum, acordos em nome do Mercosul com terceiros países, grupos de países e organismos internacionais. O objetivo do grupo tarefa C é o intercâmbio de dados e informações e o desenvolvimento de estudos com o propósito de promover a integração energética entre os países do bloco.

Até meados de 1997, o país foi representado no grupo tarefa pelo Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, na discussão de assuntos relacionados ao petróleo e combustíveis. Entretanto, as mudanças do marco legal no setor petrolífero, incluindo a promulgação da Lei n.º 9.478/97, em 06 de agosto de 1997, com a implantação da Agência Nacional do Petróleo – ANP e a extinção do DNC, acarretaram uma interrupção no fluxo de dados e informações brasileiros. Isso ocorreu devido à impossibilidade da ANP absorver de imediato todas as atribuições desempenhadas pelo DNC. Em meados do ano 2000, a ANP, por intermédio da Superintendência de Estudos Estratégicos, passou a integrar o grupo e deu início à recuperação da série histórica dos preços dos combustíveis e à reconstituição da evolução da estrutura tributária ocorrida no período dos três anos em que houve a descontinuidade.

¹ O Decreto n.º 59/00, de 14 de dezembro de 2000, determinou a fusão do SGT-2 (Mineração) e do SGT-9 (Energia) em um único Subgrupo, responsável pela temática Energia.

² Tratado, assinado em 26 de março de 1991, no qual foi criado o MERCOSUL. O objetivo principal desse Tratado centrava-se na integração dos quatro Estados-Partes – Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai – por meio da livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos, do estabelecimento de uma tarifa externa comum e da adoção de uma política comercial comum, da coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais e da harmonização de legislações nas áreas pertinentes, para alcançar o fortalecimento do processo de integração.

³ Em dezembro de 1994, aprovou-se um Protocolo Adicional ao Tratado de Assunção – Protocolo de Ouro Preto, pelo qual se estabeleceu a estrutura institucional do MERCOSUL, dotando-o de personalidade jurídica internacional.

A princípio, o presente trabalho nasceu da demanda colocada pelos demais países participantes do grupo que buscavam compreender a estrutura dos preços dos combustíveis no Brasil, incluindo os subsídios existentes, a legislação tributária correlata e os procedimentos de cálculo dos tributos. Todavia, o escopo do trabalho foi ampliado com a constatação pela SEE de que não havia bibliografia que abordasse, de forma cronológica e detalhada, a evolução das políticas de preço dos combustíveis, bem como as inúmeras alterações na legislação tributária, inclusive questões relacionadas à Conta Petróleo e à Parcela de Preço Específica – PPE. Para tanto, realizou-se um extenso levantamento sobre a matéria, desde 1938 até o presente, com base na legislação pertinente.

Assim, esta nota técnica reúne os resultados do levantamento efetuado, com uma descrição das diversas estruturas de formação de preço dos combustíveis no Brasil, com ênfase na tributação incidente. Ela está estruturada em três capítulos, além deste introdutório. O seu segundo capítulo apresenta o histórico das políticas de preço dos combustíveis no país, desde 1938 até os dias atuais. Cabe ressaltar que, por se tratar de memória técnica, este documento não visa discutir os motivos norteadores dessas políticas, nem analisar os seus resultados.

No terceiro capítulo, descrevem-se os tributos atualmente vigentes que incidem sobre as operações de comercialização de combustíveis, enfocando-se as suas alíquotas, os seus procedimentos de cálculo e as mais recentes mudanças na legislação tributária. Para facilitar a compreensão desse material, apresentam-se vários exemplos, tendo como base o estado de São Paulo. Por fim, algumas considerações finais extraídas do trabalho.

A SEE reconhece que o tema abordado não se esgota neste documento e pretende dar continuidade ao seu tratamento em futuros trabalhos, onde, entre outros pontos, analisar-se-á a carga tributária incidente sobre os combustíveis no Brasil, *vis-à-vis* a de outros países, e discutir-se-ão as propostas correntes direcionadas à nova estrutura tributária para o setor de combustíveis.

2. POLÍTICAS DE PREÇO DOS DERIVADOS DE PETRÓLEO NO BRASIL

Esse capítulo descreve as diversas políticas, passadas e recentes, adotadas para a determinação da composição de preço dos derivados de petróleo. Para uma melhor compreensão dividiram-se tais políticas em duas fases. A primeira fase abrange o período compreendido de 1938, quando o abastecimento nacional⁴ de petróleo e seus derivados passou a ser considerado de utilidade pública, até o princípio da década de 90, quando se iniciou o processo de desregulamentação do setor. A segunda fase, contemplando o período seguinte, até os dias atuais, compreende o processo de liberalização de preços e de abertura do mercado de combustíveis⁵.

2.1. Primeira fase: 1938 - 1990

O Decreto-lei n.º 395/38, de 29 de abril de 1938, estabeleceu como de utilidade pública as atividades relacionadas ao abastecimento nacional de petróleo e seus derivados, e nacionalizou a indústria de refino de petróleo, importado ou de produção interna, tornando essa atividade restrita ao capital nacional constituído exclusivamente por brasileiros natos. Às empresas já instaladas no país, foi dado o prazo de seis meses para se adaptarem à nova legislação.

O mesmo decreto definiu, ainda, que caberia à União autorizar, regular e controlar todas as etapas da cadeia produtiva do setor, bem como toda infraestrutura de movimentação e armazenamento de petróleo e seus derivados, e instituiu o Conselho Nacional do Petróleo – CNP⁶ para exercer essas funções.

Dentre as atribuições do Conselho, definidas no Decreto-lei n.º 538/38, de 7 de julho de 1938⁷, estava o estabelecimento dos limites máximo e mínimo dos preços de venda dos produtos refinados – importados ou elaborados no país – tendo

⁴ Entende-se por abastecimento nacional de petróleo a produção, importação, transporte, distribuição e comércio de petróleo bruto e seus derivados, bem como o refino do petróleo nacional ou importado.

⁵ Neste trabalho, consideram-se como combustíveis os derivados de petróleo, os álcoois etílico hidratado e anidro e o gás natural.

⁶ Inicialmente subordinado à Presidência da República, depois incorporado ao Ministério de Minas e Energia (Lei n.º 3.782/60, de 22 de julho de 1960).

⁷ Regulamentado pelo Decreto n.º 4.071/39, de 12 de maio de 1939.

em vista, tanto quanto possível, a sua uniformidade em todo o território nacional⁸. Adicionalmente, o CNP podia propor a criação e alteração dos tributos de qualquer natureza, incidentes sobre a indústria e o comércio do petróleo e de seus derivados.

Os preços dos derivados no país refletiam os preços CIF - *cost, insurance and freight* - do similar importado, sobre os quais o CNP estava impossibilitado de exercer controle, pelo menos enquanto o país não possuísse refinarias com capacidade suficiente para suprir parte significativa do consumo interno. A margem de manobra para o estabelecimento dos limites dos preços estava centrada, então, nos tributos.

Ao dar início à formulação de uma política de preços, o Conselho deparou-se com problemas que dificultavam o cumprimento das funções que lhe foram atribuídas. Alguns estados e municípios, em face da legislação vigente, criavam e alteravam os impostos e taxas – entre eles a taxa rodoviária – sem a prévia comunicação ao CNP. Dessa forma, enquanto fosse facultado pela Constituição Federal aos Estados e Municípios majorar ou criar tributos que incidissem sobre o petróleo e seus subprodutos, a definição de uma política de preços por parte do CNP estava comprometida, uma vez que os tributos eram o fator que mais avultava a composição dos preços dos combustíveis.

Os preços dos derivados ao consumidor não obedeciam a critério legal pré-estabelecido pelo governo. Eram formados pelas seguintes parcelas:

custo CIF do derivado importado nos portos de entrada
+ taxas e despesas portuárias
+ impostos e taxas federais
+ impostos e taxas estaduais
+ impostos e taxas municipais
+ despesas de distribuição
+ despesas gerais, comissões e bonificações aos revendedores

= preço do derivado ao consumidor

⁸ A uniformização dos preços tinha como objetivo político o estímulo ao movimento migratório das populações litorâneas para as regiões mediterrâneas, menos desenvolvidas e mais pobres, visando a paridade das condições sociais e econômicas.

A Lei Constitucional n.º 4/40, de 20 de setembro de 1940, alterou o artigo 20 da Constituição Federal de 1937 e determinou que à União caberia a competência de tributar a produção, comércio, distribuição, consumo e importação de combustíveis. O tributo deveria ser instituído na forma de um Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes- IUCL⁹.

Os preços dos derivados ao consumidor passaram a ser compostos pelas seguintes parcelas:

custo CIF do derivado importado
+ taxas e despesas portuárias
+ IUCL
+ despesas de distribuição
+ despesas gerais, comissões e bonificações aos revendedores

= preço do derivado ao consumidor

Em consonância com a política nacionalista que imperava na “Era Vargas”, a Lei n.º 2004/53, de 3 de outubro de 1953, instituiu o monopólio da União¹⁰ sobre as atividades de exploração, produção, refino, importação e transporte marítimo ou por condutos de petróleo e derivados, e criou a Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobras. A União passou a exercer o monopólio por meio do CNP, como órgão orientador e fiscalizador do setor, e da Petrobras, como órgão executor.

Com o objetivo de incitar a produção nacional de derivados e garantir a competitividade do produto nacional frente ao importado, o Governo instituiu o primeiro critério para a formação de preço dos derivados através da Lei n.º 2.975/56, que passou a vigorar em 1º de janeiro de 1957. Esse critério baseava-se na sistemática de paridade entre os preços dos derivados de produção nacional, nas refinarias, e os seus similares importados, nos portos de destino.

⁹ Criado pelo Decreto-lei n.º 2.615/40, de 21 de setembro de 1940.

¹⁰ Ficaram excluídas do monopólio estabelecido pela presente lei as refinarias ora em funcionamento no país, e mantidas as concessões dos oleodutos em idêntica situação.

De acordo com esse critério, os preços dos derivados de produção nacional eram fixados pelo CNP a partir dos valores CIF dos similares importados¹¹, aos quais adicionava-se o IUCL, *ad-valorem*¹², resultando no preço ex-refinaria, destinado a remunerar a empresa refinadora.

Entretanto, as refinarias nacionais não recolhiam ao governo o tributo integralmente, o que só ocorria em relação ao derivado estrangeiro. Assim, na gasolina, por exemplo, o IUCL sobre o preço CIF era de 150% e as refinarias recolhiam somente 75% desse valor. Essa sistemática, segundo a qual os preços ex-refinarias dos derivados produzidos pelas refinarias nacionais asseguravam o preço CIF do similar importado, acrescido ainda de uma fração do mesmo, variável de derivado a derivado, configurava um protecionismo fiscal, no qual se reconhecia a incapacidade do parque de refino nacional competir com os derivados similares estrangeiros, aos seus valores de chegada nos portos nacionais.

Nessa época, os preços dos derivados não eram geograficamente uniformes, em decorrência das diferenças nos custos de transporte a partir dos portos e das refinarias para as diversas localidades. Com isso, as cidades mais distantes possuíam uma parcela adicional, diferenciada conforme o custo de transporte rodoviário ou ferroviário, também determinada pelo CNP¹³.

¹¹ O custo CIF era o custo médio efetivo das importações realizadas, periodicamente apurado pelo CNP. A conversão para moeda nacional do custo CIF era feita ao custo cambial, definido pela soma da taxa oficial vigente e de uma sobretaxa única, fixada para importação de todos os produtos.

¹² O IUCL, até a edição da Lei n.º 2.975/56, era específico, ou seja, possuía um valor fixo para sua incidência, independente de qualquer variação dos demais componentes do preço. A partir dessa lei, esse imposto passou a ser *ad-valorem*, ou seja, um percentual sobre o preço da mercadoria e não sobre a quantidade comercializada. As alíquotas foram estabelecidas em: GLP – 80%; gasolina de aviação – 65% em 1957, 75% em 1958, 85% a partir de 1959; gasolina automotiva – 150%; gasolina *premium* – 200%; querosene – 80% em 1957; 90% em 1958, 100% a partir de 1959 etc.

¹³ A fixação desse valor baseava-se nas tarifas de frete de transporte de derivados, cobradas pelas transportadoras de carga para média e longa distâncias.

Dessa forma, o preço dos derivados ao consumidor era dado pelas seguintes parcelas fixadas pelo CNP:

custo CIF do derivado importado
+ taxas e despesas portuárias
+ IUCL
<hr/>
= preço ex-refinaria (remuneração das refinarias)
+ margem bruta de distribuição e revenda
<hr/>
= preço do derivado ao consumidor
+ custo de transporte para as cidades distantes dos principais portos e das refinarias

Ainda em 1956, foi criado o Fundo Geral de Fretes, com o objetivo de igualar os preços dos derivados ao consumidor ao longo do litoral brasileiro, até então não uniformes, compensando os custos diferenciados de cabotagem. A fonte de recursos para o fundo foi uma parcela incorporada ao preço dos derivados ao consumidor, correspondente ao custo médio do frete marítimo dos derivados.

Em 5 de novembro de 1964, com a promulgação da Lei n.º 4.452/64, o critério para determinação dos preços foi alterado, uma vez que a Petrobras já atendia aproximadamente 70% da demanda nacional de derivados¹⁴ e o critério de paridade do custo do derivado nacional com o importado não refletia mais a situação real do país. O novo critério estabelecia um novo componente para a composição do preço, denominado preço de realização do derivado, o qual refletia o custo do petróleo importado.

De acordo com o art. 2º da referida lei, o preço de realização de cada derivado de petróleo produzido no país era fixado periodicamente pelo CNP, mediante a multiplicação de coeficientes¹⁵ pela média ponderada do custo CIF do

¹⁴ A produção interna de derivados da Petrobras correspondia a 73% do consumo interno, dos quais 70% do volume produzido eram obtidos do refino do petróleo importado.

¹⁵ Coeficientes multiplicadores do custo CIF do petróleo bruto originalmente vigentes: gás liquefeito – 2,30; gasolina de aviação – 2,15; gasolina tipo A – 2,20; gasolina tipo B – 2,60; querosene de aviação – 1,80; querosene – 2,30; óleo diesel – 2,25; óleo combustível – 1,70 e óleos lubrificantes – 5,50 a 7,00.

petróleo importado no trimestre anterior, convertido à moeda nacional¹⁶. A aplicação desses coeficientes tinha por objetivo considerar as especificidades da indústria nacional referentes aos diferentes custos na produção dos derivados e à remuneração da atividade de refino.

Em termos práticos, o que se fez foi partir da receita líquida propiciada às refinarias pelo preço de venda de cada derivado tabelado e converter esses valores em coeficientes multiplicadores do preço CIF médio dos petróleos importados, aos quais se atribuía um suposto valor de U\$ 2,20 o barril.

Ainda, por intermédio da Lei n.º 4.452/64, alterou-se novamente a base de cálculo do IUCL. As alíquotas passaram a incidir sobre o preço ex-refinaria, exclusive o imposto único que o integrava, e não mais sobre o custo CIF dos derivados importados. Além disso, ao preço ex-refinaria foram acrescentadas outras parcelas adicionais – denominadas alíneas¹⁷, e o montante assim obtido constituía o preço de faturamento do derivado. Essas parcelas, fixadas pelo CNP, incidiam sobre os preços dos derivados e do álcool carburante e destinavam-se a:

- *alínea a*: ressarcimento dos fretes de cabotagem e despesas conexas;
- *alínea b*: ressarcimento da eventual diferença entre os preços do álcool anidro e da gasolina “A”;
- *alínea c*: ressarcimento das diferenças entre os custos de importação dos derivados de petróleo e os correspondentes preços de faturamento vigentes;
- *alínea d*: despesas de fiscalização, administração, atividades técnicas e científicas a cargo do CNP – 0,2% do preço ex-refinaria dos derivados;
- *alínea e*: uma parcela adicional ao preço do combustível de baixo ponto de fluidez, correspondente a 5% do preço ex-refinaria;
- *alínea f*: ressarcimento relativo a variações no frete de transporte do petróleo bruto, não incorporado ao valor CIF médio da matéria-prima, quando tais

¹⁶ A conversão para a moeda nacional era feita à taxa cambial prevista para o período de vigência dos novos preços.

¹⁷ O CNP estava autorizado a arrecadar os recursos provenientes dessas parcelas, mantendo-os em contas bancárias especiais para efetuar os pagamentos previstos nas alíneas descritas anteriormente.

variações aferissem a margem de lucro das refinarias, reduzindo-a a valores inferiores aos assegurados pelo CNP;

- *alínea g*: parcela para atribuir aos Estados produtores o equivalente a 6% do valor do petróleo bruto de produção nacional *on shore*, para serem aplicados, em no mínimo 80%, na construção e pavimentação de estradas de rodagem;
- *alínea h*: outras parcelas aditivas que viessem a se tornar necessárias, nos termos da legislação vigente e nos limites de competência do CNP.

As alíneas *a* e *f* substituíram o Fundo Geral de Fretes. Através da alínea *c*, caso o preço do derivado importado superasse o preço do mercado nacional, a diferença era repassada aos consumidores finais. Exceto as alíneas *d* e *e*, cujos percentuais eram estabelecidos pela legislação, as demais eram fixadas em função de critérios determinados pelo CNP. Os recursos gerados pelas referidas parcelas eram recolhidos e administrados também por esse órgão.

Portanto, a composição dos preços dos derivados ao consumidor, a partir de 1964, era dada por:

preço de realização (preço CIF do petróleo importado multiplicado por coeficientes específicos de cada derivado)

+ imposto único

= preço ex-refinaria (remuneração das refinarias)

+ alíneas *a, b, c, d, e, f, g, h*

= preço de faturamento

+ margem bruta de distribuição e revenda

= preço dos derivados ao consumidor

Já em janeiro de 1965, em função do excesso de oferta, os preços internacionais do petróleo começaram a seguir uma trajetória de queda. O preço CIF dos petróleos importados acompanhou essa tendência e, com isso, reduzia-se o nível de rentabilidade que se pretendia manter para as refinarias nacionais.

Assim, em 1966¹⁸, com o Decreto-lei n.º 61/66, de 21 de novembro de 1966, a base de cálculo do IUCL voltou a ser o custo CIF do petróleo bruto, expresso em moeda nacional. O preço unitário de realização dos derivados de petróleo tabelados e produzidos no país, ao qual seria adicionado o imposto único, foi fixado periodicamente pelo CNP e levava em consideração os seguintes fatores:

a) O custo médio do processamento de um barril de petróleo, de modo a espelhar, proporcionalmente, os níveis de preços internacionais de seus similares, com as adaptações necessárias à manutenção da rentabilidade do parque de refino do país e às características do mercado consumidor nacional.

b) Os custos de refino nacionais e o lucro capaz de assegurar o êxito econômico do parque interno, desmembrado em quatro grupos, assim constituídos¹⁹:

- Grupo I: custos determinados em função dos preços do petróleo no mercado internacional, outros materiais de consumo importados e da taxa de câmbio, corrigidos sempre que houvesse alteração da taxa cambial ou do custo CIF de petróleo, pelo quociente da divisão do valor CIF médio dos petróleos importados, convertido à taxa cambial prevista para o período de vigência dos preços, pelo correspondente valor dos mesmos petróleos na data da última fixação dos preços. Esse grupo apresentava a seguinte divisão: (i) grupo Ia, referente ao custo CIF de importação do petróleo e; (ii) grupo Ib, relacionado aos custos dos produtos utilizados na destilação e estocagem do petróleo.
- Grupo II - custos relacionados a despesas com pessoal nas refinarias, reajustados de acordo com os percentuais e critérios fixados em deliberação do Conselho Nacional de Política Salarial.
- Grupo III - outros custos variáveis com a conjuntura interna de preços do país, reajustados pela correção monetária, através do índice geral de preços, fornecido pelo Conselho Nacional de Economia.

¹⁸ Nesse ano, os óleos combustíveis tornaram-se isentos da arrecadação do IUCL.

¹⁹ Esses custos foram apurados tendo como base as estruturas de custo das refinarias que à época estavam voltadas exclusivamente à indústria de refino, a saber: Refinaria União, atual Capuava, Refinaria de COPAM, atual REMAN e Refinaria de Manguinhos.

- Grupo IV – custos relacionados com a depreciação, amortização e remuneração dos capitais investidos, visando assegurar o êxito econômico do parque refinador nacional. Eram reajustados de acordo com os coeficientes de correção monetária dos ativos imobilizados, fixados pelo Conselho Nacional de Economia.

c) O CNP procedeu à fixação dos preços de realização das refinarias partindo do preço de realização da gasolina A, estabelecido no Decreto-lei em Cr\$ 53,44 por litro, e atribuiu para os quatro grupos de custos os seguintes pesos percentuais, que serviriam de base para os reajustamentos de valores:

Grupo I.....	74,3%
Grupo II.....	9,2%
Grupo III.....	12,7%
Grupo IV.....	3,8%

d) Os preços de realização dos demais derivados eram fixados com base em uma escala de relação em que a gasolina A funcionava como número índice (base 100), que poderia ser alterado por deliberação do CNP, se assim se fizesse necessário em virtude das condições do mercado internacional e da conjuntura interna da economia nacional. A escala de relação para os derivados era:

GLP.....	105
Gasolina B ²⁰	118
Querosene.....	135
Óleo diesel.....	100
Óleo combustível.....	72

e) Os demais produtos, tais como gasolina de aviação, lubrificantes, querosene de aviação etc., quando produzidos no país²¹, teriam seus preços de realização fixados dentro dos critérios gerais estabelecidos no item a, ou seja, custo médio do processamento de um barril de petróleo.

²⁰ Correspondia à gasolina automotiva A e era utilizada exclusivamente pelas Forças Armadas.

²¹ Quando esses produtos eram importados e sem similar nacional, os seus preços eram formados pela soma dos custos CIF de importação e do imposto único respectivos.

Com essa nova metodologia, a variação da taxa cambial corrigia apenas um dos grupos de custo, enquanto que os demais grupos eram corrigidos em razão de fatores corretivos mais próximos da realidade dos custos internos, estes anualmente definidos pelo Governo. Assim, as margens das refinarias, ou seja, os recursos que elas dispunham para cobrir as suas operações de refino e remunerar seus investimentos, excluída a matéria-prima, passaram a ser corrigidas com maior realismo.

No período compreendido entre os anos de 1970 e 1976, as seguintes novas parcelas foram incorporadas ao preço ex-refinaria para formar o preço de faturamento:

- *alínea i* (Decreto-Lei n.º 1.091/70, de 12 de março de 1970): recursos destinados à Petrobras, Eletrobrás, Nuclebrás e Comissão Nacional de Energia Nuclear - CNEN. O seu valor era 5% do preço de realização dos combustíveis automotivos;
- *alínea j* (Decreto-Lei n.º 1.297/73, de 26 de dezembro de 1973): recursos destinados ao Fundo Nacional de Mineração e à Companhia de Pesquisas de Recursos Minerais. O seu valor era de 1% do preço de realização dos combustíveis automotivos;
- *alínea l* (Decreto-Lei n.º 1.420/75, de 9 de outubro de 1975): parcela sobre o preço de realização dos combustíveis automotivos, de querosene iluminante e óleos combustíveis, destinada a subsidiar a energia de origem nacional, com a finalidade de reduzir a dependência econômica do país em relação a fontes externas de energia;
- *alínea m* (Decreto-Lei n.º 1.490/76, de 30 de novembro de 1976): parcela destinada ao Fundo Aeroviário Nacional, adicionada apenas ao preço de realização dos combustíveis e lubrificantes de aviação.

As alíneas *i* e *j* possuíam percentuais incidentes sobre o preço de realização dos combustíveis automotivos e estabelecidos pela legislação vigente e as demais eram fixadas em função de critérios determinados pelo CNP.

O Decreto-lei n.º 1.599/77, de 30 de dezembro de 1977, modificou novamente o procedimento de cálculo do preço de realização dos derivados.

A gasolina deixou de ser base de cálculo para os demais derivados. A nova sistemática consistiu em calcular o preço de realização partindo de um valor médio de realização – VMR²², composto pelo somatório dos quatro grupos anteriormente apresentados²³. O VMR correspondia à receita unitária na venda de qualquer derivado produzido nas refinarias nacionais, exceto os óleos lubrificantes, tanto na Petrobras como nas refinarias particulares de Ipiranga S.A. e Mangueiros S.A. Na determinação do VMR, a apuração do valor de cada grupo foi estruturada com base em levantamento de custos realizados naquele ano, na refinaria Presidente Getúlio Vargas – REPAR, no Paraná. O mesmo Decreto-lei fixou o valor básico do VMR, referente a 08 de maio de 1977, em Cr\$ 1,6651 por litro, compondo-se das seguintes parcelas que serviram de base para os reajustes de preços:

Grupo I.....	CR\$ 1,3150/l
Grupo II.....	CR\$ 0,0671/l
Grupo III.....	CR\$ 0,0895/l
Grupo IV.....	.CR\$ 0,1932/l

A receita das refinarias correspondia, assim, ao VMR multiplicado pelo somatório dos volumes dos derivados produzidos e comercializados ($\sum Vi$) no mercado interno. Por sua vez, o preço de realização de cada um dos derivados na refinaria (Pi) constituía o valor que assegurasse essa receita total, como descrito a seguir:

$$\sum (Pi * Vi) = VMR * \sum Vi \Leftrightarrow \text{RECEITA}$$

²² Criado, também, no Decreto-lei n.º 1.599/77.

²³ A partir desse Decreto-Lei os grupos III e IV passaram a ser corrigidos pela correção monetária proporcional à correção das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional – ORTN.

Reescrevendo a equação, tem-se que o VMR era igual à média ponderada dos preços (Pi) pelos volumes (Vi), ou seja:

$$\text{VMR} = \frac{\sum (P_i * V_i)}{\sum V_i}$$

Essa metodologia propiciava aos formuladores de política um grau de liberdade para ajustar os preços dos derivados de acordo com suas diretrizes econômicas e sociais, sem que, para isso, fosse preciso alterar a remuneração das refinarias – VMR.

A prática de subsídios cruzados entre os preços dos diferentes produtos resultou dessa sistemática. Os consumidores de derivados que possuíam preço de realização acima do VMR transferiam renda para consumidores de derivados que possuíam valor abaixo do mesmo.

A concretização da política de uniformização de preços dos derivados ao consumidor em todo o território nacional, prevista no Decreto-lei de criação do CNP, foi alcançada com a Decisão CNP n.º 17/78, de 17 de outubro de 1978, abrangendo os seguintes produtos: gasolinas automotivas, óleo diesel, querosene iluminante, GLP, querosene de aviação (nos principais aeroportos do país) e álcool para fins combustíveis. Utilizava-se o sistema ressarcitivo de custos cuja fonte de recursos era a *alínea a*, que teve seu valor aumentado.

No ano de 1979, com a publicação do Decreto-lei n.º 1.691/79, de 2 de agosto de 1979, uma outra parcela foi instituída – *alínea n* – com o objetivo de desenvolver uma política de substituição dos derivados de petróleo. Os recursos obtidos eram utilizados no Programa Nacional do Álcool, no programa de transportes alternativos para economia de combustíveis e no programa de desenvolvimento do carvão. O seu valor era de 12,5% do preço CIF do petróleo importado.

No final de 1979, o Governo instituiu um conjunto de medidas econômicas, dentre as quais a maxi-desvalorização da moeda, o cruzeiro, em cerca de 30%. Com isso, a política de preços dos derivados sofreu alterações, para que não houvesse um grande impacto inflacionário. Aliado a esse motivo, também havia o agravante do

2º choque do petróleo.

Para tal, criou-se uma taxa de câmbio específica para o setor petróleo, denominada dólar-petróleo, com o intuito de amenizar o impacto da desvalorização cambial sobre os preços dos derivados ao consumidor. A Petrobras converteria o valor do petróleo importado à moeda nacional de acordo com a cotação do dólar-petróleo e o CNP interava a diferença entre a cotação do dólar do dia e a cotação do dólar-petróleo. Nesse contexto, a adoção de uma taxa cambial diferenciada somada à duplicação do preço do petróleo em razão do 2º choque, geraram condições para a criação da Conta Petróleo.

Em 13 de maio de 1980, a promulgação do Decreto-lei n.º 1.785/80 trouxe novas alterações na legislação referente, entre outras, ao IUCL e aos valores das parcelas que compunham os preços dos derivados.

A base de cálculo do IUCL deixou de ser *ad-valorem* e com base no custo CIF do petróleo importado e passou a ser específica, em Cr\$ 7,87/litro, com correção efetuada pelo CNP em períodos não inferiores a um ano, segundo o coeficiente de variação nominal da ORTN.

Quanto às parcelas que compunham os preços ex-refinaria, definidas através de alíneas, estas foram reagrupadas em quatro: a^{24} , b^{25} , c^{26} e d^{27} , de natureza mista: (i) a e b , parcelas compensatórias voltadas para cobrir as distorções do mercado ou despesas específicas; e (ii) c e d , parcelas que possuíam função fiscal.

As alíneas a e b destinavam-se a cobrir despesas com estocagem, transferência e comercialização dos combustíveis; ressarcimento das diferenças cambiais e despesas de fiscalização, administração e atividades técnicas e científicas correlatas a cargo do CNP.

A alínea c estava voltada para atender a programas de desenvolvimento do setor aeroviário e a parcela d destinada ao Programa de Mobilização Energética – PME e às empresas públicas do setor energético.

²⁴ Englobou as alíneas a, b, c e l .

²⁵ Substitui a alínea d .

²⁶ Substitui a alínea m .

²⁷ Englobou as alíneas i, j e n .

Como pode ser observado na tabela a seguir, as alíneas não se aplicavam a todos os combustíveis.

Tabela I - Incidência das alíneas sobre os derivados

Alínea a	Combustíveis
Alínea b	Inicialmente, o seu valor podia variar entre 0,2% e 0,3% do preço de realização dos combustíveis automotivos. Com o Decreto-lei nº 1.912/81, de 29 de dezembro de 1981, a parcela passou a incidir sobre a gasolina e diesel, representando até 24% de seus preços de realização vigente em 31/01/1982.
Alínea c	Incidia sobre os combustíveis e lubrificantes de aviação, podendo sua alíquota variar em até 10% dos preços de realização.
Alínea d	Principal fonte seria a gasolina, representando 35% do seu preço de realização vigente em janeiro de 1980. Caso o preço de venda da gasolina A não comportasse a alocação integral, o CNP podia alocar parcelas compensatórias em outros produtos para manter o nível de arrecadação.

Fonte: Decreto-lei n.º 1.785/80.

Ainda no Decreto-lei n.º 1.785/80, foi criado o Fundo Especial de Reajuste de Estrutura de Preços de Combustíveis e Lubrificantes - FER²⁸, de natureza contábil, administrado pelo CNP. Essa conta tinha como receita os recursos arrecadados pela alínea a, recursos obtidos pela diferença entre o preço da gasolina automotiva e do álcool anidro nos Centros de Misturas e por diferença a maior entre o custo CIF do petróleo importado adotado no Grupo I e o preço atribuído ao petróleo nacional²⁹. Os recursos arrecadados destinavam-se às seguintes aplicações, às quais eram lançadas como débito à conta: ressarcimento dos custos de transporte de derivados de petróleo, dos custos a maior do petróleo bruto e derivados importados, custos de transferência interna de petróleo e derivados, estocagem, comercialização de álcool carburante e de outros custos, entre eles o subsídio ao transporte e comercialização de carvão mineral, ao preço do álcool matéria-prima para as indústrias alcoolquímicas etc. As demais alíneas seriam recolhidas ao Tesouro Nacional.

²⁸ Os recursos provenientes desse fundo eram utilizados, preponderantemente, para cobrir as diferenças entre o dólar-petróleo e a taxa de câmbio oficial, e para subsidiar o preço final do álcool hidratado.

²⁹ Essa parcela ocorria porque quando se calculava o preço do petróleo para o Grupo I da estrutura de preços utilizava-se a cotação do petróleo no mercado internacional. Como 30% do petróleo consumido eram de origem nacional, com custo de produção inferior ao preço do petróleo importado, gerava-se uma fonte de financiamento.

Vale ressaltar que os eventuais recursos gerados pela diferença entre o preço do petróleo importado e o custo de produção do petróleo bruto nacional eram recolhidos pela Petrobras à conta do FER, após dedução de 6% do valor da produção *onshore* de petróleo para transferência aos Estados produtores de petróleo, conforme visto anteriormente. Dessa forma, a Petrobras passou a arcar com essa parcela sem transferi-la aos consumidores finais, como ocorria anteriormente quando da aplicação da extinta *alínea g*.

As providências inseridas nesse Decreto-lei foram acompanhadas da criação da Conta Petróleo³⁰, o que se deu através do Aviso MF-87, do Ministério da Fazenda, o qual autorizou o Banco Central a dar cobertura e contabilizar em conta específica diferenças cambiais não cobertas pelo CNP mediante arrecadação da alínea *a*, uma vez que o CNP, no decorrer dos anos, não vinha dispondo de recursos suficientes para cobrir a diferença cambial gerada pelo dólar-petróleo. Isso significava que o Tesouro arcava com tal diferença.

A partir de meados de 1982, foi acrescentado ao preço ex-refinaria dos derivados as parcelas relativas às contribuições sociais, Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL e Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, correspondentes 0,5% e 0,65% da receita bruta da Petrobras, respectivamente.

Essa estrutura de preço dos derivados vigorou até a instituição da Emenda Constitucional n.º 23/83, de 1º de dezembro de 1983, denominada Emenda Passos Porto, onde se estabeleceu que 60% do total dos recursos provenientes do IUCL e das alíneas seriam repassados aos Estados e Municípios³¹. Com essa emenda, o FER ficaria inviabilizado, uma vez que, para uma previsão de dispêndio com as despesas da *alínea a* de aproximadamente US\$ 1,0 bilhão/ano, seria necessário arrecadar US\$ 2,5 bilhões/ano.

³⁰ O termo Conta Petróleo foi inicialmente utilizado como denominação da conta criada para cobrir tais diferenças na taxa de câmbio. Posteriormente, esse termo passou a ser utilizado para denominar o fundo no qual seriam contabilizadas todas as fontes de receita e débitos do FER, além das diferenças cambiais. Em 1984, foi dividida em Conta Petróleo, Conta Derivados e Conta Álcool.

³¹ Esse repasse seria gradativo, representando 44% em 1984, crescendo 4% ao ano até alcançar 60% em 1988.

Com o objetivo de contornar esse obstáculo e evitar a transferência aos Estados e Municípios de grande parte do montante arrecadado com as alíneas, o governo federal extinguiu essas parcelas, substituindo-as por uma alíquota de 15%, a título de Imposto sobre Operações Financeiras – IOF³² sobre os contratos de câmbio relativos à importação de petróleo. A Emenda Passos Porto não previa o repasse desse imposto.

Parte da receita arrecadada através do IOF era transferida ao CNP e destinada à cobertura dos gastos referentes à equalização dos preços dos derivados e às diferenças cambiais³³.

Entretanto, a substituição das alíneas pelo IOF mostrou-se inadequada, uma vez que as operações de *drawback*³⁴ efetuadas pela Petrobras tornaram a arrecadação desse imposto insuficiente para ressarcir todas as despesas vinculadas à extinta alínea *a*. Além disso, eram freqüentes os atrasos ocorridos no repasse dos recursos fiscais arrecadados para o CNP.

Desse modo, em outubro de 1984, a alíquota do IOF sobre as importações de petróleo foi zerada. Em substituição a esse imposto instituíram-se novas parcelas geradoras de recursos financeiros na composição de preço dos derivados: Frete de Uniformização de Preços – FUP³⁵ e Frete de Uniformização de Preços de Álcool - FUPA³⁶, criadas, respectivamente, pelas Resolução CNP n.º 16/84, de 27 de novembro de 1984, e Resolução CNP n.º 18/84, de 11 de dezembro de 1984.

³² Em junho de 1984, a alíquota aumentou para 25%.

³³ Essas despesas eram referentes à extinta alínea *a*. Os recursos provenientes das alíneas *b*, *c* e *d* destinados aos programas dos setores energético (Programa de Mobilização Energética) e não energético (Programa Aeroviário Nacional) foram interrompidos.

³⁴ Incentivo à exportação que permite a importação de insumos (matérias-primas, materiais secundários, embalagens e partes e peças) desonerados de impostos, quando destinados a compor produtos que se destinem ao exterior.

³⁵ Destinava-se a cobrir a diferença entre os preços CIF de petróleo e de derivados importados e os respectivos preços estabelecidos pelo governo para esses produtos, despesas cambiais com a importação de petróleo, custos de transporte e despesas conexas e insuficiências de arrecadação da parcela FUPA. A receita da parcela FUP e as despesas por ela suportadas passaram a ser escrituradas, à ordem do CNP, em seguida do DNC e, por fim, da ANP, nas denominadas Contas Petróleo, Derivados e Álcool. Foi extinto pela Portaria MF/MME n.º 3/98, de 28 de junho de 1998.

³⁶ Destinava-se a cobrir custos de transporte e despesas conexas de álcool para fins energéticos, diferenças de preço desse produto, custos operacionais, de imobilização financeira de estoques e administrativos da Petrobras, relativos ao volume de álcool por ela comercializado. Essa parcela era contabilizada na Conta Álcool e foi extinta pela Portaria MME n.º 114/96, de 29 de março de 1996.

Novamente, esses recursos gerados ressarciam as despesas correspondentes à *alínea a* e também não se enquadravam na Emenda Passos Porto.

A Lei n.º 7.453/85, de 27 de dezembro de 1985, determinou a inclusão de uma parcela específica na estrutura de preços dos derivados com o objetivo de garantir recursos para o pagamento dos *royalties*, relativos às plataformas continentais³⁷.

Até a Constituição Federal de 1988, a tributação sobre os combustíveis era de competência da União, recolhida diariamente e distribuída 40% aos Estados e Municípios e 60% à Secretaria de Planejamento – SEPLAN, vinculada à Presidência da República.

Na Constituição Federal de 1988, extinguiu-se o IUCL e os Estados passaram a ter competência para tributar as operações de comercialização de combustíveis. Para tanto, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS passou a incidir sobre os combustíveis, em substituição ao IUCL. No entanto, essa alteração só produziu efeitos a partir da entrada em vigor do novo Sistema Tributário Nacional – STN³⁸, em 1º de março de 1989.

Enquanto os Estados não regulamentavam a cobrança do ICMS, aplicou-se a regra da analogia, em conformidade com o artigo 108 do Código Tributário Nacional – CTN. Como, em geral, as mercadorias estavam sujeitas na época à alíquota de 17%, os combustíveis foram tributados com essa alíquota.

O estado de São Paulo, por exemplo, editou a Lei n.º 6.374/89, em 1º de março de 1989, instituindo o ICMS a ser arrecadado a partir de 1º de abril do mesmo ano. Dessa forma, o IUCL deixou de incidir assim que se iniciou o novo STN, em 1º de março, enquanto que o ICMS só começou a vigorar um mês após. No mês de março, aplicou-se, então, a regra da analogia.

³⁷ No que tange à produção da bacia sedimentar terrestre, inexistente parcela específica incorporada aos preços. Os encargos dos *royalties* nesse caso são suportados pela empresa mediante remuneração concedida ao petróleo nacional. Os *royalties* encontram-se definidos na Lei n.º 2004/53, de 3 de outubro de 1953. A última alteração feita, antes de ser revogada pela Lei n.º 9.478/97, deu-se pela Lei n.º 7990/89, de 28 de dezembro de 1989, regulamentada pelo Decreto n.º 1/91, de 11 de janeiro de 1991.

³⁸ Até então vigorava o STN da Constituição Federal de 1967.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 156, instituiu, também, o Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis – IVVC³⁹, de competência municipal e incidência não excludente em relação ao ICMS. O imposto vigorou de 1º de março de 1989, com o início do novo STN, até 31 de dezembro de 1995, quando a Emenda Constitucional n.º 3/93, de 17 de março de 1993, estabeleceu que, à exceção do ICMS e dos Impostos de Importação e Exportação, nenhum outro imposto poderia incidir sobre operações relativas a derivados de petróleo e combustíveis, passando essa decisão a vigorar a partir de 01 de janeiro de 1996.

Dessa forma, o preço dos derivados ao consumidor era dado por:

Preço unitário de realização na refinaria
+ *Royalties* da plataforma continental
+ Imposto de Importação⁴⁰
+ Contribuições sociais - FINSOCIAL e PIS/PASEP - do refinador
+ FUP
=Preço de faturamento (sem ICMS)

+ Custos de distribuição⁴¹
+ Contribuições sociais - FINSOCIAL e PIS/PASEP⁴² - da distribuição e revenda

= Preço de faturamento da distribuidora (sem ICMS)
+ Custo de revenda⁴³

= Preço do derivado ao consumidor (sem ICMS e IVVC).

³⁹ Não incidia sobre o preço do óleo diesel.

⁴⁰ A alíquota de importação era nula até 1 de agosto de 1991, quando foi elevada para 11%, com o objetivo de gerar recursos para promover a recuperação de estradas. Para ressarcir a empresa desse encargo, a estrutura de preços embutia parcela no preço de faturamento da refinaria de todos os derivados componentes do VMR. A partir de julho de 1993, com a edição da Lei Complementar n.º 77/93, o Imposto Provisório sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos de Natureza Financeira – IPMF passou a fazer parte da estrutura de preço dos derivados. Em julho de 1996, o IPMF foi extinto e em outubro do mesmo ano foi criada a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF.

⁴¹ Dispostos na Lei n.º 4.452/64. Cobrem as despesas gerais de distribuição e asseguram a remuneração patrimonial das empresas que desenvolvem essa atividade. Anualmente, eram analisados os demonstrativos contábeis das maiores companhias do setor.

⁴² Desde a edição da Lei Complementar n.º 70/91, que instituiu a contribuição COFINS em lugar da contribuição FINSOCIAL, as distribuidoras são substitutas tributárias dos revendedores no recolhimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS. Esta lei prevê que essas contribuições seriam calculadas sobre o menor preço do produto no país, fixado pelo Governo. No capítulo seguinte, a substituição tributária será tratada com maior detalhamento.

⁴³ Disposto na Lei n.º 4.452/64. Vale o mesmo conceito definido para custos de distribuição na nota 38.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu que o abastecimento nacional de petróleo e derivados deixou de ser serviço de utilidade pública. Todavia, o Governo Federal manteve-se responsável pelo abastecimento nacional e pela fixação de preços para os produtos.

O Decreto-lei n.º 99.180/90, de 15 de março de 1990⁴⁴, extinguiu o CNP e criou o Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, órgão vinculado ao Ministério de Infra-Estrutura, responsável pela regulamentação do setor.

Durante o período de 1954 a 1990, a política de preço de combustíveis no país foi marcada por excessiva intervenção governamental, pautada no tabelamento e na uniformização de preços em todo país, por meio de subsídios. A partir da década de 90, a política de preços começou a ser adaptada para a introdução de uma economia de mercado, dando início a um processo gradual de liberalização de preços e de retirada dos subsídios.

2.2. Segunda fase: Início da década de 1990 até os dias atuais.

Seguindo a tendência observada nas indústrias de infra-estrutura mundiais, verifica-se no Brasil, a partir do início dos anos 90, um gradual processo de desregulamentação, no sentido de reduzir o papel do Estado como agente executor e estimular a concorrência e os mecanismos de mercado. Diversas ações começaram a ser adotadas na esfera governamental, visando a introdução de maior pressão competitiva na indústria nacional do petróleo, das quais destacam-se:

Portaria Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento n.º 152/91, de 16 de agosto de 1991 - liberação dos preços praticados nas refinarias, distribuidoras e revendedores de óleos lubrificantes, parafinas, resíduos oleosos, resíduos aromáticos, resíduos asfálticos, óleos extensores, óleos dieseis especiais, solventes alifáticos e aromáticos etc.

Portaria Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento n.º 1082/91, de 14 de novembro de 1991 - liberação do preço do querosene iluminante praticado pelas distribuidoras e revendedores.

⁴⁴ Revogado pelo Decreto-lei n.º 99.244/90, de 10 de maio de 1990.

Exposição de Motivos MF/MME n.º 44/93, de 10 de dezembro de 1993 - adoção de fórmula paramétrica baseada no custo do petróleo e da nafta petroquímica importada para a determinação do preço de faturamento desse derivado, conforme será demonstrada posteriormente.

Portaria MF/MME n.º 51/93, de 13 de março de 1993 - estabelecimento de fórmula paramétrica para a determinação do preço de faturamento do querosene de aviação na refinaria em função das cotações desse produto no mercado internacional do Golfo do México - US Gulf ;

Portaria MF n.º 59/96, de 29 de março de 1996 - liberação dos preços de venda das distribuidoras e dos revendedores para a gasolina e o álcool hidratado em praticamente todo território nacional, a exceção de alguns municípios da região norte supridos pelo modal fluvial.

Portaria MF/MME n.º 195/96, de 1 de agosto de 1996 - liberação dos fretes e das margens de distribuição e revenda do GLP, mantendo-se fixado o preço máximo ao consumidor.

Portaria MF n.º 294/96, de 13 de dezembro de 1996 - liberação dos preços de venda do álcool anidro nas unidades produtoras, prevista para 1º de maio de 1997.

Portaria MF/MME n.º 292/96, de 16 de dezembro de 1996 - redução do subsídio ao álcool hidratado em todo território nacional e liberação dos preços deste e da gasolina nos estados do Tocantins, Mato Grosso, Porto Velho, Manaus e Belém.

Portaria MF/MME n.º 295/96, de 16 de dezembro de 1996 - ampliação da desqualização do preço máximo de venda ao consumidor final de diesel.

Portaria MF/MME n.º 28/97, de 24 de fevereiro de 1997 - liberação dos preços de asfalto nas unidades de comércio atacadista varejista.

Portaria DNC n.º 13/97, de 4 de abril de 1997 – estabelecimento de fórmula paramétrica para o cálculo do preço de asfalto nas refinarias.

A Lei n.º 9.478/97, em 6 de agosto de 1997⁴⁵, criou o Conselho Nacional de Política Energética – CNPE, responsável por estabelecer as diretrizes da política energética nacional, e a Agência Nacional do Petróleo – ANP, órgão regulador da indústria do petróleo, vinculado ao MME. Dentre suas atribuições, a ANP incorporou as funções exercidas pelo DNC.

A alteração do marco legal visou a introdução de um ambiente mais competitivo e a inserção da indústria do petróleo brasileira no cenário internacional. Dentro desse contexto, o Estado como operador e proprietário de ativos no setor produtivo cedeu lugar ao Estado regulador, responsável por assegurar a liberdade dos agentes privados em busca de eficiência, progresso e qualidade de serviço, além de proteger os consumidores contra abusos de poder de mercado.

A Lei n.º 9.478/97 previa que durante um período de transição de, no máximo, trinta e seis meses, contados a partir da sua publicação, encerrando-se em agosto de 2000⁴⁶, os reajustes e revisões dos preços dos derivados básicos de petróleo e gás natural, praticados pelas refinarias e pelas unidades de processamento, estariam sob as diretrizes dos Ministros da Fazenda - MF e de Minas e Energia – MME. As medidas tomadas durante esse período de transição, isto é, liberação dos preços e eliminação gradual dos subsídios existentes nos derivados de petróleo, têm sinalizado para a abertura desse setor ao livre mercado.

O início do processo de abertura econômica e alinhamento dos preços nacionais ao mercado internacional foi marcado pela edição da Portaria MF/MME n.º 3/98, de 27 de julho de 1998, que revogou a sistemática até então existente de formação de preços dos derivados, e estabeleceu uma nova estrutura de preço do petróleo e dos derivados no país.

Na nova sistemática, o MF e o MME, em conjunto com a Petrobras, definiram um preço de realização inicial, P_0 ⁴⁷, para cada derivado, refletindo o custo

⁴⁵ O novo arranjo institucional definido para o setor petróleo começou a ser implementado com a Emenda Constitucional n.º 9/95, que flexibilizou o monopólio de direito da Petrobras nas atividades de exploração, produção, importação e transporte em condutos.

⁴⁶ O período de transição mencionado foi prorrogado pela Lei n.º 9.990/00, de 21 de julho de 2000, para dezembro de 2001.

⁴⁷ Esse preço de realização foi calculado a partir dos custos alternativos de importação dos derivados pela Petrobras. Para cada derivado, utilizou-se a seguinte composição: P_0 = Preço FOB nos

operacional da empresa acrescido de uma margem de lucro. A partir de 1º de agosto de 1998, o preço de realização de cada derivado passou a variar mensalmente, em função dos seus preços no mercado internacional. Esse preço é atualizado todo dia primeiro do mês, de acordo com a variação cambial e com as cotações dos produtos nos mercados de *US Gulf*, com exceção do GLP, que segue o mercado de *Mont Belvieu*.

A atualização dos preços de realização dos derivados é feita de acordo com a seguinte fórmula paramétrica:

$$PR_n = PR_{n-1} \times (CM1/CM2) \times (C1/C2), \quad [\text{R\$/litro ou R\$/kg}]$$

onde:

PR_n = preço de realização do produto nas refinarias produtoras no mês de faturamento (mês n);

PR_{n-1} = preço de realização do produto nas refinarias produtoras no mês anterior ao de faturamento (mês n-1);

CM1 = cotação média do produto, no mercado *US Gulf*, calculada para o período de 24 do mês n-1 a 25 do mês n-2, sendo as cotações diárias dos produtos obtidas a partir da publicação Platt's;

CM2 = cotação média do produto, no mercado *US Gulf*, calculada para o período de 24 do mês n-2 a 25 do mês n-3, sendo as cotações diárias dos produtos obtidas da publicação Platt's;

C1 = cotação de venda do dólar norte-americano, divulgada pelo Banco Central do Brasil, no penúltimo dia útil do mês n-1;

C2 = cotação de venda do dólar norte-americano, divulgada pelo Banco Central do Brasil, no penúltimo dia útil do mês n-2.

Com relação aos preços de faturamento dos derivados, os seus valores eram alterados somente por intermédio de atos conjuntos do MF e MME, exceção feita à nafta petroquímica, cujo preço de faturamento já variava de acordo com fórmula

mercados tidos como referência + frete marítimo de longo curso + seguro + imposto de importação + AFRMM.

paramétrica, e ao QAV, cujo preço de faturamento passou a variar pelo mesmo índice de atualização do seu preço de realização.

A Portaria MF/MME n.º 3/98 substituiu, ainda, a FUP por uma nova parcela, a Parcela de Preço Específica – PPE, cujo valor para cada derivado seria atualizado no primeiro dia de cada mês, pela seguinte fórmula:

$$PPE_n = PFAT_n - [PR_n + (PIS/PASEP + COFINS)], \quad [R\$/litro \text{ ou } R\$/kg], \text{ onde}$$

PPE_n = valor da Parcela de Preços Específica do produto, no mês n;

$PFAT_n$ = preço de faturamento do produto, na condição à vista, nas refinarias produtoras no mês n, exclusive ICMS⁴⁸;

PR_n = preço de realização do produto nas refinarias produtoras no mês n;

PIS/PASEP = valor da contribuição PIS/PASEP;

COFINS = valor da contribuição COFINS.

A título de ilustração, apresentam-se a seguir exemplos numéricos do procedimento de cálculo da PPE para a gasolina e o GLP, para o mês de julho de 2000, no estado de São Paulo. A formação de preço desses combustíveis, incluindo a PPE e os demais tributos, é apresentada no Anexo.

Procedimento de cálculo da PPE para a gasolina A:

- Preço de realização da gasolina A (PR): 0,5482 R\$/litro
 - Preço de faturamento da gasolina A (PF): 0,9103 R\$/litro
 - Alíquota de ICMS da gasolina (ICMS) para estado de São Paulo: 25%
 - Alíquota cumulativa do PIS/PASEP e COFINS da gasolina: 15,15%
- $$PIS/PASEP + COFINS = [PF / (1 - ICMS)] * 0,1515 = 0,1839 \text{ R\$/litro}$$
- $$PPE = PF - (PR + PIS/PASEP + COFINS) = 0,1782 \text{ R\$/litro}$$

Procedimento de cálculo da PPE para o GLP:

⁴⁸ Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

- Preço de realização do GLP (PR): 0,5691 R\$/litro
 - Preço de faturamento do GLP (PF): 0,4214 R\$/litro
 - Alíquota de ICMS do GLP para o estado de São Paulo (ICMS): 12%
 - Alíquota cumulativa do PIS/PASEP e COFINS do GLP: 14,40%
- $$\text{PIS/PASEP} + \text{COFINS} = \text{PF} / (1 - \text{ICMS}) * 0,1440 = 0,0690 \text{ R\$/litro}$$
- $$\text{PPE} = \text{PF} - (\text{PR} + \text{PIS/PASEP} + \text{COFINS}) = - 0,2167 \text{ R\$/litro}$$

A Portaria MF/MME n.º 3/98 liberou, também, o preço do petróleo bruto nacional. Foi extinta a antiga metodologia na qual o governo arcava com as eventuais diferenças positivas entre o preço CIF do petróleo importado e o preço da matéria-prima fixado internamente no país.

Como disposto na Lei n.º 9.478/97, a liquidação das Contas Petróleo, Derivados e Álcool seria feita durante o período de transição, sendo facultado à União realizá-la através da emissão de títulos do Tesouro Nacional.

Com a Medida Provisória n.º 1.682-7/98, de 26 de outubro de 1998, a União foi autorizada a emitir, em favor da Petrobras, o valor total de R\$ 5,8 bilhões em títulos da Dívida Pública Mobiliária Federal (títulos NTN – série H), referente ao saldo devedor da Conta em 30 de junho de 1998. O resgate total desses títulos deve ser efetuado até 30 de junho de 2003.

Esse saldo devedor foi objeto de auditoria por parte da Secretaria Federal de Controle a partir dos valores já homologados pelo extinto DNC, relativos ao período anterior a 1º de abril de 1992.

Vale mencionar que após contabilizados os subsídios cruzados e os ressarcimentos relacionados às despesas com transporte e distribuição dos combustíveis, inexistem repasses dos recursos obtidos com a arrecadação da PPE para a União ou para outros organismos governamentais. Quando da ocorrência de superávit, tais recursos são destinados à liquidação do débito com a Petrobras, mais especificamente no resgate dos títulos do Tesouro Nacional.

Até o final de 1998, a arrecadação líquida⁴⁹ da PPE gerou recursos positivos, que foram utilizados no pagamento da dívida, reduzindo-a a aproximadamente R\$ 1 bilhão. A partir de 13 de janeiro de 1999, com a desvalorização cambial e a posterior recuperação dos preços do petróleo no mercado internacional, essa arrecadação passou a se tornar deficitária e gerou a formação de nova dívida do Tesouro com a Petrobras, sem lastro em títulos públicos.

Em continuidade ao processo de desregulamentação dos preços dos derivados, em novembro de 1998, o preço ao consumidor do GLP foi liberado nas regiões Sul e Sudeste⁵⁰.

De acordo com a Portaria MF/MME n.º 8/99, de 28 de janeiro de 1999, o reajuste do QAV de acordo com fórmula paramétrica descrita anteriormente passou a se dar apenas sobre os preços do querosene de aviação para vôos internacionais. A Portaria MF/MME n.º 25/99, de 9 de março de 1999, estabeleceu que o cálculo da PPE do QAV para vôos nacionais levaria em consideração o preço de faturamento efetivamente praticado.

Ainda em março de 1999, os preços ao consumidor da gasolina e do álcool hidratado foram liberados em todo o território nacional⁵¹. Em abril desse mesmo ano, houve a liberação dos preços de venda dos óleos combustíveis nas refinarias e nas unidades atacadistas e varejistas⁵².

Em 9 de agosto de 2000, o preço da nafta petroquímica foi totalmente liberado, como previsto anteriormente na Portaria MF/MME n.º 405/99, de 28 de outubro de 1999, passando a ser estabelecido por livre negociação entre as partes.

A Portaria MF/MME n.º 1/01, de 4 de janeiro de 2001, estabeleceu nova metodologia para a formação dos preços máximos de faturamento do querosene de aviação para vôos domésticos, que voltaram a variar de acordo com fórmula paramétrica a partir daquela data. Além disso, essa Portaria estabeleceu a liberação

⁴⁹ Arrecadação da PPE, contabilizados os subsídios cruzados e descontadas todas as despesas de distribuição e transporte dos combustíveis.

⁵⁰ Portaria MF/MME n.º 322/98, de 30 de novembro de 1998. A Portaria MF/MME n.º 54/98, de 16 de março de 1998, já havia liberado o preço ao consumidor nos estados do Rio de Janeiro e São Paulo.

⁵¹ Portaria MF n.º 59/96, de 29 de março de 1996, Portaria MF n.º 292/96, de 13 de dezembro de 1996, e Portaria MF/MME n.º 28/99, de 9 de março de 1999.

⁵² Portaria MF/MME n.º 90/99 e Portaria MF/MME 91/99, de 29 de abril de 1999.

dos preços de faturamento de querosene de aviação, tanto para a utilização dos vôos domésticos como para vôos internacionais, a partir de 1 de julho de 2001.

Conforme disposto na Portaria MF/MME n.º 2/01, de 4 de janeiro de 2001, os preços de faturamento da gasolina automotiva, óleo diesel e GLP nas refinarias, demais produtores ou importadores serão reajustados no quinto dia útil dos meses de abril, julho e outubro, obedecendo a seguinte regra:

$$IR = [IAP/(1 + RC/100) - 1] * 100, \text{ onde:}$$

IAP = índice de ajuste padrão, definido como a média das cotações diárias do petróleo Brent, em moeda nacional, dividido pelo preço de referência, estabelecido em R\$ 55/b

$$RC = \text{reajuste(s) anterior(es) em \%}^{53}$$

Embora medidas já estejam sendo adotadas em direção à liberalização do mercado de combustíveis no Brasil, esta ainda depende da total desregulamentação dos preços ao longo de toda a sua cadeia de produção e comercialização, com seus alinhamentos aos preços do mercado internacional, e da retirada dos subsídios ainda existentes⁵⁴, ambas medidas previstas para até 31 de dezembro de 2001. Após essa data, qualquer tipo de subsídio deverá ser proposto pelo CNPE e aprovado pelo Congresso Nacional. Além disso, aguarda-se a definição de um novo imposto sobre combustíveis, que virá a substituir a PPE, para que seja possível finalizar o processo de liberação do mercado, com abertura das importações de derivados.

A presença dos subsídios cruzados entre os combustíveis provoca distorções no mercado e torna a importação de determinados produtos muitas vezes inviável. Isso se evidencia na atividade de importação de GLP onde, mesmo com a importação liberada desde fins de 1998, nenhuma empresa deu entrada com pedido de autorização para importar o combustível, uma vez que o seu preço interno nas refinarias é subsidiado, eliminando a competitividade do produto importado. Por

⁵³ Note que o RC de abril será nulo para todos os combustíveis. Importante salientar que o parágrafo I do artigo 3º descreve alguns casos nos quais o índice de reajuste pode se dar de forma diferente da fórmula definida na Portaria.

⁵⁴ Os subsídios remanescentes aos preços dos combustíveis suportados pela PPE são: i) movimentação de diesel, óleo combustível, GLP e QAV para algumas regiões do país; ii) tarifas de dutos e fretes de cabotagem para o diesel, gasolina QAV e óleo combustível; iii) preço de derivados de petróleo nas refinarias e, iv) subsídios de equalização de preços de álcool hidratado.

outro lado, mantida a situação atual, a liberação da importação da gasolina poderia acarretar problemas para o parque de refino nacional, uma vez que seus preços internos são onerados pela cobrança da PPE para subsidiar outros derivados e ressarcir despesas diversas, o que reduz a competitividade desses preços frente aos preços da gasolina vigentes no mercado internacional.

3. ESTRUTURA TRIBUTÁRIA ATUAL DOS COMBUSTÍVEIS NO BRASIL

As transformações na legislação tributária brasileira se dão com enorme velocidade e as operações de comercialização dos combustíveis não fogem a este contexto. Em virtude de objetivos específicos dos diversos agentes, dos Estados e da União, a legislação é constantemente alterada, acarretando freqüentes mudanças nas estruturas de preço dos combustíveis.

Além disso, o país possui um sistema particular de preços e subsídios cruzados para os derivados, onde a PPE, mesmo não se tratando propriamente de um tributo, acaba por se confundir com o mesmo. Não é por outra razão que, ao se analisar o peso da carga tributária sobre os combustíveis no Brasil, é comum incluir a PPE, o que modifica completamente o resultado das análises.

Os tributos e contribuições sociais atualmente incidentes sobre as operações envolvendo combustíveis são: i) Imposto sobre Importações (II), quando aplicável; ii) Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); iii) Contribuição para o Programa de Integração Social do Trabalhador e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP); iv) Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e; v) Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF).

Dos tributos mencionados, o ICMS é o único Imposto sobre Valor Agregado (IVA) ou *value-added tax* (VAT). Os demais tributos, quando aplicáveis, incidem unicamente quando da ocorrência de seus fatos geradores, ao longo da cadeia de produção e comercialização, sem qualquer dedução do montante de imposto já pago nas operações anteriores.

A CPMF, com alíquota vigente de 0,3%⁵⁵, grava toda e qualquer movimentação financeira efetuada, incidindo, portanto, sobre todos os pagamentos efetuados na aquisição de bens e serviços ao longo da cadeia dos derivados, incluindo as suas atividades no *upstream*, *midstream* e *downstream*⁵⁶. Tendo em vista que o montante total da CPMF pode diferir conforme a estrutura produtiva e comercial dos derivados, o que dificulta a sua determinação com precisão, este tributo não foi considerado nas discussões aqui apresentadas.

3.1. Imposto sobre importações (II)

O Imposto sobre Importações é um imposto indireto⁵⁷, incidente sobre os preços CIF dos produtos importados, porém, com alíquota zero, nas importações de petróleo e derivados, provenientes de países do Mercosul e de gás natural, independente de sua origem.

As alíquotas do Imposto sobre Importações que vêm sendo recentemente praticadas para o petróleo e derivados importados são:

- de agosto de 1997 a julho de 1998 (inclusive): 11%.
- de agosto de 1998 a dezembro de 1998 (inclusive): 12%.
- em 1999: 9,0%.
- em 2000: 6,0%.
- a partir de janeiro de 2001: 0%.

Exemplo de cálculo do Imposto sobre Importações incidente sobre o petróleo importado, não proveniente de países do Mercosul, em julho de 2000:

⁵⁵ A CPMF foi instituída pela Lei n.º 9.311/96, de 26 de outubro de 1996, com alíquota de 0,2% sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, por um prazo de 13 meses a contar de 23 de janeiro de 1997. A Lei n.º 9.539/97, de 12 de dezembro de 1997, prorrogou a vigência da CPMF por mais 24 meses, a contar de 23 de janeiro de 1997. Posteriormente, com a Emenda Constitucional n.º 21/99, de 18 de março de 1999, essa contribuição foi prorrogada por mais 36 meses, a partir da data da publicação da Emenda. Nos 12 primeiros meses, a alíquota vigente foi de 0,38% e 0,3% nos meses subseqüentes.

⁵⁶ Na cadeia petrolífera, compreendem o *upstream* as atividades de exploração e produção de petróleo e gás natural. O segmento *midstream* inclui as atividades de refino, transporte, e a importação e exportação de petróleo, gás natural e derivados. Define-se como *downstream* o segmento da cadeia petrolífera que inclui a distribuição e a revenda de derivados.

$$II = \text{Preço CIF} * \%II$$

$$II = 29,39 \text{ US\$/bbl} * 0,06 = 1,7634 \text{ US\$/bbl} = \text{R\$ } 3,17412/\text{bbl}^*$$

- Taxa de câmbio utilizada: R\$/US\$ = 1,8000

3.2. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

O ICMS é um imposto estadual indireto, não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. Equivale, em outros países, ao Imposto sobre valor Agregado (IVA) ou *Value-added Tax* (VAT). Há três fatos geradores para a incidência desse imposto⁵⁸: i) circulação de mercadorias dentro de um mesmo Estado ou entre Estados; ii) prestação de serviço de comunicação, incluindo telefonia, radiotransmissão, telex, etc., serviços urbanos, interurbanos e internacionais e, iii) prestação de serviços de transporte intermunicipal ou interestadual.

As alíquotas podem diferir conforme o Estado e podem ser seletivas, variando segundo o tipo de produto. Além disso, são classificadas em internas (para a comercialização dentro do Estado) ou interestaduais. As alíquotas internas não podem ser inferiores às interestaduais, salvo por deliberação dos Estados, mediante a elaboração de convênios. Os convênios são elaborados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, composto pelos Ministros da Fazenda e do Planejamento e os Secretários da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal. Ao Senado Federal cabe estabelecer as alíquotas máximas aplicáveis nas operações interestaduais, conforme disposto na Constituição Federal de 1988.

Em geral, a base de cálculo do ICMS é o preço de venda das mercadorias, incluído o ICMS⁵⁹. Entretanto, com o objetivo de reduzir a sonegação, em alguns casos, utiliza-se o regime de substituição tributária para o cálculo do ICMS, como

⁵⁷ Impostos indiretos são aqueles em que ocorre o fenômeno da repercussão, ou seja, o contribuinte de direito, designado pela lei, transfere para o contribuinte de fato, consumidor final, a carga tributária.

⁵⁸ Definidos na Constituição Federal de 1988, art.155, *caput* e § 2º.

⁵⁹ Também denominado cálculo por dentro.

ocorre, por exemplo, na arrecadação desse imposto incidente sobre a venda de gasolina, diesel e GLP.

Entende-se por substituição tributária a modalidade de tributação em que a Lei permite um determinado contribuinte ser indicado como responsável pelo recolhimento do ICMS devido por outros contribuintes, relativamente às operações antecedentes (para trás), operações subseqüentes (para frente), ou operações antecedentes e subseqüentes (integral). Nesse caso, a base de cálculo do ICMS é o valor sobre o qual o contribuinte substituto aplicará a alíquota respectiva incidente, uma única vez, sobre a operação anterior, posterior, ou ambas, em geral o preço de venda do contribuinte substituído, ficando todas as demais operações dispensadas do pagamento do imposto. Na falta do preço de venda, calcula-se o ICMS com base em uma margem de lucro presumido⁶⁰ definida nos convênios ICMS, no âmbito do CONFAZ.

Os membros do CONFAZ reúnem-se para fixar normas, regular o regime de substituição tributária e estabelecer as margens de lucro presumido para vendas internas e interestaduais que compõem a base de cálculo do imposto.

A Lei Complementar n.º 87/96, de 13 de setembro de 1996, também conhecida como Lei Kandir, disciplinou o regime de substituição tributária, introduzido para facilitar a fiscalização e melhorar a eficácia da arrecadação do ICMS, tanto nas operações internas como nas interestaduais. No tocante às operações interestaduais, a substituição tributária somente poderá ocorrer mediante acordo prévio, seja na forma de convênio, quando a decisão é válida para todo território nacional, ou protocolo, quando esta abrange apenas alguns Estados. Os protocolos são firmados diretamente pelos Estados envolvidos.

Nas operações de importação, o tributo arrecadado cabe ao Estado onde está localizado o estabelecimento importador. O ICMS incide sobre o valor CIF do produto acrescido do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos

⁶⁰ A margem de lucro presumido compõe a base de cálculo do ICMS para fim de substituição tributária em relação às operações subseqüentes e varia de acordo com o produto e o Estado onde ocorre a transação. É estabelecida com base nos preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento entre as entidades representativas dos respectivos setores, devendo os critérios para fixá-la serem previstos em Lei. Existindo preço final ao consumidor fixado, poderá a Lei estabelecê-lo como base de cálculo.

Industrializados (IPI). Nas importações de petróleo, derivados e gás natural, porém, não há incidência do IPI uma vez que não se tratam de produtos industrializados. Normalmente o ICMS é pago no momento do desembaraço aduaneiro⁶¹ do produto no país. O valor arrecadado é computado como crédito no resto da cadeia.

Nas operações de exportação não ocorre a incidência do ICMS sobre petróleo e derivados.

3.2.1. Incidência do ICMS sobre o Petróleo e Combustíveis

A tributação dos combustíveis antes da Constituição Federal de 1988 era de competência da União. Promulgada a Constituição Federal de 1988, os Estados adquiriram o poder de editar leis necessárias à cobrança do ICMS e a competência para fixar as alíquotas no âmbito de seus respectivos territórios.

A tabela II apresenta as alíquotas atuais de ICMS nas operações internas de venda de petróleo, gás natural e combustíveis para os Estados brasileiros.

⁶¹ Desembaraço aduaneiro é a última etapa do despacho aduaneiro de importação e se caracteriza pela colocação, por parte da autoridade aduaneira, da mercadoria à disposição do importador.

Tabela II - Alíquotas Estaduais de ICMS para Derivados Selecionados

UF	PETRÓLEO	GASOLINA	ÁLCOOL HIDRATADO	DIESEL	ÓLEO COMB	QAV-1	GLP	GÁS NATURAL	ÓLEOS LUBRIF
RO	18%	25%	25%	17%	17%	25%	12%	12%	17%
AC	18%	25%	25%	17%	17%	25%	17%	17%	17%
AM	18%	25%	25%	17%	17%	25%	17%	17%	17%
RR	18%	17%	17%	17%	17%	17%	17%	12%	17%
PA	18%	25%	25%	17%	17%	17%	12%	12%	17%
AP	18%	25%	25%	17%	17%	25%	12%	12%	25%
TO	18%	25%	25%	17%	17%	25%	17%	17%	17%
MA	18%	25%	25%	17%	17%	17%	17%	17%	17%
PI	18%	25%	25%	17%	20%	25%	17%	17%	20%
CE	18%	25%	25%	25%	17%	25%	17%	17%	17%
RN	18%	25%	25%	17%	17%	17%	12%	12%	17%
PB	18%	25%	25%	17%	17%	17%	17%	17%	17%
PE	18%	25%	25%	17%	17%	17%	12%	12%	17%
AL	18%	25%	25%	17%	17%	17%	12%	12%	17%
SE	18%	25%	25%	17%	17%	25%	12%	12%	17%
BA	18%	25%	25%	17%	17%	17%	12%	12%	17%
MG	18%	25%	25%	18%	18%	25%	12%	12%	18%
ES	18%	25%	25%	17%	17%	25%	12%	12%	17%
RJ	18%	30%	30%	12%	18%	20%	12%	12%	18%
SP	18%	25%	25%	12%	18%	25%	12%	12%	18%
PR	18%	25%	17%	12%	17%	17%	12%	12%	17%
SC	18%	25%	25%	12%	17%	17%	12%	12%	17%
RS	18%	25%	25%	12%	17%	17%	12%	12%	17%
MS	18%	25%	25%	17%	17%	17%	17%	17%	17%
MT	18%	25%	25%	17%	17%	17%	17%	17%	17%
GO	18%	25%	25%	17%	17%	25%	12%	12%	17%
DF	18%	25%	25%	12%	25%	25%	12%	12%	17%

Fonte: Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ (alíquotas vigentes em 15/09/2000).

Sobre as operações interestaduais de comercialização de petróleo e seus derivados combustíveis e lubrificantes não há incidência de ICMS, conforme disposto na Constituição Federal de 1988, em seu art. n.º 155, § 2º, inciso X, alínea b. Essa imunidade de cobrança, prevista na Constituição, não visa reduzir a carga tributária nesses tipos de operações, mas garantir a integralidade do ICMS ao Estado consumidor dos derivados. A decisão do Supremo Tribunal Federal considerou que a não incidência do imposto refere-se ao Estado de origem. Logo, atravessando a fronteira, o ICMS é devido ao Estado de destino.

Assim, no caso de venda de derivados, utiliza-se o regime de substituição tributária, previsto na Lei Kandir, como forma de recolhimento do imposto devido ao Estado de destino, nas operações interestaduais. O Estado onde se localiza o estabelecimento “comprador” nomeia o Estado onde se localiza o estabelecimento “vendedor” como substituto tributário, ficando este responsável por recolher o ICMS e repassá-lo ao Estado de destino do produto, obedecendo à legislação do mesmo. Atualmente, o Convênio ICMS n.º 03/99 regulamenta a matéria.

A seguir faz-se uma breve descrição da incidência do ICMS sobre o petróleo, combustíveis e gás natural.

3.2.1.1. Incidência do ICMS sobre Petróleo

A incidência de ICMS sobre a comercialização do petróleo bruto ocorre em dois tipos de operações: na sua importação e no momento da sua venda, seja nacional ou importado, às refinarias particulares.

No caso da importação, além das regras gerais descritas anteriormente, alguns Estados adotam regimes especiais. O estado do Rio de Janeiro possui Regime Especial na importação de petróleo, no qual o ICMS é pago apenas sobre 30% do volume de petróleo desembaraçado no mês. Isso se deve ao fato de que parte do produto ao chegar no TEBIG (Terminal da Baía de Ilha Grande) é aliviada em navios de menor porte e levada a outros Estados.

O estado de São Paulo possui Regime Especial para a importação de petróleo estipulando o pagamento do ICMS apenas no momento da venda dos derivados. Esse procedimento não acarreta perda de receita, pois na venda dos derivados às distribuidoras - normalmente situadas no próprio Estado - o ICMS será recolhido sem a dedução daquele incidente sobre o petróleo.

Quando o petróleo é refinado pela mesma empresa que o produz ou importa, não há incidência de ICMS, pois, nesse caso, ocorre apenas transferência de produto dentro da mesma empresa. Na eventual comercialização de petróleo entre produtor/importador e refinador distintos, como ocorria⁶², por exemplo entre a

⁶² A partir de meados de 1999, as refinarias particulares de Manguinhos e Ipiranga passaram a importar o petróleo por elas refinado.

Petrobras e as refinarias particulares, a incidência desse imposto ocorre normalmente.

Vale destacar que, diferentemente dos derivados, não há regime de substituição tributária para o petróleo em operações interestaduais.

3.2.1.2. Incidência do ICMS sobre Combustíveis

Antes mesmo do regime de substituição tributária ser introduzido pela Lei Complementar n.º 87/96, de 16 de setembro de 1997, como forma de arrecadação do ICMS, esse regime já era utilizado pelos Estados para vários produtos, inclusive para alguns combustíveis, dentro do ordenamento jurídico brasileiro com o objetivo de reduzir a sonegação e facilitar a fiscalização por parte dos mesmos⁶³.

A substituição tributária dos combustíveis ocorre na modalidade “para frente”. No caso da gasolina, diesel e GLP, a refinaria, designada como contribuinte substituto, é responsável pelo recolhimento e retenção do imposto relativo às operações subseqüentes. Na falta dos preços de distribuição e revenda, calcula-se o ICMS com base em uma margem de lucro presumido definida nos convênios ICMS, no âmbito do CONFAZ.

A substituição tributária sobre vendas interestaduais é adotada por todos os Estados e para todos os derivados, cabendo o recolhimento à refinaria, que repassa ao Estado de destino, sendo a margem interestadual de lucro presumido fixada pelo CONFAZ.

Em relação às vendas internas, o regime de substituição tributária é aplicado diferentemente conforme o derivado e o Estado. Para a gasolina, diesel e GLP, todos os Estados adotam o regime de substituição tributária nas vendas internas, nomeando a refinaria como contribuinte substituto. Para o óleo combustível e QAV,

⁶³ O regime de substituição tributária já era utilizado dentro do ordenamento jurídico brasileiro desde o surgimento do Código Tributário Nacional (CTN), em 1966. A substituição tributária “para frente” sempre foi objeto de contestações desde sua autorização no CTN, sob o motivo de violar os princípios do código tributário. O argumento para tal afirmação se baseava fundamentalmente na ausência de lei complementar dispondo sobre a base de cálculo do imposto. Neste caso, os Estados não poderiam instituir o regime. A Lei Complementar n.º 87/97 pôs fim a essa discussão.

quando vendidos a TRRs -Transportador Revendedor Retalhista⁶⁴, e para o álcool hidratado, o regime de substituição tributária é efetuado pela maioria dos Estados, nomeando-se a distribuidora como contribuinte substituto. Alguns poucos Estados, elegem a refinaria como contribuinte substituto para o caso do óleo combustível. Em todos esses casos de vendas internas, é também no âmbito do CONFAZ que são definidas as margens de lucro presumido, sejam elas relativas às refinarias ou às distribuidoras.

A seguir, faz-se uma demonstração do cálculo do ICMS cobrado no estado de São Paulo, sobre a venda de gasolina A pela refinaria à distribuidora, no mês de julho de 2000, nos casos de vendas internas e interestaduais.

Gasolina, Diesel e GLP

O ICMS total relativo à operação de venda de gasolina, diesel e GLP da refinaria às distribuidoras, recolhido pela refinaria, consiste de duas parcelas: uma (ICMS RF), calculado sobre o preço de faturamento do combustível na porta das refinarias mais o custo arbitrado de transferência até as bases das distribuidoras e os encargos financeiros; e outra (ICMS ST) relativo às atividades de distribuição e revenda, calculado por meio de regime de substituição tributária, com base na margem de lucro presumido (MLP) definida pelo CONFAZ para o Estado de São Paulo.

Vale ressaltar que o cálculo para o diesel e GLP obedece ao mesmo critério.

Cálculo do ICMS RF:

- preço de faturamento da gasolina A (PF): 0,9103 R\$/litro.
- custo de transferência (CT)⁶⁵: 0,0053 R\$/litro
- encargos financeiros (EF)⁶⁶: 0,0036 R\$/litro

⁶⁴ A atividade de TRR caracteriza-se pela aquisição de produtos a granel e sua revenda a retalho, com entrega no domicílio do consumidor. O TRR deve possuir base própria de armazenamento, aprovada pela ANP, com capacidade mínima de 45 m³.

⁶⁵ Valor definido na Portaria ANP n.º 179/98, de 03 de dezembro de 1998.

⁶⁶ Desde 05/05/95, a Petrobras está autorizada, pelo Ministério da Fazenda, a incluir no seu preço de faturamento o custo financeiro de 2% ao mês, por um período de 6 dias, relativo à concessão de prazo para pagamento pelas distribuidoras.

– alíquota de ICMS da gasolina no estado de São Paulo (%ICMS): 25%

$$\text{ICMS RF} = [(PF+CT+EF)/(1-\%ICMS)] * \%ICMS = (0,9192/0,75) * 0,25$$

$$\text{ICMS RF} = 0,3064 \text{ R\$/litro}$$

Cálculo do ICMS ST:

$$\text{ICMS ST} = [(PF + \text{ICMS RF}) * (1+MLP) * \%ICMS] - \text{ICMS RF}$$

$$\text{ICMS ST} = [(0,9103 + 0,3064) * 1,9132 * 0,25] - 0,3064 = 0,2755 \text{ R\$/litro}$$

A situação do cálculo do ICMS difere quando o produto sob regime de substituição tributária é vendido a uma companhia distribuidora situada no mesmo Estado da refinaria e esta vende parte do produto a um revendedor estabelecido num outro Estado. Nesse caso, a distribuidora deve declarar essa operação para que a refinaria possa distribuir, proporcionalmente, o valor recolhido de ICMS entre os dois Estados em questão.

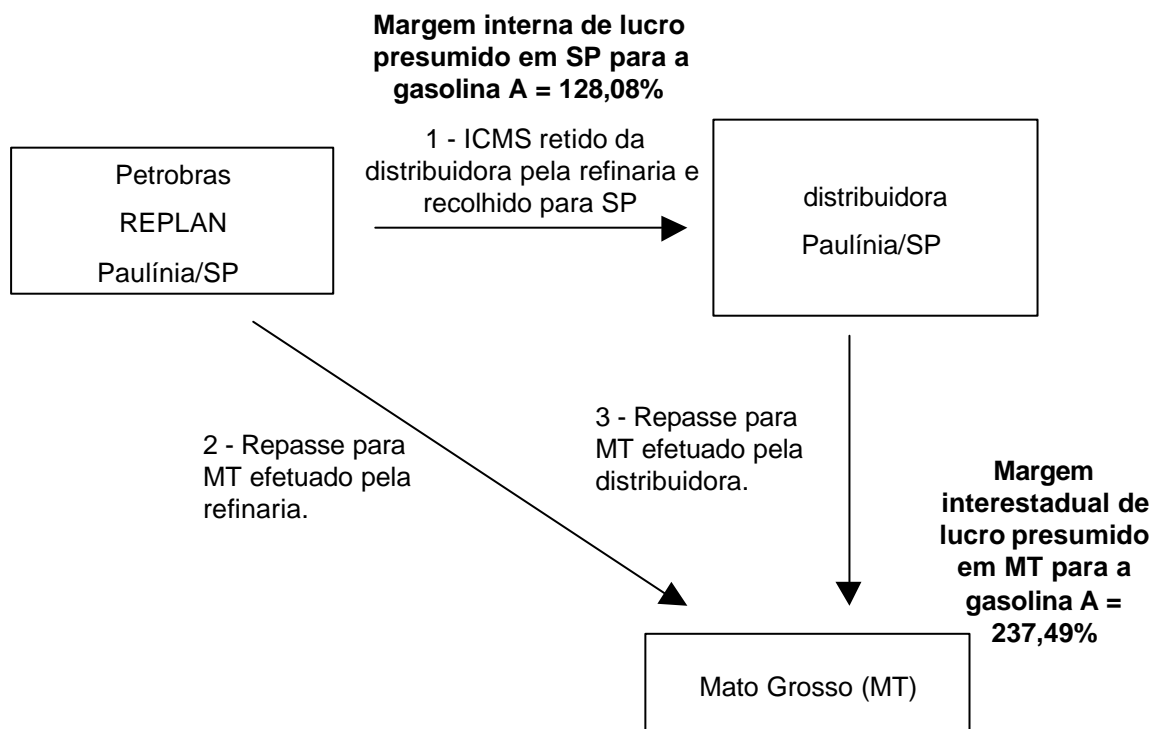
Para exemplificar o cálculo do ICMS nessa situação, considere o caso de uma distribuidora que adquire os produtos da refinaria REPLAN, em Paulínia, SP e os remete posteriormente para o estado de Mato Grosso – MT:

- 1) A distribuidora adquire os produtos da refinaria. Esta operação ocorre no Estado de São Paulo, portanto, constituindo-se em uma operação interna. A refinaria recolhe o ICMS relativo à operação, sobre o preço de faturamento (ICMS RF) e o ICMS sob o regime de substituição tributária (ICMS ST), agregando-se a margem de lucro presumido interna do estado de São Paulo ao preço de faturamento das refinarias, conforme exemplificado anteriormente.
- 2) A distribuidora remete os produtos para o estado de Mato Grosso.
- 3) A distribuidora declara à refinaria que remeteu os produtos inicialmente adquiridos em São Paulo para Mato Grosso. A declaração é efetuada por meio do preenchimento de um formulário próprio (Anexo V, do Convênio ICMS 03/99), que deverá ser entregue à refinaria até o quinto dia do mês subsequente, onde também é calculado o ICMS relativo à venda interestadual entre os estados de São Paulo e Mato

Grosso. No cálculo do ICMS, deverá ser utilizada a margem de lucro presumido de venda interestadual do estado do Mato Grosso, para efetuar o seu repasse ao Estado, e deduzido o ICMS recolhido anteriormente para São Paulo.

- 4) A refinaria deverá deduzir do montante de imposto inicialmente retido para o estado de São Paulo a parcela devida ao estado de Mato Grosso e efetuar o repasse a esse estado até o dia 10 do mês subsequente. Como a margem de lucro presumido interestadual do Mato Grosso (237,49%) é maior que a interna de São Paulo (128,08%), haverá um complemento que deverá ser pago pela distribuidora ao estado do Mato Grosso.

A seguir ilustra-se graficamente esta operação:



Na operação 1, utiliza-se a margem interna de lucro presumido em São Paulo sobre o preço de faturamento acrescido do ICMS da refinaria. Supondo-se, hipoteticamente, o preço da gasolina A igual a R\$ 0,6206/litro e o preço com ICMS incluso igual a R\$ 0,8275/litro, o cálculo procede da seguinte maneira:

- Preço de faturamento da gasolina A: R\$ 0,6206/litro
- Preço de faturamento com ICMS: R\$ 0,8275/litro
- Margem interna de lucro presumido para o estado de São Paulo: 128,08%
- Margem interestadual de lucro presumido para o estado de Mato Grosso: 237,49%

$$\text{ICMS ST} = [0,8275 * (1+1,2808)] * 0,25 = \text{R\$ } 0,4718/\text{litro}$$

Para o cálculo da operação interestadual, utiliza-se a margem interestadual do Mato Grosso sobre o preço de faturamento sem a inclusão do ICMS próprio. O cálculo procede da seguinte maneira:

$$\begin{aligned} \text{ICMS ST da operação de venda interestadual} &= [0,6206 * (1+2,3749)] * 0,25 \\ \text{ICMS ST} &= \text{R\$ } 0,5236/\text{litro} \end{aligned}$$

O diferencial de ICMS que deverá ser pago pela distribuidora pode ser calculado da seguinte forma:

$$\text{ICMS ST venda interna em São Paulo} = (0,8275 * 2,2808) * 0,25 = \text{R\$ } 0,472/\text{litro}$$

$$\text{ICMS ST venda interestadual de São Paulo para Mato Grosso} = (0,6206 * 3,3749) * 0,25\% = \text{R\$ } 0,524/\text{litro (venda interestadual)}$$

Diferença de ICMS a ser complementada pela distribuidora e a ser recolhida para o estado do Mato Grosso: R\$ 0,524 – R\$ 0,472 = R\$ 0,052/litro

Outros Derivados de Petróleo

Para os demais combustíveis⁶⁷, como, por exemplo, óleo combustível, QAV, querosene iluminante e lubrificantes, cada um dos agentes da cadeia de comercialização, refinaria, distribuidora, TRRs, revendedor varejista recolhe ICMS próprio sobre seu preço de venda. Cabe a cada Estado instituir regime de substituição tributária para as vendas internas, se assim considerar conveniente,

⁶⁷ Esse procedimento de cálculo aplica-se, também, para os lubrificantes e nafta petroquímica.

ficando a refinaria responsável por recolher, como contribuinte e como contribuinte substituto, o ICMS dos demais agentes da cadeia.

Nas operações com óleos combustíveis e QAV, as distribuidoras vendem a maior parte do produto aos consumidores finais, normalmente grandes consumidores, sem passar por intermediários. Nesse caso, o ICMS é recolhido por cada um dos agentes da cadeia. Uma pequena parcela do produto é intermediada por TRRs. Quando isso ocorre, as distribuidoras são responsáveis por recolher, como contribuintes e como contribuintes substitutos, o ICMS devido pelos TRRs.

Álcool anidro e hidratado

Com relação ao álcool anidro, não há incidência do ICMS na operação de sua aquisição pelas distribuidoras às destilarias e usinas de açúcar e álcool. Sobre essa operação somente incidem as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS. O ICMS do álcool anidro é recolhido juntamente com o ICMS da gasolina A, uma vez que a margem de lucro presumido da gasolina A, utilizada na formação da base de cálculo do ICMS para efeito da substituição tributária, já considera a adição do álcool anidro à gasolina A para constituição da gasolina C. As distribuidoras devem declarar às refinarias a origem do álcool anidro adquirido para o repasse do imposto ao Estado produtor do álcool. Nota-se que, nos casos tanto do álcool anidro como de hidratado, o montante de ICMS arrecadado cabe aos Estados produtores e não aos Estados receptores dos produtos, diferentemente do que ocorre com os demais combustíveis.

Na cadeia de comercialização do álcool hidratado combustível, o recolhimento do ICMS ocorre de forma distinta dos demais combustíveis. O preço do produto comprado pelas distribuidoras nas destilarias e usinas já inclui o ICMS, PIS/PASEP e COFINS, cabendo às últimas recolhê-lo ao Estado produtor. Dessa forma, as distribuidoras, ao venderem o álcool hidratado, recolhem, como contribuintes e como contribuintes substitutos, o ICMS devido pelos revendedores varejistas. Quando a distribuidora vende o álcool hidratado para um revendedor situado em outro Estado, ela recolhe a parcela que deverá ser remetida ao Estado produtor.

Gás Natural

Ao contrário do petróleo e seus derivados, o gás natural é tributado pelo ICMS nas operações interestaduais, uma vez que a redação do inciso X do §2º do art.155 da CF/88 não o inclui entre os combustíveis isentos do tributo. Nos convênios atuais do CONFAZ, as alíquotas interestaduais são 12%, para as regiões Sul e Sudeste, e 7% para as demais regiões. Nas operações internas, a alíquota vigente é 12%, com exceção dos estados do Espírito Santo e Sergipe, que adotam alíquota de 17%. Cada agente da cadeia de produção e comercialização recolhe o ICMS próprio e o repassa ao Estado.

No caso do gás natural importado, ocorrem três fatos geradores da incidência do tributo: na importação - FG₁, na prestação do serviço de transporte ao importador até o *city-gate* - FG₂ e na venda por parte do importador ao distribuidor estadual de gás natural - FG₃, devendo o ICMS pago na importação e no transporte ser deduzido do ICMS devido na venda ao distribuidor de gás natural, sendo que importador contribuinte recolhe a diferença entre as alíquotas interna e interestadual ao governo Estado em que a importação foi realizada. (Barbosa, 2000).

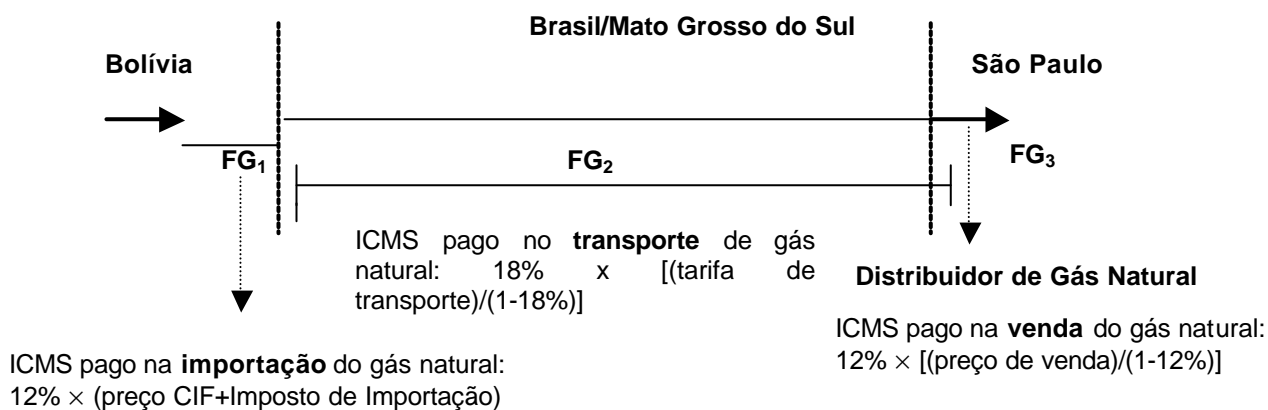
O FG₁ em termos físicos é a entrada do gás natural no território brasileiro e em termos temporais ocorre no momento do registro aduaneiro. A base de cálculo do ICMS na importação é a soma do preço CIF do gás natural colocado na fronteira com o imposto de importação. Atualmente, a alíquota do imposto de importação para o gás natural é nula. Os estados importadores são Mato Grosso do Sul e Rio Grande do Sul e ambos praticam as alíquotas de ICMS de 12%.

O FG₂ ocorre quando o transportador de gás natural presta serviço de transporte ao importador, o qual inclui a tarifa de transporte no preço do gás natural vendido. O serviço de transporte prestado, quando interna ou interestadual também é tributado pelo ICMS à alíquota de 18%.

O último fato gerador - FG₃ - ocorre com a venda do gás natural ao distribuidor no *city gate*.

A figura a seguir ilustra os fatos geradores do ICMS em uma operação de importação de gás boliviano e sua subsequente venda no Estado de São Paulo, cuja alíquota do ICMS é igual a 12%.

Figura 1. Operação de importação do gás natural



ICMS a recolher = ICMS devido na venda do gás natural – ICMS pago na importação do gás natural – ICMS pago no transporte do gás.

ICMS a recolher = $12\% \times \left[\frac{\text{preço venda}}{1 - 12\%} \right] - 12\% \times (\text{preço CIF} + \text{II}) - 18\% \left[\frac{\text{tarifa de transporte}}{1 - 18\%} \right]$.

Entretanto, na prática, o Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, por meio de um decreto, diferiu o recolhimento do primeiro ICMS (FG₁) e do segundo (FG₂) para o momento da venda do gás natural ao distribuidor (FG₃). Como o ICMS se trata de um imposto sobre valor agregado não há perda de arrecadação para o Governo do Mato Grosso do Sul, apenas diferimento de um valor que ele receberia na importação e transporte e passa a receber tempos depois quando da venda.

Conforme prevê a Constituição Federal de 1988, o estado de São Paulo deveria receber o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, tanto em relação à circulação da mercadoria como à prestação do serviço de transporte. Como as alíquotas internas do Estado de Mato Grosso do Sul são 12% e 18% para o gás natural e para o transporte, respectivamente, e as

alíquotas interestaduais também são 12% e 18%, o estado de São Paulo nada recebe de ICMS.

Contudo, o estado de São Paulo está exigindo o ICMS devido na importação, uma vez que o inciso IX do §2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988 determina que o ICMS incidirá também sobre a entrada de mercadoria importada do exterior e que caberá o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria. Dessa forma, São Paulo pleiteia um procedimento diferente na importação do gás boliviano, o qual consideraria a concessão ao importador do gás natural, por parte da Secretaria da Receita Federal, de um regime aduaneiro especial, denominado “Trânsito Aduaneiro”, desde a entrada do gás no território brasileiro (fronteira Bolívia-Brasil) até a sua chegada no estado de São Paulo. O registro aduaneiro de importação, fato gerador do ICMS na importação, processar-se-ia em Zona Secundária, ocasião em que seriam recolhidos os tributos aduaneiros devidos, imposto de importação e ICMS, este último para o estado de São Paulo (Barbosa, 2000).

3.3. PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL E DE FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SERVIDOR Público (PIS/PASEP) e Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

As contribuições sociais PIS/PASEP e COFINS são calculadas com base na receita bruta da pessoa jurídica⁶⁸, sem sofrer qualquer tipo de compensação, não se tratando, portanto, de um imposto sobre valor agregado. A arrecadação dessas contribuições destina-se à União. No caso de vendas, o fato gerador do tributo é configurado no momento do faturamento .

As alíquotas do PIS/PASEP e COFINS, desde fevereiro de 1999, em conformidade com a Lei n.º 9.718/98, de 27 de novembro de 1998, são, respectivamente, 0,65% e 3,00%⁶⁹.

⁶⁸ Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

⁶⁹ A Lei n.º 9.990/00 alterou essas alíquotas para a comercialização de gasolina, diesel e GLP, como será apresentado posteriormente nesse trabalho. Na comercialização das demais mercadorias, permanecem as alíquotas de 0,65% e 3,0% para o PIS/PASEP e COFINS, respectivamente.

3.3.1. PIS/PASEP e COFINS sobre Operações com Petróleo

Não há incidência destes tributos na importação do petróleo, tampouco quando a matéria-prima é produzida e refinada por uma mesma empresa, pois não há fato gerador que justifique a cobrança. Portanto, até há pouco tempo, a incidência do PIS/PASEP e COFINS só ocorria na venda de petróleo da Petrobras para as refinarias particulares. Atualmente, essas refinarias estão importando todo o petróleo por elas refinado e não sofrem, portanto, incidência do imposto. Com a entrada de novos agentes no segmento de exploração e produção, mas que não atuam na área de refino, a venda de seus produtos, no mercado nacional fica sujeita ao recolhimento desses tributos.

3.3.2. PIS/PASEP e COFINS sobre Operações com Combustíveis

Com relação às vendas de combustíveis, a incidência das contribuições PIS/PASEP e da COFINS possui algumas particularidades. Entre fevereiro de 1999 e julho de 2000, além de suas contribuições próprias de PIS/PASEP e COFINS, as refinarias de petróleo recolhiam na condição de contribuintes substitutos, as contribuições PIS/PASEP e COFINS devidos pelos distribuidores e revendedores varejistas de gasolina, diesel e GLP. A Lei n.º 9.718/98, de 30 de novembro de 1998, definiu como base de cálculo dessas contribuições o preço de venda da refinaria (soma do preço de faturamento com os custos de transferência e os encargos financeiros), sem o ICMS, multiplicado por 4, quando se tratarem da gasolina e do GLP, ou por 3,33, no caso do diesel. Da mesma forma, as distribuidoras de gasolina estavam obrigadas a recolher esses tributos, como contribuintes e como contribuintes substitutos, sobre o valor do álcool anidro que adicionavam à gasolina A.

A Lei n.º 9.990/00, de 21 de julho de 2000, extinguiu a substituição tributária para o PIS/PASEP e COFINS da gasolina A, diesel e GLP, estabeleceu o recolhimento dessas contribuições, de uma única vez, na refinaria, sobre o preço de faturamento desses combustíveis, incluindo o ICMS da atividade de refino, e desonerou do recolhimento as demais etapas da cadeia de comercialização. Para evitar a perda de sua arrecadação decorrente da redução da base de cálculo, o Governo Federal elevou as alíquotas das contribuições PIS/PASEP e COFINS a

serem pagas pelas refinarias para os seguintes valores respectivos:

- a) gasolinas, exceto gasolina de aviação: 2,70% e 12,45%.
- b) óleo diesel: 2,23% e 10,29%.
- c) GLP: 2,56% e 11,84%.

A seguir, faz-se uma comparação do cálculo do PIS/PASEP e COFINS na comercialização da gasolina, no estado de São Paulo, no mês de junho de 2000, com a utilização das duas metodologias⁷⁰:

Durante o regime de substituição tributária:

- Preço de faturamento da gasolina A (PF): 0,664 R\$/litro.
- Encargos Financeiros (EF): 0,0026 R\$/litro.
- Custo de transferência (CT): 0,0053 R\$/litro.
- Alíquota de ICMS da gasolina no estado de São Paulo (%ICMS): 25%
- Alíquotas respectivas do PIS/PASEP (%PIS/PASEP) e COFINS (%COFINS): 0,65% e 3,00%.
- Preço da gasolina C na base da distribuidora, incluindo o frete: R\$ 0,6758
- Percentual de álcool anidro na gasolina A para a formação da gasolina C (%álcool anidro): 24%.
- Margem de lucro presumido para o álcool (margem presumida) : 1,4.

PIS/PASEP e COFINS da gasolina A:

$$\text{PIS/PASEP e COFINS da Refinaria} = [\text{PF}/(1-\% \text{ICMS})] * (\% \text{PIS/PASEP} + \% \text{COFINS}) = [0,664/(0,75)] * 0,0365 = 0,0323$$

$$\text{PIS/PASEP e COFINS da ST}^{71} = (\text{PF}+\text{CT}+\text{EF}) * 4 * (\% \text{PIS/PASEP} + \% \text{COFINS}) = 0,6719 * 4 * 0,0365 = 0,0973$$

⁷⁰ Ressalta-se que os cálculos apresentados prestam-se apenas para comparar a arrecadação trazida pelo emprego de duas metodologias de cálculo e não correspondem à realidade, uma vez que essas metodologias não vigoraram simultaneamente

⁷¹ A substituição tributária, no caso da gasolina A, refere-se à parcela devida pelas atividades de distribuição e revenda, ou seja, a distribuidora recolhe como contribuinte (PIS/COFINS da distribuidora) e contribuinte substituto (PIS/COFINS ST).

PIS/PASEP e COFINS total da gasolina A = PIS/PASEP e COFINS da Refinaria + PIS/PASEP e COFINS da ST = R\$ 0,1296/l.

PIS/PASEP e COFINS do álcool anidro adicionado na gasolina A na formação da gasolina C :

PIS/PASEP e COFINS da Distribuidora = {preço da gasolina C na base da distribuidora com o frete/[1-(%ICMS + %PIS + %COFINS)]} * (% de álcool anidro) * (%PIS + %COFINS) = 0,6758/(1-0,2865) * 0,24 * 0,0365 = 0,0083.

PIS/PASEP e COFINS da ST⁷² = {preço da gasolina C na base da distribuidora com o frete/[1-(%ICMS + %PIS + %COFINS)]} * (% de álcool anidro) * (margem presumida) * (%PIS + %COFINS) = 0,6758/(1-0,2865) * 0,24 * 1,4 * 0,0365 = 0,0116

PIS/PASEP e COFINS total do álcool anidro adicionado à gasolina A para a formação da gasolina C = PIS/PASEP e COFINS da Distribuidora + PIS/PASEP e COFINS da ST = R\$ 0,0199/l.

PIS/PASEP e COFINS total (gasolina A + álcool anidro) = R\$ 0,1296 + R\$ 0,0199 = R\$ 0,1495/l.

Com a extinção do regime de substituição tributária

- Preço de faturamento da gasolina A (PF): 0,664 R\$/litro.
- Encargos Financeiros (EF): 0,0026 R\$/litro.
- Custo de transferência (CT): 0,0053 R\$/litro.
- Alíquota de ICMS da gasolina no estado de São Paulo (%ICMS): 25%
- Alíquotas respectivas do PIS/PASEP (%PIS/PASEP) e COFINS (%COFINS) para a gasolina A: 2,70% e 12,45%.

PIS/PASEP e COFINS = [PF/(1-%ICMS)] * (%PIS/PASEP + %COFINS) = (0,664/0,75)* 0,1515 = R\$ 0,1341/l.

⁷² A substituição tributária no caso do álcool anidro corresponde à parcela referente a atividade de revenda, ou seja, a refinaria recolhe como contribuinte (PIS/COFINS da refinaria) e contribuinte substituto (PIS/COFINS ST).

Embora o exemplo mostre queda na arrecadação, em princípio, nada pode ser concluído, uma vez que para a aplicação da nova metodologia, o preço de faturamento da gasolina teve seu preço aumentado em 37% (R\$ 0,664 para R\$ 0,9103).

No que se refere à comercialização do álcool hidratado, as distribuidoras também recolhem, na condição de contribuintes substitutos, o PIS/PASEP e o COFINS devidos pelos revendedores varejistas do produto, da mesma forma que procede para o álcool anidro.

Para os demais combustíveis⁷³, tais como óleos combustíveis, querosenes de aviação e iluminante, e gás natural, a base de cálculo dessas contribuições é o preço de venda em cada operação comercial, sem aplicação da substituição tributária.

⁷³ Esse procedimento de cálculo aplica-se, também, para os lubrificantes e a nafta petroquímica.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No Brasil, a composição de preços e a estrutura tributária incidente sobre os combustíveis sempre foram marcadas por forte intervenção governamental para atender políticas econômicas, sociais e setoriais específicas.

A partir do início da década de 90, essa rígida estrutura de controle começou a ser flexibilizada, com o início de um gradual processo de abertura econômica da indústria do petróleo, de modo a incitar investimentos privados, tornar o país mais competitivo no mercado internacional e integrá-lo aos blocos econômicos.

A Lei do Petróleo estipulou que os preços seriam liberalizados e todos os subsídios eliminados até agosto de 2000, com os reajustes de preços fixados por diretrizes dos Ministros da Fazenda e de Minas e Energia. Em decorrência do atraso de uma reforma que contemplasse os tributos incidentes sobre os combustíveis, este prazo foi posteriormente postergado para até 31 de dezembro de 2001.

A legislação tributária relativa aos combustíveis foi também bastante alterada durante esse último período. A estrutura de preços dos combustíveis no Brasil é ainda complexa. Contribuições sociais como PIS/PASEP, COFINS e CPMF incidem em cascata ao longo de toda a cadeia de produção e comercialização, o que onera sobremaneira os produtos. Também, os preços de alguns derivados incorporam subsídios à sua estrutura, viabilizados através dos recursos da PPE. Ainda, com relação à PPE, o fato de ela não se constituir em um tributo *bona fide*, sendo, anteriormente, recolhida unicamente pela Petrobras e, mais recentemente, pelas centrais petroquímicas, impede a completa abertura do mercado às importações - elo fundamental da cadeia para a liberalização dos preços. Aguarda-se, assim, que a introdução de uma nova estrutura tributária sane as distorções hoje existentes, para que se finalize o processo de abertura do mercado.

5. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

Barbosa, D. H. (2000). ICMS. Nota Técnica ANP (*mimeo*).

LEGISLAÇÃO DO PETRÓLEO (1989). Rio de Janeiro: Petrobras. SERCOM.

Nota à Imprensa (1998). *Petróleo e Derivados: Modernização e Desregulamentação*.
Brasília: Ministério da Fazenda, Ministério de Minas e Energia e ANP.

OLIVEIRA, L.M.(1987). *Formação de Preços dos Derivados de Petróleo e seus Desdobramentos: Um Estudos Retrospectivo – 1974/1984*. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Rio de Janeiro.

Relatório da Comissão de Auditoria da Petrobras referente ao período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1991.

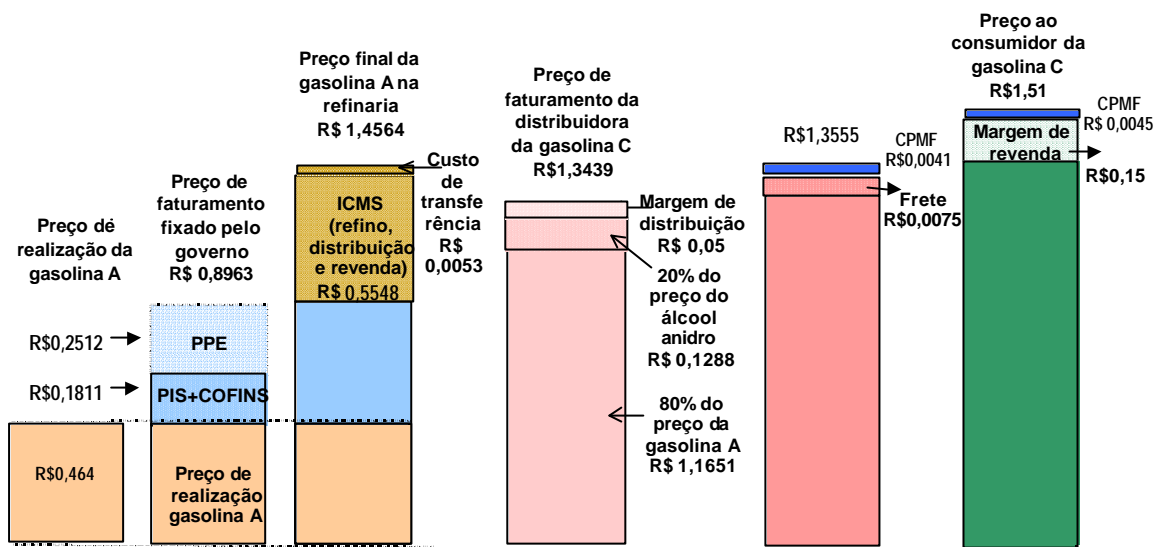
RODRIGUES, A. P.(1983). *A Política de Preços dos Derivados de Petróleo no Brasil*. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Rio de Janeiro.

Silva, C. O. E. (2000). *Petróleo e Derivados: Notas sobre a Política de Preços*. Nota Técnica ANP (*mimeo*).

Silva, C. O. E. (1999). *Parcela de Preço Específica – PPE: Origem e Situação Atual*. Nota Técnica ANP, (*mimeo*).

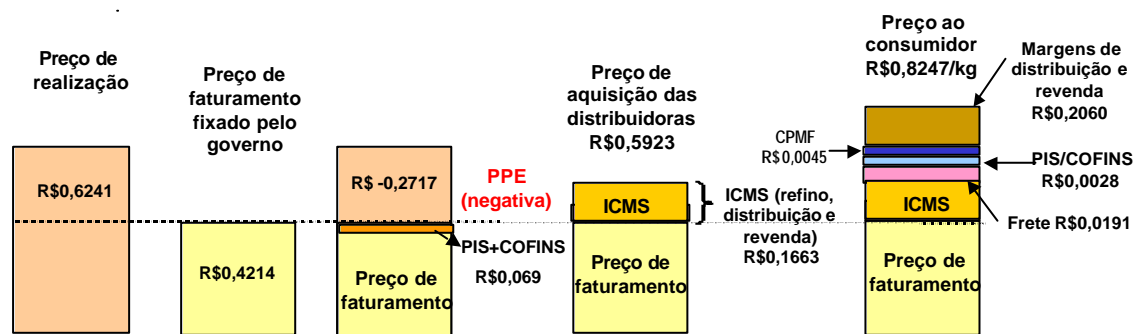
ANEXO

Estrutura de preço da gasolina em julho de 2000



Nota: Margens de distribuição e revenda estimadas pela Superintendência de Abastecimento - ANP.

Estrutura de preço do GLP em julho de 2000



Nota: Margens de distribuição e revenda estimadas pela Superintendência de Abastecimento - ANP.