

**A. I. Nº** - 269200.0006/20-4  
**AUTUADO** - TRANSPORTADORA ASSOCIADA DE GAS S.A. - TAG  
**AUTUANTE** - JOÃO FLÁVIO MARQUES DE FARIA  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 06/08/2021

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0113-03/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Ficou comprovada nos autos a existência de serviço de transporte que enseja a incidência do ICMS. O sujeito passivo não logrou êxito em elidir a acusação fiscal. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 23/09/2020, refere-se à exigência de R\$101.584.730,56 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da Infração - 02.07.03. Falta de recolhimento do ICMS em razão de prestação de serviço de transporte tributada como não tributada, regularmente escriturada, nos meses de janeiro de 2015 a novembro de 2017, conforme demonstrativo acostado à fl. 16, em mídia CD. Consta como complemento que “Foi constatado que o contribuinte emitiu CTES - Conhecimentos de Transporte Eletrônicos - em operações interestaduais com mercadoria tributada (gás natural), sem destaque do ICMS. Intimada a prestar esclarecimentos, a Autuada respondeu que, apesar da prestação de serviço de transporte dutoviário corresponder a uma única operação interestadual com mercadoria, o serviço de transporte a ela vinculado estaria dividido em “contratos distintos”, ou seja, para cada operação interestadual de compra e venda de gás, o serviço de transporte a ela vinculado foi fracionado em até quatro “trechos” a depender do destino da mercadoria, com faturamento e tributação distintos. Novamente intimada a complementar os esclarecimentos prestados anteriormente e apresentar a documentação fiscal que acobertou o transporte do gás, desde a sua origem até o seu destino em outras unidades da Federação. Esta respondeu informando que, de acordo com o destino da mercadoria, haveria uma prestação de serviço de transporte interna, referente ao trecho de São Sebastião do Passé-Pojuca (cerca de 47 km de distância); um segundo trecho tributado, Pojuca, Pojuca-Pilar (Alagoas, com cerca de 487km de distância, um terceiro trecho, Pilar-Ipojuca (Pernambuco com cerca de 221km de distância) e, finalmente um quarto trecho, de Ipojuca até o destino, que pode chegar até 830km, no caso de Fortaleza-CE. O contribuinte, então, apresentou demonstrativo destacando para cada operação em análise (cada nota fiscal que acobertou as operações de compra e de venda de gás) todos os CETs emitidos por “trecho”, utilizados na malha dutoviária. Desta forma, o valor que deveria ter sido sujeito a tributação estadual seria a soma de todos os trechos faturados de origem até o destino da mercadoria, representando a base de cálculo do ICMS. Da base de cálculo assim apurada, sujeita a uma alíquota interestadual de 12%, e abatido o valor do imposto destacado no único trecho tributado nesse estado (Pojuca-Pilar), chegou-se ao valor do ICMS devido ao erário baiano. Por fim, interessante notar que o trecho interno, não tributado (São Sebastião do Passé-Pojuca), de pouco mais de 47km, correspondeu a mais de 66% do custo total do serviço de transporte, enquanto que, o trecho tributado para o estado da Bahia (Pojuca-Pilar) correspondeu a pouco mais de 18%, para uma distância de mais 480km. Ou seja, o custo do serviço de transporte dutoviário, por quilômetro de duto, no trecho não tributado foi de cerca de 36(trinta e seis) vezes maior que no trecho tributado, o que é bastante sintomático da evasão fiscal praticada pelo contribuinte.”

O Autuado, por meio de advogado, apresenta impugnação às fls. 20 a 46. Depois de observar a tempestividade de sua peça defensiva articula suas razões defensivas nos termos que se seguem.

Diz ser gestora de importante parcela dos ativos de transporte de gás natural do país, distribuídos entre as regiões Norte, Nordeste e Sudeste, cuja atividade é prevista na Lei nº 11.909/09 e regulamentada no Dec. nº 7.382/10, bem como pelos atos da Agência Nacional de Petróleo - ANP, devendo observar todas as normas administrativas expedidas pelas autoridades reguladoras.

Depois de reproduzir o teor e as circunstâncias explicitadas na acusação fiscal, registra que a autuação revela um completo desconhecimento do mercado e da sua regulação pela União. Afirma que recolheu o ICMS, obedecendo os mandamentos regulatórios que são impositivos ao Direito Tributário, nos termos do art. 110, do CTN.

Afirma ser a autuação improcedente e reveladora da ausência de compreensão do arcabouço regulatório do mercado de transporte de gás natural, editado pela ANP e pelo Ministério das Minas e Energia, sem falar nas características do produto transportado.

Ao abordar o mérito da autuação, discorre inicialmente acerca das características relevantes do mercado de transporte de gás natural.

Diz caber esclarecer aspectos relevantes e peculiares ao mercado de transporte de gás natural e da sua regulação pela União, notadamente por meio da ANP e do Ministério de Minas e Energia. Tais esclarecimentos são importantes para o caso concreto, na medida em que influenciam a tributação do serviço de transporte.

Afirma que a indústria de gás natural, assim como outros setores de infraestrutura, deve ser classificada como indústria de rede que é caracterizada pela presença de distintas atividades constituídas sob a forma de uma rede física, na qual a interconexão entre os diversos atores é essencial à operação. Continua explicando que, enquanto indústria de rede, depende da implantação de malhas para o transporte e a distribuição da mercadoria aos consumidores. E também se caracteriza como monopólio natural, de sorte que o exercício da atividade por uma ou poucas empresas torna a estrutura de mercado mais eficiente, com ganhos em economia de escala. Remata revelando ser da indústria do gás natural o estabelecimento de extensa rede de interconexões fixas, que forma a cadeia de gás natural, sem a qual seria impossível possibilitar o seu consumo.

Destaca que a cadeia do gás natural é formada por três seguimentos: *i) - upstream*, composto por produção e escoamento; *ii) - midstream*, composto por processamento e transporte; *iii) - downstream*, composto pela distribuição ou comercialização direta, conforme esquema que colaciona à fl. 25.

Informa ser um agente que atua no elo da indústria da cadeia do gás natural, promovendo o transporte do gás natural processado (*midstream*), em regra, até as concessionárias de distribuição, que por sua vez viabilizam a mercadoria para o consumo final, juntamente com algumas outras empresas transportadoras de gás natural.

Diz ser seu dever (e das demais empresas transportadoras de gás natural) manter o sistema interligado, permitindo inclusive a interconexão de outras instalações de transporte e de transferência, bem como de malhas dutoviárias administradas por outras companhias, respeitadas as especificações do gás natural estabelecidas pela ANP e os direitos dos carregadores existentes.

Explica que a exploração das atividades econômicas de transporte, tratamento, processamento, estocagem, liquefação, regaseificação e comercialização de gás natural está disposta na Lei nº 11.909/2009, conhecida como “lei do gás”, regulamentada no Dec. nº 7.382/2010, bem como por atos da Agência Nacional Petróleo (ANP) e do Ministério de Minas e Energia, no âmbito de suas respectivas competências.

Esclarece que o transporte de gás natural, nos casos dos gasodutos objeto de concessão, é remunerado por uma tarifa a ser paga pelos carregadores às empresas transportadoras. Diz ser essa tarifa regulada pela ANP conforme critérios previamente estabelecidos, por meio das normas regulatórias, consoante previsão contida no art. 13, §2º, da Lei n. 11.909/2009.

Afirma que a norma deixa claro também que as tarifas são determinadas para a prestação de serviços por gasoduto, ou seja, o carregador paga um preço que envolve a operação em determinado trecho de transporte, de forma individualizada. Essa previsão está contida nos artigos 28 e 31 da Lei nº 11.909/2009, na medida em que determinam os critérios de estabelecimento de tarifas para novos gasodutos e asseguram as tarifas já definidas em contratos relacionados a gasodutos existentes na data da promulgação da norma.

Observa que a tarifa paga pelo carregador à transportadora, em contrapartida ao serviço de transporte de gás natural, segue os critérios estabelecidos pela autoridade autárquica para cada trecho de transporte, eis que a operação é individualizada por gasoduto.

Registra ser a tarifa praticada determinada de acordo com critérios técnicos estabelecidos pela ANP ou foram por ela preservados, na hipótese de gasodutos existentes, conforme disposto na Lei nº 11.909/2009. Em uma situação ou outra (novos contratos ou contratos vigentes na promulgação da lei do gás), é a ANP, quem chancela a tarifa de transporte de gás natural, seja homologando a proposta do transportador, seja preservando a tarifa negociada em contratos anteriores.

Informa que desde 2014 as tarifas de transporte de gás natural são regulamentadas por meio da Resolução ANP (RANP) nº 15/2014 - Doc. 03. Destaca que a norma versa sobre os critérios para cálculo das tarifas de transporte referentes aos serviços de transporte firme, interruptível e extraordinário de gás natural; e o procedimento para a aprovação das propostas de tarifa de transporte de gás natural encaminhadas pelos transportadores para os gasodutos de transporte objeto de autorização (art.1º).

Revela que o art. 4º, da RANP 15/2004 prevê os princípios que devem ser atendidos no estabelecimento das tarifas.

Observa que o art. 5º, da RANP 15/2004, por sua vez, elenca os itens que compreendem a estrutura de encargos relacionados à composição dos custos, despesas e investimentos atribuíveis à cada prestação do serviço de transporte de gás natural, individualmente considerada (trecho por gasoduto).

Menciona que o transportador de gás natural deve encaminhar à ANP a sua proposta de tarifa de transporte aplicável à prestação do serviço de transporte, de maneira a contemplar os custos, as despesas e os gastos com a aquisição, construção, montagem e instalação do gasoduto de transporte em cada trecho, assim como revisão dos investimentos, custos e despesas projetados para esse mesmo trecho (art. 13, da RANP 15/2004). Continua frisando que de posse dessas informações, a ANP homologa a tarifa relacionada a determinado gasoduto (trecho de transporte), que deverá ser observada pelo transportador durante todo o período de concessão, admitido o seu reajuste anual (art. 12, da RANP 15/2004).

Destaca que a composição da tarifa é feita de diversas cifras que a influenciam diretamente. Em outras palavras, não é somente a distância entre o ponto de recebimento e o ponto de entrega que refletirá na tarifa, mas o investimento incorrido, a capacidade de transporte, o volume que se espera movimentar naquele trecho e o retorno do investimento, além de tantos outros custos e despesas operacionais. Nesse sentido, explica que trechos mais curtos de transporte podem ter tarifas mais caras do que trechos mais longos, em decorrência de fatores como os ativos necessários e os custos de instalação (necessidade de soterramento do gasoduto, por exemplo), elevação da capacidade de transporte (gasodutos que possibilitam a vazão de um volume maior de gás natural), depreciação do imobilizado e necessidade de reinvestimento, e outros.

Diz ser esse um fator relevante da discussão, considerando-se as insinuações do Autuante, no relatório do auto de infração, acerca de indícios de evasão fiscal por parte da contribuinte, na medida em que os maiores custos de transporte estariam alocados em trechos mais curtos.

Frisa que, ao contrário do que quis dar a entender o Autuante, a tarifa de transporte de gás natural é regulada pela ANP e está relacionada com os custos, despesas e investimentos atribuíveis à operação, pelo que se deve ignorar a alusão à evasão fiscal por parte da contribuinte, em

decorrência de as operações no trecho São Sebastião do Passé - Pojuca representarem valores menores do que as operações no trecho Pojuca - Pilar, por ser completamente infundada.

Assevera não haver que se falar que o trecho tributado pelo Estado da Bahia tinha um valor de transporte artificial, com o objetivo de pagar menos ICMS. Explica que a tarifa daquele trecho seguiu os trâmites regulatórios definidos pela ANP e coincidentemente é menor. Diz que, por outro lado, o ICMS incidente no resto do transporte deve ser pago aos demais Estados sobre o valor definido pela ANP para cada trecho de transporte. Afirma que a base de cálculo do tributo é definida pela ANP, sem sua interferência.

Observa que, em suma, que para fins regulatórios, o transcurso da molécula de gás em cada gasoduto (trecho de transporte) é considerado individualmente como operação única e distinta, sujeita aos critérios tarifários definidos pela ANP, a serem praticadas no curso da concessão ou autorização, dependendo do caso.

Sustenta que para o enfrentamento da matéria objeto do Auto de Infração, é importante que o julgador tenha em mente os relevantes aspectos de mercado e regulatórios envolvendo a atividade de transporte de gás natural, a fim de que a sua análise em relação ao fato gerador do ICMS, conquanto influenciado por esses aspectos, seja realizada de maneira apropriada.

Para evidenciar com maior precisão os referidos aspectos, resume abaixo todos os fatos ocorridos nesse tópico:

- (i) A indústria de gás natural, enquanto indústria de rede, depende da implantação de malhas para o transporte e a distribuição da mercadoria aos consumidores;
- (ii) A atividade de transporte de gás natural é disciplinada na Lei nº 11.909/2009 e regulamentada no Dec. nº 7.382/2010, assim como em atos da ANP e do Ministério de Minas e Energia;
- (iii) O transporte de gás natural é remunerado por uma tarifa a ser paga pelos carregadores às empresas transportadoras, cujos critérios são estabelecidos pela autoridade autárquica para cada trecho de transporte, eis que a operação é individualizada por gasoduto (artigos 28 e 31 da Lei nº 11.909/2009);
- (iv) As tarifas de transporte de gás natural são regulamentadas por mero da RANP nº 15/2014, que prevê os princípios que devem ser atendidos no estabelecimento das tarifas e elenca os itens que compreendem a estrutura de encargos relacionados à composição dos custos, despesas e investimentos atribuíveis a cada prestação do serviço de transporte de gás natural, individualmente considerada (trecho por gasoduto);
- (v) Nos termos da RANP 15/2014, o transportador de gás natural deve encaminhar à ANP a sua proposta de tarifa de transporte aplicável à prestação do serviço de transporte, de maneira a contemplar os custos, as despesas e os gastos com a aquisição, construção, montagem e instalação do gasoduto de transporte. De posse dessas informações, a ANP homologa/aprova ou não a tarifa relacionada a determinado gasoduto (trecho de transporte), em outras, Quem define os critérios para a tarifa de transporte do gás (base de cálculo do ICMS) é a ANP;
- (vi) Para fins regulatórios, o transcurso da molécula de gás em cada gasoduto (trecho de transporte) é considerado individualmente como operação única e distinta, independentemente da extensão utilizada.

Diz que feitas essas considerações iniciais, cumpre evidenciar como a operação de transporte de gás natural ocorre diariamente, o que permitirá ao julgador identificar, com a precisão que reclama a legislação, o fato gerador do ICMS.

Observa que o transporte de gás natural, conforme demonstrado acima, é um monopólio natural, cujos ganhos só são possíveis em economia de escala, e que, em decorrência disso, apenas algumas empresas exploram esse ramo de atividade no país.

Diz ser proprietária e gestora de importante parcela dos ativos de transporte de gás natural do país, distribuídos entre as regiões Norte, Nordeste e Sudeste, dispondo de uma capacidade firme contratada de movimentação de gás natural de 74,67 milhões m<sup>3</sup>/di. Informa que o Doc. 04 contém o mapa sinótico da malha dutoviária que administra.

Cita que considerando “D” como o dia da operação de transporte do gás natural, o carregador, em “D-I”, ou seja, no dia imediatamente anterior à realização do serviço, lhe envia uma “requisição de transporte”.

Informa que a requisição de transporte conterá informações sobre o volume de gás que o carregador despejará no sistema, por meio dos pontos de recebimento, e o volume de gás que o carregador requer seja entregue às distribuidoras, através dos pontos de entrega. Diz que essa requisição de transporte reflete exatamente o que ocorrerá no dia “D”, de realização da prestação do serviço. Continua explicando que, ainda em “D-I”, o transportador promoverá a programação e o planejamento operacional do transporte que será realizado no dia seguinte. Então, no dia “D” o serviço de transporte de gás natural é prestado, consistindo na entrega do gás natural despejado nos pontos de recebimento, pelo carregador, aos distribuidores, nos diversos pontos de entrega.

Menciona que o dia “D+1” é reservado principalmente ao fechamento de questões administrativas relacionadas à alocação do volume de gás transportado nos respectivos gasodutos, ao faturamento do serviço prestado, individualizado por gasoduto (trecho de transporte), conforme a norma regulatória, e ao pagamento do serviço pelo carregador ao transportador. Apresenta esquema, fl. 31, resumindo o processo diário de prestação de serviço de transporte de gás natural.

Afirma ser relevante também compreender o motivo de o legislador regular a prestação de serviço de transporte de gás natural considerando individualmente cada operação por transcurso de gasoduto, isto é, por trecho de transporte. Revela que a individualização das operações por trecho de transporte é inerente à interconexão própria da indústria de gás natural, enquanto indústria de rede.

Lembra que no fluxo diário de transporte de gás, em “D-I” o carregador envia à transportadora uma requisição de transporte a ser realizado no dia “D”. Revela que a requisição de transporte conterá, conforme exposto acima, o volume de gás a ser despejado na malha, nos pontos de recebimento, e o volume a ser entregue às distribuidoras, nos pontos de entrega, somando-se ao gás injetado na malha aquele que fica estocado no sistema, como sobra.

Utiliza para fins de exemplo uma operação ocorrida em 30 de setembro de 2017. Diz que naquele dia, o carregador apresentou a requisição de transporte com as seguintes indicações de recebimento e de entrega, para o gasoduto Gasene, um dos gasodutos envolvidos na autuação (o Doc. 05) contém as requisições de transporte para toda a malha, apresentadas em 30/09/2017).

Observa que o esquema acima evidencia o recebimento (injeção) de 12.799.681 m<sup>3</sup> de gás natural na malha dutoviária, por meio de 3 pontos de recebimento distintos (RGNL Bahia, Cacimbas e UTG Sul), evidencia também a entrega de gás natural em 14 pontos de entrega, a distribuidores diversos.

Diz não ser possível determinar, com precisão absoluta, o caminho percorrido por cada molécula de gás natural, desde a injeção no sistema de transporte, até o recebimento pelo distribuidor. Afirma ser possível ainda que a molécula de gás natural que foi recebida pelo distribuidor, tenha sido uma molécula que já estava estocada no sistema, como sobra de operações passadas.

Ressalta que para que se compreenda com maior facilidade, o sistema de gasodutos pode ser comparado a uma piscina. Nessa piscina, há diversos pontos de recebimento, responsáveis pelo enchimento. Também há diversos pontos de recebimento, cuja função é esvaziar a água estocada.

Diariamente, o carregador de água indica o volume que entrará na piscina e o volume que irá sair, conforme esquema que colaciona à fl. 34.

Frisa que entram na piscina moléculas de água dos pontos A, B e C. Observa que essas moléculas transitam na piscina e saem nos pontos de entrega X, Y e Z e que não é possível dizer, com absoluta precisão, se a molécula que entrou no ponto A é aquela de saiu no ponto X, uma vez que ela pode ter saído em Y ou em Z.

Menciona que diferentemente do que o Autuante afirmou, a molécula que foi colocada no gasoduto na Bahia provavelmente não é a mesma molécula que será entregue no distribuidor Cearense. Possivelmente, a molécula entregue ao distribuidor Cearense será uma molécula de gás que foi injetada anteriormente no gasoduto.

Revela que os gasodutos recebem moléculas de gás natural nos pontos de recebimento, essas moléculas se misturam com o gás ocioso contido no gasoduto, e saem nos pontos de entrega, sem que se saiba exatamente a sua origem. Diz que isso ocorre porque os gasodutos contêm pontos de interconexão com outros gasodutos (um ou mais gasodutos), que podem ser administrados pela mesma companhia ou por outra companhia, cada uma responsável pelo trecho que a ANP estabeleceu a concessão/autorização. Arremata assinalando que a passagem do gás natural pelos gasodutos não é linear.

Explica que cada gasoduto, ainda que interconectado com a malha de uma mesma empresa, corresponde a investimentos que são individualmente considerados pela ANP, seja para fins de concessão/autorização para o exercício da atividade de transporte, em que se estabelece os pontos de recebimento e de entrega do gasoduto, assim como a receita máxima esperada (art. 27, e incisos do Dec. nº 7.382/10), seja para que se possa estabelecer a tarifa pela prestação do serviço, nos moldes explanados no tópico anterior.

Diz ser por conta dessa complexidade que a norma tributária não pode ignorar a realidade regulatória. Pelo contrário, a norma tributária deve seguir as definições regulatórias, nos termos do art. 110, do CTN. Afirma que, do contrário, a impugnante será tributada por Bahia, Pernambuco e outros Estados pelo mesmo fato gerador.

Reprisa que a característica de interconexão é própria desse tipo de indústria, tal como reconhecido e regulamentado pelo Dec. nº 7.382/2010, notadamente no art. 13, *caput* e §1º, cujo teor reproduz.

Afirma que com a finalidade de estabelecer a passagem do gás natural por cada gasoduto (trecho de transporte), foi contratado o desenvolvimento de um sistema denominado “Saga”. Observa que o Saga efetua cálculos probabilísticos acerca do trânsito da molécula de gás natural e estabelece o que o mercado denomina de “pares ordenados”, apontado o volume de saída (entrega) de gás segundo cada entrada (recebimento).

Informa que essa atividade desenvolvida pelo sistema Saga é denominada de “roteamento”. Diz que diariamente, o sistema estima o gás natural que transitou em cada um dos gasodutos operados pelas transportadoras, inclusive pela impugnante, fazendo correspondência do ponto de recebimento com um ponto de entrega. Diz apresentar, junto com a sua defesa e por amostragem, o resumo do roteamento do mês de setembro de 2017 (Doc. 06).

Ressalta que no final do mês, essas informações diárias são consolidadas, para que a impugnante possa promover o faturamento do serviço de transporte prestado entre um ponto de recebimento ou de interconexão e um ponto de entrega ou de interconexão aplicando, dessarte, a respectiva tarifa por volume transportado, conforme homologado pela ANP.

Observa que os relatos acima são a praxe da operação de transporte de gás, desde a requisição de transporte até o faturamento, à luz da regulação estabelecida pela Agência Nacional do Petróleo. Apresenta o resumo do assunto tratado neste tópico:

- (i) O transporte de gás natural é composto por cinco etapas: planejamento, programação,

operação remota, medição e consolidação. Essas etapas são concluídas em três dias, iniciando no dia anterior ao da operação de transporte e encerrando no dia imediatamente posterior;

- (ii) Em “D-1” o carregador envia à transportadora uma requisição de transporte a ser realizado no dia “D”, contendo o volume de gás a ser despejado na malha, nos pontos de recebimento, e o volume a ser entregue às distribuidoras, nos pontos de entrega;
- (iii) Não é possível determinar, com precisão absoluta, o caminho percorrido por cada molécula de gás natural, desde a injeção no sistema de transporte, até o recebimento pelo distribuidor, pois a passagem do gás natural pelos gasodutos não é linear;
- (iv) Cada gasoduto, ainda que interconectado com a malha de uma mesma empresa, corresponde a investimentos que são individualmente considerados pela ANP, seja para fins de concessão/autorização da atividade de transporte, seja para que se possa estabelecer a tarifa pela prestação do serviço;
- (v) Com a finalidade de estabelecer o trânsito do gás natural por cada gasoduto (trecho de transporte), foi contratado o desenvolvimento de um sistema denominado “Saga”, por meio do qual o curso da molécula de gás natural é inferido. O Saga estabelece o que o mercado denomina de “pares ordenados”, apontado o volume de saída (entrega) de gás segundo cada entrada (recebimento);
- (vi) Diariamente, o sistema estima o gás natural que transitou em cada um dos gasodutos operados pelas transportadoras, inclusive pela impugnante, fazendo correspondência do ponto de recebimento com um ponto de entrega;
- (vii) No final do mês, essas informações diárias são consolidadas, para que a impugnante possa promover o faturamento do serviço de transporte prestado entre um ponto de recebimento ou de interconexão e um ponto de entrega ou de interconexão.

Assinala que exposta a praxe da operação de gás natural, para todo o mercado, passa a elucidar a tributação das operações apontadas pela fiscalização no Auto de Infração, com início no ponto de recebimento de São Sebastião do Passé.

Sobre a tributação das operações objeto da autuação, consoante as regras regulatórias, e os fatos geradores de ICMS apontados pela fiscalização, lembra que, conforme reproduzido no tópico sobre os fatos, o Autuante asseverou que a contribuinte prestou serviços de transporte de gás natural a partir de São Sebastião do Passé/BA até o destino em outros Estados. Disse ainda que a empresa teria afirmado que *“apesar da prestação do serviço de transporte dutoviário corresponder a uma única operação interestadual com mercadoria, o serviço de transporte a ela vinculado estaria dividido em contratos distintos”*.

Observa que a autoridade concluiu que “o valor que deveria ter sido sujeito à tributação estadual seria a soma de todos os trechos faturados, da origem até o destino da mercadoria, representando a base de cálculo do tributo”.

Cita que a controvérsia estabelecida nesses autos de processo administrativo compreende a identificação dos fatos geradores de ICMS nas operações de transporte de gás natural entre os anos de 2015 e 2017. Na visão da contribuinte, os fatos geradores estão intrinsecamente ligados ao tratamento regulatório dispensado pela ANP, que individualiza as operações de transporte de gás segundo o trânsito das moléculas em cada gasoduto (trecho de transporte), desde o ponto de recebimento até o ponto de entrega ou de interconexão.

Assinala que para uma melhor compreensão do trânsito das moléculas de gás natural segundo relatado no auto de infração, é oportuno que apresente o mapa sinótico (Doc. 04) dos gasodutos (trechos de transporte) envolvidos nas operações autuadas, assim como dos pontos de recebimento, de entrega e de interconexão. Frisa que eles são os circulados em amarelo, fl. 37.

Diz que o mapa sinótico, fl. 38, demonstra que a Estação de Controle de Vazão - ECV de São Sebastião do Passé é um ponto de recebimento. Foi esse ponto de recebimento considerado no Auto de Infração como origem da mercadoria transportada. Informa que ele compõe o gasoduto GASCAC, cujo contrato diz anexar (contrato “Gasene” - Doc. 07).

Observa que o encerramento das operações iniciadas na ECV São Sebastião do Passé (aquelas consideradas na autuação) ocorreu no ponto de interconexão em Pojuca (Catu), representado pelo ponto vermelho no mapa sinótico. A partir daí, o gás natural poderia seguir por diversos gasodutos, controlados (ou não) por ele.

Informa que no caso concreto, a malha dutoviária seguinte, até o ponto de interconexão em Pilar/AL, também era controlada pela impugnante. Desse modo, a prestação do serviço de transporte de gás natural, por meio dos gasodutos entre Pojuca/BA e Pilar/AL, ocorria por intermédio do contrato “Malha Nordeste” Doc. 08. Observa que o ponto de interconexão em Pilar/AL também é representado pelo ponto vermelho.

Diz que, em seguida, o gás poderia tomar duas rotas distintas (uma, outra ou as duas rotas concomitantemente): (i) ele poderia continuar seguindo pelo gasoduto GASALP até Ipojuca/PE, cuja prestação de serviço é regida pelo contrato “Malha Nordeste”; ou (ii) poderia transpor o ponto de interconexão em Pilar/AL e seguir para Ipojuca/PE pelo gasoduto Pilar-Ipojuca, regido pelo contrato “Pilar- Ipojuca” Doc. 09.

Destaca que a determinação do curso do gás natural, conforme apontado linhas acima, era dada probabilisticamente pelo sistema Saga. Sendo assim, em relação ao volume de gás que permanecia em trânsito pelo GASALP (contrato Malha Nordeste), o fim da prestação não era indicado em Pilar/AL, mas no próximo ponto de entrega ou de interconexão da malha, a depender do caso. Prossegue frisando que, em relação ao volume de gás natural que transitou pelo gasoduto Pilar-Ipojuca, o tratamento dado seguia a orientação regulatória, à vista da ausência de norma tributária sobre o tema. Diz significar que a operação iniciada em Catu-Pojuca tinha encerramento no ponto de interconexão de Pilar/AL e o transporte de gás entre Pilar/AL e Ipojuca/PE passava a ser prestado pelo gasoduto Pilar-Ipojuca (contrato Pilar-Ipojuca).

Ressalta que, caso o gás tivesse de ser transportado para pontos de entrega ou de interconexão mais longínquos, a prestação de serviço entre Pilar/AL e Ipojuca/PE era encerrada no ponto de interconexão de Ipojuca/PE, passando novamente a fluir pelo GASALP, gerido pelo contrato Malha Nordeste, até o próximo ponto de entrega ou de interconexão.

Esclarece que usa como exemplo o transporte de gás natural realizado a partir de São Sebastião do Passé, no dia 30 de setembro de 2017, explanado na planilha anexa - Doc 10. Informa que para o transporte de gás natural no gasoduto GASCAC, até o ponto de interconexão em Catu-Pojuca, emitiu três Conhecimentos de Transporte Eletrônicos (CT-e), de nº 951, 952 e 953. Diz que encerrado o transporte por meio do gasoduto GASCAC (contrato Gasene), iniciou-se uma nova prestação de serviço de transporte, de modo que uma parcela do gás natural foi enviada para diversos pontos de recebimento no gasoduto GASALP (Contrato Malha Nordeste), a exemplo do gás enviado a Cabo de Santo Agostinho/PE (CT-e 5172).

Registra que outra parcela do gás natural transitou do gasoduto GASALP (Contrato Malha Nordeste) até o ponto de interconexão em Pilar/AL, quando então foi encerrada a prestação do serviço de transporte. Destaca que a partir daí, iniciou-se uma nova prestação de serviço de transporte, dessa vez pelo gasoduto Pilar-Ipojuca (contrato Pilar- Ipojuca), até o ponto de interconexão em Ipojuca/PE (CT-e 2098) quando então a mercadoria foi transportada novamente pelo gasoduto GASALP (Contrato Malha Nordeste) até o seu ponto de recebimento (por exemplo, CT-e 4104, em Jaboaão dos Guararapes/PE).

Observa que esse exemplo citado revela que tributou o transporte de gás considerando os reais fatos geradores do ICMS, segundo as alocações inferidas do sistema Saga (sem o que seria impossível determinar o curso das moléculas de gás natural), consubstanciados nas operações de



transporte de gás natural individualmente determinadas pelo trânsito em cada gasoduto autorizado a operar pela ANP.

Afirma que a sistemática de tributação segue a lógica dos fatos e da prestação de serviço de transporte consoante a norma regulatória, que considera como serviço de transporte prestado o trânsito da molécula de gás natural entre um ponto de recebimento ou de interconexão e um ponto de entrega ou de interconexão, ou seja, é aquele realizado por gasoduto autorizado a operar, ainda que a operação envolva mais de um gasoduto de propriedade de uma mesma companhia.

Observa ainda que os contratos envolvidos no transporte de gás natural realizado no período objeto da autuação não compreendem os mesmos prestadores de serviços. Registra que os serviços prestados foram lastreados em três contratos distintos: “Gasene”, “Malha Nordeste” e “Pilar-Ipojuca”. Revela as características desses contratos:

Contrato Gasene

Prestador de Serviço: Transportadora Associada de Gás - TAG

Início do serviço: PR São Sebastião do Passé/BA

Contrato Malha Nordeste

Prestador de Serviço: Consórcio Malhas (TAG, NTN, NTS e Transpetrol

Início do serviço: Interconexão Catu (Pojuca)/BA

Contrato Pilar-Ipojuca

Prestador de Serviço: Transportadora Associada de Gás - TAG Início do serviço:  
Pilar/AL

Observa que o trecho interno de gasoduto (dentro do Estado da Bahia), relacionado às operações consideradas na autuação entre São Sebastião do Passé/BA e Pojuca-Catu/BA, é operado pela TAG, ora autuada. Já o trecho seguinte, a partir de Pojuca-Catu/BA para outros Estados, era operado pelo Consórcio Malhas, ou seja, outro prestador de serviço de transporte. Eventualmente, o gás natural transitava no gasoduto ente Pilar/AL e Ipojuca/PE, pelo que a prestação de serviço voltava à competência da TAG.

Afirma, sequer seria possível considerar as operações descritas no auto de infração como prestações de serviços únicas, tal como quis desenhar a autoridade fiscal, haja vista que os trechos envolvidos na autuação são administrados por prestadores distintos.

Assinala que, por outro lado, não havia qualquer previsão legal, na época dos fatos geradores, que desse suporte à forma de tributação concebida pelo Autuante, o que reforça a necessidade de observância da norma regulatória.

Dessa forma, sustenta que a autuação fiscal está equivocada, porquanto a norma regulatória deveria ser observada para fins de identificação das operações de transporte de gás natural, tal como o fez.

Observa que o fato gerador tributário como situação jurídica e a norma regulatória deve observância aos artigos 110 e 116, do CTN.

Diz que expostas as situações jurídicas criadas a partir da regulação da ANP, cumpre demonstrar que os fatos geradores do ICMS, considerados no lançamento, devem ser compreendidos segundo a praxe do mercado e a regulação da ANP.

Registra, depois de reproduzir o seu teor, que o art. 116, do CTN versa sobre a identificação dos fatos geradores e de seus efeitos.

Diz que para se compreender a ocorrência do fato gerador, o intérprete deve ter em mente que, por vezes, a norma tributária atua como “sobreposição” de uma norma de outro ramo do direito.

Implica dizer que a norma tributária colhe conceitos e institutos de outras disciplinas do direito, para que possa manifestar o fenômeno tributário. Em outras ocasiões, contudo, a norma tributária descreve, em sua hipótese de incidência, situações que não são alvo de disposição de outras esferas normativas.

Revela que, caso a norma tributária colha, em seu antecedente, uma situação que não é regulada por outras normas, estar-se-á diante de uma “situação de fato”, tal como prevista no art. 116, inciso I, do CTN. Diz servir como exemplo disso o ingresso de mercadoria estrangeira no território nacional, concebido como simples fato da natureza, passível de incidência de imposto de importação. Assim, frisa que basta a mercadoria transpor a fronteira brasileira para ocorrer o fato impositivo.

Por outro lado, registra que se compreende como “situação jurídica” (art. 116, inciso II, do CTN) aquela que não é natural, orgânica ou pura, mas fruto da criatividade humana, refletida em conceitos jurídicos determinados por normas de outros ramos do direito. Cita como exemplo a propriedade imobiliária urbana, passível de tributação pelo imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana. Revela que o conceito de propriedade é etéreo, sintético, eis que não compõe a natureza. Remata destacando que se assimila do caso concreto a delimitação do fato gerador por uma “situação jurídica” determinada pela norma regulatória, *desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável*.

Observa que o fato gerador da prestação do serviço de transporte de gás natural possui balizas temporárias regulamentadas pela ANP, com a ocorrência do fato impositivo no ponto de recebimento ou de interconexão, finalizando a prestação no ponto de entrega ou de interconexão, revelando cada prestação de serviço no transcurso da molécula de gás entre os pontos de início e fim de um mesmo gasoduto.

Sustenta não caber à autoridade fiscal desvirtuar a “situação jurídica” estabelecida pela norma regulatória, sob pena de supressão da norma auxiliar ao direito tributário.

Diz que a mesma leitura pode ser extraída a partir da interpretação do art. 110, do CTN, na medida em que veda à lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos estabelecidos por outros ramos do direito.

Observa que o Superior Tribunal de Justiça e o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, o qual possui jurisdição sobre o Estado da Bahia, têm afastado a aplicação de norma tributária em favor da norma regulatória, justamente com a finalidade de garantir a preponderância da competência do órgão regulador, dentro da sua competência prevista na legislação de regência.

À guisa de exemplo, cita diversos julgados sobre a matéria, prolatados por tribunais Superiores.

Arremata sustentando que, ao dar o tratamento dispensado pela ANP às operações de transporte de gás natural, em estrita observância à legislação regulatória, apurou corretamente o ICMS devido em suas operações, na linha do marco regulatório, de sorte que o Auto de Infração deve ser integralmente cancelado.

Conclui requerendo o cancelamento do crédito tributário exigido.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 117 a 128, depois de reproduzir as razões de defesa do Impugnante, articula os argumentos que se seguem resumidos.

Inicialmente chama a atenção para o fato de que a defesa não se insurge quanto aos cálculos dos valores de ICMS lançados, devendo-se entender então que são incontroversos.

Frisa que apesar do extenso arrazoadado apresentado pela defesa, discorrendo sobre as especificidades do setor de gás natural e, em especial, da atividade de transporte desta mercadoria por meio de uma extensa rede dutoviária interconectada, e da forte presença de regulamentação estatal, tais características “peculiares” em nada alteram a exação praticada.

Observa que o cerne da questão tributária recai no reconhecimento da ocorrência do fato gerador

do imposto sobre a operação de transporte dutoviário de gás.

Registra que o Autuado alega que, para cada trecho percorrido pelo gás (para cada gasoduto) deva ser considerado individualmente para fins tributários, socorrendo-se da legislação que regula o setor, em detrimento da legislação tributária própria, que seria deficiente para tratar especificamente deste tipo de transporte.

Assinala que o Autuado deixou claro que há diversidade de tarifa aplicada para cada gasoduto, segundo critérios estabelecidos pela legislação regulatória do setor, mas isto nada tem a ver com a ocorrência do fato gerador.

Assevera que o fato gerador do ICMS em operações interestaduais e intermunicipais de transporte como um todo, é o início da prestação do serviço (art. 2º, II, e 12, Lei Complementar nº 87/96) sendo o local da prestação o seu local de início. Sustenta que o ICMS incidente em tais operações é devido ao estado onde teve início a prestação do serviço de transporte.

Revela que no caso em questão, todas as operações têm início em município baiano (São Sebastião do Passé), e tem como destinatário concessionárias de serviço de distribuição de gás canalizado ou filiais da empresa tomadora dos serviços (Petrobrás) localizados em outras unidades da Federação.

Continua explicando que, como especificidade do setor, o gás percorre diferentes gasodutos até o destino final, sendo que as moléculas da mercadoria entregues ao destinatário não correspondem exatamente às que foram introduzidas no sistema. Afirma que isto em nada desnatura a ocorrência do fato gerador do imposto, já que o serviço de transporte ocorre da mesma maneira, ou seja, passa pela quantidade de gás que percorre os dutos do sistema interligado e que é calculada pelo sistema SAGA, como explicado pela defesa.

Observa que a legislação tributária, apesar de certa omissão em tratar de questões específicas relativas ao transporte dutoviário, não pode ter afastadas suas normas gerais que atingem as prestações de serviços de transporte de uma maneira geral.

Lembra que a legislação reconhece a existência de ao menos quatro maneiras em que o serviço de transporte pode ser prestado na prática: diretamente, com o prestador sendo responsável pela coleta, transporte e entrega da mercadoria contratada, em veículos próprios; a subcontratação, onde o prestador contratado subcontrata outra transportadora para realizar o transporte da mercadoria sob sua responsabilidade, permanecendo responsável também pelo ICMS incidente na prestação; o redespacho, incluindo o redespacho intermediário, onde a transportadora contratada subcontrata outra transportadora para realizar parte do trajeto entre a origem e o destino da mercadoria; e, finalmente, o transbordo, ocasião em que ocorre a mudança de veículo que transporta a mercadoria, pertencente à mesma transportadora contratada originalmente.

Prossegue frisando que ainda se pode admitir, ainda, uma quinta modalidade, reconhecida por alguns entes federativos como transporte seccionado, que ocorre quando há contratação de transportadoras distintas para levar uma mercadoria de sua origem até o destino, de maneira independente. Entretanto, destaca que esta requer condições específicas, não sendo nada comum na prática, como quando parte do percurso do transporte fica sob a responsabilidade do remetente (vendedor) e parte pelo destinatário (comprador).

Assevera que no caso em questão, o responsável pela realização do serviço de transporte, e, portanto, pelo cumprimento de suas obrigações tributárias dela decorrentes, é uma única empresa, TAG S/A, ou seja, o Autuado ou outras filiais localizadas em outras unidades da Federação, conforme se extrai dos Conhecimentos de Transporte que acobertaram todas as prestações, da origem ao destino da mercadoria. Registra não haver documento fiscal algum emitido por terceiro que não seja a TAG, como sugeriu a defesa, quando alegou que o serviço poderia ser prestado, em parte, pelo Consórcio Malhas.

Ressalta que fica afastada, assim, as figuras da subcontratação e do redespacho, que exigem a

participação de ao menos uma segunda transportadora para sua caracterização.

Registra que se pode admitir, no caso, apenas o transbordo, já que há uma alteração na via em que o transporte é realizado (mudança de gasoduto, com tarifa diferente). Neste caso, a legislação tributária estadual trata a matéria no art. 456, do RICMS-BA/12, cujo teor transcreve.

Diz que ao analisar a questão admitindo-se a figura do transbordo no caso concreto, fica claro que a tributação deve recair sobre a prestação como um todo, ou seja, da origem até o destino da mercadoria, não configurando as etapas intermediária (transbordo) nova prestação.

Resume assinalando que, o caso concreto envolve, para cada fato gerador (cada operação com mercadoria):

- a) Um único contratante/remetente (Petrobrás);
- b) Um único prestador do serviço de transporte (TAG), que, como afirmado pelo próprio Autuado em sua defesa, exerce a atividade em caráter monopolístico;
- d) Uma única nota fiscal acobertando a operação com a mercadoria transportada, indicando como local de início da prestação um município baiano (São Sebastião do Passé) e como local de destino municípios localizados em outras unidades da Federação; Dois ou mais trechos intermediários por onde ocorre o deslocamento da mercadoria transportada, com tarifas diferenciadas para cada um deles;
- e) Consideração indevida pelo Autuado, como início da prestação, cada trecho percorrido pelo gás até seu destino, ao arrepio da legislação tributária;
- f) Impossibilidade de a legislação não tributária tratar de fato gerador do ICMS, consequência da competência privativa de lei complementar, conforme consta na alínea “a”, do inciso III, art. 146, e do princípio da legalidade tributária, estabelecido pelo inciso I, do art. 150, todos da CF/88;
- g) Reconhecimento de que se trata de uma única prestação de serviço de transporte, apesar de percorrer trechos dutoviários distintos, tal qual dita a legislação tributária a respeito do transbordo nas prestações de transporte de mercadorias, que não reconhece a prestação intermediária como início de nova prestação.

Frisa que outra questão relevante é o valor das tarifas estabelecidas para cada trecho (gasoduto), tendo sido apurado que a tarifa praticada para o trecho interno (sem tributação) corresponde a até 36 vezes o valor do trecho tributado (interestadual). Lembra que o Autuado afirmou que o valor da tarifa se submete a parâmetros estabelecidos em legislação própria, e que deve ser homologada pela ANP.

Revela que nenhum documento alusivo à formação do preço tarifário submetido à citada agência reguladora foi apresentado. Registra que apesar de realçar os parâmetros que devem ser obedecidos na formação do preço da tarifa, nenhum documento probatório de tamanha discrepância foi apresentado para que pudesse justificar uma tarifa até 36 vezes maior do transporte realizado em um gasoduto em relação a um outro.

Desta forma, reafirmar que o estabelecimento de tarifas tão absurdamente discrepantes são ao menos sintomático da busca de fugir ao cumprimento de suas obrigações tributárias.

Destaca, por fim, que os Docs. 07 a 10, citados na Defesa, que deveriam constar da peça defensiva, não foram localizados nos autos para sua análise.

Conclui pugnando pela manutenção integral da autuação.

## **VOTO**

De início, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a legislação de regência. A irregularidade apurada

afigura-se devidamente demonstrada no levantamento fiscal, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se. A apuração da exigência fiscal se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do Auto de Infração, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário exigido. Assim, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses previstas na legislação de regência, precipuamente nos incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, que pudesse inquirir de nulidade a autuação.

No mérito Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS em razão de prestação de serviço de transporte tributada como não tributada, regularmente escriturada, nos meses de janeiro de 2015 a novembro de 2017, conforme arquivos constantes na mídia CD, fl. 16, cuja cópia foi entregue ao Autuado, fls. 14 e 15.

Consigno, por importante que, consoante esclarecido pelo Autuante, ao circunstanciar a autuação, fl. 01, as prestações de serviço de transporte dutoviário, objeto da autuação, decorrem de operações interestaduais com mercadoria tributada (gás natural) iniciada São Sebastião do Passé e destinadas ao Estado de Pernambuco e outros e constadas pelo fato de o Autuado ter emitido os respectivos Conhecimento de Transporte Eletrônico - CTES sem destaque do ICMS.

Deve também ser ressaltado, pela pertinência, que os números constantes nos demonstrativos de apuração da irregularidade que lastreiam a exigência fiscal não tiveram seus valores contestados pelo Impugnante.

Em sede de Defesa, o Autuado se insurge contra a irregularidade que lhe fora imputada e pugna pelo cancelamento do crédito tributário apurado. Sustenta que, ao dar tratamento instituído pela ANP para as operações de transporte de gás natural, em estrita observância a legislação regulatória, apurou corretamente o ICMS devido, alinhando os argumentos a seguir consolidados e resumidos.

- Elenca a ambiência, aspectos do mercado, da regulação que envolve sua atividade de transporte de gás natural:
  1. Dependência da implantação de malhas para o transporte e a distribuição aos consumidores;
  2. Disciplinada pela Lei nº 11.909/09 e regulamentada pelo Dec. nº 7.382/10 e atos da ANP e do Ministério de Minas e Energia;
  3. Remuneração por tarifa a ser paga pelos carregadores às empresas transportadoras, com critérios estabelecidos para cada trecho de transporte, uma vez que a operação é individualizada por gasoduto;
  4. Tarifa regulamentada por meio da RANP nº 15/2014 que elenca os princípios e os itens da estrutura de encargos relacionados à composição dos custos, despesas e investimentos atribuíveis a cada prestação, individualmente considerada (trecho por gasoduto), cabendo à ANP a homologação e aprovação;
  5. O transcurso da molécula de gás em cada gasoduto (trecho de transporte) é considerado individualmente como operação única e distinta, independente da extensão utilizada.
- Enumera a praxe da operação de transporte de gás natural desde a requisição de transporte até o faturamento à luz da regulação da ANP.
  1. Cinco etapas: planejamento, programação, operação remota, medição e consolidação, concluídas em três dias, iniciando no dia anterior ao da operação de transporte e encerrando no dia imediatamente posterior;

2. Em “D-1” o carregador envia à transportadora requisição a ser realizado no dia “D”, contendo o volume de gás a ser despejado na malha, nos pontos de recebimento, e o volume de gás a ser entregue às distribuidoras, nos pontos de entrega;
3. Impossibilidade de determinar, com precisão absoluta, o caminho percorrido por cada molécula de gás natural, desde a injeção no sistema, até o recebimento pelo distribuidor, por não ser a passagem do gás natural pelos gasodutos não é linear;
4. Independência de cada gasoduto, ainda que interconectado com a malha de uma mesma empresa, corresponde a investimentos que são individualmente considerados pela ANP, para fins de concessão/autorização da atividade de transporte e para estabelecimento da tarifa pela prestação do serviço;
5. Contratação do desenvolvimento de um sistema “Saga” para inferir o curso da molécula de gás natural, estabelecendo os “pares ordenados” para apontar o volume de saída(entrega) de gás segundo cada entrada (recebimento);
6. Estimativa diária do gás natural transitado, em cada um dos gasodutos operados pelas transportadoras, fazendo correspondência do ponto de recebimento com o ponto de entrega;
7. Consolidação mensal dessas informações diárias para se promover o faturamento do serviço de transporte prestado entre um ponto de recebimento ou de interconexão e um ponto de entrada ou de interconexão.

Como se depreende da síntese que concatena toda a linha de argumento expendido pela Defesa, sua pretensão é tentar explicar as dificuldades que o setor enfrenta, sob a orientação capitaneada pela ANP, para, nas suas prestações de serviços dutoviários, identificar, ou ao menos, inferir o trajeto percorrido pela molécula do gás injetada na malha de gasodutos interligados ao sistema, com o objetivo de se alcançar o dimensionamento de uma tarifação que contemple os diversos perfis dos proprietários, detentores ou concessionários de cada um dos trechos que compõem a malha que recebe o gás natural e entrega ao consumidor.

Essa contextualização, apesar de esclarecedora para se entender a concepção e operação do sistema e da malha dutoviária que opera no transporte de gás natural e que prestou serviço de transporte em operação interestadual de mercadoria tributada(gás natural) concreta, realizada e devidamente quantificada e valorada, não contribui de forma incisiva na questão central da autuação, uma vez que não dispõe de elementos que expliquem, de forma inequívoca, a ausência de tributação na prestação de serviço de transporte de um trecho do trajeto da operação interestadual única que se inicia neste Estado e termina em outra unidade da Federação, consoante documento fiscal que lastreia a operação identificando todas essas características.

Com relação a tributação das operações de transporte, objeto da autuação e que realizou consoante as regras regulatórias do setor de gás natural e os fatos geradores de ICMS apontados pela fiscalização alinhou os seguintes argumentos.

Afirmou que os fatos geradores estão intrinsecamente ligados ao tratamento regulatório dispensado pela ANP, que individualiza as operações de transporte segundo o trânsito das moléculas em cada gasoduto (trecho de transporte), desde o ponto de recebimento até o ponto de entrega ou de interconexão.

O Impugnante, na tentativa de esclarecer como ocorre o trânsito das moléculas de gás natural, apresentou mapa sinótico dos gasodutos (trechos de transporte) envolvidos nas operações autuadas para apontar o curso do gás natural da probabilisticamente pelo sistema Saga. Afirmou que sem essa alocação probabilística seria impossível determinar o curso das moléculas de gás natural consubstanciados nas operações de transporte individualmente determinadas pelo trânsito em cada gasoduto autorizado a operar pela ANP.

Ponderou que sequer seria possível considerar as operações descritas no Auto de Infração como prestações de serviços únicas, tal como pretendeu a autuação, pelo fato que os trechos envolvidos na autuação são administrados por prestadores distintos, bem como, por inexistir previsão legal na época dos fatos geradores que desse suporte à forma de tributação concebida no Auto de Infração.

Entendo que, pelo menos para a apuração do ICMS devido na prestação de serviço de transporte, não deve prosperar essa alegação da Defesa da necessidade de se individualizar as operações de transporte, segundo o trânsito das moléculas em cada gasoduto (trecho de transporte), desde o ponto de recebimento até o ponto de entrega ou de interconexão. Eis que, para fins de apuração do ICMS a operação interestadual é una e indivisível, descabendo a omissão de cobrança em qualquer dos trechos que integram o trajeto para se chegar ao destinatário da operação. Mesmo diante da existência de metodologia específica e própria, instituída pelo Órgão Regulador, com o objetivo de contemplar as características peculiares de cada trecho da malha no dimensionamento tarifário de cada trecho da malha, essa condição intestina da gestão do negócio, não tem o condão alterar ou modificar fato gerador da prestação de serviço de transporte, devidamente instituído pela legislação tributária.

Aduziu também o Autuado, com base no inciso II, do art. 116, do CTN que, no presente caso, o fato gerador é delimitado por “situação jurídica” determinada pela norma regulatória, desde o momento em que esteja definitivamente constituída. Asseverou que o fato gerador da prestação de serviço de transporte de gás natural possui balizas temporárias regulamentadas pela ANP, com a ocorrência do fato imponível no ponto de recebimento ou de interconexão, finalizando a prestação no ponto de entrega ou de interconexão, revelando cada prestação de serviço no transcurso da molécula de gás entre pontos de início e fim de um mesmo gasoduto.

Esse entendimento também não prospera, uma vez que as balizas temporárias regulamentadas pela ANP, jamais poderia instituir a ocorrência do fato imponível no ponto de recebimento ou de interconexão na caracterização do fato gerador do ICMS na prestação de serviço de transporte de gás natural, eis que se trata de competência privativa de Lei Complementar consoante previsão expressa na alínea “a”, do inciso III, do art. 146, da CF/88. Ademais, convém salientar que o Parágrafo único do art. 116, do CTN, citado pelo Defendente, faculta a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

O Autuante, ao proceder a informação fiscal, asseverou que o cerne da questão tributária, ora em lide, recai no reconhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto sobre a prestação de serviço de transporte dutoviário de gás natural.

Registrou também que o Autuado alegou que, para cada trecho (gasoduto) percorrido pelo gás, deve ser considerado individualmente para fins tributários, por existir uma diversidade de tarifa aplicada para cada gasoduto, socorrendo-se da legislação que regula o setor de gás natural, em detrimento da legislação tributária própria, que seria deficiente para tratar especificamente esse tipo de transporte.

Asseverou que no presente caso todas as operações têm início no município baiano de São Sebastião do Passé e tem como destinatários concessionárias do serviço de distribuição de gás canalizado ou filiais da empresa tomadora dos serviços - Petrobras, localizados em outras unidades da Federação.

Destacou que, o fato de o gás percorrer diferentes gasodutos até o destino final, bem como as moléculas da mercadoria entregue ao destinatário não corresponderem exatamente às que foram introduzidas no sistema, isto não desnaturaliza a ocorrência do fato gerador do imposto.

Comungo inteiramente com as ponderações do Autuante, uma vez que, com respaldo em orientação para que seja considerado individualmente cada gasoduto para fins tributários, emanada do Órgão Regulador do Sistema de Gás Natural, o Impugnante emitiu documentação

fiscal - CTE relativa à prestação interestadual tributada de transporte dutoviário de gás natural sem destaque do ICMS.

Em suma, resta evidenciado nos autos, que mesmo plausível, ante a especificidade e peculiaridade do sistema de dutovias criados para operar o transporte de gás natural que adota a remuneração da prestação dos serviços de transporte gás, individualizadamente, por cada gasoduto da malha, essa sistemática tarifária, não tem o condão de desconfigurar ou ignorar a ocorrência de fato gerador de obrigação tributária instituída em lei.

Convém salientar, conforme fez constar o Autuante na descrição dos fatos, e não foi contestado pela Defesa, que em relação à emissão de documento fiscal em prestação de transporte interestadual tributada sem o destaque do imposto: *“Intimada a prestar esclarecimentos, a Autuada respondeu que, apesar da prestação de serviço de transporte dutoviário corresponder a uma única operação interestadual com mercadoria, o serviço de transporte a ela vinculado estaria dividido em “contratos distintos”, ou seja, para cada operação interestadual de compra e venda de gás, o serviço de transporte a ela vinculado foi fracionado em até quatro “trechos” a depender do destino da mercadoria, com faturamento e tributação distintos.”*

Apesar da alegada divisão em “contratos distintos”, o procedimento de fracionar em até quatro “trechos” a depender do destino da mercadoria, com faturamento e tributação distintos adotado pelo Impugnante, que resultou na emissão de CTE, não tem respaldo na legislação de regência, no âmbito do ICMS, no caso o Ajuste SINIEF 03/18 que *“Concede tratamento diferenciado às operações de circulação e prestações de serviço de transporte de gás natural por meio de gasoduto.”*, in verbis:

“Ajuste SINIEF 03/18

[...]

**Cláusula quarta** O tratamento diferenciado de que trata a cláusula primeira **não dispensa a obrigatoriedade:**

*I - do prestador de serviço de transporte por gasoduto, em relação às demais obrigações tributárias previstas na legislação das unidades federadas de que trata a cláusula primeira;*

*II - de cumprimento das obrigações tributárias, principal e acessórias, relativas às respectivas operações de circulação e prestações de serviço de transporte de gás natural por meio do gasoduto;*

*III - dos prestadores de serviço de transporte dutoviário manterem inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS em cada unidade federada relacionada no § 1º da cláusula primeira.*

*Parágrafo único. No âmbito de vinculação das operações realizadas em seus territórios as unidades federadas relacionadas no §1º da cláusula primeira poderão exigir a apresentação dos contratos comerciais pactuados entre os agentes usuários do gasoduto, com o objetivo de subsidiar a fiscalização do cumprimento dos procedimentos previstos neste ajuste.*

[...]

*(Redação original, efeitos até 31.10.19).*

*“Cláusula nona O prestador de serviço de transporte de gás natural, por meio do gasoduto, deverá emitir o Conhecimento de Transporte Eletrônico - CT-e, modelo 57 no qual constará, além dos demais requisitos previstos na legislação:*

*I - como destinatário, o estabelecimento do adquirente do gás natural;”*

Como se depreende do dispositivo normativo supra reproduzido, o tratamento diferenciado concedido pelo aludido Ajuste não dispensa o cumprimento das tributárias pelo prestador de serviço de transporte por gasoduto. Logo, afigura-se inadmissível a emissão, pelo Autuado, de documento fiscal de prestação interestadual tributada sem o destaque do imposto.

Também se constata a obrigatoriedade de constar no Conhecimento de Transporte Eletrônico - CT-e modelo 57, como destinatário o estabelecimento da adquirente do gás natural. Portanto, se esse requisito foi cumprido pelo Autuado, mesmo tendo adotado o procedimento de fracionar a prestação em até quatro “trechos”, restaria evidenciado a consignação de que se trata de prestação interestadual tributada.



Assim, fica patente nos autos que o Autuado emitiu os CTEs arrolados no levantamento fiscal ignorando o cumprimento da legislação tributária de regência.

No que diz respeito aos julgamentos prolatados por Côrtes Superiores pátrias, carreados pelo Impugnante aos autos como precedentes, para corroborar sua tese defensiva, verifico que são inócuos, haja vista que tratam de reclassificação indevida, por Órgão Fazendário, da natureza de produtos cosméticos e medicamentos, e no presente caso, o questionamento gravita em torno da falta de destaque do imposto na emissão de CTE em prestação de transporte interestadual, portanto, sujeita a tributação. A regulamentação setorial de gás natural, mesmo conduzida por Agência Reguladora Nacional, não possui prerrogativa de desconstituir fato gerador devidamente instituído em Lei.

Dessa forma, não tendo o Impugnante carreado aos autos qualquer elemento inequívoco capaz de elidir a acusação fiscal da falta de recolhimento do imposto em razão de praticar prestação de serviço de transporte dutoviário tributada com não tributada, concluo pela subsistência da autuação.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269200.0006/20-4**, lavrado contra **TRANSPORTADORA ASSOCIADA DE GÁS S.A. - TAG**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$101.584.730,56**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 13 de julho de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA