

Tributação do Petróleo e Federalismo Brasileiro: a Histórica Oscilação na Divisão da Receita

JOSÉ ROBERTO AFONSO

Economista e Técnico em Contabilidade, Doutor em Economia Social no Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas, Mestre em Economia da Indústria e da Tecnologia pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, Economista do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES, Lotado como Assessor Técnico do Senado Federal.

VIVIAN ALMEIDA

Economista, Doutora em Ciências Econômicas pela Universidade Federal Fluminense, Pesquisadora Assistente do Instituto de Pesquisas Aplicadas – Ipea, Professora do Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais – IBMEC.

DOI: 10.11117/22361766.42.01.08

Submissão: 10.10.2011

Parecer 1: 14.10.2011

Parecer 2: 19.10.2011

Decisão Editorial: 19.10.2011

SUMÁRIO: Introdução; Histórico da tributação do petróleo; Imposto (único) sobre combustíveis; Constituição Descentralizadora de 1988; Mudanças no pós-constituinte; Tributação recente sobre combustíveis; Debate mais recente: a partilha do pré-sal; Observações finais; Referências.

INTRODUÇÃO

O estudo da tributação é essencial para diagnosticar a saúde econômica e financeira do setor público e o seu impacto sobre o bem-estar da população. Em especial, as investigações sobre a tributação sobre fontes de energia, como o petróleo e seus derivados, são muito relevantes para essa abordagem das finanças públicas¹.

Não bastassem os aspectos conceituais, a agenda política brasileira, no segundo semestre de 2011, abriu espaço crescente para a divisão federativa das receitas das participações governamentais no petróleo. O novo regime de tributação e participações governamentais na receita, criado em função das recentes

1 Só para citar ao menos uma referência bibliográfica, Gasparini e Miranda (2006) destacam que “os recursos do petróleo e do gás natural são destinados a Estados, Distrito Federal e Municípios a título de compensação financeira pela exploração de petróleo, xisto betuminoso e gás natural em suas respectivas bacias sedimentares e plataforma continental. Esses repasses acontecem na forma de *royalties* e participação especial. Os recursos dos *royalties* correspondem a 10% do total da produção, podendo haver redução até um mínimo de 5%, tendo em vista riscos geológicos, expectativas de produção e outros fatores”.

descobertas da camada do pré-sal, tem sido foco de intensos debates e gerou uma crescente disputa entre os três diferentes níveis de governo e, no caso dos subnacionais, entre os das regiões ditas produtoras *versus* das demais regiões.

Isso trouxe para o centro das discussões, mais uma vez, a questão das participações dos governos na renda da extração de petróleo, que já tinha sido abordada quando foi proposta e aprovada a criação de novo regime (por partilha) para exploração das novas jazidas do pré-sal. A título de ilustração, lembra-se de que o Instituto para o Desenvolvimento Industrial e o Instituto Talento Brasil publicaram, recentemente, um estudo inteiramente dedicado ao pré-sal, avaliando as experiências internacionais sobre exploração de petróleo e as perspectivas e o impacto dessa atividade sobre a receita pública no Brasil. Também na época da apreciação da proposta para o pré-sal, Afonso e Pacheco (2010) alertaram que já era decrescente a tendência da carga tributária federal sobre os setores de extração e do refino de petróleo e que isso poderia se aprofundar no novo regime.

Se aspectos relativos à incidência tributária sobre o petróleo já foram minimamente analisados, o mesmo não vale para a outra face da mesma moeda, que envolve a distribuição de tais recursos. Os reflexos dessas mudanças no federalismo fiscal brasileiro ainda carecem de maior atenção. Vale qualificar que já existe uma razoável produção bibliográfica sobre o passado recente, mas uma específica para tratar das participações governamentais na extração de óleo e dos impactos nas finanças dos governos produtores ainda é escassa. A proposta aqui é tecer uma visão mais abrangente e histórica de como a tributação do petróleo e a divisão da correspondente receita entre níveis e entes federados contribuíram para moldar uma tendência marcante e secular da Federação brasileira: a oscilação no longo prazo entre maior concentração dos poderes e dos recursos e maior descentralização deles, como um pêndulo. Nesse curto espaço, não há como resgatar todos os detalhes dessa história, porém a proposta é apresentar uma brevíssima resenha do histórico da tributação do petróleo e da divisão federativa de sua receita no período do pós-guerra.

HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO DO PETRÓLEO

A história da tributação de petróleo e de combustíveis no Brasil resume e simboliza bem as oscilações por que passou a Federação nacional, que, como um pêndulo, alternou movimentos de descentralização e recentralização, tanto das competências tributárias (isto é, da cobrança dos impostos) quanto da repartição da receita (que envolve os fundos e as cotas de participação) – ver, entre outros autores, Rezende e Afonso (2002) e Rezende e Oliveira (2003).

Essa história tem início antes mesmo da criação da Petrobras, em 1953, com a criação do Imposto sobre Lubrificantes e Combustíveis em 1940. Antes de tratar de cada medida, vale conferir, a seguir, um quadro sintético e cronológico de cada uma delas.

QUADRO DA EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE COMBUSTÍVEIS	
1940	IULC – Lei Complementar nº 4, de 20.09.1940
1965	IULC – Reforma tributária dos militares
1983	IULC – Mudanças na distribuição federativa
1988	Extinção do IULC e inclusão na base do ICMS. Criação do IVVC. Constitucionalização das participações na extração.
1993	Extinção do IVVC.
1994	FSE e DRU – Tributação dos combustíveis via desvinculação da receita
2001	Contribuição de intervenção no domínio econômico específico sobre petróleo e derivados (Cide)
2003	Cofins/PIS passam a incidir sobre as importações, inclusive de petróleo
2008	Cide reduzida em 35% sobre gasolina e em 57% sobre óleo diesel
2010	Criado, por meio da Lei nº 12.351, de 22.12.2010, o regime de partilha da produção para a exploração da produção do pré-sal em áreas do pré-sal tidas como estratégicas

IMPOSTO (ÚNICO) SOBRE COMBUSTÍVEIS

Em 1940, foi criado, na competência da União, o Imposto sobre Lubrificantes e Combustíveis (IULC), com base na Lei Complementar nº 4, de 20.09.1940². Desde sua criação, uma parcela da arrecadação deveria ser distribuída para os governos estaduais e municipais proporcionalmente ao consumo, chegando a 60% a partir de 1945. Por muito tempo, essa foi a principal fonte de participação daqueles governos na arrecadação federal, ora de forma mais descentralizada, ora mais centralizada – já antecipando a oscilação posterior aos anos 60.

Continuando nossa evolução histórica, a Reforma Tributária de 1965³, promovida pelos militares, manteve os combustíveis como imposto único da União e fora da base do então criado Imposto Estadual sobre Circulação de Mercadorias (ICM). Mais do que isso, foi invertida, ainda, a distribuição da receita. Ou seja, a parcela da União, em 1965, subiu para 60% e, em 1967, chegou a 70,5%.

A reforma tributária, patrocinada pelo então novo Governo Militar, representou o auge da centralização política, tributária e fiscal no País, isso porque governos regionais não podiam explorar essa base, e sua fatia no bolo da receita passou a ser a menor.

2 A íntegra da referida lei complementar está disponível na Internet em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/leicon/1940-1949/leiconstitucional-4-20-setembro-1940-373594-publicacaooriginal-1-pe.html>>.

3 Para uma análise mais detalhada da Reforma Tributária no período militar, ver: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/hist1964a1967.asp>>.

Em 1983, a distribuição federativa do IULC foi revertida gradualmente e, a partir de 1988, as parcelas estadual e municipal voltariam a ser de 40% e 20%, respectivamente. Essa determinação era uma das contidas na chamada Emenda Passos Porto, que iniciou o processo de lenta descentralização fiscal no País, que veio a culminar pouco depois na Constituição de 1988⁴.

CONSTITUIÇÃO DESCENTRALIZADORA DE 1988

A Constituição de 1988 representa um marco na história brasileira. Promulgada logo após o fim da Ditadura Militar, essa constituição trazia mudanças profundas para o Estado brasileiro. Mudanças muito significativas inclusive na tributação do País.

Relacionando com o nosso estudo, a nova Constituição extinguiu os impostos únicos federais – em 1998, eles arrecadavam 0,54% do PIB. Petróleo e combustíveis foram incluídos na base de dois impostos, ambos subnacionais: do estadual, então ampliado para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicações e Transportes Intermunicipal (ICMS); e do novo municipal, Imposto sobre Vendas a Varejo (IVVC). O Texto Constitucional detalhou algumas regras para essa nova forma de tributação – por exemplo, no caso do imposto estadual, adotou uma regra excepcional para petróleo e para energia, determinando que não incidisse sobre as transações interestaduais (na prática, adotando o chamado princípio de destino), fora fixar alíquota máxima para o imposto municipal (3%, transitoriamente). A extinção dos impostos únicos foi decidida logo no início dos trabalhos da Constituinte, ainda na fase das subcomissões. Na fase final das votações em Plenário, ainda chegou a ser discutida uma emenda que mantinha a competência federal e exclusiva sobre aquelas bases em troca de destinar uma parcela maior de sua receita para os demais governos, porém a iniciativa foi rejeitada.

Não deixa de ser curioso que um dos argumentos técnicos contrários a transferir tal base para a tributação subnacional era o de que as fazendas estaduais não teriam competência técnica para explorá-las e que acabariam não aproveitando todo potencial arrecadador. Em pouco tempo, aconteceu exatamente o contrário – tais fazendas passaram a concentrar demasiadamente a arrecadação do ICMS em cima das novas bases: em 2010, combustíveis, energia elétrica e comunicações (que, antes da Constituição vigente, eram alcançados apenas pelos impostos únicos federais) responderam por 35,6% da receita nacional daquele imposto e equivalem a 2,56% do PIB. Só combustíveis geram 15,1% do ICMS nacional, o equivalente a 1,09% do PIB. A crítica, se cabe, é justamente o inverso do que se dizia na época da Constituinte: a máquina arrecadadora estadual passou a explorar, em larga escala, as então novas bases. A carga de ICMS

4 A atual Constituição, de 1988, pode ser obtida por meio do link: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>.

sobre essas três bases arrecada 4,7 vezes mais do que arrecadavam os antigos impostos únicos da União.

Chama-se a atenção para um detalhe importante: a Carta Magna, em sua redação original, vedou expressamente que outro tributo incidisse sobre combustíveis (ou seja, não podiam ser gravados pela União, salvo no comércio exterior) que não fossem o ICMS, o IVVC e os impostos federais sobre comércio exterior. Esse dispositivo foi posteriormente modificado (uma mudança sutil) e muitos esqueceram hoje que constava no texto promulgado em outubro de 1988.

Fora do capítulo do sistema tributário, ao tratar dos bens da União na ordem do Estado, a Constituição de 1988 assegurou aos governos estaduais e municipais participação no resultado ou compensação financeira pela exploração de petróleo e gás, inclusive em mar.

Dessa forma, a Assembleia Constituinte de 1987/1988 foi o pico da maior descentralização na história da tributação e federação brasileira. Simbolizou a inversão radical da lógica do Governo Militar, que reservava se combustível como base tributária exclusiva da União. Na dita Constituição Cidadã, inicialmente a mesma base foi reservada para ser explorada tão somente pelos Estados e Municípios (aliás, como o IVVC só foi cobrado por alguns anos, é comum se ignorar atualmente que a Constituinte tinha facultado a esfera local tributar os combustíveis).

MUDANÇAS NO PÓS-CONSTITUINTE

Já foram aprovadas dezenas e dezenas de emendas à Constituição de 1988 e, embora seja dito que não se promoveu uma nova reforma tributária, na prática, muito do que fora decidido pelos constituintes nessa matéria acabou sendo modificado, ainda que por força de várias e sucessivas mudanças ao longo de mais de duas décadas de vigência, que levaram a reverter parcialmente a força da descentralização de 1988.

A primeira mudança tributária de maior peso se deu cinco anos depois da promulgação. Apoiada pelo governo do então Presidente Itamar Franco, defendeu-se a recriação de um imposto federal sobre petróleo como alternativa para financiar o setor de transportes. Entretanto, o Congresso Nacional aprovou apenas as medidas que seriam compensatórias para ao imposto federal que acabou não sendo criado: primeiro, foi extinto o imposto municipal (IVVC); segundo, foi alterada a vedação para que, além do ICMS, os combustíveis não fossem alcançados por outros impostos, quando originalmente a Constituinte vedava outros tributos e dava margem a interpretar que contribuições não poderiam atingir aquela base. Ambas as medidas foram adotadas pela Emenda

Constitucional nº 3, de 17.03.1993⁵. Aliás, essa foi a mesma emenda que criou o “imposto sobre cheque” (IPMF), que viria a ser cobrado a partir de 1994.

Depois da Emenda de 1993, não restou mais dúvida de que a União também poderia voltar a tributar petróleo e energia elétrica. Foi quebrado o preceito da “reserva de mercado local” decidida pela constituinte⁶. Menos de cinco anos depois, em 1993, foi aberta a porta para a União reverter muito da descentralização originária de 1988, especialmente passando a explorar cada vez mais contribuições, inclusive sobre combustíveis. A mudança constitucional também pacificou os impasses judiciais, uma vez que era questionada a incidência de contribuições sobre as bases que seriam exclusivas dos impostos. Posteriormente, reduzido o espaço para os contribuintes contestarem na justiça, as contribuições dos empregadores para o financiamento da seguridade social incidentes sobre a receita (a Cofins) e as contribuições para o Programa Integração Social (o PIS) passaram a ser arrecadados mais firmemente sobre combustíveis. Somando isso à criação de uma contribuição econômica sobre a mesma base, a União começou a atenuar as perdas da constituinte, tanto recuperando o poder de tributar o petróleo quanto arrecadando, de forma firme, sobre tal base.

A segunda mudança que escancarou ainda mais a porta da divisão federativa da receita tributária foi adotada no ano seguinte e parecia ser apenas uma mudança envolvendo o orçamento, sem tocar no sistema tributário. Assim, em 1994, foi criada a primeira forma da sistemática da desvinculação da receita da União (DRU) – na época, denominada de Fundo Social de Emergência (FSE). Essa desvinculação foi criada pela primeira vez por força da Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 01.03.1994⁷ (a partir de iniciativa defendida do então Ministro da Fazenda Fernando Henrique Cardoso), que tem, basicamente, por principal função, permitir que 20% do que fosse arrecadado por contribuições pela União passasse a ser livremente utilizada na alocação do orçamento.

Nos mandatos presidenciais seguintes, de Fernando Henrique Cardoso e Luis Inácio Lula da Silva, a sistemática de desvinculação foi prorrogada sucessivamente por várias emendas constitucionais, que também foram mudando e ampliando o seu alcance – embora, mais uma vez, poucos repararam que foi cada vez maior o conjunto de receitas atingidas. Desde 1993, quando a União recuperou o direito de tributar direta e especificamente os combustíveis pela aplicação de uma contribuição econômica, a nova sistemática de desvinculação veio a estimular ainda mais o uso de tal incidência, pois passou a alcançar também as contribuições econômicas (antes só alcançava as sociais).

5 A referida emenda pode ser encontrada, na íntegra, no seguinte endereço: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm>.

6 A PEC original, proposta pelo Presidente Itamar Franco, ainda tentava criar um imposto federal sobre combustíveis e limitar a incidência de ICMS sobre a mesma base – além de ter extinguido adicional estadual sobre IR.

7 Uma das emendas mais importantes à época pode ser conferida na íntegra por meio do seguinte endereço: <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/31/1994/1.htm>>.

TRIBUTAÇÃO RECENTE SOBRE COMBUSTÍVEIS

Em 2001, obtém-se uma das mais importantes mudanças sobre a tributação sobre combustíveis. É criada uma contribuição específica sobre essa atividade, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Específico sobre Petróleo e Derivados (Cide), com receita vinculada para financiar programas de infraestrutura de transportes por meio da Emenda nº 33, de 11.12.2011⁸ (na verdade, regularizava e redirecionava o que era cobrado disfarçadamente como uma espécie de taxa). Mais um lance do processo recentralizador era dado, agora explicitando na Constituição a exploração pela União da base que lhe tinha sido originalmente negada pelos Constituintes de 1988.

As mudanças trazidas por essa contribuição continuaram e, em 2003, as contribuições sociais sobre receitas (Cofins/PIS) passaram a incidir também sobre as importações, inclusive de petróleo, e a renovação da DRU foi sutilmente ampliada para desvincular também as contribuições econômicas, como é o caso da Cide e das participações governamentais, segundo a Emenda nº 42, de 19.12.2003⁹, do que restou aprovado da reforma tributária proposta pelo Executivo no início de mandato. Entretanto, a repartição de 25% da arrecadação da Cide com Estados e Municípios foi incluída na mesma emenda sob pressão dos governadores no congresso. O impacto descentralizador dessa regra foi insuficiente para atenuar o impacto centralizador das medidas anteriores. Muito mais do mesmo! Era o que se podia dizer da prática do novo governo que aprofundou o que o governo anterior já tinha começado: passou a gravar cada vez mais combustíveis usando as contribuições que não são compartilhadas e aproveitando que liberaria a aplicação de contribuições sociais e também econômicas.

Em 2008, a cobrança da Cide foi reduzida temporariamente (em 35% sobre gasolina e em 57% sobre óleo diesel) para evitar, pelo menos por um tempo, o repasse do aumento dos preços internacionais do óleo segundo o Decreto nº 6.446, de 02.05.2008. Apesar de ser exatamente a mesma a base da Cofins e do PIS (com receita integral para a União), o governo optou por diminuir apenas a Cide (com parcela da receita compartilhada com outros governos) para atender a uma demanda temporária e justa da política econômica. A mesma situação se repetiu com outros impostos compartilhados e em diferentes momentos do tempo – por exemplo, no auge da crise, adotou-se uma política anticíclica de reduzir tributos, porém se cortava o IPI ao mesmo tempo em que se mantinham a Cofins e o PIS, como sempre se concederam incentivos do IRPJ e não da CSLL, sendo tais impostos base do FPE/FPM, ao contrário das contribuições. Essa política e prática tributária com viés centralizador foi uma constante na era pós-Real (e pós-DRU).

8 A versão completa pode ser conferida em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm>.

9 O texto completo pode ser encontrado em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>.

Chama a atenção que muitos desconhecem o fato de que a Cofins e o PIS não são cobrados sobre combustíveis com uma alíquota sobre o faturamento, bruto ou líquido, cumulativo ou não, como aplicado nas demais empresas, mas sim no mesmo formato da Cide. A Lei nº 10.865, de 2004, criou um regime especial facultando às empresas do setor a optarem pela aplicação de uma alíquota *ad rem*: desde meados de 2004¹⁰ foi exigido um mesmo valor nominal por litro de combustível vendido, que nunca foi atualizado ou corrigido. Ou seja, mesmo em um cenário de aumento do preço dos combustíveis no mercado interno (como ocorreu até o início de 2009), a incidência daquelas duas contribuições sociais não acompanhou tal movimento, o que acabou depreciando a arrecadação do setor frente aos demais setores que apresentam as alíquotas tradicionais.

As participações governamentais exigidas da extração de petróleo, tendo como base atual a Lei nº 9.478, de 06.08.1997, também apresentaram um cenário semelhante ao antes apresentado: as receitas não cresceram na mesma velocidade em que se expandiram a produção, os preços e as vendas de petróleo, no mercado interno e para o externo. Isso também prejudicou os governos produtores que recebem uma parcela majoritária das receitas de *royalties* e, em particular, de participações especiais. Estas últimas, que, por princípio, deveriam capturar os ganhos extraordinários com grande produção ou grande rentabilidade, tiveram um desempenho pífio, até decrescente nos últimos anos, porque a sua sistemática de cobrança só ponderou volumes para definir as alíquotas progressivas e ignorou os preços, que chegaram a crescer até dez vezes mais desde quando as tabelas foram fixadas em 1998 pelo Decreto nº 2.705, de 03.08.1998. Mais uma vez, governos estaduais e municipais, ainda que focalizados nos produtores ou confrontantes com os poços em mar, foram prejudicados no caso pela má tributação exigida sob a forma de *royalties* e participações especiais no regime de concessão.

À parte, menciona-se que uma retrospectiva histórica da distribuição da receita dos *royalties* reproduz a tendência maior destacada neste artigo: começou com uma plena descentralização, e acabará em razoável centralização no regime de partilha de produção. Leis de 1953 e 1957 previam que 100% dos *royalties* caberiam aos governos produtores (80% aos Estados e 20% aos Municípios). Em lei de 1989, aparecia o Ministério da Marinha para receber 20% apenas no caso da extração na plataforma continental. Isso foi sempre aplicado no caso dos *royalties* devidos à alíquota de 5%. A lei de 1997 elevou essa alíquota para 10% e deu uma destinação diferente à parcela excedente aos primeiros 5%, dos quais passaram a caber 40% para órgãos federais (15% para o Ministério da Marinha e 25% para o da Ciência e Tecnologia), no caso mais

10 O art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 594 fixou as seguintes alíquotas *ad rem*: para cada metro cúbico de gasolina, R\$ 46,58 para o PIS e R\$ 215,02 para a Cofins, o que representa aproximadamente um total de R\$ 0,26 por litro do combustível; e, para cada metro cúbico de diesel, R\$ 26,36 para o PIS e R\$ 121,64 para a Cofins, o que representa aproximadamente um total de R\$ 0,15 por litro do combustível.

relevante da lavra em plataforma continental. Além disso, a mesma lei de 1997 criou a figura da participação especial, que já começou com metade da receita para órgãos federais (40% para o Ministério das Minas e Energia e 10% para o do Meio Ambiente). Desde meados do século passado, as mudanças legislativas¹¹ mostraram que não apenas aumentou a alíquota, como cresceu a participação relativa do Governo Federal no total de *royalties* distribuídos (aumentou de 19,4% para 28,2% entre 1998 e 2000).

Por último, menciona-se a evolução da carga relativa à receita administrada pela Receita Federal (exclusive contribuições previdenciárias) do ICMS estadual e das rendas de exploração (*royalties* mais participações especiais), na última década, é apresentada na tabela a seguir. Nos dois primeiros casos, desde 2003 a carga foi decrescente, e, no caso das participações, desde 2008. No agregado, se a receita já chegou a 3,54% do PIB em 2003, recuou para 2,63% em 2010 – um resultado que só supera o de 2001.

RECEITAS TRIBUTÁRIAS SELECIONADAS DO SETOR DE PETRÓLEO EM % DO PIB – 2000/2010				
ANO	RAD ¹	ICMS	RENDAS DE EXPLORAÇÃO ²	TOTAL
2000	0,78%	1,26	0,25	2,29
2001	0,86%	1,33	0,31	2,49
2002	1,33%	1,31	0,39	3,03
2003	1,60%	1,38	0,55	3,54
2004	1,48%	1,33	0,53	3,34
2005	1,52%	1,31	0,61	3,44
2006	1,51%	1,37	0,7	3,57
2007	1,26%	1,26	0,55	3,07
2008	1,23%	1,27	0,75	3,25
2009	1,00%	1,15	0,52	2,67
2010	0,93%	1,11	0,59	2,63

Elaboração própria. Fonte primária: Angela/RF, Confaz, ANP e SCN/IBGE.

¹ Exclui receitas previdenciárias e Simples.

² Inclui *royalties* e participações especiais.

Não bastasse a antes comentada tendência histórica à centralização das receitas de impostos, de contribuições e dos *royalties*, a situação federativa é agravada pelo fato de que a carga tributária do setor de petróleo decresceu ao longo da segunda metade da última década, de modo paradoxal, justamente

11 Ver, respectivamente, Lei nº 2.004, de 03.10.1953 (art. 27); Lei nº 3.257, de 02.09.1957; Lei nº 7.990, de 28.12.1989 (art.7º); e Lei nº 9.478, de 06.08.1997 (arts. 47 a 49).

quando a produção nacional e os preços internacionais de petróleo bateram *recordes*¹².

DEBATE MAIS RECENTE: A PARTILHA DO PRÉ-SAL¹³

Em 2010, tem início a discussão mais recente sobre a tributação dos combustíveis. Essa discussão, ainda não finalizada, reparte Estados e Municípios nas opiniões e traz profundos conflitos de interesses entre os entes federados.

Ou seja, em 2010, é criado o regime de partilha da produção para a exploração da produção do pré-sal em áreas do pré-sal tidas como estratégicas, por meio da Lei nº 12.351, de 22.12.2010¹⁴, a partir de proposta do Presidente Lula. Por princípio, fica a extinção da participação especial prevista no (atual) regime de concessão e destina 50% da arrecadação para Estados e Municípios produtores. Em vez dessa forma de participar sobre ganhos extraordinários, o chamado óleo excedente constituirá o ganho governamental no novo regime e será exclusiva e integralmente incorporado às receitas da União, vinculado a um fundo social.

Além disso, o óleo que pertencer à União não gerará lucro, como o de uma empresa que explore o setor, e não pagará IRPJ e CSLL, reduzindo os repasses do FPE/FPM e as vinculações para seguridade e educação; há dúvida se o mesmo óleo estará sujeito à Cofins e ao ICMS, o que gravaria ainda mais a perda de receita. Conforme alertado por Afonso e Pacheco (2010),

[...] é bom lembrar que, no regime de partilha, o óleo e sua receita pertencerão à União. Como tal, a receita de sua venda e o ganho final (depois de deduzidos os custos e os tributos diretos sobre a produção) pertencerão à Administração Pública e não a uma empresa. A Constituição é bem clara, no capítulo tributário, ao prever a imunidade recíproca para cada uma das três esferas de governo. Mais especificamente, a União não é contribuinte dos maiores impostos e contribuições cobrados no País, a começar porque não fatura e muito menos lucra, como uma empresa comum, que é contribuinte de tributos que incidem sobre tais bases. Se o Texto Constitucional é claro sobre tal imunidade em relação aos impostos, a jurisprudência tem expandido tal interpretação para as contribuições.¹⁵

12 Uma análise exaustiva sobre a evolução recente da arrecadação proveniente do setor de petróleo, e também de sua maior empresa, foi realizada por Afonso e Pacheco, “Carga tributária sobre petróleo no Brasil: evidências e opções”, de outubro de 2011, leitura sugerida pela Casa das Garças em: <http://iepecdg.com.br/uploads/artigos/111101_tributacao_petroleo_v6.pdf>.

13 Para uma discussão mais recente sobre a tributação no Rio de Janeiro, sugerimos a tese de doutorado intitulada “Descentralização e federalismo fiscal: um estudo de caso dos Municípios do Rio de Janeiro”, defendida na Universidade Federal do Rio de Janeiro por Paula Alexandra Canas de Paiva Nazareth.

14 A referida lei pode ser encontrada no seguinte endereço: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12351.htm>.

15 Segundo Afonso e Pacheco (2010), “embora a alínea a do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal vede a instituição de ‘impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros governos’ (governos), há uma tendência nos Tribunais brasileiros em estender tal preceito para as contribuições”. A título de ilustração, eles reproduziram a seguinte decisão:

Este último lance legislativo na forma de tributar petróleo culmina o longo processo de recentralização desencadeado depois da Constituição; pode-se dizer que constitui sua forma mais explícita porque simplesmente todos os Estados e os Municípios, produtores ou não, não poderão aproveitar, direta (cobrando tributos) ou indiretamente (participando com fundos ou cotas), os ganhos finais com a exploração do petróleo do pré-sal¹⁶.

Assim, é travada uma disputa pela divisão federativa da receita do óleo, que seria só do pré-sal, mas também alcança o chamado pós-sal, cuja característica básica é o embate interno aos níveis subnacionais de governos – basicamente, marcada pela tentativa dos governos das regiões ditas não produtoras em capturar receitas já existentes ou futuras daqueles governos das regiões ditas produtoras¹⁷. É curioso que, no cenário político maior, ficou para segundo plano um outro tipo de embate que poderia se dar entre os Fiscos e os contribuintes. Menos atenção tem sido dada ao nível de incidência sobre a renda gerada pelo

"Agravos e interesse processual. Por falta de interesse processual, o Tribunal, por maioria, não conheceu de agravo regimental interposto contra despacho do Ministro Sepúlveda Pertence que concedera tutela antecipada em ação cível originária ajuizada pelo Estado do Rio Grande do Norte contra a União, uma vez que tal decisão está sujeita a referendo do Tribunal, nos termos do art. 21, V, do RISTF ('Art. 21. São atribuições do Relator: [...] IV – submeter ao Plenário ou à Turma, nos processos da competência respectiva, medidas cautelares necessárias à proteção de direito suscetível de grave dano de incerta reparação, ou ainda destinadas a garantir a eficácia da ulterior decisão da causa; V – determinar, em caso de urgência, as medidas do inciso anterior, *ad referendum* do Plenário ou da Turma; [...]'). Vencido, nesse ponto, o Ministro Marco Aurélio, por entender aplicável à espécie o art. 522 do CPC, que prevê o cabimento de agravo contra decisão interlocutória. Em seguida, o Tribunal, por unanimidade, referendou a decisão do Ministro Sepúlveda Pertence, Relator, que concedera tutela antecipada para assegurar a não incidência da CPMF sobre a movimentação das contas bancárias da Escola Superior da Magistratura do Estado – ESMARN, órgão não personalizado do Tribunal de Justiça local, em face do princípio da imunidade recíproca. Precedente citado: PET 2.267/PR (J. 27.03.2001, acórdão pendente de publicação, v. *Informativo* 223)." (AC-AgRg 602/RN, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 25.04.2001)

Afonso e Pacheco (2010) concluem que: "Em princípio, nada impede com base na mesma tese (a tributação de um ente pelo outro não caberia, pois consideram-se abrangidos pela imunidade os serviços prestados e operações realizadas pelos entes imunes, embora não os serviços por eles tomados ou operações que não realizem ativamente) de estender a imunidade aos impostos indiretos, incluindo o ICMS estadual. Aliás, lembrando que, hoje, em relação a qualquer outro bem que pertença à União e por ela seja comercializado, ela não é inscrita e tratada como contribuinte daquele imposto, em nenhum dos 27 Estados brasileiros".

- 16 Vale detalhar esses aspectos, como feito por Afonso e Pacheco (2010): "Como a Constituição assegura a imunidade tributária recíproca entre os governos em relação aos impostos e a Justiça já interpretou que o mesmo princípio se aplica também às contribuições, econômicas e sociais, o resultado fiscal da mudança do regime será uma importante redução da receita 'tomada' da produção de petróleo pelas vias já conhecidas. É curioso que, enquanto muito se discutiu e se aprovou redistribuir uma das receitas, apenas a de *royalties*, dos governos estaduais e municipais produtores para fundos nacionais, nada foi dito que o regime de produção conspira contra um forte aumento na arrecadação de IRPJ e IPI que beneficiaria os fundos de participação, logo, os Estados mais pobres e os Municípios de menor porte não devem ganhar com a nova riqueza natural quanto hoje indiretamente recebem. A educação também deixará de se beneficiar da vinculação sobre o IRPJ que não aumentará junto com os lucros do petróleo do novo regime. Também deixarão de ganhar contribuições as áreas: da Seguridade Social, incluindo saúde (incluindo os repasses do SUS para governos locais) e assistência social (que compreende o bolsa-família), pois União não é contribuinte de Cofins e de CSLL; e do FAT, ou melhor, do seguro-desemprego, do abono anual e dos investimentos do BNDES, porque o Pasep (devido por governos) arrecadará bem menos do que o PIS (se a receita fosse de empresas)".
- 17 Para uma breve descrição do projeto de lei aprovado no Senado em outubro de 2011 e para detalhar a redistribuição nas participações governamentais na Federação que eventualmente poderia provocar, ver análise de um dos autores deste artigo, "Proposta de redistribuição das participações governamentais em petróleo e impacto nas finanças do Rio de Janeiro". Disponível em: <<http://www.joserobertoafonso.com.br/attachments/article/2214/Impacto.pdf>>.

óleo, apesar de o Brasil ser apontado em comparações internacionais como um dos regimes de que menos se extrai participação governamental¹⁸.

Os efeitos do pré-sal não se resumem apenas à descoberta de um petróleo de melhor qualidade. Recentemente, surgiram inúmeros estudos tentando avaliar o que essa nova descoberta trará de impactos ao País. Uma lista não exaustiva de textos inclui os já citados Afonso e Pacheco (2010) com o texto “Tributação no setor de petróleo: evoluções e perspectivas”; Ferreira e Levy (2010) com o texto “O novo marco regulatório do petróleo no Brasil: uma análise das implicações fiscais do PL 5.938/2009 e seu substitutivo”; Afonso e Gobetti (2008) com o artigo “Rendas do petróleo no Brasil: alguns aspectos fiscais e federativos”; e, por fim, Gobetti (2009) com o artigo “Política fiscal e pré-sal: como gerir as rendas do petróleo e sustentar o equilíbrio macrofiscal do Brasil”. Esta breve incursão literária ratifica a importância de analisar a questão tributária no setor de combustíveis, tarefa a qual este trabalho se propôs.

OBSERVAÇÕES FINAIS

A história da tributação sobre combustíveis confunde-se com o histórico do processo de divisão federativa do poder e das receitas tributárias no País. A tabela a seguir apresenta a evolução a cada quinquênio dessa composição federativa, seja da arrecadação gerada diretamente pelas competências próprias, seja da receita disponível após realizadas as repartições constitucionais e compulsórias, sendo que, no bloco da esquerda, é expressa a situação em proporção do PIB e, no bloco da direita, em relação ao total da receita tributária¹⁹. Uma tendência clara e inequívoca é a do aumento contínuo da carga tributária bruta global.

EVOLUÇÃO DA DIVISÃO FEDERATIVA DA RECEITA TRIBUTÁRIA POR NÍVEL DE GOVERNO (conceito contas nacionais)

Conceito	Central	Estadual	Local	Total	Central	Estadual	Local	Total
	Carga – % do PIB				Composição – % do Total			
ARRECADAÇÃO DIRETA								
1960	11,14	5,45	0,82	17,41	64,0	31,3	4,7	100,0
1965	12,08	5,85	1,06	18,99	63,6	30,8	5,6	100,0

18 Essa discussão não é exclusiva ao caso brasileiro. Recentemente, em fevereiro de 2010, foi publicado um texto no FMI intitulado *Evaluation of the Oil Fiscal Regime in Russia and Proposals for Reform*. No texto, encontram-se, inclusive, comparações internacionais, incluindo o Brasil. Em uma rápida análise do texto, observa-se que o *take government* no Brasil é o mais baixo. O *take government* considera todo e qualquer recurso recolhido aos cofres públicos que é fruto de exigências compulsórias e legais – tanto impostos como também contribuições e taxas, até bônus, participações e *royalties*. Como debatido em Afonso e Pacheco (2010), no Brasil, “no caso dos *royalties*, o foco exagerado muitas vezes leva a ignorar até mesmo as participações especiais, que arrecadam mais que aqueles para certos governos”.

19 É adotada a metodologia mais abrangente para mensurar a arrecadação que compreende tanto impostos e taxas quanto todas as contribuições, inclusive CPMF, FGTS e participações governamentais, bem como as receitas da dívida ativa.

1970	17,33	7,95	0,70	25,98	66,7	30,6	2,7	100,0
1975	18,59	5,93	0,70	25,22	73,7	23,5	2,8	100,0
1980	18,31	5,31	0,90	24,52	74,7	21,6	3,7	100,0
1985	17,50	5,98	0,58	24,06	72,7	24,9	2,4	100,0
1988	16,08	5,74	0,61	22,43	71,7	25,6	2,7	100,0
1990	19,29	8,52	0,97	28,78	67,0	29,6	3,4	100,0
1995	17,77	7,71	1,45	26,93	66,0	28,6	5,4	100,0
2000	20,77	8,61	1,77	31,15	66,7	27,6	5,7	100,0
2005	23,99	9,06	1,90	34,95	68,6	25,9	5,4	100,0
2007	24,30	8,88	2,07	35,25	68,9	25,2	5,9	100,0
2008	24,33	9,11	2,07	35,50	68,5	25,7	5,8	100,0
2009	23,47	9,09	2,12	34,68	67,7	26,2	6,1	100,0
2010	23,84	9,20	2,12	35,16	67,8	26,2	6,0	100,0
RECEITA DISPONÍVEL								
1960	10,37	5,94	1,11	17,41	59,5	34,1	6,4	100,0
1965	10,40	6,67	1,92	18,99	54,8	35,1	10,1	100,0
1970	15,79	7,59	2,60	25,98	60,8	29,2	10,0	100,0
1975	17,14	5,88	2,19	25,22	68,0	23,3	8,7	100,0
1980	16,71	5,70	2,10	24,52	68,2	23,3	8,6	100,0
1985	15,08	6,31	2,67	24,06	62,7	26,2	11,1	100,0
1988	13,48	5,97	2,98	22,43	60,1	26,6	13,3	100,0
1990	16,95	7,94	3,89	28,78	58,9	27,6	13,5	100,0
1995	15,13	7,33	4,47	26,93	56,2	27,2	16,6	100,0
2000	17,38	8,19	5,58	31,15	55,8	26,3	17,9	100,0
2005	20,21	8,80	5,93	34,95	57,8	25,2	17,0	100,0
2010	20,04	8,70	6,42	35,16	57,0	24,7	18,3	100,0

Fonte: Elaboração própria, a partir de STN, SRF, IBGE, Ministério da Previdência, CEF, Confaz e Balanços Municipais.

Metodologia das contas nacionais inclui impostos, taxas e contribuições, inclusive CPMF, FGTS e *royalties*, bem assim dívida ativa.

Receita Disponível – arrecadação própria mais e/ou menos repartição constitucional de receitas tributárias e outros repasses compulsórios.

É possível observar, por esta breve resenha cronológica, que definições constitucionais e legais adotadas ao longo dos últimos setenta anos em torno da taxaço do óleo coincidem com a dinâmica de avanços e retrocessos na descentralização fiscal da Federação brasileira. Não há por que se estranhar que o desenho da partilha entre governos da renda a ser extraída da exploração de óleo e gás nos novos campos do pré-sal deve ser mantida e acelerada a tendência à recentralização de recursos e de poderes, tornando cada vez mais distante a descentralização defendida na Constituinte de 1988.

REFERÊNCIAS

AFONSO, JR. Proposta de redistribuição das participações governamentais em petróleo e impacto nas finanças do Rio de Janeiro. *Mimeo*. Brasília, nov. 2011.

AFONSO, J. R. R.; GOBETTI, S. W. Rendas do petróleo no Brasil: alguns aspectos fiscais e federativos. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 15, n. 30, p. 231-269, dez. 2008.

AFONSO, J. R. R.; PACHECO, K. *Tributação do setor de petróleo: evolução e perspectivas*. Texto para Discussão nº 12 da Esaf. Brasília, jun. 2010.

_____. *Carga tributária sobre petróleo no Brasil: evidências e opções*. Leituras Sugeridas, Casa das Garças. Rio de Janeiro, out. 2011.

GASPARINI, C. E.; MIRANDA, R. B. *Evolução dos aspectos legais e dos montantes de transferências realizadas pelo fundo de participação dos municípios*. Textos para Discussão nº 1243 do Ipea, 2006.

GOLDSWORTHY, B.; ZAKHAROVA, D. Evaluation of the Oil Fiscal Regime in Russia and Proposals for Reform. *IMF Working Paper*, European and Fiscal Affairs Departments, fev. 2010.

INSTITUTO de Estudos para o Desenvolvimento Industrial. A tributação sobre o pré-sal. IEDI/Instituto Talento Brasil, dez. 2008.

NAZARETH, P. A. C. P. Descentralização e federalismo fiscal: um estudo de caso dos Municípios do Rio de Janeiro. Tese de Doutorado pela Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, ago. 2007.

REZENDE, F.; AFONSO, J. R. The Brazilian Federation: facts, challenges and prospects. *Working Paper*, Stanford, Center for Research on Economic Development and Policy Reform (CREDPR), Stanford University, n. 149, Aug. 2002.

REZENDE, F.; OLIVEIRA, F. (Org.). *Descentralização e federalismo fiscal no Brasil: desafios da reforma tributária*. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Foundation, 2003.

SPRINGER, P. *Rendas do petróleo, questão federativa e instituição de fundo soberano*. Textos para a Discussão da Consultoria Legislativa do Senado Federal nº 53. Brasília, fev. 2009.