

A. I. Nº - 281333.0004/13-5  
AUTUADO - NORDESTE SEGURANÇA E TRANSPORTE DE VALORES BAHIA LTDA.  
AUTUANTE - ROMMEL CAVALCANTI SILVA ARAÚJO  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
INTERNET - 17. 12 .2013

### 1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0307-01/13

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO SUPERIOR AO DE DIREITO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. A legislação do imposto permite ao contribuinte prestador de serviço de transporte de cargas (valores), utilizar de forma cumulada crédito fiscal decorrente de redespacho e de transporte intermodal, vedando, entretanto, a utilização de quaisquer outros créditos fiscais, inclusive o crédito presumido do serviço de transporte aéreo. Os documentos apresentados pelo autuado têm natureza jurídica de sub contratação de transporte aéreo e exteriorizam apenas a sua obrigação, mediante pagamento do frete das viagens preestabelecidas ou durante o período descrito no corpo das notas fiscais e não gera crédito fiscal. A responsabilidade tributária é tão somente do contratante do serviço, que deve emitir o Conhecimento de Transporte. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado 14/06/2013, para exigência de R\$ 444.838,56, sob acusação de que o sujeito passivo utilizou crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao percentual permitido na legislação em vigor, conforme demonstrativos em anexos elaborados a partir do lançamento no livro Registro de Apuração de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2011, com multa de 60%.

O autuado representado por advogado legalmente constituído, mandato de Procuração, fl. 30, em sua impugnação às fls. 19 a 29, após descrever o objeto da ação fiscal, identifica-se como pessoa jurídica de direito privado e que se dedica à execução dos serviços de vigilância e segurança privada, sendo que significativa parcela de sua receita decorre de prestação de serviços de transportes de valores e que a autuação presente funda-se na “suposta utilização de crédito fiscal presumido de ICMS” em valor superior ao percentual permitido na legislação em vigor, em relação à prestação de serviços realizados, no período janeiro/dezembro 2011.

Argui que houve equívoco fiscal, posto que o contribuinte autuado faz jus aos benefícios previstos no art. 270 do RICMS/BA, consistente na concessão, aos serviços de transporte de valores prestados, “créditos presumidos” de ICMS. Registra que nas competências de 01/2011 a 10/2011 prestou serviços de transporte AÉREO, conforme comprovam, as próprias notas fiscais e que tal crédito corresponde a uma carga tributária de 8%.

Apresenta o contrato de prestação de serviço firmado entre o contribuinte autuado e o BANCO DO BRASIL S.A., que tem por objeto a prestação de serviço de transporte de valores para o estado da Bahia, tendo como uma das modalidades de transporte, o INTERMODAL (doc. 04), além das notas fiscais de serviço de transporte aéreo de carga do exercício de 2011 (doc. 05).

Diz que houve inconsistência na base de cálculo apurada pela fiscalização, impondo-se uma análise sobre as notas fiscais juntadas na presente peça, permitindo-se identificar, no período fiscalizado, a natureza dos serviços prestados, se aérea ou terrestre, e o crédito presumido correspondente.

Discorre sobre o princípio da verdade material no processo administrativo, aduzindo que seu objetivo é revelar a verdade material relativa aos fatos tributários, desenvolve-se em obediência aos princípios da estrita legalidade do direito, do contraditório e à ampla defesa.

Aduz que por tal princípio exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Cita a doutrina de Hely Lopes Meireles, Celso Antônio Bandeira de Mello, Odete Madauar, além de Plácido e Silva, no tocante à produção de provas no processo administrativo, cujo objeto principal da prova é a demonstração da verdade, para o convencimento do julgador.

Conclui que, no caso em tela, com base nos meios de provas produzidos e nas normas jurídicas vigentes, é de se considerar provados o equívoco de tal cobrança, inexistindo razão em relação ao lançamento, bem como, a aplicação de penalidade.

Nesse sentido, discorre sobre o caráter confiscatório da multa de 60% (art. 150, inciso IV, CF 88), aduzindo que cobradas como se tributos fossem, as multas tributárias gozam dos mesmos privilégios do crédito tributário; ao atingirem valores quase equivalentes ao próprio débito principal, confiscam o patrimônio do autuado.

Transcreve, nesse sentido, entendimento esposado pela Suprema Corte no bojo do RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 91.707 - MG, da Relatoria do Eminente Sr. Ministro Moreira Alves (DJ 29.02.80, p. 975, RTJ 96-03, p. 1354 e Ementário do STF 1161-02, p 512). Finaliza, com os tributaristas HERON ARZUA e DIRCEU GALDINO (in “Revista Dialética de Direito Tributário nº 20, páginas 34 a 40), sintetizando que as chamadas multas moratórias também se desfiguraram em função do seu montante excessivo em relação à infração tributária”.

Observa a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-RJ, Relator Min. Ilmar Galvão, ao conceder medida liminar suspensiva dos efeitos dos §§ 2 e 3, do art. 57, do ADCT do Estado do Rio de Janeiro, em decisão publicada no DJ de 18.10.91, pág. 14.548 (RTJ 138-01/55).

Pede a declaração de nulidade do auto de infração, para determinar a consequente baixa do processo administrativo respectivo, ou reconhecendo a insubsistência da autuação, determinando seja cancelado o auto de infração e extinto o processo administrativo, além da produção de provas permitidas em Direito, inclusive, a perícia e juntada de novos documentos.

O autuante em sua informação fiscal às fls. 45/48, explica que o autuado efetuou crédito fiscal a maior, no período da autuação, apurado através dos livros fiscais (RAICMS), anexado em meio eletrônico (fl. 10), além do demonstrativo de fl. 05, constatando que o contribuinte, na qualidade de prestador de serviço de transporte de valores, utilizou crédito fiscal presumido superior a 20% (art. 96, XI, alínea “b”, RICMS/BA).

Sintetiza as razões defensivas, argumenta que não consta no cadastro de contribuinte do autuado, a designação da atividade econômica de prestação de serviço do transporte aéreo, mas a atividade de transporte de valores, além da atividade secundária de vigilância e segurança privada. Diz que não consta também Pedido de Autorização para Impressão de Documentos Fiscais ou Conhecimento Aéreo de Transporte ou Bilhete de Passagem, conforme artigos 192, 193 e 262 combinados com o artigo 647 do Decreto 6.284/97.

Diz que apresentou fora do prazo o contrato com o Banco do Brasil, além das notas fiscais relativas ao serviço de transporte de cargas, mas que a documentação comprova apenas que a impugnante não realizou serviço de transporte aéreo, mas apenas como tomadora do serviço de transporte aéreo junto a AEROTAXI ABAETÉ LTDA, esta, a empresa de transporte aéreo para viabilizar o exercício da atividade próprio, que é transporte de valores.

Diz que a documentação do próprio autuado confirma a ocorrência da infração; quanto ao caráter de confisco da multa, diz que aplicou a legislação vigente; conclui que o auto de infração deve ser mantido, no valor integral.

O estabelecimento autuado acosta aos autos o contrato de prestação de serviço firmado com o Banco do Brasil e as notas fiscais de serviço de transporte, fls. 50/138.

## VOTO

Trata o presente processo da falta de recolhimento do ICMS, originado da utilização de crédito fiscal presumido do imposto em valor superior ao percentual permitido na legislação em vigor, nas prestações de serviço de transporte aéreo de carga, devidamente escriturada no livro Registro de Apuração de ICMS, relativo ao período de janeiro a dezembro de 2011, com demonstrativo sintético acostado aos autos à fl. 05, arquivo eletrônico, à fl. 10, conforme recibo, fl. 09.

Cumpre, antes, apreciar as questões formais arguidas pelo sujeito passivo, concernentes ao princípio da verdade material e o caráter confiscatório da multa aplicada.

A busca da verdade material no Processo Administrativo Fiscal, em oposição à verdade formal, orienta o dever da administração tomar decisão com base nos fatos reais e de carrear aos autos as informações e documentos vinculados à matéria em discussão. Compete a administração fazendária, mas também ao contribuinte, além de alegar, sobretudo, produzir provas que criem condições de convicção favoráveis à sua pretensão. Foram coligidos ao PAF os elementos que permitam a apreciação da lide e sem qualquer prejuízo ao eludido princípio.

Sobre a alegação de que a multa aplicada possui caráter confiscatório, nos termos do artigo 150, IV, da Constituição Federal, à despeito de fugir da competência do órgão julgador administrativo, apreciação de tal feito, constato que a imposição da penalidade, no caso concreto, decorre do descumprimento da obrigação tributária, não tendo qualquer relação com boa fé do contribuinte, desvios de finalidade, mas com a realidade dos fatos, tendo em vista as razões retro anunciadas durante a ação fiscal, sobretudo, porque a multa imputada encontra amparo na Lei 7.014, de 04.12.1996. Por óbvio que a multa em questão não subsistirá, caso não haja confirmação da acusação fiscal.

No mérito, na peça defensiva, arguiu o autuado que faz jus ao benefício previsto no inciso III, art. 270 do RICMS/BA, ao conferir aos prestadores de serviços de transporte, nas operações internas e interestaduais, o direito de optar pela substituição de forma normal de compensação de créditos fiscais (débito/crédito) por uma sistemática específica na qual são concedidas apenas créditos presumidos sobre as notas fiscais de serviços de transportes.

Explica que a legislação confere um crédito presumido para as operações de transporte aéreo mas também para as prestações de serviços de transportes terrestres.

O Auditor Fiscal informa que a atividade do contribuinte autuado é de transportes de valores, além de vigilância e segurança privada e não de prestação de serviço de transportes aéreo e que as notas fiscais apresentadas, posteriormente, prova que o mesmo atuou como tomador do serviço junto a ATA – AEROTAXI ABAETÉ LTDA., esta, a prestadora de serviço aéreo, para viabilizar o exercício de sua atividade de transporte de valores.

Farei, antes, os esclarecimentos que seguem sobre a prestação de serviço de transporte aéreo.

De saída, incumbe relatar que em atendimento ao comando constitucional, a Lei Complementar nº 87, de 13.09.96, que dispõe sobre o ICMS, prevê, em seu art. 2º, inciso II, a incidência do ICMS sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores. Ocorre a incidência do ICMS, mesmo que as prestações se iniciem no exterior, mas com cláusula FOB. A base de cálculo é o preço do serviço.

Em conformidade com o Convênio ICMS 120/96, cláusula primeira, os Estados e o Distrito Federal acordaram em adotar para as prestações internas de serviços de transporte aéreo a alíquota de 12%. Em substituição, ao sistema normal de apuração, o contribuinte poderá optar pela utilização de crédito presumido, de forma que a carga tributária seja correspondente a 8%. A legislação do Estado da Bahia recepcionou o entendimento emanado do convênio acima aludido, no art. 96, XI, “a”, RICMS-97/BA.

A partir do advento da Lei Complementar nº 87/96, somente restou cabível a instituição de ICMS sobre os serviços de transporte aéreo interestadual e intermunicipal de carga. Isto porque o Supremo Tribunal Federal – STF, julgou procedente a ADI nº 1600-8 (ocorrido em 26.11.2001) para declarar inconstitucional a LC 87/96, no tocante à incidência do ICMS sobre os serviços de transporte aéreo de passageiros internacional, interestadual e intermunicipal e sobre os serviços de transporte aéreo de cargas internacional.

Antes, por força da decisão do STF, através da ADI 1.089-1/DF, a instituição do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de carga interestadual e intermunicipal pelos Estados ficou subordinada à prévia edição de lei complementar.

Sublinho que o artigo 102, § 2º, da Constituição Federal de 1988 (na redação da EC nº 45/2004), determina que as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em Ação Direta de Inconstitucionalidade é de observância obrigatória por todos os entes tributantes.

Dessa forma, não incide o ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros intermunicipal, interestadual e internacional ou na prestação de serviços de transportes aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas nacionais, enquanto persistirem os convênios de isenção de empresas estrangeiras. Posto isso, apenas a prestação de serviço de transporte aéreo interestadual e intermunicipal de cargas continua sendo tributada pelo ICMS.

Diante de tais pressupostos, verifico que a presente autuação trata da utilização de crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao percentual permitido na legislação em vigor. O sujeito passivo na qualidade de prestador de serviço de transporte de valores é optante do crédito presumido de 20% do valor do ICMS devido nas prestações (conforme declara o próprio contribuinte), em substituição ao aproveitamento de créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas para apuração do imposto pelo sistema de compensação (débito/crédito), previsto no art. 96, inciso XI, alínea “b” do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à data do fato gerador da obrigação tributária.

Vejamos, a partir da legislação, a seguir transcrita:

*“Art. 96. São concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS, para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher:*

*(...)*

*XI - a partir de 01/01/97, aos prestadores de serviços de transporte, como opção do contribuinte, em substituição ao aproveitamento de créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas para apuração do imposto pelo sistema de compensação (débito/crédito), com a ressalva de que o contribuinte que optar pela utilização do presente benefício não poderá utilizar quaisquer outros créditos fiscais, salvo exceções expressas, sendo que:*

*a) nas prestações internas de serviço de transporte aéreo e nas prestações interestaduais de serviço de transporte aéreo tomadas por não contribuinte do imposto, o crédito presumido será calculado de forma que a carga tributária seja correspondente a 8% (Conv. ICMS 120/96);*

*b) nas prestações internas ou interestaduais de serviços de transporte rodoviário, aquaviário ou ferroviário efetuadas por empresas transportadoras ou por transportadores autônomos, o crédito presumido será de 20% do valor do ICMS devido nas prestações (Conv. ICMS 106/96);”.*

Fazendo o cotejo do demonstrativo sintético elaborado pelo autuante e que instrui a autuação (fl. 05) com os valores escriturados no livro Registro de Apuração do ICMS do contribuinte (CD anexo, fl. 10), constata-se a glosa pelo Auditor Fiscal de parte dos créditos do imposto lançados no

mencionado livro a título de “outros créditos para ajuste de apuração ICMS”, que excedeu ao limite de 20% do valor das prestações consignadas, no entendimento que o contribuinte não faz jus aos mencionados créditos fiscais.

A irresignação do autuado de que os créditos excedentes, correspondentes à prestação de serviço de transporte aéreo, conforme as notas fiscais de ATA – AEROTAXI ABAETÉ LTDA, alusivas à carga tributária de 8%, além dos contratos assinados com o Banco do Brasil, que obetivam a prestação de serviço de transporte, na modalidade intermodal, não há de ter acolhimento, no caso concreto, pelas razões detalhadas a seguir.

O texto da legislação do ICMS supra destacado enfatiza as hipóteses de utilização de créditos presumidos do ICMS, oferecidos aos prestadores de serviços de transporte, como opção do contribuinte, em substituição ao aproveitamento de créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas para apuração do imposto pelo sistema de compensação (débito/crédito), com a ressalva de que o contribuinte que optar pela utilização do presente benefício não poderá utilizar quaisquer outros créditos fiscais, salvo exceções expressas.

Nesse norte, não pode o contribuinte optante pelo benefício do regime acima aludido fazer uso do valor resultante na modalidade de crédito presumido e ao mesmo tempo utilizar quaisquer outros créditos fiscais, ainda que outro crédito presumido, como operou o contribuinte autuado. Isto, de pronto, em atenção à interpretação restrita, a que deve sujeitar-se os benefícios fiscais, de acordo com art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN, que não permite o alargamento da matéria, de nítido cunho excepcional, em face à regra geral de incidência do imposto. Em seguido, porque o Regulamento do ICMS desse Estado, ao tempo em que veda a utilização de crédito relativo aos serviços tomados, quando o contribuinte optar pelo crédito presumido (art. 97, X, “b”), estabelece que constitui crédito fiscal do estabelecimento, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo aos serviços da mesma natureza contratados pelos prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, independentemente do sistema de tributação adotado, nas situações de redespacho ou transporte intermodal, conforme o art. 93, IV, RICMS-97/BA, a seguir transcrito:

*Art. 93. 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:*

(...)

*IV - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo aos serviços da mesma natureza contratados pelos prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, independentemente do sistema de tributação adotado, nas seguintes situações:*

- a) no transporte por redespacho, tanto sendo este efetuado entre empresa transportadora e transportador autônomo como entre empresas transportadoras (art. 635);*
- b) no transporte intermodal (art. 638);*

Portanto, a norma permite ao contribuinte prestador de serviço de transporte de cargas, optante pelo crédito presumido, a utilização também de crédito fiscal decorrente de redespacho e do transporte intermodal, entretanto, veda a utilização de quaisquer outros créditos fiscais.

Os documentos apresentados pelos autuado não caracterizam redespacho ou transporte intermodal, conforme defende o autuado. Redespacho é o contrato entre transportadores em que prestador de serviço (redespachante) contrata outro prestador de serviço de transporte (redespachado) para efetuar a prestação de serviço de parte do trajeto. O Redespachado é empregado quando a mercadoria, em trânsito, antes de ser entregue ao destinatário final, o seu transporte é assumido por uma segunda empresa, diversa daquela que iniciou. Por sua vez, no transporte intermodal tem-se uma articulação de diferentes meios de transportes (rodoviário, aéreo, marítimo, etc.) como uma necessidade para a prestação do serviço, combinando a potencialidade dos diferentes meios de transportes.

Os contratos de prestação de serviço de transportes de valores celebrados entre o Banco do Brasil e o contribuinte autuado, além das notas fiscais fatura de serviço de transporte, acostados aos autos, atestam o fretamento de aeronaves efetuados junto a ABAETÉ AEROTAXI, com a finalidade de atender a obrigação contratada de efetuar o transporte de valores e de mais bens, dentro das normas de segurança exigidas pela Superintendência de Seguros Provados – SUSEP, além da utilização de aeronave/embarcação própria ou fretada sob sua responsabilidade, no atendimento da programação de transporte (Contrato 2009/85580520, fl. 64).

Não obstante a alegação defensiva que a prestação de serviço de transporte aéreo, conforme as notas fiscais de ATA – AEROTAXI ABAETÉ LTDA, corresponde à modalidade intermodal, não é o que se observa, nos presentes autos. A prestação de serviço tem natureza jurídica de subcontratação de transporte aéreo, expressa, inclusive, dos próprios documentos fiscais.

De acordo com o art. 634, RICMS-97/BA, na subcontratação de serviço de transporte, a prestação é acobertada pelo Conhecimento de Transporte emitido pelo transportador contratante, que será responsável pelo pagamento do imposto. Entende-se como subcontratação, para efeito da legislação do ICMS, aquela firmada na origem da prestação de serviço, por opção do transportador em não realizar o serviço em veículo próprio. Na subcontratação do serviço de transporte, o tomador emitirá o conhecimento, que acompanha a mercadoria, constando-se no documento a informação “transporte subcontratado” e o subcontratado ficará dispensado da emissão de Conhecimento de transporte.

Dessa forma, natural que a subcontratação manejada pelo contribuinte autuado não seja admitida como uma prestação de serviço que possa gerar os créditos fiscais desejados e lançados na sua escrita fiscal. Os documentos da ABAETÉ exteriorizam apenas a obrigação do autuado, mediante pagamento do frete das viagens preestabelecidas ou durante o período descrito no corpo das notas fiscais. A responsabilidade tributária é tão somente do contratante do serviço, que deve emitir o correspondente Conhecimento de Transporte.

Do exposto, resta plenamente caracterizada a exigência de utilização de crédito presumido de ICMS em valor superior ao percentual permitido na legislação em vigor, no valor de R\$ 444.838,56 e PROCEDENTE o Auto de Infração.

É o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE o Auto de Infração nº 281333.0004/13-5, lavrado contra NORDESTE SEGURANÇA E TRANSPORTE DE VALORES BAHIA LTDA., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 444.838,56, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de dezembro de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR