

A. I. Nº. - 281105.0003/18-3  
AUTUADO - ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.  
AUTUANTE - JALON SANTOS OLIVEIRA  
ORIGEM - INFRAZ ATACADO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 12/11/2019

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0235-03/19**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES MARÍTIMOS. O autuado não apresentou elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pleito de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/03/2018, exige ICMS no valor de R\$684.993,95, acrescido da multa de 60%, pelo recolhimento a menos do Imposto, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível, nas prestações de serviço de transportes rodoviários, regularmente escriturados, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015. Escriturou o ICMS com a alíquota de 12% nas prestações de serviços a não contribuintes, CFOP 6357, em vez de alíquota de 17%, prevista no art. 15, I e II da Lei 7014/96. A empresa tributada pelo regime normal de apuração executou grande volume de serviços de transporte marítimo, de caráter continuado, a exemplo dos prestados às empresas Braskem e Gerdau S.A. (Infração 03.04.02).

O sujeito passivo impugna o lançamento fls.65/90. Aduz ser conhecida e tradicional empresa brasileira do ramo de transporte marítimo de cargas, realizando as suas operações dentro e fora dos limites da costa brasileira, razão pela qual é contribuinte do ICMS.

Explica que o tráfego nacional de cargas por ele realizado é executado na modalidade navegação de cabotagem, definida na legislação como sendo aquela “*realizada entre portos ou pontos do território brasileiro, utilizando a via marítima e as vias navegáveis em interiores*”. Por sua vez, o transporte internacional é efetuado por meio da navegação de longo curso, a qual a legislação definiu como aquela “*realizada entre portos brasileiros e estrangeiros*”.

Informa que além dos clientes nacionais e internacionais habituais, na consecução das suas atividades, uma parte dos serviços é prestada para empresa estrangeira pertencente ao mesmo grupo econômico, localizada em Hamburgo, na Alemanha, qual seja, (“Hamburg-SUD”). No Brasil, a empresa Hamburg-SUD é representada pela empresa Hamburg SÜD Brasil Ltda. (“Hamburg-SUD-BR”), a qual, na forma da legislação específica, atua como sua agente de cargas e representante marítima.

Diz que, tratando da representação do transportador internacional no Brasil, o artigo 4º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 800/01, prevê que “*a empresa de navegação é representada no País por agência de navegação, também denominada agência marítima*”. Na forma dos §§ 2º e 3º, do referido artigo, “*a representação é obrigatória para o transportador estrangeiro*”, que “*poderá ser representado por mais de uma agência de navegação, a qual poderá representar mais de um transportador*”.

Informa que a agência marítima representa o armador nas localidades onde ele não está presente, auxiliando as atividades de armação e transporte marítimo em todos os seus aspectos, sendo os de maior destaque a movimentação da embarcação e da carga no porto de destino e a contratação, por conta e ordem dos transportadores, de prestadores dos serviços necessários à conclusão dos transportes.

Comenta que estes esclarecimentos iniciais são necessários porque, relativamente ao lançamento ora impugnado, os serviços de transporte a ele relacionados, envolvem diversas prestações contratadas por estas empresas do mesmo grupo da Defendente. Mais especificamente, atuando como operador de transporte internacional de cargas, a Hamburg-SUD efetua diversas prestações de serviço de transporte que envolve trechos nacionais.

Ao dispor sobre a ordenação do transporte aquaviário, afirma que a Lei nº 9.432/97 impõe limitações no campo de atuação das empresas estrangeiras no Brasil, as quais dependem do auxílio de empresas locais para efetivação das suas prestações. É neste contexto que presta serviços para a Hamburg-SUD, no caso dos serviços de transportes objeto deste lançamento, efetuando trechos parciais (inicial, intermediário ou final) dos serviços de transporte internacional, que não podem ser concluídos por navio de bandeira estrangeira. Nesse contexto, diz que a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (“SEFAZ/BA”) pretende exigir ICMS relativo à prestação de serviços de transportes, que a fiscalização entendeu ser destinada a tomadores não contribuintes do imposto.

Verifica que o lançamento foi motivado pelo entendimento da fiscalização, de que os serviços por ele prestados para a Hamburg-SUD-BR e para outros agentes de carga deveriam ser tributados à alíquota de 17%, ao invés das alíquotas por ele aplicadas, vez que, as operações em questão envolvem serviços de transporte destinados a não contribuintes e, por isso, deveriam ser tributadas com a alíquota interna. Em outras palavras, afirma que a fiscalização, entendeu que as prestações objeto do presente lançamento tiveram como tomadores dos serviços pessoas jurídicas não contribuintes do ICMS, motivo pelo qual, deveria ter sido aplicada a alíquota de 17% na apuração do imposto.

Salienta que, nada obstante os motivos que conduziram a fiscalização a realizar o lançamento, a análise dos conhecimentos de transporte objeto da presente autuação revela que, em sua maioria, (i) as prestações em questão se tratam de redespachos intermediários, que, na forma da legislação, dizem respeito a serviços tomados por outros transportadores para completar a execução do serviço de transporte iniciado por estes, cujos (ii) tomadores são agenciadores marítimos que, como dito, representam terceiros para a consecução de serviços de transporte.

Destaca que, nos casos de transportes relacionados a trechos internacionais, inadvertidamente, apurou e recolheu o ICMS à alíquota de 12%, quando, na verdade, sequer deveria ter destacado o ICMS, já que estas prestações são alcançadas pela imunidade constitucional. Desta forma, afirma que a pretensa exigência contida no Auto de Infração se revela ilegal, já que contraria as regras de tributação previstas na legislação.

Destaca que, além do lançamento ora impugnado, a referida OS também deu origem ao Auto de Infração nº 281105.0002/18-7 (doc. 03), por meio do qual a SEFAZ/BA glosou créditos do ICMS, na proporção das saídas não tributadas do imposto nos anos de 2014 e 2015.

Entende que parte das prestações consideradas não tributadas cujo crédito proporcional foi glosado pela fiscalização no referido Auto de Infração, também é objeto da cobrança na presente autuação de suposta diferença de ICMS recolhida a menor. Explica que no Auto de Infração retrocitado, a fiscalização glosou créditos do ICMS na proporção de prestações não tributadas e, no presente lançamento, exige ICMS em relação à diferença do imposto sobre as mesmas prestações. Isto é, não há qualquer coerência na atividade da fiscalização, que ora glosa créditos relativos a prestações “não tributadas” e ora cobra o ICMS relativo a essas mesmas operações. Reitera que uma parcela das operações relativas a redespachos contratados no contexto de exportação, que como melhor será tratado adiante, são isentas do ICMS.

Frisa que a comparação, por amostragem, dos demonstrativos dos cálculos efetuados pela fiscalização, basta para verificar que houve incoerência no trabalho fiscal, que, em última análise, efetuou a glosa de créditos de ICMS de prestações que ela mesma considerou tributadas. Copia trecho à fl.31 do presente processo e à fl.38 do Auto de Infração citado para compará-los.

Nota que, em um levantamento por amostragem, conseguiu identificar diversos equívocos da autoridade fiscal. Entende que não ser possível as duas cobranças e que na forma do § 3º, do artigo 55, do Novo Código de Processo Civil – “NCPC” devem ser julgados em conjunto, processos cujas decisões possam ser conflitantes se decididos separadamente.

Entende que, na remota hipótese do Julgador de Primeira Instância não acolher seus argumentos, decidindo pela manutenção da exigência pretendida pela fiscalização, pode-se chegar à contradição de se manter a exigência do ICMS à alíquota de 17% sobre determinada prestação e se glosar crédito de ICMS dessa mesma prestação. Requer que os dois Autos sejam julgados em conjunto, a fim de evitar o conflito entre as decisões.

Afirma que o tráfego nacional de cargas por ele realizado no Brasil é prestado na modalidade navegação de cabotagem, enquanto que o transporte internacional é efetuado por meio da navegação de longo curso, portanto, uma categoria jurídica própria relativa ao transporte internacional.

Explica que, na consecução das suas atividades, uma parcela dos serviços prestados tem como tomador a empresa Hamburg-SUD, que no Brasil é representada por sua agente/representante marítima Hamburg-SUD-BR (doc. 04), cujo CNAE é “5232-0-00”, o qual corresponde às atividades de “agenciamento marítimo”, como se nota do Cartão CNPJ da empresa em questão (doc. 04-A). Tal atuação, porém, é exclusivamente feita em forma de representação/mandato, a Hamburg-SUD-BR atua por conta e ordem da Hamburg-SUD da Alemanha.

Comenta que importante fator a se considerar, em relação à legislação regulatória da navegação marítima no Brasil, é o fato de que as empresas estrangeiras não podem, por previsão legal, atuar diretamente no país. Esta limitação está prevista no já mencionado artigo 4º da Instrução Normativa RFB nº 800/2001, que prevê que a empresa de navegação deve ser representada por agência de navegação ou agência marítima.

Registra que tais determinações acabam por limitar o campo de atuação das empresas estrangeiras no Brasil, as quais, obrigatoriamente, dependem do auxílio de empresas locais para efetivação/finalização das suas prestações de serviços. Além das questões de ordem legal, há ainda, outros fatores operacionais que dificultam a operação de empresas estrangeiras em território nacional, que igualmente as obriga a se socorrerem dos serviços prestados pelos transportadores locais.

Assim, frisa que atuando como operadora de transporte internacional de cargas, a Hamburg-SUD efetua diversas prestações de serviço de transporte que envolve trechos entre pontos com origem no exterior e destino no Brasil, ou vice e versa, para tanto, é obrigada a subcontratar os serviços de empresas brasileiras para finalizar os seus serviços de transporte contratados por seus clientes. Ou seja, em virtude das limitações impostas na legislação, os serviços da Hamburg-SUD são executados, não só com o uso de sua própria estrutura, mas também da infraestrutura detida por terceiros, e outras empresas prestadoras de serviços de transporte de cargas localizadas no Brasil (Defendente, no caso).

Comenta que, considerando as características do território brasileiro, principalmente as distâncias entre os pontos de origem e de destino, na consecução dos seus negócios, as empresas de transporte de cargas brasileiras, constantemente, contratam outros transportadores, os quais se encarregam da execução de parte dos trechos dos transportes originalmente prestados aos seus clientes (da origem até o destino final). Assevera que os serviços prestados pelas empresas contratadas nestes casos são efetuados pela via do redespacho, que na forma da legislação específica, se apresenta como a modalidade de contrato firmado entre transportadores, em que um prestador de serviço de transporte (redespachante) contrata outro prestador de serviço de transporte (redespachado, terceiros contratados) para efetuar a prestação de serviço de parte do trajeto original.

Afirma que, nestas prestações, o transportador contratante do redespacho emite seu conhecimento de transporte, que compreende o trecho integral do serviço contratado pelo tomador do serviço (cliente), i.e., entre o endereço de origem até o endereço de destino final da carga. O transportador contratado (terceiro), por sua vez, emite o competente conhecimento de transporte correspondente a sua modalidade de serviço. Explica ser neste contexto que presta serviços para a Hamburg-SUD, no caso dos conhecimentos de transportes listados no AIIM, efetuando trechos parciais (iniciais, intermediários ou finais) dos serviços de transporte internacional que não podem ser concluídos por navio de bandeira estrangeira. Nota que nestes casos, os serviços que presta estão inseridos no contexto do transporte internacional de cargas executado pela Hamburg-SUD (efetiva tomadora dos seus serviços) e que, pelas razões descritas, não pode concluir o trecho integral do transporte previsto no BL. Nada obstante seja ela a efetiva tomadora dos serviços de transporte nos conhecimentos de transporte emitidos pela Defendente, conta como tomados a empresa Hamburg-SUD-BR, como dito, figura como agente de cargas/representante da Hamburg-SUD.

Observa, porém, que o transporte, neste caso, é um serviço prestado pela Hamburg-SUD a seus clientes, que tem a obrigação de entregar as cargas no ponto de destino, tendo, no entanto, que subcontratar os seus serviços, por uma exigência legal. Diz que seus serviços são prestados à Hamburg-SUD como transporte internacional, sendo parte integrante deste. Diz que o serviço por ele prestado está definido no inciso VII, do artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 800/2001.

Para evidenciar esta situação, diz que reuniu, por amostragem, o conjunto de documentos que suportam as operações autuadas, relacionando os conhecimentos de transportes por ela emitidos, com os BLs emitidos pela Hamburg-SUD. Relaciona os dados contidos nos BL emitidos pelo tomador dos serviços - Hamburg-SUD. Diz que as operações em questão, os pontos de origem e destino consignados nos BLs emitidos pela Hamburg-SUD se referem a diversos portos de países no exterior, que tem o Porto de Salvador como local de remessa das cargas. Lista os dados contidos na maioria dos conhecimentos de transporte emitidos, além das demais informações obrigatórias.

Assevera que quem efetivamente paga pelo serviço, no entanto, é a Hamburg-SUD, empresa alemã. A razão para seus estabelecimentos constarem nos campos reservados ao “expedidor” e “recebedor” das cargas, na maior parte dos conhecimentos de transporte autuados, decorre do fato de que, conforme instrumento de procura anexada (doc. 37), atua como “consolidadora e desconsolidadora” das cargas da Hamburg-SUD.

Verifica que, no caso em questão, a maior parte dos conhecimentos de transporte, relacionados pela fiscalização, diz respeito à prestação de serviços de transporte internacional de cargas prestadas pela Hamburg-SUD. Deve-se avaliar se as prestações suportadas pelos conhecimentos de transporte emitidos estão dentre as hipóteses de não incidência do ICMS.

Diz que os serviços prestados que foram objeto da autuação não estão sujeitos ao ICMS. De fato, estando relacionadas à conclusão de serviços de transporte internacional de cargas prestados pela Hamburg-SUD, as prestações de serviços autuadas representam trechos de serviços de transporte internacional de cargas por ele prestados, para tomador estrangeiro (Hamburg-SUD), as quais estão dentre as hipóteses de não incidência do ICMS.

Aduz que a despeito de, durante o procedimento de fiscalização, ter se prontificado a esclarecer quaisquer questões relativas às operações realizadas, o fiscal entendeu que a integralidade dos serviços tinha como destinatários pessoas jurídicas não contribuintes do ICMS, razão pela qual, no seu entender, deveria ter recolhido ICMS à alíquota de 17%. No entanto, se a fiscalização tivesse se aprofundado no contexto fático atinente às operações em tela, chegaria à conclusão de que as prestações autuadas correspondem a operações de redespacho contratadas por outra transportadora (Hamburg SUD) em virtude da impossibilidade ou conveniência de realizar a prestação de transporte integralmente.

Explica que estes serviços prestados pelas empresas de transporte contratadas por outras empresas de transporte são chamados de redespacho, os quais se apresentam como uma modalidade de contrato firmado entre transportadores, em que um prestador de serviço de transporte (redespachante) contrata outro prestador de serviço de transporte (redespachado, terceiros contratados) para efetuar a prestação de serviço de parte do trajeto original.

Frisa que é a Hamburg-SUD que, ao emitir o BL, assume a obrigação contratual de realizar o transporte entre o ponto de origem e o destino final, especificados nos referidos documentos e, para efetivar estes serviços, subcontrata trechos desses trajetos.

Como se nota dos documentos descritos, os serviços objetos de autuação foram tributados, inadvertidamente, pela Defendente à alíquota de 12%. Nada obstante, por tratar-se de serviços prestados efetivamente a tomador estrangeiro, a alíquota aplicada deveria ter sido zero.

Sustenta que o ICMS não alcança o serviço de transporte internacional, visto que sua matriz constitucionalmente posta está afeita ao transporte intermunicipal e interestadual, apenas.

Configurado no caso presente, o transporte internacional, modalidade própria de transporte, não é possível a exigência do ICMS sobre os referidos serviços. Isto porque, conforme explicitado, o serviço prestado pela Defendente, objeto da presente autuação se insere no contexto do transporte internacional, sendo parte integrante da prestação original desempenhada pela Hamburg-SUD.

Cita acórdão que apresenta detalhes da operação, levantando a questão da necessidade de contratação de empresas nacionais pelos transportadores marítimos, na finalização do serviço em território brasileiro (cabotagem), exatamente como no caso presente.

Ressalta que a fiscalização constituiu o presente lançamento, que, ao que parece, realizou a presunção de que todos os conhecimentos de transporte emitidos com o CFOP 6357 (“prestação de serviço de transporte a não contribuinte”) teriam sido emitidos para tomadores de serviços não contribuintes do ICMS e, por isso, deveriam ser tributados à alíquota de 17%.

Aduz que a descrição relativa ao CFOP 6357, parece indicar que este código é específico para prestações destinadas a não contribuintes do ICMS, como se nota das orientações de classificação das operações nos CFOPs no Convênio ICMS S/N de 1970, neste código também são classificadas outras operações. Verifica que o CFOP 6.357 não é exclusivo para prestação de serviços de transporte a não contribuintes. Nesse passo, a escolha deste CFOP foi acertada, tendo em vista que os tomadores dos serviços de transporte em questão são transportadores estrangeiros (atuando por intermédio dos agenciadores de cargas), e esta situação não está descrita nos códigos anteriores.

Frisa que não procede o argumento da autoridade fiscal de que deveria ter realizado o recolhimento do ICMS relativo às prestações de transporte cujo CFOP utilizado foi o 6.357 à alíquota de 17%, porquanto seriam destinadas a não contribuintes do ICMS. Diz que os tomadores dos serviços autuados eram contribuintes do ICMS. Portanto, o presente lançamento deve ser integralmente cancelado, tendo em vista que os serviços objeto de autuação nem sequer estão no campo de incidência do ICMS.

Entende que a autuação foi realizada sem fundamentar corretamente e tampouco comprovar nos autos, as alegações que a motivaram, a fiscalização pretende exigir suposto débito de ICMS baseada em mera presunção de que a prestação de serviços de transporte, se trataria de operações destinadas a não contribuintes do imposto, motivo pelo qual a fiscalização exige a diferença entre o montante efetivamente recolhido e o equivalente à alíquota de 17% do imposto.

Verifica que o Auto de Infração tem como origem, exclusivamente, informações isoladas extraídas dos conhecimentos de transporte emitidos, os quais foram interpretados a critério próprio da fiscalização sem aprofundamento do dever de investigação e nem mesmo a verificação dos elementos e partes envolvidas nas operações em questão, que caso tivessem sido analisados certamente evidenciariam a improcedência da exigência pretendida.

Diz que, em verdade, a fiscalização nem sequer identificou que todos os conhecimentos de transporte autuados se referem à serviços de redespacho intermediário, quanto menos identificar que o efetivo tomador dos serviços era empresa estrangeira. Carece, esta sistemática, de qualquer validade, uma vez que inexiste fundamento legal que permita ao fisco se utilizar desse tipo de presunção.

Caberia, portanto, à fiscalização, analisar todos esses fatos para a verificação da existência, ou não, de ICMS recolhido a menor e, não somente, proceder ao lançamento de suposta diferença de ICMS com base na presunção de que aplicou alíquota de 12% em operações com CFOP 6.357, que teriam sido contratadas por não contribuintes do ICMS.

Reitera que no presente caso, a fiscalização não comprovou que as prestações de serviços de transporte foram efetivamente prestadas a não contribuintes do imposto, porquanto nem sequer verificou que os serviços em questão tratava-se de redespachos. Da análise dos cálculos acostados aos autos pela autoridade fiscal, verifica-se que os lançamentos a eles correspondentes não são nada mais do que meras presunções de que todos os conhecimentos de transporte emitidos com o CFOP 6.357 deveriam ser tributados à alíquota de 17%.

Assim sendo, diante da ilegalidade do procedimento adotado pelo agente fiscal, os valores exigidos devem ser integralmente cancelados, já que as exigências pretendidas, além de não refletirem a efetiva tributação aplicada ao caso, deixaram de observar os requisitos próprios do lançamento tributário.

Ressalta que, caso seja julgado, por qualquer razão, procedente e o presente lançamento seja mantido, não devem ser aplicados juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada. Com efeito, nos casos de lançamento de ofício formalizado por auto de infração, os juros de mora vêm sendo exigidos também sobre o valor da multa lançada de ofício, sob a justificativa de que essa penalidade se enquadra no conceito de “crédito tributário” de que trata o artigo 161 do CTN.

Todavia, a inclusão da multa de ofício no conceito de “crédito tributário” está equivocada. Como se sabe, segundo o CTN as obrigações tributárias têm natureza principal ou acessória. O seu art. 113, § 1º estabelece que as obrigações tributárias principais são aquelas de natureza pecuniária, e que envolvem, portanto, o pagamento de tributos em dinheiro ou em outro meio de troca. As obrigações acessórias, por sua vez, são as que derivam de meros deveres administrativos instrumentais cuja finalidade é controlar os fatos relevantes relativos ao surgimento das obrigações principais.

Comenta que, considerando *(i)* que apenas as penalidades por descumprimento de obrigações acessórias se convertem em obrigação principal e *(ii)* que apenas a obrigação principal constitui crédito tributário, não é difícil concluir que somente as penalidades por descumprimento de obrigações acessórias são acrescidas de juros de mora se não forem pagas no prazo legalmente estabelecido. Diz que se as multas de ofício integrassem o conceito de crédito tributário, não existiria motivo para o próprio CTN ressalvar que a aplicação dos juros não prejudica a imposição de penalidade. Não sendo a multa de ofício parte integrante do crédito tributário, mas apenas uma penalidade por infração à lei tributária, caso o Auto de Infração seja mantido deverá ser afastada a incidência dos juros sobre a respectiva multa de ofício, pelos motivos aduzidos.

Na hipótese de os documentos anexados à Defesa não serem suficientes para a verificação por estes Julgadores dos fatos autuados, reputa necessária a realização de diligência para que o Fiscal esclareça quaisquer pontos que não tenha sido devidamente esclarecido na Defesa. Assevera que a realização da diligência fiscal se justifica pelo fato de entender que a auditoria fiscal realizada, foi superficial e não examinou de forma detalhada as prestações de serviços objeto de lançamento.

Requer que: *(i)* seja o lançamento julgado em conjunto com o Auto de Infração 2811050002/18-7; *(ii)* seja, no mérito, julgada procedente para que seja declarado o cancelamento integral do presente Auto de Infração; *(iii)* não sendo este o entendimento deste Conselho, seja o julgamento

do presente processo convertido em diligência; e (iv) subsidiariamente, que se determine a exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício lançada.

Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive pela possibilidade de sustentação oral dos seus argumentos.

O Autuante produz a informação fiscal fls.603-A/608. Repete a irregularidade apurada na ação fiscal. Sintetiza os termos da defesa. Esclarece que a empresa Aliança Navegação e Logística Ltda., irresignada com a lavratura do AI, em razão das suas atividades no setor de Transporte Marítimo de Cabotagem, apresentou impugnação à exação fiscal, questionando a legalidade e a motivação do PAF, além de outras supostas irregularidades a seguir descritas. Sintetiza os termos da defesa.

Afirma, no que tange às argumentações de cunho acadêmico apresentadas pelo querelante, não lhe cabe combatê-las, posto não ser esse o foro adequado para a discussão. Atenta apenas para as questões fáticas e documentais do auto de infração, reservando a esse Conselho o encargo de apreciar as interpretações subjetivas do defensor.

Avalia que, o cerne da defesa se encontra no fato de ter cobrado ICMS sobre prestações de serviço de transportes, a não contribuintes do imposto, com a alíquota inferior à prevista por lei. Explica que o auto de infração foi lavrado com base no próprio livro de Registro de Saídas do defensor, pg. 38 a 132, considerando-se a tributação aplicada a não contribuintes (CFOP 6357), com alíquota de 12%, quando o correto seria a aplicação da alíquota interna, normal, de 17%. Sobre a matéria reproduz o art. 15 da Lei 7014/96.

Assevera que a alegação de que houve incompatibilidade nas autuações, em dois autos sobre as mesmas prestações, afirma que não procede, visto que nesse auto, corrige as alíquotas incorretas utilizadas no cálculo do imposto devido (17% em vez de 12%, por se tratarem de não contribuintes, os tomadores), enquanto que, no auto questionado nº. 281.105.0002/18-7, foram considerados os créditos que poderiam ser aproveitados pelo contribuinte, referentes aos combustíveis efetivamente utilizados nos serviços.

De tudo quanto foi visto, chega-se à conclusão, de que a peça defensiva carece de embasamento legal, não tendo trazido aos autos qualquer prova ou fato documental que possa justificar uma revisão dos lançamentos de créditos feitos no presente PAF, muito menos, quaisquer outros argumentos que possam amparar o infundado pedido de cancelamento total do Auto de Infração lavrado. Pede seja indeferida a defesa do contribuinte e julgado procedente o Auto de Infração.

## VOTO

O defensor arguiu que a Ordem de Serviço, que deu origem ao presente Auto de Infração, também resultou no auto de infração nº 281105.0002/18-7, que trata da glosa de créditos do ICMS, na proporção das saídas não tributadas do imposto, sobre as mesmas operações, nos anos de 2014 e 2015, por suposta diferença de ICMS recolhida a menor. Pediu que estes autos de infração fossem julgados conjuntamente.

Em sede de informação fiscal, o Autuante esclareceu que, embora se trate do mesmo período, anos de 2014 e 2015, as irregularidades apuradas nos citados lançamentos fiscais são diferentes e uma não tem qualquer repercussão com a outra. No presente PAF, explicou que apenas ajusta as alíquotas incorretas utilizadas no cálculo do imposto devido (17% em vez de 12%, por se tratarem de não contribuintes, os tomadores), enquanto que, no auto nº. 281.105.0002/18-7, foram glosados créditos fiscais indevidos, considerando que referentes aos combustíveis, só podem ser utilizados aqueles que efetivamente foram utilizados na prestação de serviços de transportes, ou seja deve ser respeitado a proporcionalidade.

Observo que, embora não haja previsão de conexão no julgamento de processo administrativo no RPAF/99, inexiste impedimento para que processos do mesmo autuado e sobre matérias semelhantes sejam distribuídos para uma mesma Junta de Julgamento Fiscal. Entretanto, no

presente caso, verifico que não houve qualquer prejuízo para o Autuado. Conforme explicado pelo Autuante, a matéria aqui tratada “aplicação de alíquotas a menos”, não causa repercussão no auto nº. 281.105.0002/18-7. Quando da sua distribuição neste CONSEF, é que deverá ser verificado a ocorrência ou não de documentos aqui presentes, tratados como “Créditos Indevidos” no citado processo.

O defensor alegou que a autuação foi realizada sem fundamentação e comprovação do ilícito que teria cometido, pois não constaria nos autos o que a motivara. Disse que a fiscalização pretende exigir suposto débito de ICMS, baseada em mera presunção de que a prestação de serviços de transporte trataria de operações destinadas a não contribuintes do imposto, motivo pelo qual, exige a diferença entre o montante efetivamente recolhido e o equivalente à alíquota de 17% aplicada à base de cálculo do ICMS.

Analizando os elementos que compõem o presente PAF, não acato esta alegação, visto que contraria os fatos. A autuação ora em análise, não se fundamenta em presunção. Ao contrário, a descrição da infração, o enquadramento legal e o demonstrativo que lhe dá suporte mostram claramente, que as operações realizadas pelo defensor foram tributadas a 12% contrariando a legislação de regência, art. 15 da Lei 7014/96, que preconiza 17%.

Observo que a empresa tomou conhecimento do Auto de Infração e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como, os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso fls. 31/58 e CD fl.59.

Dessa forma, não vislumbro na autuação, qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, que foi exercida plenamente, haja vista que o sujeito passivo demonstrou perfeito conhecimento da infração, inexistindo cerceamento do direito de defesa, ou qualquer violação ao devido processo legal. Da mesma forma, os requisitos de validade do lançamento previstos no artigo 39 do RPAF/99, também se encontram presentes, de modo que as arguições defensivas, diz respeito especificamente a questões de mérito, razão pela qual, não acolho a preliminar suscitada.

No que tange ao pedido do impugnante para realização de diligência, não vislumbro qualquer necessidade de informações ou de conhecimentos técnicos especializados para o deslinde da matéria ora em questão, uma vez que os elementos já coligidos nos autos são suficientes para se firmar o juízo e convicção, indispensáveis para a decisão da lide. Assim, com fulcro no art. 147, inciso I do RPAF/99, indefiro o pedido de realização de diligência fiscal.

No mérito, o autuado foi acusado de recolhimento a menos do Imposto, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível, nas prestações de serviço de transportes marítimos, regularmente escriturados, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015. Escriturou o ICMS com a alíquota de 12%, nas prestações de serviços a não contribuintes, CFOP 6357, em vez de alíquota de 17%, prevista no art. 15, I e II da Lei 7014/96 (vigente à época dos fatos geradores).

Assim estabelecia o art.15, alínea “b” da Lei 7014/96, à época dos fatos geradores, *in verbis*:

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

*I - 18% (dezoito por cento):*

**Nota:** A redação atual do inciso “I” do caput do art. 15 foi dada pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, mantida a redação de suas alíneas, efeitos a partir de 10/03/16. Redação originária, efeitos até 09/03/16:

*“I - 17% (dezessete por cento):”*

*a) nas operações e prestações internas, em que o remetente ou prestador e o destinatário da mercadoria, bem ou serviço estejam situados neste Estado;*

*b) revogada;*

**Nota: A alínea “b” do inciso “I” do caput do art. 15 foi revogada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16.**

**Redação originária, efeitos até 31/12/15:**

*“b) nas operações e prestações em que os destinatários das mercadorias ou os tomadores dos serviços estejam localizados em outra unidade da Federação e não sejam contribuintes do imposto;*

Da leitura dos dispositivos acima reproduzidos, resta indubidosa a obrigação do Autuado, à época da ocorrência dos fatos geradores (2014 e 2015) de tributar as operações de prestação de serviços de transportes a tomadores dos serviços que estejam localizados em outra Unidade da Federação e não sejam contribuintes do imposto, aplicando uma alíquota de 17% e não de 12% como fez o autuado.

O defensor alegou, também, que a autoridade fiscal entendeu que a todas as prestações de transporte, cujo CFOP utilizado foi o 6.357 deveria ser aplicada alíquota de 17%, porquanto seriam destinadas a não contribuintes do ICMS. Rebate este entendimento afirmando que os tomadores dos serviços autuados eram contribuintes do ICMS. Aduz que a descrição relativa ao CFOP 6357, não é específico só para prestações destinadas a não contribuintes do ICMS, visto que, neste código, também são classificadas “outras operações”.

Não acato esta alegação, considerando que o defensor não traz a este processo, a prova de que os tomadores dos serviços realizaram o recolhimento do respectivo ICMS. Ao contrário, analisando o demonstrativo que dá suporte a acusação fiscal, verifico que os conhecimentos de transportes ali relacionados não se encontram com o imposto destacado, onde se depreende tratar-se de não contribuintes.

A título exemplificativo, o Conhecimento de Transportes eletrônico - CTe nº 1240, linha 01 da fl.31 dos autos, a emitente é a autuada, o tomador de serviços é a Hamburg Sud do Brasil Ltda., de São Paulo, que não possui Inscrição Estadual, portanto, não recolheu qualquer valor a título de ICMS justificando o CFOP 6357 utilizado para não inscrito (modal aquaviário, Tipo de Serviço – redespacho intermediário).

O defensor alegou ainda, que atuando como operadora de transporte internacional de cargas, a Hamburg-SUD efetua diversas prestações de serviço de transporte que envolve trechos entre pontos com origem no exterior e destino no Brasil, ou vice e versa, para tanto, é obrigada a subcontratar os serviços de empresas brasileiras para finalizar os seus serviços de transporte contratados por seus clientes. Disse que os serviços prestados pelas empresas contratadas, nestes casos, são efetuados pela via do redespacho, modalidade de contrato firmado entre transportadores, (redespachante) contrata outro prestador de serviço de transporte (redespachado, terceiros contratados) para efetuar a prestação de serviço de parte do trajeto original. Afirmou que nestes casos, os serviços que presta estão inseridos no contexto do transporte internacional de cargas executado pela Hamburg-SUD (efetiva tomadora dos seus serviços) e que, pelas razões descritas, não pode concluir o trecho integral do transporte previsto no BL a empresa Hamburg-SUD-BR, como dito, figura como agente de cargas/representante da Hamburg-SUD. Apresenta contrato entre a Autuada chamada de Subagente e a Hamburg Sud alemã fls.552/561 nomeando-a como seu agente de linha para todos os serviços no Brasil.

Observo que a tese do autuado não pode ser aceita. Saliento que a Hamburg-SUD-BR, citada pelo defensor como responsável pelos serviços de transportes aqui discutidos, não é uma transportadora, e sim, uma agenciadora de serviços da empresa alemã, que por sua vez contratou a autuada. Dessa forma, se os serviços de transportes se iniciaram no Estado da Bahia, não há dúvidas sobre a incidência do imposto.

Entendo que não há como prosperar o argumento defensivo, haja vista que a legislação tributária aplicável, conforme já mencionado, nos casos de prestações sucessivas de serviços de transporte

atribui ao tomador do serviço a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto devido. Sendo assim, resta caracterizada a irregularidade fiscal cometida pelo autuado.

O autuado disse, que se o lançamento fosse mantido, não deveria ser aplicado juro de mora sobre o valor da multa de ofício lançada. Afirmou que os juros de mora vêm sendo exigidos também sobre o valor da multa lançada de ofício, sob a justificativa de que essa penalidade se enquadra no conceito de “crédito tributário” de que trata o artigo 161 do CTN.

Saliento que os juros e multas aplicadas de ofício estão previstos na Lei Estadual 7.753/2000, que modificou a Lei 3.956, de 11 de dezembro de 1981, e falece a este Conselho atribuição legal para declarar inconstitucionalidade desta legislação, nos termos do art. 167, I do RPAF/BA. Cabe registrar que os casos de redução de multas estão previstas no art.45 e 45-B da Lei 7014/96.

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

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281105.0003/18-3**, lavrado contra **ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$684.993,95**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de outubro de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS — JULGADOR