

PROCESSO - A. I. N° 326297.0001/20-6
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRÁS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0173-05/20-VD
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTRANET 27/10/2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0245-11/25-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DUTOVIÁRIO. CONTRATAÇÃO PELA CLÁUSULA CIF. Contribuinte autuado por se apropriar indevidamente de créditos fiscais de ICMS sobre fretes contratados para transporte dutoviário de gás natural, em operação interestadual com destino à COPERGÁS, em Pernambuco. Ainda que o serviço tenha sido executado por diferentes transportadores, a prestação é juridicamente una, por integrar etapa indissociável da entrega da mercadoria ao adquirente em outro Estado. O ICMS incidente sobre o transporte está absorvido na operação de venda interestadual, tributada à alíquota de 12%, sendo indevido o creditamento pelas alíquotas internas de 17% ou 18% aplicadas às prestações locais. Defesa afastada diante da ausência de comprovação de múltiplos contratos autônomos e da manutenção do modelo postal de tarifação no contrato de comercialização. Glosa parcial conservadora, ainda que parte das operações tenha se iniciado fora da Bahia, o que justificaria glosa integral. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0173-05/20-VD proferido pela 5ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 11/08/2020 no valor histórico de R\$ 3.676.980,16, abordando a seguinte infração:

Infração – 03.04.02 – *Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível, nas prestações e serviço de transportes rodoviários, regularmente escrituradas. Período: 2015 a 2019.*

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%.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

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 JF, 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 a 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 continuamente, 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, trechos 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 início 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% resultando 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.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Afirma que a fiscalização ignorou que não há uma única operação de transporte para a entrega do produto ao destinatário, pois a logística necessária para transporte do gás natural demanda a contratação de diferentes transportadores e a maioria das operações realizadas ocorreu entre municípios do Estado de Pernambuco, onde a alíquota aplicada é de 17% ou 18%, o que não pode ser desconsiderado.

Enfatiza que nas operações de venda de gás natural a partir do TRBA localizado na Bahia para a COPERGÁS, no Estado de Pernambuco, é necessário contratar mais de uma prestação de serviço de transporte porque as malhas dutoviárias são operadas por mais de uma transportadora, de modo que contrata a responsável pela operação em cada trecho dos dutos da Região Nordeste, já que não é apenas uma única operadora que os administra.

Indica que o gás é enviado com base nos seguintes contratos:

- Contrato GASENE Norte/TAG (São Sebastião do Passé/BA até Pojuca/BA);
- Contrato Malhas Nordeste/TAG, NTN, NTS e TRANSPETRO (Pojuca/BA até Pilar/AL);
- Contrato Pilar-Ipojuca/TAG (Pilar/AL até Ipojuca/PE) e;
- Contrato Malha Nordeste/TAG, NTN, NTS e TRANSPETRO (Ipojuca/PE até Cabo de Santo Agostinho/PE).

Observa que essa necessidade é confirmada pela relação de conhecimentos de transportes trazida na autuação, na qual se observa a emissão pelos seguintes estabelecimentos:

- I. estabelecimento da NTS, CNPJ/MF nº 04.992.714/0008-50, localizada em Pojuca (BA);
- II. estabelecimento da TAG, CNPJ/MF nº 06.248.349/0024-10, localizada em Pilar (AL), e;
- III. estabelecimentos da TRANSPETRO, CNPJ/MF nº 02.709.449/0049-01, da NTN, CNPJ/MF nº 04.991.833/0002-01, da NTS, CNPJ/MF nº 04.992.714/0015-80 e da TAG, CNPJ/MF nº 06.248.349/0010-14, todas localizadas em Ipojuca (PE).

Sustenta que os demais documentos se referem a serviços utilizados no Estado de Pernambuco, emitido por transportadores situados em Ipojuca/PE, onde se iniciou a prestação do serviço e que caracteriza o local da operação, conforme alínea “a” do inciso II do art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996.

Apona que o próprio Auto de Infração registra que os serviços são vinculados à operação de venda de gás natural do TRBA para a COPERGÁS, situada em Pernambuco, onde se encerra a prestação de serviço, de modo que neste caso o que existe é a contratação de serviços prestados por transportadores que administram os dutos localizados no Estado de Pernambuco para transporte do gás natural entre municípios nele situados, em operações internas que se sujeitam à alíquota de 17% e 18% nos termos da alínea “b”, do inciso II, do art. 23 da Lei Pernambucana nº 19.295/89.

Afirma que não houve erro na tributação das operações efetuadas exclusivamente no Estado de Pernambuco, que caracterizam serviços prestados entre Ipojuca e outros municípios nele situados, sujeitos à alíquota interna, sendo igualmente correta a utilização como crédito fiscal do valor do ICMS destacado nos CTe’s emitidos pela TRANSPETRO, NTN e TAG, localizadas em Ipojuca/PE.

Disserta sobre o direito de compensação de créditos para defender a legitimidade da sua apropriação em razão do princípio da não-cumulatividade, destacando ainda lições doutrinárias de Hugo de Brito Machado Segundo, Julio de Castilho Ferreira, Aroldo Gomes de Mattos, Misabel Abreu Machado Derzi, José Eduardo Soares de Melo e Roque Antonio Carraza, além da ementa do AgRg no RESp 1065234/RS, julgado pelo STJ.

Conclui pedindo o provimento do recurso para julgar improcedente o Auto de Infração.

Os autos foram inicialmente distribuídos à I. Cons. Laís de Carvalho Silva e a 1ª CJF, na sessão realizada em 24/08/2021 converteu o feito em diligência à PGE/PROFIS para emissão de parecer

jurídico sobre a matéria.

Sobreveio o PARECER PROFIS-NCA, da lavra do Exmo. Dr. José Augusto Martins Júnior, que começa expondo as características do contrato de transporte, transcrevendo os arts. 730, 731, 733, 750 e 756 do Código Civil para concluir que seu objeto é a “[...] *imposição de obrigação a alguém, mediante retribuição, de transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas*”.

Depois, explica o funcionamento do modal dutoviário (gasoduto), por meio do qual se utilizam dutos condutores, cilindros ocos em espécies de tubulações, formando linhas chamadas de dutovias para transporte de produtos de um ponto ao outro, sendo que a malha dutoviária é configurada pelos terminais onde se concentram grande volume; pelas conexões dutoviárias por onde percorre o produto escoado por pressão, arraste ou elemento transportador, uso da gravidade e bombeamento; e pelas juntas que conectam os dutos.

Destaca que esse transporte ocorre de forma contínua e ininterrupta, geralmente por pressão ou gravidade, levando determinado bem de um ponto a outro, não compactuando com um fatiamento no carregamento, salvo por intermédio de avenças particulares.

Ressalta o art. 756 do Código Civil para afirmar que mesmo na presença de contratos múltiplos no transporte de coisas, há responsabilidade solidária dos transportadores, o que confirmaria a unicidade da prestação, de maneira que a descrição da operação de transporte por dutovia se amolda perfeitamente à norma tributária, reproduzindo os arts. 2º, II, § 2º e 11, II, “a” da LC 87/96 e arts. 1º, II, 2º, VI, 4º, XI, 5º, § 2º, II, 8º, V, 13, II da Lei 7.014/96.

Pontua que “[...] *a definição da natureza da operação, como interna ou interestadual, tem como baliza o início da prestação e ponto final de entrega da coisa, no caso em apreço no Estado de Pernambuco, sendo o frete embutido no valor da operação estimado como até o destino final (Venda CIF)*” explica que esse raciocínio evita a diminuição do imposto recolhido ao Estado da Bahia por questões contratuais na medida em que o crédito de frete recebido para ressarcir o pagamento do valor da mercadoria na venda pode ser artificialmente inflado, arranhando o princípio da não-cumulatividade.

Destaca trecho do voto vencedor do Acórdão JJF nº 0104-01/17 acrescentando que se o transporte fosse fracionado contratualmente dentro de municípios (intermunicipal) não haveria a incidência do ICMS em determinados trechos, o que impõe a unicidade da operação que deve ser considerada única com local de saída do bem no destino final, a exemplo do que ocorre nas operações de importação.

Invoca o art. 123 do CTN para defender que o fracionamento contratual da operação não pode interferir na obrigação tributária, em que pese não tenha sido apresentado qualquer instrumento contratual confirmando as alegações de contratos múltiplos.

Afirma que se aplica perfeitamente o art. 309 do RICMS, transcrevendo seu *caput*, inciso V, § 7º, § 8º, incisos I e II para defender a higidez do lançamento, comungando plenamente com o acórdão JJF 0104-01/17.

Em seguida, os autos foram redistribuídos a este relator em função do encerramento do mandato da Cons. Laís de Carvalho Silva.

Os membros da 1ª CJF deliberaram por diligência ao autuante (fls. 95-98) com o objetivo de intimar o contribuinte para apresentar os contratos de transporte referidos na defesa, apresentar planilha relacionando as notas fiscais de comercialização do gás natural pertinente às operações autuadas com o CTes aos quais cada uma está vinculada, bem como esclarecer a glosa da operação com origem no Espírito Santo, dado que sua defesa indica que a autuação se relaciona a serviço iniciado na Bahia com destino a Pernambuco.

Foi solicitado ainda que examinasse se as operações glosadas correspondem a etapas de remessas iniciadas na Bahia, como afirma a recorrente, esclarecendo se os documentos com origem apontada como Alagoas se referem à etapa da operação que remete a molécula de Pilar/AL até

Ipojuca/PE, e, se for este o caso, qual a alíquota destacada.

O autuante respondeu às fls. 103-104, apontando que a recorrente foi intimada, porém, não se manifestou. Salientou ainda que a matéria objeto da autuação já teria sido analisada e julgada por esta 1ª CJF no Auto de Infração nº 280080.0001/21-6 e sugerindo que, caso persista insuficiência de informações, o CONSEF obtenha informações fiscais e parecer mais qualificado junto à sua Assessoria Técnica.

Os autos retornaram para apreciação.

Na sessão do dia 05/09/2025, compareceu o representante da recorrente, Dr. José Marcondes Sérvulo da Nóbrega Júnior e informou que, ao contrário do que consta no documento de fls. 103-104, a companhia teria encaminhado a resposta à diligência por meio do DT-e, encaminhando ao e-mail da secretaria a mensagem DT-e nº 13898557, enviada em 23/05/2025, contendo o documento intitulado "CARTA TRIBUTARIO/TPG/IAF/FISC-ICMS DPBR-2025-34749", trazendo sua resposta às informações solicitadas.

Além disso, informou que o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia ratificou sentença que julgou procedente embargos à execução oposto em face de execução fiscal decorrente de Auto de Infração semelhante, nos Autos nº 8145449-63.2022.8.05.0001, embora a demanda ainda não tenha transitado em julgado.

Pautado novamente para a sessão do dia 17/10/2025, novamente compareceu o representante da recorrente, Dr. José Marcondes Sérvulo da Nóbrega Júnior, sendo questionado nesta oportunidade sobre a relação de notas fiscais encaminhadas, relacionadas aos CTes constantes da autuação, tendo em vista que parte dos documentos indica emitente situado em outra Unidade da Federação (ES e AL), restando adiada a sessão de julgamento para o dia 20/10/2025.

A resposta a este último foi enviada ao e-mail da secretaria, nos seguintes termos:

"O Gás Natural, de propriedade do TR-BA, é injetado na malha dutoviário do GASENE. Todavia, a movimentação do Gás era realizado, na época dos períodos autuados, por variadas empresas transportadoras, por trechos dutoviários, por vezes iniciado e finalizado, em local situado fora do Estado da Bahia. Esta característica é própria da movimentação do Gás Natural, sendo conhecimento de domínio público, que uma vez que a molécula injetada em um determinado local, se torna impossível de ser movimentada e acompanhada, como mercadoria em geral. Por este motivo, o carregamento feito pelo TR-BA, de sua propriedade, é movimentado em variados trechos, por variadas transportadoras, por força de contrato entre as partes, não se perdendo a característica da tomadora do serviço haver sido o TR-BA, ainda que em movimentação realizada em trecho fora do Estado."

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 22/10/2025. Compareceu o representante legal da recorrente, Dr. José Marcondes Sérvulo da Nobrega Junior - OAB/SE 3817.

VOTO

Trata-se de infração pertinente a diferenças de ICMS decorrente do erro na alíquota aplicável nas prestações e serviços de transportes dutoviários no período de 2015 a 2019. Segundo a autuação, a recorrente teria se apropriado de créditos fiscais de ICMS decorrentes de transporte interestadual de gás natural, para a empresa COPERGÁS, em percentual superior ao permitido pela legislação baiana.

Como salientado no acórdão recorrido, não está em jogo a operação de circulação da Bahia para Sergipe, mas os créditos do serviço de transporte interestadual, defendendo a recorrente que sua prestação ocorreu por etapas/trechos, envolvendo sucessivos contratos celebrados com transportadores distintos.

Antes de enfrentar o cerne da controvérsia, penso que é necessário esclarecer algumas peculiaridades das relações jurídicas pertinentes ao mercado do gás natural, especialmente o seu transporte, pois algumas de suas particularidades podem influenciar o seu tratamento tributário.

Como lembram André Mendes Moreira e Sacha Calmon Navarro Coêlho “*O Direito Tributário é um direito de suposição*” aplicável sobre as relações jurídicas estabelecidas com base nas outras normas do ordenamento jurídico, até porque a lei tributária não pode modificar o alcance e o conteúdo de institutos e conceitos do direito privado, como dispõe o art. 110 do CTN (Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário In: *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. GRUPENMACHER, Betina Treiger (organizadora). São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 197-250).

É imprescindível, portanto, para exame da relação jurídico-tributária, fixar adequadamente os contornos do fato gerador ocorrido no mundo fenomênico, especialmente no contexto da abertura do mercado do gás no Brasil.

A exploração e o transporte de gás natural é um monopólio da União, originalmente, conforme a CF/88:

Constituição Federal de 1988

Art. 177. Constituem monopólio da União:

I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos;

...

IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem;

...

§ 1º O monopólio previsto neste artigo inclui os riscos e resultados decorrentes das atividades nele mencionadas, sendo vedado à União ceder ou conceder qualquer tipo de participação, em espécie ou em valor, na exploração de jazidas de petróleo ou gás natural, ressalvado o disposto no art. 20, § 1º.

Contudo, a Emenda Constitucional nº 9/1995 foi promulgada com a pretensão de flexibilizar este modelo, passando a admitir a atração de capital privado visando a expansão dessas atividades:

Constituição Federal de 1988

Art. 177. ...

§ 1º A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei.

Em relação ao gás natural, entretanto, a atividade de transporte não permite uma concorrência nos moldes habituais, por força das suas características físico-químicas, que influenciam os custos da utilização de outros modais e dificultam a manutenção de infraestrutura própria por cada concorrente.

Por este motivo, se desenvolveu um modelo diferenciado de competição, onde todos os agentes possuiriam livre acesso à estrutura de gasodutos para movimentação do produto, desde que remunerassem o seu titular.

A Lei nº 9.478/1997 (Lei do Petróleo) permitiu a obtenção de autorização para construir instalações e realizar o serviço de transporte por qualquer empresa ou consórcio de empresas; autorizou o acesso aos dutos e terminais marítimos por qualquer interessado, mediante remuneração; e ainda determinou à Petrobrás a constituição de empresa específica para construir e operar os seus dutos (o que motivou a constituição da TRANSPETRO):

Lei nº 9.478/1997 (Lei do Petróleo)

Art. 56. Observadas as disposições das leis pertinentes, qualquer empresa ou consórcio de empresas que atender ao disposto no art. 5º poderá receber autorização da ANP para construir instalações e efetuar qualquer modalidade de transporte de petróleo, seus derivados e gás natural, seja para suprimento interno ou para importação e exportação.

...

Art. 58. Será facultado a qualquer interessado o uso dos dutos de transporte e dos terminais marítimos existentes ou a serem construídos, com exceção dos terminais de Gás Natural Liquefeito - GNL, mediante remuneração adequada ao titular das instalações ou da capacidade de movimentação de gás natural, nos termos da lei e da regulamentação aplicável.

...

Art. 65. A PETROBRÁS deverá constituir uma subsidiária com atribuições específicas de operar e construir seus dutos, terminais marítimos e embarcações para transporte de petróleo, seus derivados e gás natural, ficando facultado a essa subsidiária associar-se, majoritariamente ou minoritariamente, a outras empresas.

A regulamentação e fiscalização do segmento ficou sob o encargo da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP, também instituída pela Lei do Petróleo (art. 7º).

A partir disso, a Portaria ANP nº 170/1998 estabeleceu a regulamentação para a construção, a ampliação e operação de instalações de transporte ou de transferência de petróleo, seus derivados, gás natural, inclusive liquefeito (GNL), biodiesel e misturas óleo diesel/biodiesel e a Portaria ANP nº 98/2001 determinou a elaboração do Manual do Concurso Aberto pelos transportadores, detalhando os procedimentos de oferta e alocação de capacidade para o serviço de transporte firme decorrente da expansão de suas instalações de transporte de gás natural.

Paralelamente, a Resolução Conjunta ANEEL/ANATEL/ANP nº 1/1999 estabeleceu o Regulamento Conjunto para compartilhamento de infraestrutura entre os Setores de Energia Elétrica, Telecomunicações e Petróleo prescrevendo diretrizes básicas para a exploração compartilhada, mediante contrato homologado pela Agência responsável, e no qual deve constar os preços e condições comerciais, negociados livremente entre os agentes, desde que assegurem a remuneração dos custos envolvidos (arts. 14, 16, 20 e 21 da Resolução Conjunta).

A regulamentação inicial do uso das instalações de transporte dutoviário de gás natural, mediante remuneração adequada ao Transportador, veio por meio da Resolução ANP nº 27/2005, que estabeleceu definições essenciais à compreensão da matéria, dentre as quais destacamos:

Resolução ANP nº 27/2005

Art. 2º Para os fins desta Resolução, ficam estabelecidas as seguintes definições:

I - Capacidade Contratada de Entrega: capacidade diária de retirada de gás natural em determinado Ponto de Entrega a qual o Transportador se obriga a disponibilizar para o Carregador, conforme o respectivo contrato de transporte;

II - Capacidade Contratada de Transporte: capacidade diária de transporte a qual o Transportador se obriga a disponibilizar para o Serviço de Transporte Firme, conforme o respectivo contrato de transporte;

III - Capacidade Disponível de Transporte: diferença entre a Capacidade Máxima de Transporte e a soma das Capacidades Contratadas de Transporte para Serviço de Transporte Firme;

IV - Capacidade Máxima de Transporte: máximo volume diário de gás natural que o Transportador pode movimentar em sua Instalação de Transporte, considerando as pressões dos Pontos de Recepção e Entrega, dentro das faixas de variação estabelecidas em contrato;

V - Capacidade Não Utilizada de Transporte: diferença entre a Capacidade Máxima de Transporte e o volume diário de gás natural programado para o Serviço de Transporte Firme;

VI - Capacidade Ociosa de Transporte: diferença entre a soma das Capacidades Contratadas de Transporte para Serviço de Transporte Firme e o volume diário de gás natural programado para o Serviço de Transporte Firme;

VII - Carregador: empresa ou consórcio de empresas contratante do serviço de transporte de gás natural junto ao Transportador;

...

IX - Instalação de Transporte: conjunto de instalações necessárias à prestação do serviço de transporte dutoviário de gás natural, incluindo dutos, estações de compressão, de medição, de redução de pressão e de entrega;

X - Instalação de Transferência: conjunto de instalações necessárias à movimentação de gás natural em meio ou percurso de interesse específico e exclusivo do proprietário ou explorador das facilidades;

...

XIII - Ponto de Entrega: ponto no qual o gás natural é entregue pelo Transportador ao Carregador ou a quem este autorize;

XIV - Ponto de Recepção: ponto no qual o gás natural é recebido pelo Transportador do Carregador ou de

quem este autorize;

XV - Serviço de Transporte Firme (STF): serviço de transporte no qual o Transportador se obriga a programar e transportar o volume diário de gás natural solicitado pelo Carregador, até a Capacidade Contratada de Transporte estabelecida no contrato com o Carregador;

XVI - Serviço de Transporte Interruptível (STI): serviço de transporte o qual poderá ser interrompido pelo Transportador, dada a prioridade de programação do Serviço de Transporte Firme;

...

XIX - Transportador: empresa ou consórcio de empresas autorizadas pela ANP a operar as Instalações de Transporte;

XX - Zona de Entrega: área geográfica limitada, correspondente à região objeto de concessão estadual de distribuição de gás canalizado;

XXI - Zona de Recepção: área geográfica limitada, contendo um ou mais Pontos de Recepção.

E, na linha das normas para compartilhamento, a Resolução também reforçou a necessidade de acordo específico para interconexão entre as instalações de transporte, que tem como pressuposto a garantia de livre acesso à infraestrutura:

Resolução ANP nº 27/2005

Art. 4º O Transportador permitirá o acesso não discriminatório às suas Instalações de Transporte, assim como a conexão de suas instalações com outras Instalações de Transporte, exceto nos casos em que, sem prejuízo do disposto no Art. 7º desta Resolução, a solicitação do serviço refira-se a Novas Instalações de Transporte.

Parágrafo único. As condições operacionais necessárias à conexão de Instalações de Transporte de distintos Transportadores, incluídas as conexões de fronteira do país, serão formalizadas em acordos de interconexão.

Com efeito, a atividade de transporte de gás natural depende de formalização em contrato, com requisitos indispensáveis:

Resolução ANP nº 27/2005

Art. 6º Os serviços de transporte de gás natural serão formalizados em contratos, padronizados para cada modalidade de serviço, explicitando:

- I - Tipo de serviço contratado;*
- II - Termos e condições gerais de prestação do serviço;*
- III - Capacidades Contratadas de Transporte entre Zonas de Recepção e Zonas de Entrega;*
- IV - Capacidades Contratadas de Entrega por Ponto de Entrega;*
- V - Tarifas;*
- VI - Prazo de vigência.*

Partindo destas premissas, é possível notar que o contrato de transporte de gás natural por dutovia tem como **objeto principal a capacidade diária disponível de fornecimento**, ou seja, a **obrigação é de garantir a entrega do produto em um ponto nos parâmetros definidos em contrato**. Por este motivo, é possível a cessão da capacidade contratada de transporte, regulamentada pela Resolução ANP nº 28/2005, e há uma complexa política de tarifação do serviço, envolvendo diversos encargos, como cuidou a Resolução ANP nº 29/2005:

Resolução ANP nº 29/2005

Art. 4º As tarifas aplicáveis a cada serviço e/ou carregador serão compostas por uma estrutura de encargos relacionados à natureza dos custos atribuíveis a sua prestação, devendo refletir:

- I - os custos da prestação eficiente do serviço;*
- II - os determinantes de custos, tais como a distância entre os pontos de recepção e entrega, o volume e o prazo de contratação, observando a responsabilidade de cada carregador e/ou serviço na ocorrência desses custos e a qualidade relativa entre os tipos de serviço oferecidos.*

Art. 5º A tarifa do serviço de transporte firme será estruturada, no mínimo, com base nos seguintes encargos:

- I - Encargo de capacidade de entrada: destinado a cobrir os custos fixos relacionados à capacidade de recepção, as despesas gerais e administrativas e os custos fixos de operação e manutenção;*
- II - Encargo de capacidade de transporte: destinado a cobrir os custos de investimento relacionados à capacidade de transporte;*

III - Encargo de capacidade de saída: destinado a cobrir os custos fixos relacionados à capacidade de entrega;

IV - Encargo de movimentação: destinado a cobrir os custos variáveis com a movimentação de gás.

A precificação do serviço de transporte sofreu alterações com o advento da Lei nº 11.909/2009 (Lei do Gás), conhecida como Marco Regulatório da Indústria do Gás Natural do Brasil, o qual, além de atualizar algumas definições da atividade, como aquelas já mencionadas (art. 2º), a fim de potencializar a garantia de livre acesso, também reforçou restrições às atividades que podem ser exercidas pelos transportadores de gás natural (art. 3º), e estabeleceu a necessidade de separação contábil desta atividade (art. 24), conforme dispositivo abaixo:

Lei nº 11.909/2009 (Lei do Gás)

Art. 2º Ficam estabelecidas as seguintes definições para os fins desta Lei e de sua regulamentação:

I - Capacidade de Transporte: volume máximo diário de gás natural que o transportador pode movimentar em um determinado gasoduto de transporte;

II - Capacidade Contratada de Transporte: volume diário de gás natural que o transportador é obrigado a movimentar para o carregador, nos termos do respectivo contrato de transporte;

III - Capacidade Disponível: parcela da capacidade de movimentação do gasoduto de transporte que não tenha sido objeto de contratação sob a modalidade firme;

IV - Capacidade Ociosa: parcela da capacidade de movimentação do gasoduto de transporte contratada que, temporariamente, não esteja sendo utilizada;

V - Carregador: agente que utilize ou pretenda utilizar o serviço de movimentação de gás natural em gasoduto de transporte, mediante autorização da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP;

VI - Carregador Inicial: é aquele cuja contratação de capacidade de transporte tenha viabilizado ou contribuído para viabilizar a construção do gasoduto, no todo ou em parte;

VII - Chamada Pública: procedimento, com garantia de acesso a todos os interessados, que tem por finalidade a contratação de capacidade de transporte em dutos existentes, a serem construídos ou ampliados;

VIII - Comercialização de Gás Natural: atividade de compra e venda de gás natural, realizada por meio da celebração de contratos negociados entre as partes e registrados na ANP, ressalvado o disposto no § 2º do art. 25 da Constituição Federal;

IX - Consumo Próprio: volume de gás natural consumido exclusivamente nos processos de produção, coleta, transferência, estocagem e processamento do gás natural;

...

XII - Ponto de Entrega: ponto nos gasodutos de transporte no qual o gás natural é entregue pelo transportador ao carregador ou a quem este venha a indicar;

XIII - Ponto de Recebimento: ponto nos gasodutos de transporte no qual o gás natural é entregue ao transportador pelo carregador ou por quem este venha a indicar;

...

XVII - Gasoduto de Transferência: duto destinado à movimentação de gás natural, considerado de interesse específico e exclusivo de seu proprietário, iniciando e terminando em suas próprias instalações de produção, coleta, transferência, estocagem e processamento de gás natural;

XVIII - Gasoduto de Transporte: gasoduto que realize movimentação de gás natural desde instalações de processamento, estocagem ou outros gasodutos de transporte até instalações de estocagem, outros gasodutos de transporte e pontos de entrega a concessionários estaduais de distribuição de gás natural, ressalvados os casos previstos nos incisos XVII e XIX do caput deste artigo, incluindo estações de compressão, de medição, de redução de pressão e de entrega, respeitando-se o disposto no § 2º do art. 25 da Constituição Federal;

...

XX - Indústria do Gás Natural: conjunto de atividades econômicas relacionadas com exploração, desenvolvimento, produção, importação, exportação, processamento, tratamento, transporte, carregamento, estocagem, acondicionamento, liquefação, regaseificação, distribuição e comercialização de gás natural;

XXI - Serviço de Transporte Extraordinário: modalidade de contratação de capacidade disponível, a

qualquer tempo, e que contenha condição resolutiva, na hipótese de contratação da capacidade na modalidade firme;

XXII - Serviço de Transporte Firme: serviço de transporte no qual o transportador se obriga a programar e transportar o volume diário de gás natural solicitado pelo carregador até a capacidade contratada de transporte estabelecida no contrato com o carregador;

XXIII - Serviço de Transporte Interruptível: serviço de transporte que poderá ser interrompido pelo transportador, dada a prioridade de programação do Serviço de Transporte Firme;

XXIV - Transporte de Gás Natural: movimentação de gás natural em gasodutos de transporte, abrangendo a construção, a expansão e a operação das instalações;

...
XXVI - Transportador: empresa autorizada ou concessionária da atividade de transporte de gás natural por meio de duto;

...
XXX - Agentes da Indústria do Gás Natural: agentes que atuam nas atividades de exploração, desenvolvimento, produção, importação, exportação, processamento, tratamento, transporte, carregamento, estocagem, acondicionamento, liquefação, regaseificação, distribuição e comercialização de gás natural.

...
Art. 3º A atividade de transporte de gás natural será exercida por sociedade ou consórcio cuja constituição seja regida pelas leis brasileiras, com sede e administração no País, por conta e risco do empreendedor, mediante os regimes de:

...
§ 3º A empresa ou o consórcio de empresas concessionários ou autorizados para o exercício da atividade de transporte de gás natural somente poderão explorar aquelas atividades referidas no art. 56 da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, além das atividades de estocagem, transporte de biocombustíveis e construção e operação de terminais.

...
Art. 24. A concessionária deverá:

I - prestar informações de natureza técnica, operacional, econômico-financeira e contábil ou outras pertinentes ao serviço, nos termos de regulamento;

II - manter registros contábeis da atividade de transporte de gás separados do exercício da atividade de estocagem de gás natural;

A Lei do Gás foi regulamentada pelo Decreto nº 7.382/2010, que inovou ao trazer a figura do *swap* ou troca operacional do gás, que consiste no descasamento entre o fluxo contratual e físico da molécula, possibilitando que, na vigência de um contrato de transporte para determinado ponto da malha, caso suja um novo contrato no sentido inverso ao fluxo já estabelecido, sejam realizadas “trocas operacionais”, já que não há como distinguir o produto contratado.

Com a pretensão de conferir maior transparência, o modelo de comercialização do gás natural foi alterado pela Resolução ANP nº 52/2011, visando a publicidade da tarifa do transporte na composição do preço dos novos instrumentos:

Resolução ANP nº 52/2011

Art. 10. Os agentes vendedores autorizados deverão celebrar contratos de compra e venda de gás natural, registrados na ANP, explicitando:

I - Modalidade de prestação do serviço;

II - Termos e condições gerais de prestação do serviço;

III - Volumes;

IV - Preço:

a) Parcela do preço referente à molécula;

b) Parcela do preço referente ao transporte, caso aplicável;

V - Critérios de reajuste das parcelas de preço;

VI - Ponto de transferência de propriedade;

VII - Cláusula de solução de controvérsias, podendo, inclusive, prever a convenção de arbitragem;

VIII - Prazo de vigência.

Parágrafo único. As eventuais alterações, positivas ou negativas, no custo de transporte, ocorridas após a publicação desta Resolução, deverão ser refletidas nos contratos registrados através de aditivo, por meio da alteração da parcela do preço referente ao transporte de que trata a alínea (b) do inciso IV deste artigo.

Ocorre que, apesar de todas essas medidas, o mercado de gás natural ainda apresentava grande concentração. Segundo a Nota Técnica Conjunta nº 002/2011-CDC-SCM da ANP, em 2011 a Petrobrás respondia por 97% da produção nacional, por praticamente toda a importação por gasodutos e toda a importação via GNL (disponível em: <https://www.gov.br/anp/pt-br/centrais-de-conteudo/notas-e-estudos-tecnicos/notas-tecnicas/arquivos/2011/nota-tecnica-conj-02-2011-cdc-scm.pdf>).

Nessa perspectiva, e aproveitando uma redução da participação no mercado iniciada pela Companhia, o Ministério de Minas e Energia lançou a iniciativa Gás para Crescer, em 2016, como esclarece a Resolução nº 10, de 14 de dezembro de 2016, do Conselho Nacional de Política Energética (CNPE), vindo seus estudos e debates a influenciar algumas mudanças no mercado do gás natural.

Sobreveio o Decreto nº 9.616/2018, alterando o regulamento da Lei do Gás para introduzir a possibilidade de contratação independente das capacidades de entrada e saída, ou seja, os contratos de transporte que antes deveriam estabelecer o ponto de origem e de destino passaram a se vincular apenas a entrada ou a saída, conforme dispositivo a seguir:

Decreto nº 7.382/2010

Art. 52-A. A malha de transporte dutoviário poderá ser organizada em sistemas de transporte de gás natural, nos termos da regulação da ANP. (Incluído pelo Decreto nº 9.616, de 2018)

§ 1º Os serviços de transporte de gás natural serão oferecidos no regime de contratação de capacidade por entrada e saída, em que a entrada e a saída poderão ser contratadas de forma independente. (Incluído pelo Decreto nº 9.616, de 2018)

§ 2º As tarifas nos sistemas de transporte de gás natural devem ser estruturadas pelos transportadores, considerados os mecanismos de repasse de receita entre eles, conforme regulação da ANP. (Incluído pelo Decreto nº 9.616, de 2018)

No campo tributário, de olho nessas alterações, o CONFAZ celebrou o Ajuste SINIEF nº 03/18, para conceder tratamento diferenciado às operações de circulação e prestações de serviço de transporte de gás natural por meio de gasoduto, de modo a se adequar à nova sistemática, que reflete inúmeras discussões sobre modelos de tarifação deste serviço.

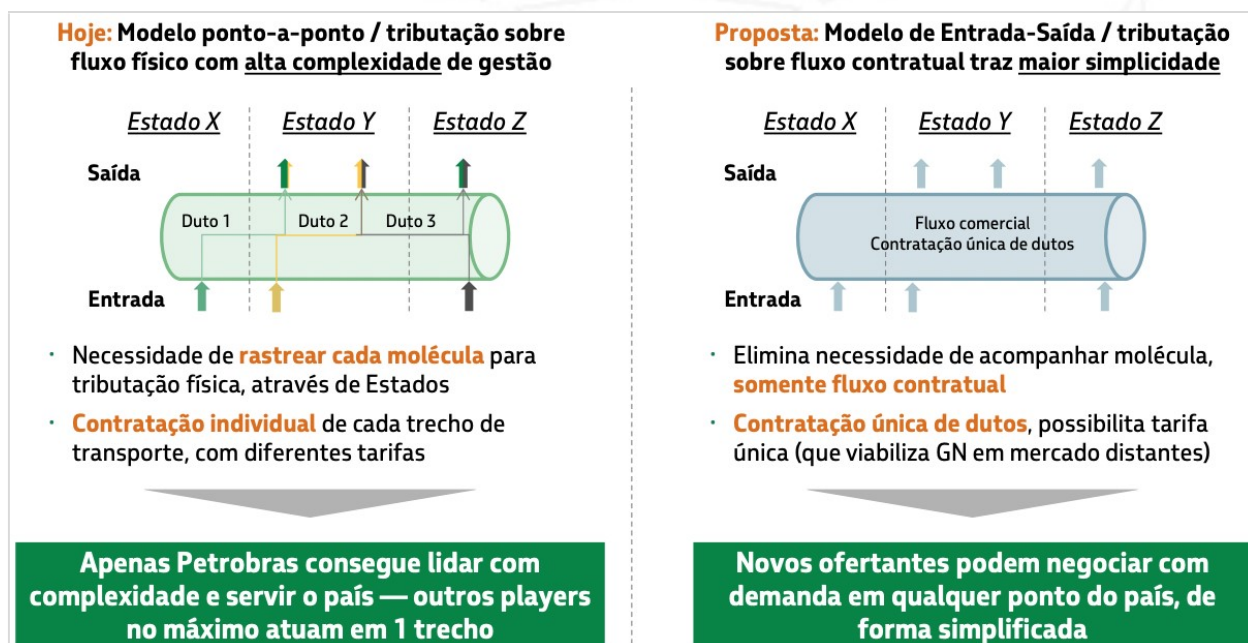
De acordo com a Nota Técnica nº 015/2010-SCM da ANP (disponível em: <https://www.gov.br/anp/pt-br/centrais-de-conteudo/notas-e-estudos-tecnicos/notas-tecnicas/arquivos/2010/nota-tecnica-anp-15-2010-scm.pdf>), as metodologias de sistemas tarifários deste serviço podem ser divididas da seguinte forma:

- ***Modelo/Tarifa Postal:*** cálculo da tarifa observa o custo médio de utilização da malha, permitindo a repartição indistintamente entre os carregadores, que podem carregar o gás em qualquer ponto de entrada e retirar em qualquer ponto de saída, sem a necessidade de celebrar novo contrato. A tarifa é expressa na forma valor/volume ou energia (R\$ /m³ ou R\$ /MMBtu) e seria mais adequado em regimes de monopólio como no Brasil até a Lei do Gás ou mercado ultra-maduros que não dependem de novos investimentos;
- ***Modelo/Tarifas Baseadas em Distância:*** tarifa proporcional à distância percorrida entre os pontos de recepção e entrega, de modo que os agentes ficam vinculados a pontos de entrada e de saída determinados, devendo celebrar novo contrato sempre que quiser mudar o caminho perseguido. A tarifa é expressa na forma valor/volume/distância (R\$ /m³.km) e pode ser subdividida em “ponto-a-ponto”, quando o cálculo considera o transporte entre cada ponto de recepção e entrega, cobrando uma tarifa obtida pelo produto da distância e o custo unitário e

“zonal”, no qual se divide a região em zonas tarifárias que observam o mesmo valor de tarifa, a partir de um Centro de Carga;

- **Modelo/Tarifa de Entrada/Saída:** para cada ponto de recepção ou saída se calcula uma tarifa referente aos custos de transporte deste ponto até um ponto de equilíbrio do sistema, independentemente do percurso realizado pelo gás no sistema de transporte. Assim, os agentes se vinculam a um ponto de entrada determinado por um contrato e a um ponto de saída por outro contrato, de maneira que a alteração da entrada ou da saída dependem de novo contrato, mas que é celebrado só em relação ao ponto alterado (entrada ou saída). A tarifa é expressa na forma valor/volume ou energia (R\$ /m³ ou R\$ /MMBtu) para cada ponto de recepção ou entrega;

Em audiência pública realizada na Câmara dos Deputados em 2017, a Petrobrás apresentou diagnóstico (disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cme/apresentacoes-em-eventos/2017/16-08-2017-gas-para-crescer/petrobras>), sugerindo a necessidade de abertura do setor, e no qual ilustrou as principais características e vantagens da substituição do modelo ponto-a-ponto para o modelo de entrada-saída, conforme imagem abaixo, extraída da apresentação, pelo seu perfil didático:



A Nota Técnica nº 004/2017-SCM da ANP (disponível em: <https://www.gov.br/anp/pt-br/centrais-de-conteudo/notas-e-estudos-tecnicos/notas-tecnicas/arquivos/2017/nota-tecnica-04-2017-scm.pdf>)

esclarece que, até aquele momento, a grande maioria dos contratos vigentes seguiam o modelo postal ou ponto-a-ponto. Porém, defendia como meta para o sistema atingir a “maturidade” o modelo de entrada/saída, dentro de uma ideia de sistema de transporte.

O corpo técnico da Agência sinalizou que a formação de pontos virtuais de negociação (*virtual hubs*) do gás natural é um mecanismo que facilita sua comercialização, já que nesse modelo a determinação do preço ocorre entre a injeção e a retirada do gás no sistema de transporte e, portanto, não se condiciona a uma localização, mas a uma zona de mercado, permitindo a negociação de um mesmo volume várias vezes, o que, atrelado ao modelo de entrada/saída possibilitaria o avanço positivo do setor.

Em linha com esses preceitos, em 2019 foi criado o Comitê de Promoção da Concorrência do Mercado de Gás Natural no Brasil, por meio da Resolução CNPE nº 4/2019, que posteriormente, aprovou a Resolução nº 16/2019, com propostas para aperfeiçoamentos de políticas energéticas voltadas à promoção da livre concorrência no mercado de gás natural.

A iniciativa resultou no lançamento oficial do Programa Novo Mercado de Gás, em 2019, criando em seguida o Comitê de Monitoramento da Abertura do Mercado de Gás Natural, por meio do

Decreto nº 9.934/2019.

Posteriormente, foi sancionada a Lei nº 14.134/2021 (Nova Lei do Gás), conhecida como Marco Regulatório do Novo Mercado do Gás e regulamentada pelo Decreto nº 10.712/2021, estabelecendo um “Sistema de Transporte de Gás Natural” caracterizado pela oferta no regime de contratação de capacidade por entrada e saída (art. 13 da Lei nº 14.134/2021).

O CONFAZ, que já havia regulamentado os procedimentos de emissão de documentos fiscais e regularização de diferenças de preço e quantidade por meio do Ajuste SINIEF 22/21, também se movimentou e celebrou o Ajuste SINIEF nº 6/22, adequando o Ajuste SINIEF nº 03/18 às disposições da nova legislação, atentando que a lógica da movimentação do gás natural não necessariamente está atrelada ao seu fluxo físico, mas às previsões contratuais ou programações logísticas dos transportadores.

Estabeleceu ainda os procedimentos fiscais e modelos de documentos para acobertar as operações de acordo com a responsabilidade pela contratação do serviço de transporte (cláusulas quinta a oitava-B); a transferência de titularidade do gás natural sob custódia do transportador (cláusulas oitava-C a oitava-D); a contratação de um ou mais prestadores de serviço de transporte e interconexão das instalações (cláusulas nona a décima primeira); e a responsabilidade solidária de remetentes, destinatários e prestadores de serviço, quando descumpridas suas respectivas obrigações acessórias (cláusula décima segunda), dentre outras coisas.

O Ato COTEPE/ICMS 55/19, por sua vez, aprovou o Sistema de Informação - SI para a entrega das informações relativas às operações de circulação e prestação de serviços de transporte de gás natural por meio de gasoduto, a que se refere a cláusula segunda do Ajuste SINIEF 03/18, definindo a Secretaria Estadual de Fazenda do Rio de Janeiro - SEF/RJ como local do seu desenvolvimento e hospedagem.

O Estado da Bahia já atualizou o seu RICMS para internalizar o tratamento diferenciado do Novo Mercado de Gás:

Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA)

Art. 448-B. Nas operações de circulação e prestações de serviço de transporte dutoviário de gás natural deve ser observado o tratamento diferenciado concedido mediante Ajuste SINIEF 03/18.

Parágrafo único. A emissão de documentos fiscais e a regularização das diferenças de preço ou quantidade de gás natural, processado ou não processado, nas operações de circulação e prestações de serviço de transporte de que trata o caput deste artigo, também deverão observar as disposições do Ajuste SINIEF 22/21.

No âmbito legislativo federal, se encontra em discussão o Projeto de Lei Complementar nº 165/2022, apresentado pelo Deputado Paulo Ganime (NOVO/RJ), que “*Altera a Lei do ISS e a Lei Kandir, para adaptar a legislação tributária ao regime de contratação de capacidade instituído pela Nova Lei do Gás (Lei nº 14.134, de 8 de abril de 2021)*”, para, dentre outras coisas, estabelecer como intermunicipal a movimentação do gás natural quando os pontos de recebimento e de entrega estão situados no mesmo Estado.

Assim, após essa singela tentativa de contextualização histórico-normativa do mercado do gás natural, notadamente as particularidades do seu transporte, passo a enfrentar o caso concreto.

Adentrando ao mérito do processo, observa-se que a recorrente pretende aplicar a mesma lógica do modelo de tarifação do serviço de transporte para o tratamento tributário em relação ao ICMS. A sistemática defendida sugere uma negociação por Tarifa Baseada na Distância, na modalidade ponto-a-ponto, como já pincelado. Neste formato, de fato, é comum a contratação de mais de um transportador, considerando a necessidade de utilizar mais de uma instalação de transporte para cumprimento da obrigação, principalmente porque são fatos geradores ocorridos antes de 2018, quando a malha passou a ser tratada como *sistema de transportes*.

Neste ponto, discordo do acórdão recorrido, que enxerga a operação de transporte como única apenas por entender que há um fluxo contínuo na dutovia. A dinâmica do Mercado de Gás não funciona como uma rodovia na qual, pela lógica da física, dois corpos não podem ocupar o

mesmo espaço. O objeto do contrato de transporte em gasoduto diz respeito à capacidade de fornecimento, que pode ser contratada por apenas um interessado ou por diversos, possibilitando a execução simultânea de mais de um contrato no mesmo gasoduto. Não é como se um transportador só conseguisse prestar o serviço após o gasoduto ser desocupado por quem lhe antecedeu.

Além disso, há circunstâncias onde o gás natural pode nem precisar transitar fisicamente na execução de um serviço de transporte, como ocorre na hipótese de troca (*swap*) operacional, o que afasta a noção de um fluxo contínuo na dutovia como característica principal para corroborar a unicidade da operação de transporte.

Também discordo em parte do parecer PGE/PROFIS porque entendo que as características gerais dos contratos de transporte, na forma como estabelecida no Código Civil (anterior à Lei do Gás de 2009), não se adequam perfeitamente a esta espécie, embora a relação aqui estabelecida mantenha, de certo modo, a lógica da obrigação de levar/entregar algo de um ponto ao outro.

O ponto é que para um bem fungível, consuntível e de difícil individualização (quicá impossível), se torna problemático considerar aquele recebido em um ponto como o remetido, para fins de caracterização da noção tradicional de transporte. Mas a discordância é mais enfática no que diz respeito à percepção de um “transporte cumulativo” para qualificar a unicidade do contrato, especialmente porque, já que não há nos autos instrumento por meio do qual a recorrente tenha assumido múltiplas prestações, não cabe a presunção da obrigação.

Destarte, a despeito ainda das divergências doutrinárias quanto às classificações do transporte como combinado, cumulativo ou sucessivo, a evolução do Novo Mercado de Gás, já sintetizada, trouxe a possibilidade de celebrar contratos independentes e sucessivos para acobertar cada trecho de uma operação interestadual. E esta realidade já é reconhecida para fins fiscais, como se verifica na Seção III do Ajuste SINIEF 03/18:

Ajuste SINIEF 03/18

Da Contratação de um ou mais Prestadores de Serviço de Transporte de Gás Natural e da Interconexão de Instalações do Gasoduto

...

Mas, no caso sob análise, não se pode perder de vista a hipótese de uso compartilhado da infraestrutura por meio de acordo de interconexão entre os transportadores, situação em que o negócio jurídico pertinente ao compartilhamento é realizado entre transportadores, em paralelo ao contrato de transporte do gás, à semelhança do que ocorre no redespacho.

Logo, a emissão de Conhecimentos de Transporte por mais de um transportador não necessariamente implicaria em contratação de serviços distintos, podendo refletir apenas uma das condições negociadas dentro do ajuste de interconexão das instalações, nas situações em que qualquer um deles celebre um contrato de transporte que dependa deste arranjo para seu cumprimento.

Dito de outro modo, pelas peculiaridades do transporte dutoviário de gás natural, a existência de conhecimentos de transporte emitidos por mais de um transportador não necessariamente significa que houve contratação direta de cada um destes, podendo ter celebrado contrato com apenas um transportador, que, por sua vez, possui negócio próprio para uso compartilhado de estrutura que prevê, neste caso, a emissão de Conhecimentos de Transportes por cada agente, para fins de repartição da remuneração.

E é por isso que o raciocínio desenvolvido pela PGE/PROFIS, especialmente no que diz respeito à aplicação do art. 123 do CTN, pode não se adequar ao caso tendo em vista que não se pretendeu alterar a responsabilidade pelo pagamento de tributos e, enquanto nos demais contratos de transporte há uma liberdade contratual, que não pode ser utilizada para alterar a responsabilidade tributária, em se tratando de transporte dutoviário de gás há peculiaridades que decorrem não da autonomia da vontade, mas de uma limitação concreta do próprio modelo de exploração do

serviço, estabelecidas em legislação específica.

Afinal, neste caso, a relação com mais de um transportador não advém de uma opção do tomador de serviços, mas do fato de que só existe uma dutovia, com trechos que só podem ser operados por um prestador específico, numa atividade regulada por lei própria (Lei nº 14.134/2021).

Para ilustrar o funcionamento da *malha de transporte*, cabe reproduzir imagens da “Cartilha – Ajuste SINIEF nº 03/2018”, produzida pela Associação de Empresas de Transporte de Gás Natural por Gasotudo – ATGÁS (disponível em: <https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/secretarias/petroleo-gas-natural-e-biocombustiveis/novo-mercado-de-gas/documentos-relacionados-1/CartilhaTributariaAgosto22.pdf>), visando esclarecer os procedimentos fiscais adotados quando há prestação de serviço por transportadores distintos ou apenas um transportador:

Interconexão de Instalações do Gasoduto

➤ Prestadores de serviço de transporte distintos (cláusula décima):



- Os serviços de transporte poderão ser contratados em gasodutos de **prestadores de serviços distintos interconectados**.
- Serão aplicados os procedimentos de remessa e devolução de custódia previstos no Ajuste SINIEF nº 03/2018 (slides 25 a 35 da cartilha) para cada prestador do serviço de transporte dutoviário contratado.
- É necessária a celebração de **contrato específico** com **cada prestador de serviço** de transporte envolvido.
- Aplicável a contratos no regime Ponto a Ponto ou Entradas e Saídas.
- A prestação de serviço de transporte será realizada nos termos da regulação estabelecida pela ANP.



43

Interconexão de Instalações do Gasoduto

➤ **Diversos contratos de transporte com um único prestador de serviço de transporte (cláusula décima primeira):**



- Transporte realizado por um **único prestador de serviço** por meio de gasodutos interconectados ou ampliações de um gasoduto, de forma **sucessiva e contígua**, com mais de um contrato de transporte com o mesmo carregador.
- O prestador de serviço deverá emitir um **único CTe somando os encargos de movimentação** do gás natural referente aos diferentes contratos (empilhamento).
- Aplicável a contratos no regime Ponto a Ponto.
- Os documentos fiscais acobertarão uma única prestação de serviço de transporte, iniciada no ponto de recebimento do gás natural e terminada no ponto de entrega.



44

Apesar desta realidade, a redação original da Cláusula nona do Ajuste SINIEF 03/18, que vigorou até o advento do Ajuste SINIEF 17/19 e se aplica a parte dos fatos geradores objeto da autuação, previa expressamente que o destinatário é o adquirente do gás, mesmo quando há contratação de mais de um prestador de serviço de transporte:

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;

II - como natureza da operação, “Prestação de Serviço de Transporte de Gás Natural no Sistema Dutoviário”;

III - no campo CFOP, o código “5.352”. “5.353”, “5.354”, “5.355”, “5.356”, “5.357”, “5.932”, “6.352”. “6.353”, “6.354”, “6.355”, “6.356”, “6.357” ou “6.932”, conforme o caso, relativo à Prestação de Serviço de Transporte. (grifamos)

Logo, a despeito da possibilidade de contratação de mais um prestador de serviço de transporte de gás natural para sua comercialização, as normas que regulamentam as obrigações acessórias, a meu ver, revelam que isso não permite considerar que a tributação seguirá a mesma lógica do seu modelo tarifário até mesmo porque a contratação segregada não significa autonomia do transporte em relação à operação de circulação da mercadoria.

Por consequência, a situação parece guardar semelhança com as discussões acerca do ICMS-importação, para fins de definição do sujeito ativo, quando o importador é estabelecimento situado em local distinto do desembaraço aduaneiro e do efetivo recebedor da mercadoria. No serviço de transporte de gás por dutovia é possível e comum a desvinculação do fluxo físico da mercadoria para o fluxo jurídico da operação. O gás pode nem mesmo precisar se deslocar fisicamente entre diferentes pontos, como ocorre na hipótese de troca (*swap*) operacional, porém, essa peculiaridade não altera o negócio jurídico que justifica a operação, especialmente para fins tributários, a meu ver.

Neste ponto, é relevante lembrar que o *ICMS-Frete* possui estreita ligação com o *ICMS-Mercadoria*, conforme esclarecimento do Ilmo. Cons. Fernando Antônio Brito Araújo, no Acórdão CJF nº 0378-12/22-VD, que transcrevo abaixo:

“[...] Antes, porém, válido frisar que o suposto “ônus de contratação” pelo remetente da prestação do serviço de transporte, realizada sob cláusula CIF, em verdade, se trata de uma premissa falsa, uma vez que SEMPRE quem suporta o “ônus” de qualquer custo de aquisição é o adquirente do produto, pois todos os custos de produção, serviço, logística, seguro e frete, sempre será repassado pelo remetente, para ser arcado pelo adquirente.

*No caso específico do frete, sob cláusula CIF, cuja sigla em inglês é cost, insurance and freight, e significa “custo, seguro e frete”, decorre do transporte da mercadoria, incluindo os custos e riscos, sob a responsabilidade do vendedor, ou seja, o produto já é ofertado **para o cliente com o valor de frete incluído no valor total do produto.***

Já o frete sob cláusula FOB (free on board), significa “livre a bordo”, e nesse tipo de frete toda a responsabilidade pelo transporte da mercadoria é do estabelecimento destinatário, incluindo os riscos e os custos, já que no frete FOB, o custo pelo transporte não está “embutido” no valor cobrado pela mercadoria, por parte do remetente.

*Porém, em ambas situações, quem arca ao final pelo custo do frete é sempre o adquirente, e por essa razão, é ele (o adquirente), **que deve sempre se creditar do ICMS sobre o frete**, assim como ocorre com o ICMS sobre a mercadoria.*

No caso específico de frete sob a cláusula CIF, o fato de o valor do frete cobrado pelo remetente já se encontrar incluso no valor total do produto, e em consequência, compor a base de cálculo do ICMS, quando as operações forem sujeitas à tributação, ocorre a tributação do ICMS tanto do valor correspondente ao produto, como também sobre o valor do frete, ambos inclusos no preço total consignado no documento fiscal.

*Contudo, o fato de o remetente contratar um prestador de serviço de transporte para realizar a entrega do produto, conforme combinado com o seu cliente (cláusula CIF), e esse transportador emitir conhecimento de transporte para a realização da prestação de serviço de transporte em operação interestadual, a qual é tributada, oferecendo **também** tributação sobre o valor do frete (supostamente cobrado ao remetente, embora repassado ao seu cliente), verifica-se uma duplicidade de tributação sobre a mesma prestação de serviço de transporte. A primeira, quando da incidência do ICMS sobre a base de cálculo da mercadoria (na qual se inclui o custo do frete pelo remetente), e a segunda, quando da emissão do conhecimento de transporte.*

Assim, para se corrigir tal distorção, ocorrida sob cláusula CIF, é dado o direito ao remetente de se creditar do ICMS destacado no conhecimento de transporte, e incidente sobre a prestação de serviço, como forma de RESSARCIMENTO da duplicidade do débito sobre a prestação de serviço, visto que o remetente também se debitou sobre o valor do frete incluso na base de cálculo da mercadoria. [...]”

A multiplicidade de contratos observada decorre de uma segmentação operacional e regulatória da malha dutoviária, exigida pelo modelo de transporte adotado pela ANP. Essa fragmentação contratual, contudo, não implica, por si só, a existência de prestações autônomas para fins de incidência do ICMS, uma vez que o serviço de transporte, no caso concreto, se mantém funcionalmente integrado à operação de circulação da mercadoria.

Assim, não vejo como encampar a tese recursal quanto à legitimidade do crédito com alíquotas de operações internas, quando, em verdade, o transporte está vinculado a uma operação de circulação interestadual, como a própria recorrente reconhece. Se houve uma alienação interestadual de mercadoria cujo transporte é de responsabilidade da remetente, o fracionamento da sua execução entre diversos transportadores, por uma peculiaridade do mercado do gás, não afasta a natureza interestadual da circulação.

Cumprе observar que, sob a cláusula CIF, o transporte do gás natural integra o preço da mercadoria, não configurando prestação totalmente autônoma a ensejar incidência separada do ICMS, nestes casos. O imposto incidente sobre a saída da mercadoria da Bahia com destino a Pernambuco já abrange o valor do frete, porquanto a operação de circulação, do ponto de vista jurídico, é única e interestadual.

Daí porque entendo que não agiu com o costumeiro acerto o Juízo da 11ª Vara da Fazenda Pública, ao proferir sentença nos Autos nº 8145449-63.2022.8.05.0001, entendendo que a glosa do crédito em lançamento fiscal semelhante ao aqui discutido esbarraria no princípio constitucional da não

cumulatividade do imposto.

Ora, se o ICMS-Frete reflete um ressarcimento/neutralização do imposto que incide sobre este serviço, em razão de estar embutido no preço da mercadoria (quando contratado na modalidade CIF), afastar a glosa, ao contrário do entendimento manifestado na sentença, é que, na verdade, viola o princípio da não-cumulatividade, pois permitiria que o contribuinte se creditasse em alíquota (17% ou 18%) superior à que foi utilizada para debitar o ICMS sobre o frete embutido no preço da mercadoria (12%), gerando uma redução equivocada do ICMS Devido.

Em síntese, se o crédito de ICMS-Frete, nesta hipótese, for calculado à alíquota de 18%, resultará em valor muito superior ao imposto incidente sobre o mesmo serviço, embutido na base de cálculo do ICMS-Mercadoria. Situação distinta ocorreria se o serviço de transporte fosse contratado pela cláusula FOB, já que neste caso o custo do serviço não comporia o preço da mercadoria, seguindo uma lógica própria.

A sistemática da não cumulatividade não se restringe à neutralidade econômica do contribuinte, mas também preserva a neutralidade federativa entre os entes. Admitir o creditamento integral de imposto destacado em prestações internas, quando a operação de circulação da mercadoria foi tributada como interestadual à alíquota de 12%, resultaria em crédito superior ao imposto efetivamente incidente, distorcendo a repartição constitucional de receitas e contrariando o art. 155, § 2º, I e II, da Constituição Federal.

Mas não é só! A recorrente encaminhou cópia dos contratos firmados com a TAG e com o Consórcio Malhas Sudeste Nordeste, em atenção à diligência determinada, com o intuito de fundamentar a sua tese recursal, contendo previsão de prestação do serviço de acordo com pontos de recebimento e de entrega ajustados. Contudo, para fins de análise do crédito fiscal na operação CIF, é o contrato de comercialização da mercadoria que define a metodologia de precificação do transporte embutido, razão pela qual se torna imprescindível a análise do Contrato Firme de Compra e Venda de Gás Natural.

Por este ângulo, considerando a obrigatoria publicidade dos contratos de compra e venda de gás natural, de acordo com art. 11, Resolução ANP nº 52/2011, este Relator diligenciou e obteve cópia do contrato que vigorou de 2009 a 2019 entre a recorrente e a COPERGÁS, seus aditivos e distrato, no processo público de número 48610.201723/2020-24, no SEI da ANP.

O denominado “Contrato Firme Inflexível de Compra e Venda de Gás Natural entre Petrobrás e Copergás” foi celebrado em 01/03/2009, com o seguinte objeto:

CLÁUSULA SEGUNDA - OBJETO

2.1. O presente CONTRATO FIRME INFLEXÍVEL tem por objeto a venda pela PETROBRAS e a compra pela COPERGÁS de GÁS, na MODALIDADE FIRME INFLEXÍVEL, segundo as condições estipuladas neste CONTRATO FIRME INFLEXÍVEL e no ANEXO DE TERMOS E CONDIÇÕES GERAIS.

O seu preço foi estabelecido observando a seguinte fórmula:

CLÁUSULA SEXTA - PREÇO E REAJUSTE

6.1. O PREÇO DO GÁS (PG), válido para as vendas à vista, nas CONDIÇÕES DE REFERÊNCIA, nos PONTOS DE ENTREGA, será calculado conforme fórmula abaixo e atualizado de acordo com o estabelecido nos subitens 6.1.1, 6.1.2 e 6.1.3.

$$PG = (PF + PV_t - R) * (1 + 0,9333 * CDI_{\text{média trimestre}(m-5, m-4, m-3)}), \text{ onde:}$$

PG	é o PREÇO DO GÁS, considerando este item 6.1 e subitens, inclusive subitem 6.2.1;
PF	é a Parcela Fixa do PREÇO DO GÁS, conforme estabelecido no item 6.1.1;
PV _t	é a Parcela Variável do PREÇO DO GÁS, conforme estabelecido no item 6.1.2;
CDI _{média trimestre(m-5, m-4, m-3)}	é a média aritmética das taxas acumuladas mensalmente dos Certificados de Depósitos Interbancários (CDI) nos meses m-5, m-4 e m-3, sendo "m" o mês de fevereiro, maio, agosto ou novembro, conforme atualização prevista no item 6.1.2. As taxas dos Certificados de Depósitos Interbancários (CDI) são calculadas pela CETIP com 6 (seis) casas decimais, com ARREDONDAMENTO para 2ª (segunda) casa decimal, e divulgadas no site www.cetip.com.br .
R	é o redutor do PREÇO DO GÁS, calculado conforme subitem 6.2.2, a vigorar até 31/10/2009 ou quando seu cálculo for igual ou menor que zero, o que ocorrer primeiro.

Observação: O mecanismo acima será válido a partir de 01 de maio de 2009.

Em 10/05/2012 foi celebrado o 4º aditivo contratual com o seguinte objeto:

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

1.1. O presente ADITIVO tem por objetivo (i) alterar o endereço da COPERGÁS; (ii) substituir integralmente as cláusulas do CONTRATO relativas a preço e a faturamento; (iii) prorrogar a vigência do CONTRATO pelo prazo adicional de 1 (um) ano; (iv) modificar a tabela referente à QUANTIDADE DIÁRIA CONTRATUAL (QDC) para os diferentes períodos do CONTRATO, além de incluir a possibilidade de antecipação ou postergação do aumento da QDC para patamar subsequente; (v) alterar o valor do CONTRATO.

Em atenção à Resolução ANP nº 52/2011, o preço foi ajustado para isolar a Parcela de Transporte (PT), cuja fórmula de cálculo passou a ser a seguinte:

6.1.2. PARCELA DE TRANSPORTE (PT).

A PARCELA DE TRANSPORTE (PT) do PREÇO DO GÁS (PG) será calculada e atualizada anualmente, sempre em 1º de maio, pela aplicação da seguinte fórmula:

$$PT = PT_0 \times \left(\frac{IGPM}{IGPM_0} \right); \text{ onde:}$$

PT	-	É a PARCELA DE TRANSPORTE (PT), em R\$/m³ com ARREDONDAMENTO na quarta casa decimal.
PT ₀	-	É a PARCELA DE TRANSPORTE básica, relativa a 1º de maio de 2011, igual a 0,1571 R\$/m³ (zero vírgula um cinco sete um Reais por METRO CÚBICO) nas CONDIÇÕES DE REFERÊNCIA.
IGPM	"	É o valor definitivo do número-índice do Índice Geral de Preços – Mercado (IGP-M), publicado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), referente ao segundo mês anterior ao mês de cálculo devidamente ajustado.
IGPM ₀	"	É o valor definitivo desse mesmo índice de preços, referente ao mês de março de 2011 (segundo mês anterior a maio de 2011, mês base), igual a 461,249 (quatrocentos e sessenta e um vírgula dois quatro nove).

Esse novo modelo de cálculo persistiu até o distrato celebrado em 23/12/2019.

Diante do que já foi aqui exposto, observa-se que a metodologia inicial do contrato de comercialização do gás natural praticava uma tarifação do *modelo postal*, no qual o custo do

transporte embutido no preço do produto é composto por um valor médio, independente da distância entre os pontos de entrada e de saída.

Ocorre que, mesmo com as alterações promovidas pelo 4º aditamento contratual, o modelo de tarifação do negócio continuou a ser o postal, a meu ver, pois a fórmula da parcela de transporte não considera a distância na sua composição.

Como já demonstrado, tanto as tarifas baseadas em distância como as de entrada/saída consideram este elemento em seu cálculo. A diferença é que as primeiras observam a distância entre os pontos de recepção e saída e, as últimas, partem da entrada ou da saída até um determinado ponto de equilíbrio.

No entanto, como a fórmula acima reproduzida não considera qualquer fator pertinente à distância, entendo que foi mantido o modelo postal de tarifação, no qual a remuneração do transporte independe do local onde será feito o carregamento ou onde ocorrerá a saída, ou seja, não se trata de tarifa ponto-a-ponto para pressupor a contratação por trecho dos transportadores, pois a sua remuneração é calculada pelo custo médio da operação.

Consequentemente, o próprio instrumento do negócio envolvendo a mercadoria (gás natural) reforça a existência de apenas um negócio de transporte interestadual do gás natural refletido em seu preço, não podendo ser admitido percentual de crédito do ICMS-Frete superior à alíquota cabível a operações desta natureza.

Diante disso, conclui-se que, ainda que a execução do transporte tenha sido contratada por meio de diferentes prestadores, a operação mantém-se juridicamente una, porquanto o serviço constitui etapa necessária e indissociável da entrega da mercadoria ao adquirente em outro Estado. O ICMS incidente sobre o transporte encontra-se absorvido na operação de venda interestadual, tributada à alíquota de 12%, sendo indevido o creditamento pelas alíquotas internas aplicadas às prestações locais.

Por outro lado, analisando a planilha intitulada “Analítico_14699614.xlsx”, encaminhada pela recorrente, que relaciona os CTes objeto da autuação com as respectivas notas fiscais de comercialização do gás natural, por amostragem, se identificou que parte considerável dos conhecimentos de transporte glosados se referem a operações de venda de gás cuja origem é o Estado do Espírito Santo ou Alagoas, de modo que não haveria qualquer crédito a ser escriturado no Estado da Bahia, de acordo com a legislação vigente.

Confira-se, a título ilustrativo:

Nº nota fiscal	Data de Entrada	UF de origem	Valor da Nota Fiscal	Alíq. ICMS	Bc Trib ICMS	Vlr ICMS	ICMS a 12%	Crédito Indevido	CHAVE NF-E	REMETENTE	DESTINATÁRIO
5373	01/03/2016	PE	384.442,49	17	384.442,49	65.355,22	R\$ 55.582,05	R\$ 9.773,17	29160133000167023748550040000012391348	BA	PE
5370	01/03/2016	PE	262.252,93	17	262.252,93	44.583,00	R\$ 37.916,09	R\$ 6.666,91	2715123300016700088550030000037031429	AL	PE
5369	01/03/2016	PE	182.341,95	17	182.341,95	30.998,13	R\$ 26.362,69	R\$ 4.635,44	29151233000167023667550060000058761429	BA	PE
5372	01/03/2016	PE	116.163,57	17	116.163,57	19.747,81	R\$ 16.794,73	R\$ 2.953,08	25151233000167011812550240000011021429	ES	PE
5371	01/03/2016	PE	107.674,77	17	107.674,77	18.304,71	R\$ 15.567,44	R\$ 2.737,27	29151233000167023748550040000012121429	BA	PE
510	08/03/2016	AL	16.635,20	17	16.635,20	2.827,98	R\$ 2.405,09	R\$ 422,89	29160133000167023748550040000012731662	BA	AL
5605	24/03/2016	PE	389.971,07	18	389.971,07	70.194,79	R\$ 57.068,94	R\$ 13.125,85	2916023300016702366755006000059691004	BA	PE
5603	24/03/2016	PE	133.070,42	18	133.070,42	23.952,68	R\$ 19.473,72	R\$ 4.478,96	2716013300016700088550030000037361400	AL	PE
5604	24/03/2016	PE	131.320,27	18	131.320,27	23.637,65	R\$ 19.217,60	R\$ 4.420,05	2916013300016702366755006000059291400	BA	PE
548	24/03/2016	AL	108.277,45	18	108.277,45	19.489,94	R\$ 15.845,48	R\$ 3.644,46	29160233000167023748550040000013471772	BA	AL
5600	24/03/2016	PE	541.410,09	18	541.410,09	97.453,82	R\$ 79.230,74	R\$ 18.223,08	2716023300016700088550030000037601003	AL	PE
5602	24/03/2016	PE	328.773,54	18	328.773,54	59.179,24	R\$ 48.113,20	R\$ 11.066,04	32160233000167011812550240000011941004	ES	PE
5601	24/03/2016	PE	205.256,98	18	205.256,98	36.946,26	R\$ 30.037,61	R\$ 6.908,65	29160233000167023748550040000013101004	BA	PE
5721	28/03/2016	PE	533.505,77	18	533.505,77	96.031,04	R\$ 78.074,02	R\$ 17.957,02			
5516	31/03/2016	PE	508.463,46	18	508.463,46	91.923,42	R\$ 74.409,29	R\$ 17.114,13	2716023300016700088550030000037581980	AL	PE
5521	31/03/2016	PE	366.239,99	18	366.239,99	65.923,20	R\$ 53.596,10	R\$ 12.327,10	2916023300016702366755006000059671980	BA	PE
5518	31/03/2016	PE	308.766,58	18	308.766,58	55.577,98	R\$ 45.185,35	R\$ 10.392,63	32160233000167011812550240000011921980	ES	PE
5517	31/03/2016	PE	192.766,38	18	192.766,38	34.697,95	R\$ 28.209,71	R\$ 6.488,24	29160233000167023748550040000013081981	BA	PE
5519	31/03/2016	PE	124.972,62	18	124.972,62	22.495,07	R\$ 18.288,68	R\$ 4.206,39	32160133000167011812550240000011551400	ES	PE
5520	31/03/2016	PE	123.329,01	18	123.329,01	22.199,22	R\$ 18.048,15	R\$ 4.151,07	29160133000167023748550040000012681400	BA	PE

A justificativa encaminhada pela recorrente por e-mail, conforme relatório, em nada lhe beneficia, pois, na prática, só indica que há um certo descontrolo acerca da escrituração fiscal pertinente às operações com gás natural, que tem gerado prejuízos ao Estado da Bahia, inclusive, pois nestes casos em que a operação se iniciou em outra Unidade da Federação, o correto é a glosa integral do crédito, não apenas da diferença entre as alíquotas.

Deste modo, a autuação, ao glosar apenas a diferença de alíquotas (5% ou 6%) em diversos casos, se mostrou conservadora, pois as operações com origem no Espírito Santo e Alagoas exigiriam a glosa integral do crédito, dada a ausência de amparo legal para ser escriturado no Estado da Bahia.

Por fim, convém pontuar que não se ignora que o serviço de transporte do gás natural, na forma como existe atualmente, ainda expõe os seus tomadores a desafios, especialmente no âmbito tributário, como o que se discute nestes autos.

Contudo, considerando a lógica e a coerência do sistema tributário vigente, é muito mais razoável e coerente a recorrente pleitear junto ao Estado de Pernambuco a tributação dos serviços internos de transporte pela alíquota interestadual, quando vinculados a uma operação desta natureza, cuja comprovação decorre da própria vinculação à nota fiscal de venda respectiva do que tentar impor ao Estado da Bahia um crédito em desacordo com as normas vigentes e em nítido desvirtuamento da não-cumulatividade.

Assim, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 326297.0001/20-6, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente, 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, 20 de outubro de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS