

A. I. Nº - 326297.0001/20-6  
AUTUADA - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRÁS  
AUTUANTE - CLÁUDIO MEIRELLES MATTOS  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 07.01.2021

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0173-05/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITOS FISCAIS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DUTOVIÁRIO. CONTRATAÇÃO PELA CLÁUSULA CIF. Sendo interestadual a operação de comercialização com gás natural, com contratação de transporte pela modalidade CIF, na qual o frete está inserido no preço de venda, o tomador do serviço faz jus ao crédito fiscal na mesma medida da carga tributária de 12%, estando correta a glosa da diferença exigida, pois do contrário sofreria o Estado de origem com a diminuição do imposto ao qual tem direito. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Vale de começo ressaltar que o presente relatório obedece às premissas estipuladas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais, adaptado inclusive para as sessões virtuais de julgamento.

O Auto de Infração em tela, no montante histórico de R\$3.676.980,16, lavrado em 11/08/2020, possui uma única infração (cód. 03.04.02) e tem o seguinte escopo:

*Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível, nas prestações e serviço de transportes rodoviários, regularmente escrituradas.*

*O autuado se apropria de créditos fiscais de ICMS relativo ao frete em dutovias na comercialização de gás natural com destino a empresa COPERGÁS, no Estado de Pernambuco, no percentual de 17% e de 18% do valor da prestação, quando seria permitido apenas sobre 12%.*

Além deste descritivo, são feitos no citado instrumento os seguintes esclarecimentos adicionais, importantes de anotação:

Os fatos evidenciam que o contribuinte se apropria de créditos fiscais relativos ao frete em dutovias na comercialização de gás natural, em operações interestaduais, no percentual de 18% do valor da prestação, quando seria permitido apenas sobre 12%.

O Acórdão CJF 0036-11/18 é citado como precedente administrativo com objeto conexo à presente autuação, inclusive demonstrando-se com exemplos numéricos o procedimento equivocado do sujeito passivo.

Transcreve-se o art. 309, V, §§7º e 8º, do RICMS-BA.

Fez-se uma interpretação contextual da legislação, em se tratando de contratação de serviço de transporte com cláusula CIF, vinculado à operação interestadual de comercialização de gás natural, o crédito fiscal a ser admitido pelo estabelecimento vendedor alusivo ao frete deve limitar-se ao mesmo percentual da alíquota aplicável a operação de comercialização da mercadoria, no caso 12%.

Observou-se que o autuado comercializa gás natural que é transportado por dutovia desde a origem até o destino. Nesta situação, o valor do frete está incluso no preço da mercadoria, isto é, no preço do gás natural comercializado estão inclusos os valores dos serviços de transporte

tomados. Assim, descabe a eventual alegação de “fatiamento” da operação por parte de outros contribuintes ou empresas. O imposto é devido à Bahia e o crédito fiscal a ser aproveitado é na base de 12%. Por outro lado, não deve prosperar eventual alegação empresarial de que os contratos de serviços de transporte foram firmados por trecho, de sorte que pode haver mais de um contrato por prestador de serviço.

Consultou-se a base de dados da Secretaria da Fazenda da Bahia e constatou-se que as transportadoras “TAG”, “Nova Transportadora do Sudeste”, “Petrobrás Transporte” e “Nova Transportadora do Nordeste” possuem inscrições neste Estado, cujos números estão assinalados no corpo do auto de infração, de modo que tal circunstância sustenta que as operações se deram na modalidade CIF.

Consignou-se que a presente autuação tem suporte em fundamentação de voto colhida de decisão de primeiro grau, Ac. JJF 0104-01/17, a saber: “acaso admitido que a contratação de prestadores localizados em outros Estados, para iniciarem e finalizarem serviços de transporte em seus respectivos Estados sob uma alíquota superior à interestadual, possa ser inserida num conjunto de operações com mercadorias sob a modalidade CIF, teríamos uma redução do imposto recolhido ao Estado de localização do remetente, podendo até repercutir em diminuição do próprio imposto incidente sobre a mercadoria, já que não há tributação de ICMS nas prestações internas de serviço de transporte de cargas”.

Concluiu-se que, do exposto, os serviços de transporte afetados por este lançamento devem ser tributados a 12%.

Fatos geradores relacionados a março a julho e setembro de 2016, janeiro e março a dezembro de 2017, janeiro a junho e agosto a dezembro de 2018, janeiro a maio e julho a dezembro de 2019.

Enquadramento legal se dá pelos arts. 15, 16 e 16-A da Lei 7.014/96, e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei atrás mencionada.

O i. Auditor Fiscal apensou ordem de serviço, termo de início de fiscalização e intimações para apresentação de livros e documentos e/ou prestação de informações, além de amostra dos demonstrativos da dívida ora exigida, entregues na sua totalidade em meio digital (fls. 06/13, 16 e fl. 15).

O contribuinte ofereceu impugnação (fls. 18/20, frente e verso), na qual agitou os argumentos abaixo, após afiançar a tempestividade da peça processual e sintetizar a infração:

Por meio do “Terminal de Regasificação da Bahia – TRBA”, efetuou vendas de gás natural para a COPERGÁS, situada em Pernambuco. Conforme entende a fiscalização, o transporte da mercadoria – com cláusula CIF – é “operação” interestadual e neste espectro se submete à alíquota de 12%, apesar do creditamento ter ocorrido à razão de 17% ou 18%, conforme época, resultando em recolhimento a menor de imposto.

Todavia, não há no caso uma única “operação” de transporte para entrega do produto ao destinatário, visto que, devido à logística necessária requerida na comercialização de gás natural, há a contratação de diferentes transportadores, sendo que a maior parte das “operações” relacionadas na autuação se dá entre municípios pernambucanos, nas quais se aplica a carga de 17% ou 18%, até porque as malhas dutoviárias são operadas por mais de uma transportadora.

Assim, o envio do gás até o seu destino envolve quatro contratações de prestação de serviços de transporte, uma denominada de “GASENE Norte TAG”, de São Sebastião do Passé-BA até Pojuca-BA, outra chamada de “Malhas Nordeste/TAG, NTN, NTS e Transpetro”, de Pojuca-BA até Pilar-AL, outra denominada “Pilar-Ipojuca TAG”, de Pilar-AL até Ipojuca-PE, e uma última também chamada “Malhas Nordeste/TAG, NTN, NTS e Transpetro”, de Ipojuca-PE até Cabo de Santo Agostinho-PE.

Cada trecho, portanto, estaria acobertado por um conhecimento de transporte diferente, um para cada transportador. E que as prestações alcançadas referem-se a serviços usados em

Pernambuco, executados por transportadores situados no Município de Ipojuca, onde se iniciou a prestação do serviço e que caracteriza local da operação, em face do art. 11, II, "a" da LC 87/96.

Logo, defende a autuada, o que existe é ter contratado serviços prestados por transportadoras que administram os dutos situados exclusivamente em Pernambuco, para transporte de gás natural entre municípios nele situados, prestação sobre a qual incidem as alíquotas de 17% e 18%, conforme a época do fato gerador, sendo cabível, neste teor de carga tributária, o aproveitamento do crédito fiscal respectivo, haja vista a técnica da não cumulatividade.

Pede seja ouvida novamente após manifestação da auditoria.

Anexados pela empresa instrumentos de representação legal (fls. 21/40, frente e verso).

Nas suas informações fiscais, o i. autuante:

Acusa ser tempestiva a impugnação da empresa e lembra inexistir arguições defensivas contra aspectos formais do auto de infração.

Reforça que a cobrança trata de uso a maior de créditos fiscais ligados a prestações de transporte realizadas a preço CIF, com aproveitamento com base em alíquota maior do que a correta, proporcionando recolhimento a menor em favor do Estado da Bahia.

Resenha as razões defensivas da autuada, conforme enunciado na peça contestatória.

Adverte ser desnecessário ouvir outra vez a empresa, vez que não serão apresentados fatos ou razões jurídicas que não sejam do seu conhecimento.

Pondera que o tema central defensivo é de serem várias as prestações de transporte e não apenas uma, como assim repousa a tese fiscal.

Traz como reforço decisão contida no Ac. CJF 0036-11/18.

Observa que foram seguidos todos os requisitos previstos no art. 39 do RPAF-BA.

Assinala que o autuado comercializa gás natural através de dutovias desde a origem até o destino, de modo que o valor do frete está incluso no preço da mercadoria, vale dizer, no preço do gás natural estão inclusos os valores dos serviços de transportes contratados, sendo descabida a alegação de "fatiamento" da operação por parte de outros contribuintes. Logo, o imposto é devido a Bahia e o crédito a ser aproveitado é de 12%.

Assegura que não deve vingar a alegação empresarial de que os contratos de transporte foram celebrados por trecho.

Conclui que os fundamentos jurídicos da autuação partem de decisão proferida no Ac. JJF 0104-01/17, na qual "se admitida que a contratação de prestadores localizados em outras Unidades da Federação, para iniciarem e finalizarem serviço de transporte em seus respectivos estados sob uma alíquota superior à interestadual, possa ser inserida num conjunto de operações com mercadorias sob a modalidade CIF, teríamos uma redução do imposto recolhido ao Estado de localização do remetente, podendo até repercutir em diminuição do próprio imposto incidente sobre a mercadoria, já que não há tributação de ICMS nas prestações internas de serviço de transporte de cargas..."

Distribuído o processo para esta Junta, fiquei incumbido de examiná-lo.

Considero suficientes para formação da minha convicção os elementos probatórios carreados aos autos, estando o PAF devidamente instruído.

É o relatório.

## VOTO

Em primeiro lugar, compete pontuar que o presente auto de infração atende aos requisitos formais reclamados por lei, com fornecimento de todos os dados necessários à compreensão da

suposta irregularidade praticada, o fato imputado, a sujeição passiva delineada, a cifra exigida, a penalidade proposta e os demonstrativos que lhe serviram de suporte probatório. Tudo conforme a legislação material e adjetiva regente, especialmente o art. 39 do RPAF-BA.

Princípios processuais administrativos tributários até então resguardados.

Sujeito passivo representado por profissional legalmente constituído.

É preciso deixar logo claro que o discutido neste PAF não é a operação de comercialização da mercadoria, o gás natural, que chega até ao destinatário por intermédio de sistema denominado “city gate”, o qual tivemos a oportunidade de relatar quando funcionávamos na 1ª JJF, decisão contida no Ac. Nº 0196-01/18, em cuja oportunidade resolvemos não aplicar a prejudicialidade contida no art. 117 do RPAF-BA porque a ação judicial corria no Tribunal de Justiça de Pernambuco, extramuros da legislação e jurisdição baianas, além da necessidade do Estado da Bahia precisar contar com um pronunciamento administrativo tributário consistente a respeito da matéria, seja ele favorável, seja ele desfavorável.

O que se discute aqui é o aproveitamento a maior de créditos fiscais em desfavor do erário baiano, em função de serviços de transporte contratados com o propósito de fazer transitar gás natural saindo da Bahia indo até à COPERGÁS, empresa situada em solo pernambucano.

**As glosas dos créditos** – cujo uso em excesso na ordem de 5% ou 6% impactou em valores de imposto a recolher - se referem aos trechos movimentados em dutovias localizadas em municípios de Pernambuco, de Ipojuca até Cabo de Santo Agostinho. Para a auditoria, a carga tributária para efeito de uso do crédito é na ordem de 12%, visto que a prestação, como um todo, foi interestadual. Para o contribuinte, a alíquota a ser considerada é de 17% ou 18%, a depender da época, conforme legislação interna pernambucana, art. 23, I, “b” da Lei 10.295/89, por ser prestação interna.

Compete também dizer que a modalidade de contratação do serviço de transporte recebeu a cláusula CIF, isto é, *Cost, Insurance and Freight*, termo internacional de comércio (*incoterms*) que significa dizer está no preço de venda o custo do bem, do seguro e do transporte.

Assim, por esta modalidade, a contratação do transporte é feita pelo vendedor que, ao ser o contribuinte de fato do ICMS incidente na prestação do serviço, faz jus ao crédito fiscal respectivo, vez que é o transportador, em regra, o contribuinte de direito, se não houver responsabilidade pela retenção.

Dirimida esta dúvida, a tese defensiva sustenta que utilizou o crédito fiscal destacado no conhecimento de transporte relativo à prestação que iniciou e terminou no Estado de Pernambuco pela alíquota interna lá praticada, de sorte que o fisco baiano não pode vetar o aproveitamento do crédito fiscal correspondente.

Pela logística de fornecimento do gás natural, tal mercadoria não sai já contando com uma quantidade estanque, específica, como acontece no transporte por outro modal. Pela tubovia, o gás é remetido continuadamente, de São Sebastião do Passé (BA) para Cabo de Santo Agostinho (PE), mediante a celebração de quatro contratos envolvendo as transportadoras “TAG”, “NTN”, “NTS” e “Transpetro”.

Portanto, são contratações que administram trechos de dutovias mas dão fluxo a uma comercialização contínua e que se inicia em território baiano e termina em território pernambucano. Indiscutivelmente são prestações interestaduais, jungidas à alíquota interestadual relativa à operação de comercialização e não a alíquotas internas.

Por outro lado, não se percebe no conjunto das prestações analisadas, as modalidades secundárias de subcontratação ou redespacho, com implicações tributárias diferentes que poderiam trazer consequências diferentes.

O que se identifica é uma ligação dutoviária única que faz realizar o transporte do produto do ponto inicial de venda, localizado na Bahia, fazendo-o chegar até o seu ponto final de recebimento, localizado em Pernambuco, cujos trechos, ora dentro de um determinado Estado, ora entre Estados diferentes, estão sob a administração logística de empresas consorciadas.

Em se tratando de prestações de serviço de transporte interestadual, assim está mencionado no art. 15 da Lei 7.014/96:

*Art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes:*

(...)

*II - 12% (doze por cento), nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a contribuintes ou não do imposto.*

*§ 3º Ainda que se trate de operação ou prestação em situação fiscal irregular, a aplicação da alíquota dependerá do tipo de mercadoria ou prestação realizada e se a operação ou prestação for interna ou interestadual.*

A defendente pondera que para efeito de pagamento do ICMS relativo à prestação de serviço do transporte, deve ser considerado como local da prestação e identificação do sujeito passivo responsável onde tenha se iniciado a prestação, consoante art. 11, II, "a" da LC 87/96.

De acordo com o explorado pela autuada, foram usados quatro trechos para transportar a mercadoria, estes sob a administração de transportadoras diferentes, com modalidade de contratação de transporte com celebração da cláusula CIF, vale dizer, preço do serviço de transporte pago pelo remetente das mercadorias.

Nesta situação, o valor do transporte está embutido no preço de venda praticado pelo autuado, isto é, no preço adotado para o gás natural comercializado estão inclusos os valores dos serviços de transportes tomados, no caso das operadoras dos quatro trechos da dutovia.

Dentro deste contexto, é de se perceber como seria a lógica da tributação para evitar que a Bahia suporte um crédito fiscal maior no transporte do que aquele que consta na formação do preço de venda com cláusula CIF.

Para demonstrar numericamente isto, é de se reproduzir o trecho do voto vencedor proferido no Ac. CJF 0036-11/18, transposto no corpo do auto de infração ora *sub judice*, aproveitando-se dos mesmos exemplos ali utilizados em conhecimento de transporte lá emitido, para tão-somente fazer compreender o porquê da autuação:

*Tomando por exemplo o CTe de nº 2133 relacionado no demonstrativo elaborado pela fiscalização ... , o valor do transporte de R\$403.648,91 que foi creditado pela alíquota de 17% totalizando valor de R\$68.648,91 e foi exigido a diferença de 5% com valor de R\$20.190,36. Como a operação foi realizada com cláusula de transporte CIF, o valor do frete está incluso no preço do gás natural comercializado. No demonstrativo foi indicado a chave da NFe mas não foi indicado o valor. Pela lógica do crédito relativo ao serviço de transporte a preço CIF, tem-se que: 1) Como o valor do frete integra o preço da mercadoria, sendo que o estado onde tem inicio a operação recebe o valor do ICMS incidente sobre o frete, que inclui a base de cálculo de tributação da comercialização da mercadoria; 2) Recebe, também o valor do ICMS incidente sobre o frete do transportador; 3) Para evitar arrecadação do imposto em duplicidade, a legislação possibilita que o vendedor da mercadoria se credite do ICMS incidente sobre o frete contratado, neutralizando o débito contido na base de cálculo relativo ao frete. Tomando por exemplo o valor acima, e não tendo identificado o valor da comercialização da mercadoria, indicamos de forma hipotética um valor de R\$1.000.000,00 que se tratando de operação interestadual foi tributada em 12% resultado em débito de R\$120.000,00. Neste caso o vendedor recebe do comprador da mercadoria o valor de R\$1.000.000,00 e retira desta*

receita o valor pago para o transportador de R\$403.648,91. Se o frete foi tributado pela alíquota de 12% o valor de R\$48.437,86 será compensado do débito da mercadoria (R\$120.000,00). Ou seja, o mesmo valor do imposto recolhido pelo transportador (R\$48.437,86), constitui crédito pelo vendedor da mercadoria, o que neutraliza o valor do ICMS do frete contido no valor da mercadoria. Na situação presente o valor do frete de R\$403.648,91 que foi tributado pela alíquota de 17% resultou em valor de R\$68.648,91 que foi recolhido para o Estado de Pernambuco. Ocorre que na operação interestadual da venda da mercadoria, na base de cálculo está contida o valor do frete de R\$403.648,91 que foi tributado com a alíquota de 12%, resultando em valor a compensar, no caso o Estado da Bahia de R\$48.437,86 gerando um crédito suportado em desfavor do Estado da Bahia de R\$20.190,86 que foi o valor exigido na autuação.

Demonstrado o prejuízo para o Estado da Bahia caso se admita o uso do crédito fiscal na ordem de 17% ou 18%, conforme o caso, é de se trazer a tona o art. 309, V, §§ 7º e 8º do RICMS-BA:

*Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

...

*V - o valor do imposto cobrado, relativo aos serviços de transporte tomados;*

...

*§ 7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

*§ 8º Na entrada de mercadorias e na utilização de serviços oriundos de outras unidades da Federação, o crédito fiscal só será admitido se calculado pelas seguintes alíquotas:*

*I - mercadorias ou serviços oriundos dos Estados do Paraná, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo: 7%;*

*II - mercadorias ou serviços provenientes dos demais estados e do Distrito Federal: 12%;*

Assim, considerando que o gás natural começou a ser transportado por dutos na Bahia, chegando ao seu destino em outro Estado, configurando uma prestação de serviço interestadual, com alíquota prevista de 12%, contrato celebrado com cláusula CIF e, portanto, com valor embutido no preço de venda, o procedimento de glosa de 5% ou 6% de crédito fiscal tornou-se correto, sendo irrelevante o fato dos trechos da dutovia serem administrados ou operados por pessoas jurídicas distintas, ainda que consorciadas, pois o que importa é a prestação de serviço praticada como um todo, com o fito de deixar o gás natural no ponto final de recebimento. Enfim, a operação é única e contínua, a prestação é única e contínua e a via de transmissão por duto é única, de modo que é desta forma que o tratamento tributário deva ser compreendido para efeito de apropriação de créditos fiscais e arrecadação do ICMS em favor da Bahia.

Tal raciocínio só faz reiterar a aplicação da técnica da não cumulatividade, em face da inclusão do preço do transporte no preço praticado da mercadoria, o que traduz contratação na modalidade CIF.

Isto posto, considero o Auto de Infração PROCEDENTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 326297.0001/20-6, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.676.980,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42,

II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR