

Copyright 2004, Instituto Brasileiro de Petróleo e Gás - IBP

Este Trabalho Técnico Científico foi preparado para apresentação no 3º Congresso Brasileiro de P&D em Petróleo e Gás, a ser realizado no período de 2 a 5 de outubro de 2005, em Salvador. Este Trabalho Técnico Científico foi selecionado e/ou revisado pela Comissão Científica, para apresentação no Evento. O conteúdo do Trabalho, como apresentado, não foi revisado pelo IBP. Os organizadores não irão traduzir ou corrigir os textos recebidos. O material conforme, apresentado, não necessariamente reflete as opiniões do Instituto Brasileiro de Petróleo e Gás, Sócios e Representantes. É de conhecimento e aprovação do(s) autor(es) que este Trabalho será publicado nos Anais do 3º Congresso Brasileiro de P&D em Petróleo e Gás

A TRIBUTAÇÃO DO ICMS NA CADEIA DO GÁS NATURAL

Maytta Andrade Santos Yyv¹
Fabiano André de Souza Mendonça²

¹ Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN -, Rua Praia da Barra, nº 2181,
Ponta Negra, CEP: 59094-230, Natal/RN, maytta_andrade@ig.com.br

² Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN -, Campus Universitário, Lagoa Nova, Natal/RN, Caixa Postal
1685, CEP - 59072-970, mendonca@ufrnet.br

Resumo -Hodiernamente, o gás natural desponta como uma alternativa viável e que traz inúmeras vantagens quanto aos demais combustíveis fósseis derivados do petróleo, com uma demanda crescente em todo o planeta. Diante disto e da importância da previsibilidade do regime fiscal do ICMS aplicado ao gás natural posto que estratégica na formatação do fluxo financeiro de projetos para o setor, buscou este trabalho esclarecer aspectos relevantes do disciplinamento jurídico do ICMS aplicado à indústria do gás natural. Desdobrando-se a pesquisa em duas vertentes, a saber, incidência sobre o transporte e sobre a circulação do gás natural através de dutos, resultou a mesma na análise de sua ocorrência ou não nas várias fases da cadeia gasífera.

Palavras-Chave: gás natural; tributação; ICMS

Abstract – Nowadays, the natural gas blunts as a viable alternative and it brings innumerable advantages above others combustibles derived from the oil, with one increasing demand in all the planet. In thhis context, the importance of a previsible legal regimen of the ICMS applied to the natural gas strategical rank that in the formatting of financial flow of projects for the sector. This work itens to clarify excellent aspects of the legal system of the ICMS applied to the industry of natural gas. Unfolding it research in two sources, incidence on the transport and the circulation of the natural gas through ducts, results in the analisis of the occurrence or not in some phases of that industry.

Keywords: natural gas, tributation, ICMS

1. Introdução

O petróleo, na fase do sistema capitalista vivenciada neste início de século XXI é, inegavelmente, o sustentáculo da matriz energética mundial. Este quadro, apesar de não apresentar sinais de transformação iminente, já começa a sinalizar sua gradual mudança.

Em face dos “choques” do petróleo de 1973 e 1979, o mundo (em especial as potências mundiais) despertou para o perigo de sustentar toda sua estrutura econômica num único recurso energético. Este risco é potencializado tendo-se em vista a concentração geográfica de suas jazidas em áreas de grande instabilidade política.

Acentuou-se, assim, a busca por fontes alternativas de energia, a fim de diversificar-se a matriz energética mundial, com a inserção de novos pilares ao lado do petróleo. Desponta, neste contexto, o gás natural como uma alternativa viável e que traz inúmeras vantagens quanto aos demais combustíveis fósseis derivados de óleo cru.

Observe-se que até pouco tempo o gás natural era visto como um verdadeiro entrave para a indústria do petróleo, impondo dificuldades e custos adicionais para o seu transporte, armazenamento e distribuição, além de cuidados especiais de segurança, o que afastava os investidores. Em contrapartida, hodiernamente, o gás natural tem se mostrado um energético essencial, sendo o mais versátil dentre os atualmente disponíveis para uso direto.

Neste esteira, o presente trabalho tem por escopo esclarecer como vem se dando a tributação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS – sobre a circulação e o transporte deste energético nas operações intra e interestaduais, analisando se a sistemática de cobrança adotada pelos Fiscos Estaduais se coaduna com a legislação pertinente e se esta se encontra em conformidade com as normas constitucionais.

2. A Cadeia do Gás Natural

O gás natural pode ser encontrado no subsolo de duas formas: como gás associado, produzido de jazida em que se encontra dissolvido no óleo ou em contato com petróleo subjacente saturado de gás; ou como gás natural não-associado, produzido de jazida de gás seco ou de jazida de gás condensado. No Brasil, a maior parte das reservas de gás natural são de gás associado. Este fato representou, durante muito tempo, um óbice à viabilização de uma indústria nacional de gás autônoma. Grande parte do gás produzido era reinjetado, a fim de manter a pressão nos poços produtores de petróleo ou era simplesmente queimado nos *flares*, mantendo o Brasil índice de queima muito maior do que a média internacional.

Depois de extraído o gás natural será processado. Esta etapa da cadeia do gás se inicia na cabeça do poço quando o óleo cru deve ser estabilizado por remoção do gás e outros componentes voláteis. Este gás da “cabeça do poço” deve ser tratado no campo, comprimido e transportado, através de dutos de transferência, para uma refinaria central para ser finalmente processado, produzindo-se um gás de qualidade comercial, o que ocorre na UPGN – Unidade de Processamento de Gás Natural.

O gás natural, depois de processado na UPGN, é transportado até o destino em que será consumido. Tal transporte deve ser feito de uma maneira específica adequada ao estado físico em que se encontre o gás natural após a atividade de processamento. Este, em sua forma líquida, pode ser transportado em navios criogênicos e, em sua forma gasosa, em dutos. Atualmente o transporte feito em dutos é o mais corrente, especialmente quando já se possui uma demanda significativa e constante, por ser economicamente o meio de transporte mais vantajoso.

O dono das instalações de transporte (gasodutos) tem que ser necessariamente uma pessoa jurídica diferente do produtor e do distribuidor, conforme elucidaremos melhor adiante, embora, às vezes, o transportador venda gás diretamente aos grandes clientes. Assim temos a figura do transportador, que é o titular das instalações, mas não do gás transportado e a figura do carregador, que pode ser produtor, distribuidor, consumidor ou comercializador independente, possuidor da titularidade do gás.

Ainda temos a figura do distribuidor, cuja atividade é realizada por concessão do Poder Público estadual e concerne na entrega do gás natural proveniente de um gasoduto de transporte aos consumidores finais, através de uma rede de distribuição local.

Se o gás transportado for para uso industrial – Gás Natural Industrial (GNI) - esta cadeia pode findar na figura do distribuidor, que vende diretamente ao industrial; ou no próprio carregador, que vende o GNI antes de este atingir a rede de distribuição local. Caso o gás possui destinação automotiva – Gás Natural Veicular (GNV) - entram na cadeia a figura do revendedor varejista, os “postos” que compram o gás da distribuidora concessionária e o vendem para o consumidor final, proprietário de veículo movido a gás. Em poucas linhas, a cadeia do gás natural é formada pelo produtor, transportador, carregador, distribuidor, revendedor (se GNV) e dos consumidores finais.

Entre transportador e carregador é firmado um contrato de transporte e entre todos os demais elos da cadeia são celebrados contratos de compra e venda. No caso do transporte do gás natural se dar através de gasodutos, a transportadora será necessariamente a Transpetro já que ainda não há a figura do transportador independente para os gasodutos em operação na atualidade.

3. Aspectos Gerais do ICMS

Depois de feitas as imprescindíveis observações de ordem técnica, far-se-á a abordagem jurídica da problemática a que este trabalho se propôs. O ICMS é um tributo da espécie imposto, de competência estadual e distrital, ou seja, apenas estes entes da Federação, mediante lei ordinária podem instituí-lo. Entretanto, enquanto imposto de conformação nacional, estabelece a CF (art. 155, §2º, XII) que suas normas gerais sejam delineadas por Lei Complementar (LC), mandamento concretizado pela LC 87 de 1996.

No tocante às hipóteses de incidência elucidada Carrazza (2002) que:

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo compreende o que nasce da entrada de mercadorias exportadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

A maior parte dos tributaristas, senão sua totalidade, aduz que a fórmula adotada pela CF de aglutinar impostos diferentes sob o mesmo rótulo (ICMS) não é recomendável sob o aspecto científico e, na prática, causa diversos conflitos.

Dentre os inúmeros aspectos que se podem abordar em relação a este imposto, procurar-se-á elucidar despretensiosamente duas questões de grande importância para o objeto deste estudo: a não-cumulatividade e a substituição tributária.

3.1. Não-cumulatividade

Basicamente a não-cumulatividade consiste em se abater em cada operação por que circula a mercadoria o valor do imposto suportado na operação anterior. Dentre as vantagens que podem ser apontadas nesta sistemática primordialmente citamos a igualdade de tributação. Isto se deve à carga do imposto pago em cada etapa corresponder ao valor agregado nela. Assim sendo, o total de impostos pagos, mesmo que parcelado sucessivamente, há de ser igual ao imposto que corresponderia se este estivesse sido quitado no montante total sobre o valor da operação final. Outra vantagem é o estímulo à especialização empresarial, já que não há mais vantagens fiscais na integração vertical. Por fim, e teoricamente, a evasão do imposto se torna mais difícil.

A operacionalização do princípio da não-cumulatividade foi prevista na CF (art. 155, §2º, I), qual seja, o método contábil de compensação de débitos e créditos. Através desta técnica o contribuinte faz a escrituração contábil no livro fiscal de registro de apuração de ICMS dos débitos (saída ou venda) e créditos (entrada ou compra) do imposto. No fim de cada período de apuração, confrontam-se os débitos com os créditos. Havendo mais débitos que créditos resultará saldo devedor a ser pago pelo contribuinte. Já se houver mais créditos que débitos, existirá saldo credor, créditos estes que constituem direito do contribuinte, podendo ser levados para o próximo período de apuração. Não haverá, portanto, imposto a pagar. Essa compensação é feita *tax on tax* (imposto sobre imposto), no qual compensa-se o imposto a ser pago na fase seguinte com o da fase anterior, apurando-se a existência de saldo credor¹.

Ressalte-se que há dois casos, quanto ao ICMS, em que não se realiza a não-cumulatividade, ou seja, o imposto vira custo para o contribuinte. No caso da importação, já que não há operação anterior para que se tenha imposto a compensar, e nas operações interestaduais, quando a venda se faz ao consumidor final, pois não haverá saída de seu estabelecimento, anulando-se o crédito de entrada.

3.2 Substituição tributária

A substituição tributária é instituto anterior à atual Carta Magna, não tendo até a Emenda Constitucional (EC) nº3 de 1993 delineamento constitucional, ma somente referência a ela no tocante ao papel da lei complementar na regulação do ICMS (art. 155º, §2º, XII, “b”). Com a referida emenda, foi criado um §7º ao art. 150, asseverando que a lei poderá atribuir ao sujeito passivo a condição de responsável por imposto ou contribuição relativos à operação cujo fato gerador deverá ocorrer posteriormente, assegurada à restituição da quantia paga caso o fato gerador presumido não ocorra. É a chamada substituição tributária “para frente”.

Mas, diante da constatação de que a instituição da substituição tributária não resolveu os problemas de complexidade da tributação no mercado de combustíveis, alterou-se a Constituição (EC 33/01) para se criar a possibilidade de ICMS monofásico, a depender de edição de lei complementar que o discipline.

A imposição monofásica resume-se a uma incidência única sobre o preço final da mercadoria ao invés de incidir em cada fase do ciclo econômico. Já no regime de substituição tributária ocorrem incidências cumulativas, com postergação ou antecipação dos fatos geradores para um determinado momento, e possibilidade de devolução futura, se, nas antecipações, o fato gerador “presumido” não ocorrer nas operações seguintes ou ocorrer em menor extensão.

4. ICMS incidente sobre Gás Natural

Com o advento da atual Carta Magna o gás natural, assim como o petróleo, seus derivados e a energia elétrica passaram a ser tributadas pelo ICMS. Diante do delineamento constitucional dado ao ICMS, especialmente com o advento da EC 33/01, a política de expansão do uso do gás natural passa necessariamente por combinar as regras com os Estados Federados.

Segundo Machado (2002) a diferença entre o ICMS incidente sobre combustíveis e lubrificantes e o ICMS incidente sobre bens em geral é tamanha que melhor teria sido se o constituinte derivado tivesse criado um outro imposto, cuja incidência excluísse a dos demais. Entretanto, como tal não ocorreu, algumas indefinições persistem no disciplinamento do ICMS em relação à circulação de gás natural, as quais intentaremos aclarar nos próximos tópicos.

¹ . Em termos de imposto de valor agregado (IVA), muitos países fazem a compensação *base on base* (base sobre base), na qual da base de cálculo do imposto devido na fase posterior subtrai-se o que foi base de cálculo na fase anterior.

4.1 ICMS sobre Transporte de Gás Natural

A Lei 9.478/97, conhecida como Lei do Petróleo, reserva capítulo a parte ao disciplinamento da atividade de transporte de óleo e gás. No art. 65 alberga a imposição da criação, pela Petrobrás, de uma empresa subsidiária responsável exclusivamente por esta atividade, no intuito de incentivar o exercício competitivo da atividade de transporte de óleo e gás. Desse modo nasceu a Transpetro em 12 de junho de 1998.

No exercício de seu poder normativo a ANP editou a Portaria nº 170 de 1998 estabelecendo a regulamentação para a construção, a ampliação e a operação de instalações de transporte ou de transferência de petróleo, seus derivados e gás natural, inclusive liquefeito (GNL).

Em seu art. 6º, exige a criação de uma pessoa jurídica independente, cujo objeto social tenha a finalidade exclusiva de prestar os serviços de transporte. É a figura do **transportador**, titular das instalações dutoviárias. O objetivo desta exigência é promover a **horizontalização** da Indústria do Petróleo e Gás – IPG –, privilegiando a concorrência com a entrada no setor de outros agentes econômicos. Assim sendo, identificam-se duas figuras distintas no cenário gasífero dutoviário: o transportador, proprietário das instalações de transporte e o carregador, proprietário do gás natural transportado.

Todas as relações de ordem comercial efetivada entre estes sujeitos deverão ser instrumentalizadas através de contratos, no caso contrato de prestação de serviços, normalmente de longa duração, que deverá conter os principais aspectos do serviço contratado. Tais contratos podem se dar de duas formas distintas quanto ao serviço oferecido pela transportadora, quais sejam, transporte firme (a movimentação de gás não pode ser interrompida, com base no limite concernente à capacidade contratada) e transporte não firme (poderá haver a interrupção ou redução do serviço de transporte contratado).

Partindo para os aspectos tributários do transporte, a LC nº 87/96 estabelece no art. 2º que o imposto incide sobre “prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores”.

Assim sendo, sobre o serviço prestado pela transportadora ao carregador pode vir a incidir o ICMS, desde que disciplinado na lei estadual que estabelece o imposto. Dentre os objetos deste imposto estão abarcados não só o deslocamento de pessoas, como de qualquer objeto, seja ele sólido, líquido, gasoso ou de conteúdo de energia; basta que o mesmo seja objeto de contratação autônoma. Como meio de prestação destes serviços podem ser utilizados quaisquer tipos de veículos, seja automóvel, barco, avião, trem, até oleodutos e gasodutos, que são nosso principal objeto de interesse. O sujeito passivo (contribuinte *de iure*) será o prestador do serviço, na hipótese em exame a Transportadora, mas em geral, quem suporta a carga econômica do imposto é o usuário de serviço (contribuinte de fato), neste caso, o carregador.

A hipótese de incidência do imposto circunscreve-se à prestação (e não o contrato em que tem origem) de serviço de transporte submetido a regime de direito privado, com conteúdo econômico, podendo ser os contratantes particulares, empresas privadas, empresas públicas ou sociedades de economia mista. Vale destacar que o art. 150, §3º, CF exclui da imunidade recíproca que gozam os serviços prestados por qualquer dos entes da Federação, já que elucida que tal imunidade não abrange serviços públicos que ensejem cobrança de tarifa ou contraprestação dos usuários. Seria o caso da distribuição de gás natural, concessão de serviço público remunerado através de tarifas.

Dentre as hipóteses de não-incidência, é relevante citar aquela consistente no autotransporte, de pessoas ou cargas, compreendendo o transporte para a consecução dos fins da própria empresa que o realiza. É o caso do comerciante-transportador, que efetua o transporte no próprio interesse, entre estabelecimentos de que é titular, intentando desempenhar sua atividade-fim, que é a comercialização de seus produtos. Poder-se-ia questionar essa afirmação diante do princípio da independência dos estabelecimentos, inscrito na LC 87/96 e, segundo qual é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular (art. 11, §3º, II), considerando-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída da mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (art. 12, I). Mas observe-se que o disposto na LC 87/96 refere-se apenas às operações de circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Destarte, acompanhamos Carrazza (p. 139) na opinião que este princípio não concerne ao ICMS-transporte. Nesta hipótese poderíamos enquadrar o transporte de gás natural da UPGN através de um duto de transferência para o gasoduto.

A competência para cobrar o tributo, no caso de transporte interestadual, é do Estado onde se iniciou o transporte. Se o serviço for prestado no exterior, mas contratado no Brasil, também incide ICMS. Em se tratando de serviço iniciado no exterior, como por exemplo, o transporte de gás boliviano, através do Gásbol, na hipótese o imposto caberá ao Estado onde estiver localizado o estabelecimento destinatário do serviço, e não aquele pelo qual ingressou no território nacional. Mas se a situação for a oposta, tendo o serviço se iniciado no Brasil, mas terminado no exterior, não incidirá ICMS.

4.2 ICMS sobre a Circulação de Gás Natural

Sobre a circulação do gás natural incide o imposto sobre operações mercantis, tanto em operações interestaduais como intermunicipais. Segundo Carrazza (2002) para que um ato configure uma operação mercantil, é mister que: a) seja regido pelo Direito Comercial, b) tenha por finalidade o lucro e, c) tenha por objeto uma mercadoria.

Assim sendo, incide ICMS sobre as relações a que está submetido o gás natural na cadeia serem de ordem privada (e ainda os serviços públicos que ensejarem cobrança de tarifa ou contraprestação dos usuários art. 150, §3º, CF), instrumentalizadas por contratos de compra e venda. O gás natural se encontra abrangido no conceito de mercadoria já que é bem móvel destinado a mercancia.

A circulação que autoriza a incidência deste imposto consiste mais precisamente na circulação jurídica, e não simplesmente na circulação física. Em outras palavras, faz-se necessária a transferência, de uma pessoa para outra, por força da prática de um negócio jurídico, da posse ou da propriedade da mercadoria, ou seja, a transferência de titularidade. Entretanto, a LC 87/96 consagrou o princípio da independência dos estabelecimentos, segundo qual é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular (art. 11, §3º, II), “considerando-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída da mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular” (art. 12, I). Apesar de algumas vozes se levantarem na doutrina quanto à inconstitucionalidade destes dispositivos, permanecem gozando da presunção de constitucionalidade enquanto o STF não declarar o contrário. Assim, sobre o gás natural que sai do poço produtor até a UPGN incidirá ICMS mesmo que o titular de ambas seja a Petrobrás.

A base de cálculo é a dimensão da materialidade do tributo. Em regra, na indústria do IPG ela é auferida por substituição tributária, segundo a regra do art. 8º da LC 87/96. São dois os sistemas adotados para se chegar à base de cálculo do ICMS em substituição tributária: o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) e a margem de valor agregado (MVA).

A PMPF resulta de uma pesquisa aos preços de venda que a mercadoria é vendida a consumidor final. Esta técnica é adotada por 21 Estados da Federação e pelo Distrito Federal. Seu maior inconveniente consiste em que a cada aumento do preço do combustível na refinaria faz-se necessária uma nova pesquisa de preços para se obter a PMPF. Sendo este apurado, o Estado manda ofício ao COTEPE/ICMS, que é a Comissão Permanente do ICMS, que divulga uma lista com todos os PMPF de todos os Estados que utilizam esta técnica, através de Ato CTEPE/ICMS.

Já na sistemática da MVA, o montante do ICMS a ser pago será a somatória do ICMS da operação própria do substituto tributário com o ICMS por substituição, obtido pela incidência da alíquota sobre o valor resultante da multiplicação da base de cálculo da operação própria pelo percentual MVA. Caso haja operação interestadual multiplica-se a base de cálculo por substituição pela alíquota interestadual e, do resultado obtido se subtrai o ICMS da operação própria. O valor obtido é remetido para o Fisco do Estado de destino, enquanto o Estado de origem recolhe o restante. A grande vantagem desta técnica é que firmado o percentual MVA em convênio, quando a refinaria aumenta o preço do combustível, a base de cálculo do ICMS por substituição é corrigida automaticamente, sendo desnecessária nova pesquisa para corrigi-la. Entretanto, se o MVA “real” for alterada, o Estado deve fazer pesquisa de preços e, com base nesta corrigir a MVA “legal”, através de um novo convênio.

Cabe à lei estadual de cada Estado da Federação dispor sobre quem será o substituto tributário, no caso da cadeia do gás, poderiam ser produtor, refinador, carregador, distribuidor ou revendedor (se GNV). A título ilustrativo o anexo I da Lei nº 6.968/96 do Estado do Rio Grande do Norte estabelece como sujeito ao regime de substituição tributária o gás natural, assim como os gases derivados do petróleo, apontando como substituto tributário a refinaria.

4.2.1 ICMS na importação

Também será exigível o ICMS quando as operações tenham início no exterior (art. 155, II, CF). Nesta hipótese, ele incidirá “sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo de estabelecimento (...), cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria” (art. 155, §2º, IX, a, CF).

Assim sendo, o fato impositivo pode ocorrer com a entrada, no estabelecimento do destinatário, de mercadoria importada do exterior para fins de revenda, consumo ou integração no ativo fixo. Ou seja, como observa Carrazza (2002).

O fato gerador do imposto não é a simples entrada da mercadoria ou bem no território nacional, mas de sua entrada no estabelecimento do comerciante, industrial ou produtor, para ingressar no ciclo da circulação econômica ou no processo de produção ou de consumo.

Desta feita, por exemplo, sobre a importação do gás boliviano, incidirá ICMS, devendo recolhê-lo o Estado destinatário do mesmo e não aquele pelo que o gás ingressa no território nacional e não aquele em que ocorre o desembaraço aduaneiro. Haverá sido realizada a hipótese de incidência do imposto tanto se o gás for destinado a revenda para distribuidora como se o mesmo destinar-se a ser consumo nas usinas termelétricas.

Caso o ciclo econômico da mercadoria prossiga, não haverá óbice à cobrança de um novo ICMS, respeitado sempre o princípio da não-cumulatividade. Se o bem for importado por quem não é contribuinte do imposto (quem não exerce atividade mercantil), não ocorrerá sua incidência.

5. Considerações Finais

Hodiernamente, o gás natural desponta como uma alternativa viável e que traz inúmeras vantagens quanto aos demais combustíveis fósseis derivados do petróleo, com uma demanda crescente em todo o planeta. Na sua cadeia de comercialização atuam vários agentes: produtor, transportador, carregador, distribuidor, revendedor varejista (se GNV) e consumidores finais.

Destarte, de acordo com o discorrido sobre as hipóteses de incidência do ICMS cadeia do gás natural, conclui-se que sobre a mesma podem incidir dois ICMS, quais sejam: o imposto sobre operações mercantis e o imposto sobre serviço de transporte interestadual e intermunicipal.

O ICMS sobre transporte é devido na prestação do serviço de transporte realizada pela figura do transportador ao carregador. Já o ICMS sobre operações mercantis pode incidir sobre a circulação de gás natural (mesmo que apenas haja a mudança de estabelecimento) entre produtor, refinador, transportador, carregador, distribuidor, revendedor e consumidores finais sob o regime de substituição tributária.

Distante de esgotar as controvérsias concernentes ao assunto ressalta-se a importância da previsibilidade do regime fiscal do ICMS aplicado ao gás natural e derivados posto que estratégica na formatação do fluxo financeiro de projetos para o setor e fundamental para a concretização do gás como pilar da matriz energética nacional.

6. Agradecimentos

Gostaria de agradecer à Agência Nacional do Petróleo – ANP – por disponibilizar os recursos que tornaram possível a realização desta pesquisa, ao Programa de Recursos Humanos em Direito do Petróleo e Gás Natural – PRH 36, assim como ao seu coordenador o Profº Dr. Yanko Marcus e ao Profº visitante Otacílio Nascimento pelo incentivo e apoio nesta realização, ao Prof. Dr. Fabiano André Sousa de Mendonça pela orientação e paciência, e aos demais colegas do programa por nutrirem nossa vontade de crescer intelectualmente.

7. Bibliografia

- CARRAZZA, R. A. *ICMS*. 8º ed. – São Paulo: Malheiros Editores, 2002.
- KRAUSE, G.; PINTO Jr., H. Q. *Estrutura e regulação do mercado de gás natural: especificidades do caso brasileiro. Regulação*. Séries ANP, n. I. Rio de Janeiro: ANP, 2001.
- MACHADO, H. B. *O ICMS e a EC 33*. Revista dialética de Direito Tributário nº80. São Paulo, 2003.
- MACHADO SEGUNDO, H. B. *A EC 33/01, o ICMS Incidente sobre Combustíveis e os Convênios Interestaduais*. in *O ICMS e a EC 33* (coord. Valdir de Oliveira Rocha). Dialética: São Paulo, 2002.
- MARTINS, I. G. S. *Breves Considerações sobre Aspectos Relativos ao ICMS Introduzidos pela EC nº33 de 2001*. in *O ICMS e a EC 33* (coord. Valdir de Oliveira Rocha). Dialética: São Paulo, 2002.
- ROCHA, V. O. (coord.) *O ICMS e a EC 33*. São Paulo: Dialética, 2002.
- SANTOS, E. M. Gás natural: estratégia para uma energia nova no Brasil. São Paulo: Annablume. 2002. p. 189- 308.