

**A. I. Nº** - 281105.0002/18-7  
**AUTUADO** - ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.  
**AUTUANTE** - JALON SANTOS OLIVEIRA  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 10/11/2020

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0179-03/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. ESTORNO DE CRÉDITO. SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS. Comprovado que a parcela estornada se refere a prestação de serviços de transportes sujeito à substituição tributária prevista no art. 298 do RICMS/2012, tendo a empresa feito opção pelo direito ao uso de créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas, descabendo a glosa de créditos exigida. Afastada a arguição de nulidade. Deferido o pedido de diligência no curso da instrução. Infração insubsistente. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração objeto deste relatório foi lavrado em 28/03/2018 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$2.998.424,30, com aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01 – 01.05.23 – Deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento, com utilização de crédito fiscal, por empresa prestadora de serviços de transporte, relativo às prestações não tributadas. Referente ao período de fevereiro a julho, setembro a dezembro de 2014, janeiro a abril, e julho, setembro, novembro e dezembro/2015.

Complementou o Autuante que a Autuada fez apropriação de crédito indevido de combustível, excedente da relação de proporcionalidade entre prestações tributadas e não tributadas.”

Constata-se, que tempestivamente, a Autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 141 a 170, quando apresentou o arrazoado de defesa relatado a seguir.

Inicialmente no item “I – OS FATOS”, a defesa descreveu a sua atividade empresarial como sendo de uma empresa transportadora de cargas aquaviárias e rodoviárias, e que presta serviços essencialmente a destinatários diversos, em caráter contínuo sob contrato ou ainda a outras transportadoras que a contratem para serviços de redespacho ou subcontratação, e discorre sobre os fatos que nortearam a autuação.

Explicou que parte dos créditos objeto da autuação decorreram de:

- i) prestações sobre o regime de substituição tributária; que explica dizendo que a maior parte dos documentos que embasaram a presente autuação se referem a prestações de serviços de transporte em caráter continuado, que estão sujeitos à incidência do ICMS no regime de substituição tributária, na forma do art. 298 do RICMS/BA. Aduzindo que, na forma da legislação, se tratam de prestações integralmente tributadas pelo imposto, que geram direito ao crédito.
- ii) exportação de serviços, em que há previsão legal de manutenção do crédito. Disse que outra parcela dos conhecimentos de transporte se refere a exportação de serviços, em que há previsão legal de manutenção do crédito, e se tratam de redespachos intermediários realizados para a concretização de exportação de serviços de transporte. Nesse sentido, entende que muito

embora o ICMS não incida sobre esta parcela de serviços (tendo em vista a imunidade constitucional), há a previsão legal expressa para a manutenção dos créditos do imposto.

Ao tratar dos itens “II – PRELIMINARES” e “II.1 – A NECESSIDADE DO JULGAMENTO EM CONJUNTO AO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 2811050003/18-3”. Destacou que além do presente auto, AI n.º 281.105.0002/18-7, foi lavrado um outro, PAF de n. 2811050003/18-3, decorrente de pagamento a menor do imposto, por erro na aplicação da alíquota devida. Explicou que os dois autos são incompatíveis, posto que, um glosa créditos de prestações de serviços não tributados, que também foram objeto de autuação no outro PAF citado, em decorrência de erro na aplicação de alíquotas.

Ponderou que em função da duplicidade de lançamento alegado acima, pode ocorrer à contradição de se glosar crédito de ICMS sob o argumento de a prestação ser não tributada e, ainda, manter a exigência do ICMS à alíquota de 17% sobre essa mesma prestação. Estas considerações são válidas para a parcela de operações relativas a redespachos contratados no contexto de exportação, que como melhor será tratado adiante, são isentas do ICMS.

Requer a junção dos dois autos para julgamento em conjunto pelo CONSEF, e, por conseguinte, a nulidade de ambos avocando o art. 55 do Novo Código de Processo Penal, que diz: “*devem ser julgados em conjunto processos cujas decisões possam ser conflitantes se decididos separadamente*”. Aduz que as decisões nos Autos de Infração nº 2811050002/18-7 e 2811050003/18-3 podem produzir efeitos jurídico-tributários conflitantes.

Passando a discorrer sobre o título “II.2 – FALTA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO LANÇAMENTO / OFENSA AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL”, alega a nulidade do presente PAF, sob o argumento de falta de liquidez e certeza do lançamento e ainda pela ofensa ao princípio da verdade material. Diz que a fiscalização não analisou com profundidade os documentos e apurou os fatos de forma equivocada, glosando créditos de ICMS da defendente.

Remata que a fiscalização se descuidou da verdade material e prescindiu de uma operação cuidadosa acerca da ocorrência das operações de transferência tornando o presente lançamento fiscal, justamente por isso, nulo.

Ressalta que em uma superficial revisão por amostragem do trabalho fiscal, já identificou diversos conhecimentos de transporte cujo crédito foi glosado no presente lançamento, que são também objeto de exigência de ICMS pela fiscalização.

Acosta exemplos de infrações dos dois PAF que, segundo ele, comprova que os autos são conflitantes, à pg 148, afirmando que “*não se pode admitir a glosa de créditos de operações que seriam tributadas pelo ICMS. Ou bem a fiscalização exige o ICMS devido ou efetua a glosa dos créditos, as duas infrações na mesma prestação, não*”. Aponta como fundamento para a nulidade as alíneas “a” e “b” do inciso IV do Art. 18 do RPAF, e reproduz excertos de julgados deste CONSEF.

Reportando sobre o título “III O MÉRITO”, reproduz o §2º do art. 282 do CPC, dizendo tratar-se de dispositivo que prega o princípio da celeridade processual e da eficiência da administração pública e pede o cancelamento do auto por estar eivado de ilegalidades.

Tratando do tópico “III.1 – O DIREITO AO CRÉDITO DO ICMS”, reporta-se e reproduz o dispositivo contido no inciso II e alínea “c” do inciso XII, § 2º, do artigo 155 CF, BEM COMO O ART. 19 DA LC 87/96, e os artigos 28 e 29 da Lei nº 7.014/1996 para buscar embasamento no princípio da não cumulatividade.

Afirma que no caso em tela, especificamente em relação à prestação de serviços, apenas é vedada a apropriação de créditos relativos às prestações isentas ou não tributadas, exceto as prestações destinadas ao exterior. Ou seja, os créditos relativos às exportações dos serviços de transporte devem ser mantidos pelos prestadores de serviços, na forma inclusive das disposições constitucionais e da legislação baiana.

Conclui que o direito ao crédito do imposto cobrado nas operações anteriores advém da sistemática não cumulativa do ICMS, sendo imperativo que o Estado observe este direito na apuração do imposto.

Ressalta que não se deve estornar créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior, vedado ao legislador infraconstitucional impor restrições à compensação dos créditos tributários, fazendo alusão a Roque Carraza, dentre outros.

Passando a discorrer sobre o tema “*III.2 – AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE CUJO CRÉDITO FOI GLOSADO*”, lembra que o objeto do presente lançamento são: “*(i) as prestações de serviço de transporte sujeitas ao regime de substituição tributária do ICMS, que foram equivocadamente consideradas, pelo agente fiscal; e (ii) como prestações não tributadas pelo imposto cujo crédito é, em verdade, passível de manutenção.*”

Pontua que da análise detida dos conhecimentos de transporte cujo crédito foi glosado verifica-se que a glosa teve por objeto *(i)* as prestações de serviços de transporte tributadas no regime de substituição tributária e *(ii)* operações de redespachos intermediários relativas a exportações de serviços de transporte. Em seguida, a Defendente passa a demonstrar o seu direito ao crédito em cada um desses dois tipos de serviços prestados.

Ao tratar do tema “*III.2.1 – AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA*”, disse que a legislação baiana, em seu artigo 298, do RICMS/BA, utilizando-se da autorização concedida pela legislação complementar, determinou que as prestações de serviços de transporte em caráter continuado a contribuintes do ICMS inscritos no cadastro estadual da Bahia seriam sujeitas à substituição tributária, sendo considerado contribuinte substituto o tomador dos serviços.

Pontuou que a Impugnante ao prestar serviços de transporte em caráter continuado vinculados a contrato, efetua a emissão dos conhecimentos de transporte relativos a essas prestações, na forma do artigo 298, do RICMS/BA.

Assim, explicou que os conhecimentos de transporte são emitidos com o destaque do ICMS devido por substituição tributária a ser recolhido pelos tomadores dos serviços, sem a compensação de qualquer crédito do imposto, tendo em vista que a Impugnante é optante pelo regime normal de apuração do imposto.

Afirmou que a Impugnante não é optante pelo crédito presumido de 20% sobre as prestações de serviços de transporte de que trata o Convênio ICMS nº 106/96.

Resumiu que na forma da legislação de regência, as referidas prestações de serviços de transporte são integralmente tributadas pelo ICMS, sendo os responsáveis pelo recolhimento do referido tributo os tomadores dos serviços em caráter continuado, cuja lista encontra-se às fls. 28 e 29 dos autos.

Apresentou como exemplo, o CTe n.1443, de 06/02/2014, que tem a BELGO BEKAERT ARAMES LTDA, como tomadora do serviço, trazendo o destaque do ICMS substituição, e diz que o serviço foi integralmente tributado pelo ICMS sem qualquer compensação de créditos alusivos a serviços anteriores. E que, para manter a regra da não cumulatividade, a defendente deve manter os créditos referentes às prestações sujeitas à substituição tributária.

Aduz que o serviço de transporte em questão foi integralmente tributado pelo ICMS, tendo sido recolhido à alíquota de 12%, sem qualquer compensação de créditos relativo ao ICMS cobrado nas prestações anteriores, tendo em vista que a Defendente é empresa que adota o regime de apuração de conta corrente fiscal do imposto, e que o ICMS foi cobrado anteriormente por substituição tributária, e que o dispositivo relativo à sujeição da operação ao regime de substituição tributária foi devidamente indicado no campo “Informações Complementares”.

Mencionou que o serviço de transporte em questão é prestado em caráter continuado sob contrato, tendo em vista que o tomador acima está contido na lista dos autos (às fls. 28 e 29) dos tomadores de serviços de transporte em caráter continuado – lista que, como se contata da análise dos autos, não foi objeto de questionamento pelo agente fiscal.

Lembrou que a Impugnante acostou aos autos a integra de 10 (dez) Documentos Auxiliares do Conhecimentos de Transporte Eletrônico escolhidos por amostragem que se encontram na mesma situação acima demonstrada (doc. 04-A), fls 268 a 278, que diz referir-se a prestação de serviços de transporte sujeito à substituição tributária de que trata o artigo 298, do RICMS/BA.

Afirmou que não há como prosperar a glosa de créditos em relação às prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, porquanto, como define a própria legislação baiana, as prestações de serviço de transporte sujeitas ao regime de substituição tributária dão direito ao crédito do ICMS, tendo em vista que são operações tributadas integralmente pelo imposto.

Ponderou que quando o inciso IV, do §2º, do artigo 298, do RIMCS/BA, estabeleceu que o crédito presumido – se o transportador for optante - deverá ser considerado para fins do cálculo do ICMS a ser recolhido pelo tomador dos serviços, é justamente para concretizar a regra da não cumulatividade do ICMS.

Disse que a referida norma previu que, no caso de o transportador ser optante pelo regime de apuração do crédito presumido do ICMS, na forma do Convênio ICMS 106/96, como o tomador dos serviços já tem conhecimento do montante do crédito do imposto que será deduzido, este deve utilizar o crédito presumido de 20% no cálculo do imposto a ser recolhido em nome do transportador.

Acrescentou que no caso de o transportador ser optante pelo regime normal de apuração do ICMS de conta corrente fiscal, como não há como o tomador dos serviços considerar na apuração e recolhimento do ICMS os valores relativos ao crédito do ICMS aos quais o prestador tem direito, o transportador deve considerar esta prestação como tributada, mantendo-se os créditos normalmente registrados.

Asseverou que a impossibilidade de o tomador dos serviços descontar o ICMS das operações anteriores no cálculo do ICMS a ser retido por substituição, não pode, de forma alguma, gerar vedação à manutenção dos créditos pelo prestador dos serviços, sob pena de infringir a regra da não cumulatividade do ICMS, não havendo qualquer limitação à apropriação de créditos, que não sejam as hipóteses de saídas isentas ou não tributadas.

Reiterou que a operação que é sujeita ao regime de substituição tributária é tributada pelo ICMS, como, diz ter entendido o Superior Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 593.849 (julgado em sede de repercussão geral), no qual diz haver decidido pela possibilidade de restituição do ICMS/ST pago a maior. Neste julgado, restou consignado o entendimento de que o “*princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS*”.

Rematou que “*Ora, se o regime de substituição tributária não pode violar os direitos e garantias, por óbvio que referido regime não pode negar o direito ao crédito da Dependente!*”

Reproduziu excerto de decisão administrativa do CONSEF dizendo ser paradigma de entendimento deste Conselho que, quando o transportador é optante pelo crédito presumido de 20%, o tomador dos serviços deve realizar o cálculo do ICMS já considerando o valor dos créditos presumidos e, nestes casos, os prestadores dos serviços não poderão mais apropriar créditos relativos à essas prestações, confira-se:

*Ementa: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. CRÉDITO PRESUMIDO, RELATIVO AO IMPOSTO RETIDO PELOS TOMADORES DOS SERVIÇOS. Infração comprovada. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.*

*Decisão: “(...) Adentrando no mérito da matéria posta em discussão, a acusação trata da falta de recolhimento do ICMS, no prazo regulamentar, referente as prestações de serviços de transporte, devidamente escriturado nos livros próprios, pelo fato do autuado ter utilizado, indevidamente, créditos fiscais sobre a prestação sucessivas de serviço de transporte “substituído”. A fiscalização detectou que a empresa apresentava, sempre, saldo credor do imposto. Refazendo seu conta corrente e analisando o livro Registro de Apuração do ICMS, constatou que o contribuinte creditava-se,*

*mensalmente, do imposto devido por substituição tributária pelas empresas contratantes dos serviços sucessivos de transporte, conforme determinações dos arts. 380, 381 e 382 do RICMS/97. (...)*

Continua dizendo que segundo o Autuante, o Estado da Bahia, ao regulamentar os serviços sucessivos de transporte, determinou (art. 380, II e 382, II do RICMS/97) que serão “*responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte*”, os tomadores daqueles serviços, quando enquadrados no regime normal de apuração do imposto. Concluiu então a defesa que, a responsabilidade do recolhimento do imposto passou para os tomadores dos serviços contínuos de transporte.

Interpretou então que “*o autuado ao celebrar contrato sucessivo de prestação de serviço com outras empresas, deixou de ser o responsável tributário daqueles serviços, e seus clientes, os sujeitos passivos por substituição, podendo utilizar-se dos 20% dos créditos presumidos sobre tais serviços (pelo fato do autuado ser optante deste benefício), já que são, nesta condição, os responsáveis tributários.*”

Asseverou que no caso em tela, o autuado efetuou a escrituração fiscal considerando as receitas das prestações sucessivas de serviços de transportes como prestações sem débito do imposto, o que está correto. No entanto, erroneamente, lançou a título de crédito presumido, no campo “outros créditos”, valores de imposto de responsabilidade dos tomadores dos serviços.”

Disse ainda que: “*Como se nota do caso acima, este E. Conselho concedeu direito ao crédito nas prestações de serviços de transporte sujeitas à substituição tributária. No caso acima, como o transportador era contribuinte optante pelo crédito presumido de 20%, o tomador dos serviços já havia considerado referido crédito nos cálculos do ICMS devido por substituição, não sendo mais possível que o prestador dos serviços incluísse aquela prestação para fins de cálculo do crédito presumido, sob pena de conceder o dobro do crédito presumido ao qual o contribuinte tinha direito.*”

Em seguida explicou: “*No presente caso, como a Defendente é optante da sistemática regular de apuração do ICMS de conta corrente fiscal, o tomador dos serviços não realizou qualquer compensação do ICMS cobrado nas operações anteriores no cálculo do ICMS devido por substituição tributária, o que é evidenciado no campo “valor do crédito” nos conhecimentos de transporte. Assim, para a concretização da regra da não cumulatividade do ICMS, a Defendente deve manter os créditos de ICMS referentes às prestações sujeitas à substituição tributária.*”

Reclamou que sendo mantida a presente glosa fere-se o princípio da isonomia entre os transportadores optantes pelo crédito presumido e os transportadores optantes pela sistemática regular de tributação, porquanto aos primeiros seria assegurado do direito ao crédito (presumido de 20% que optaram), mas aos segundos – optantes do regime normal – não seria assegurado crédito algum de ICMS sobre as suas prestações.

Concluiu que: “*pelo exposto acima, os serviços de transporte sujeitos à substituição tributária do ICMS são prestações integralmente tributadas pelo imposto, que, por isso, devem gerar direito ao crédito aos prestadores sujeitos à sistemática normal de apuração do imposto, como a Defendente, na forma da legislação baiana, sob pena de ferir a regra da não cumulatividade do ICMS e o princípio da isonomia entre os transportadores.*”

Passando a discorrer sobre o título “*III.2.2 – AS EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE NA MODALIDADE REDESPACHO INTERMEDIÁRIO*”, explica que tais serviços foram prestados por meio de redespacho intermediário em operações relativas a exportações de serviços de transporte e que, considerando as características do território brasileiro, principalmente as distâncias entre os pontos de origem e de destino envolvidas na prestação de serviço, na consecução dos seus negócios, as empresas de transporte brasileiras constantemente contratam outros transportadores, os quais se encarregam da execução de parte dos trechos dos transportes originalmente prestados aos seus clientes.

Disse 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, definição contida no Art. 58-A, §3º, Ajuste Sinief 06/89, que reproduziu.

Explicou que nos serviços prestados por meio de redespacho, o transportador contratante (redespachante) emite seu conhecimento de transporte, que compreende o trecho integral do serviço contratado pelo tomador do serviço (cliente), entre o endereço de origem até o destino final da carga. Já o transportador contratado (terceiro redespachante) emite o competente conhecimento de transporte correspondente ao trecho do transporte que foi contratado a realizar.

Disse que no presente caso, o tomador dos serviços de transporte da Defendente é a empresa Hamburg Südamerikanieshche Dampfschiffahrts-Gesellschaft KG (“Hamburg-SUD”) que, devido às imposições e limitações legais, é representada no Brasil por intermédio da empresa Hamburg SÜD Brasil Ltda. (“Hamburg-SUD-BR”), a qual, por sua vez, na forma da legislação específica, atua como sua agente de cargas e representante marítima.

Nesse sentido, diz que muito embora os conhecimentos de transporte indiquem no campo “Tomador dos serviços” a empresa Hamburg-SUD-BR, o efetivo tomador dos serviços é a empresa estrangeira Hamburg-SUD.

Por isso, diz que a empresa estrangeira, ao emitir o “*Bill of Landing*” (“BL” – espécie de conhecimento de transporte internacional), 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 da Defendente. “*Isto é, a Hamburg-SUD é a efetiva tomadora dos serviços da Defendente, que não tem qualquer relação com a contratação do serviço de transporte completo, obrigando-se apenas a realizar o trecho contratado pela Hamburg-SUD.*”

Evocou a alínea “a” do inciso X, do parágrafo segundo, do artigo 155 da CF, e os artigos 3º e 32 da Lei Complementar nº 87/96, bem como o inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 7.014/96, para defender que os serviços prestados a destinatários no exterior, são atingidos pela não incidência do imposto ICMS. Concluindo não ser possível a glosa dos créditos relativos a esta parcela de serviços, porquanto, 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 e reproduz a decisão no julgamento da Apelação nº 758553-5/4-0 (0197533-89.2008.8.26.0000), que diz tratar de caso idêntico em que o E. TJ/SP reconheceu que a natureza da prestação como sendo internacional e a impossibilidade da sua tributação pelo ICMS.

*“MANDADO DE SEGURANÇA - Pretendida isenção do ICMS - Empresa transportadora subcontratada por operadoras internacionais de Transporte Multimodal - Transbordo de mercadoria - Execução se perfaz em etapas - Não incidência do ICMS - Não é hipótese do artigo 155, II, da CF - Segurança Concedida - Reexame necessário não reconhecido e recurso voluntário desprovido.” (g.n.)*

Aduziu que o referido acórdão 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 da Defendente. Destacou trecho do acórdão proferido:

*“(...) A Lei nº 9.611/98 estabelece que Operador Multimodal é a pessoa jurídica contratada para fazer o transporte da carga desde a sua origem até seu destino, por meios próprios ou terceiros, podendo ou não ser o próprio transportador.*

*Por ocasião da emissão do Conhecimento, o Operador de Transporte Multimodal assume, perante o contratante, a responsabilidade (I) pela execução dos serviços de transportes da origem ao destino; (II) pelos prejuízos resultantes de perdas e danos ou avarias na carga sob sua custódia, bem como pelos atrasos, quando tiver prazo acordado; (III) pelas ações e omissões de seus empregados, prepostos, ou terceiros contratados ou subcontratados, ressalvado, nesse caso, o direito de regresso.*

*Assim, por força do disposto na Lei nº 9.432/97, que estabelece que a navegação de cabotagem realizada entre portos ou pontos do território brasileiro, utilizando a via marítima ou entre este e*

*as vias navegáveis interiores, somente pode ser feita por empresas nacionais, a Impetrante é subcontratada por operadoras internacionais de transporte multimodal, de modo que atua como responsável pelo deslocamento do bem objeto do contrato entre um porto e outro, dentro do território nacional (a partir do Porto de Santos até o Porto de Paranaguá).*

*Então, de fato, a subcontratação não pode ser vista como operação tributável autônoma, porque a realização do transporte no trecho interno não retira a característica de se tratar de um transporte internacional, nos termos disciplinados pela Lei nº 9.611/98, que considera nacional o transporte quando os pontos de embarque e de destino estiverem situados no território nacional e internacional quando o ponto de embarque ou de destino estiver situado fora do território nacional.” g.n.*

Ressaltou que conforme as decisões anexas (doc. 05) fls. 280 a 303, proferidas pelo E. STJ (AgRg-Resp 1.316.524) e pelo E. STF (AI-RE 837.798), o mandado de segurança em relação ao qual a aludida decisão foi proferida teve seu trânsito em julgado de forma favorável ao contribuinte. Ou seja, também na forma da jurisprudência, fica evidente a não incidência do ICMS sobre os serviços prestados pela Defendente.

Defendeu que, por se tratar de prestações de serviços via redespachos que relacionam-se a prestações de transporte cujo tomador dos serviços é empresa sediada no exterior, na forma do inciso III, §4º, do artigo 29, e do §2º, do artigo 30, da Lei nº 7.014/96, a Defendente pode manter os créditos de ICMS relativos às prestações de serviços de transporte destinadas ao exterior. E que, muito embora as prestações mencionadas neste item não tenham sido tributadas pelo ICMS, tratam-se de prestações que destinam mercadorias ao exterior, hipótese em que há a previsão legal expressa para a manutenção do crédito do imposto. Dessa forma, resta demonstrada a ilegalidade da presente glosa de créditos, razão pela qual deve ser integralmente cancelado o presente Auto de Infração.

Sob título “III.4 – A NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA LANÇADA DE OFÍCIO”, ataca a aplicação da multa formal de 60%, argumentando que a consideração da mesma como crédito tributário é equivocada, haja vista que, segundo o CTN, as obrigações tributárias têm natureza principal ou acessória. Uma vez que o objeto dessa última não tem natureza patrimonial, seu descumprimento não deveria tornar exigível qualquer valor, que não o da penalidade estabelecida em lei.

Aduziu que, caso o Auto de Infração seja mantido — hipótese admitida apenas para efeito de argumentação — deverá ser afastada a incidência de tais juros sobre a respectiva multa de ofício, pelos motivos acima aduzidos. Pede também, como necessária, a realização de diligência para que o Fiscal autuante esclareça quaisquer pontos que não tenham sido devidamente esclarecidos.

Reitera o pedido para que o presente lançamento seja julgado em conjunto com o AI n. 2811050003/18-3, também da lavra desse Auditor, referente à mesma fiscalização e que, por critério do SLCT Sistema de Lançamento de Crédito Tributário da Sefaz-BA, fora dividido em dois autos; em seguida pede que seja cancelado integralmente o presente auto impugnado, de n. 2811050002/18-7; ou ainda que seja transformado em diligência esse PAF; não sendo esse o entendimento do CONSEF, que seja declarada a nulidade do lançamento, e, subsidiariamente, que sejam excluídos de imediato os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício lançada.

O Autuante em sua informação fiscal, às fls. 306 a 312, reproduz as alegações defensivas e relata que no que tange às argumentações de cunho acadêmico, apresentadas pelo querelante, inclusive sobre o equívoco de se cobrar multa formal com natureza de crédito tributário, entende que não lhe cabe combatê-las, posto não ser esse o foro adequado para a discussão.

Explicou que o cerne da presente defesa se encontra no fato de não ter reconhecido a apropriação de créditos feita pelo interessado em decorrência da aquisição de combustível ou lubrificantes, “efetivamente” como diz a lei, utilizados nas prestações de serviços de transporte, em regime de substituição tributária e ou destinadas à exportação.

Disse que, a infração 01 — 01.53.23, foi lavrada com base no próprio Livro de Registro de Saídas do defendente, pgs. 38 a 132, considerando a proporcionalidade, pgs. 31 e 73, entre as prestações em que o

transportador sofreu o ônus da tributação, como sujeito passivo da obrigação tributária, e as prestações em que isso não ocorreu por isenção, imunidade e substituição tributária ou algum outro regime especial.

Quanto a alegação de que houve incompatibilidade nas autuações, tendo a defesa apontado que ocorreram dois autos sobre as mesmas prestações, afirmou que não procede em razão de que primeiramente considerou os créditos que poderiam ser aproveitados pelo contribuinte em relação aos combustíveis efetivamente utilizados no serviços, posteriormente, no outro auto questionado (n. 2811050003/18-3), corrigiu as alíquotas utilizadas no cálculo do imposto devido (17% em vez de 12%, por se tratarem de não contribuintes, os tomadores).

Disse ser pacificada a questão de que, nas prestações por substituição tributária, o sujeito passivo da obrigação tributária, e que sofre efetivamente o ônus do ICMS sobre o frete, não é o transportador, no caso o defendente, e sim o tomador dos serviços, que faz jus ao crédito e que, “no final do mês, deve consignar o valor total do imposto retido no Registro de Apuração do ICMS, no campo “observações”, fazendo constar a expressão Substituição Tributária-Serviço de Transporte”, como prescreve o inciso III,d, do art. 298 do RICM/BA 2012.

Rematou que o transportador fará jus ao crédito quando sofrer o ônus da tributação sobre o frete, ou quando o sujeito passivo de direito da obrigação tributária, nas prestações substituídas, legítimo detentor, lhe conceder formalmente o direito ao crédito, em documento que deve ser ainda objeto de “Reconhecimento de Crédito” pela SEFAZ.

Quanto ao direito à manutenção do crédito, nas prestações de serviços de transportes para o exterior, disse não questionar a afirmativa, por se tratar de imposição constitucional, não vislumbrando na presente autuação quaisquer registros no Livro de Saídas do defendente de prestações de serviços com o CFOP 7000 - Saídas ou Prestações de Serviços para o Exterior.

Asseverou que em todos os lançamentos, submetidos ao não reconhecimento do crédito, que foram objeto da autuação, não existiu um único que remeta ao instituto da imunidade constitucional nas exportações, com o incontroverso direito à manutenção de crédito, motivo pelo qual considerou inócua e despidiêda a alusão do defendente de que houve desrespeito a tal benefício. Afirmou que tivesse o mesmo ocorrido, provado e registrado nos documentos fiscais apropriados, teria sido prontamente reconhecido.

Pontuou que: *“Além do mais, o defendente tenta desdizer o que está dito nos autos e nos Conhecimentos de Transportes emitidos, afirmando, pg. 163, que o tomador dos serviços não é mais a empresa brasileira “Tal” e sim a estrangeira “Qual”, em visível tentativa de confundir os julgadores dessa peleja, trazendo ao processo um novo tipo de Conhecimento de Transporte, o “Bill of Landing-BL, que desconhecíamos e que não conseguimos identificar no Convênio SINIEF 06/89, que institui os docs. fiscais aptos a produzir efeitos legais.”*

Salientou que a legislação brasileira, Lei 9.432/97 restringe a navegação de cabotagem às empresas de transportes nacionais, face à facilidade e a fragilidade do limiar que se apresenta de desvirtuamento do procedimento legal para a ilicitude do contrabando e do descaminho, que nada tem a ver com o caso ora apreciado.

Concluiu que a defesa do autuado carece de embasamento legal, não tendo trazido aos autos qualquer meio de prova ou fato documental novo que possa justificar uma revisão dos lançamentos de créditos feitos no presente PAF, muito menos quaisquer outros argumentos que possam amparar o pedido de cancelamento total do Auto de Infração lavrado.

Afirmou que as alegações apresentadas são desprovidas de sustentação técnica, não constituindo por isso mesmo, subsídio capaz de respaldar a impugnação feita, com o pedido de insubsistência da autuação. E que até mesmo quando pede a realização de diligências, demonstra interesse protelatório com inegável finalidade de procrastinação do processo.

Pede que seja julgado procedente o presente Auto de Infração.

Consta à fl. 318 que na assentada para julgamento ocorrida em 19/12/2018 o processo foi convertido em diligência pela 2ª JJF, com o seguinte escopo:

**“Quanto a infração 01:**



1. *Intimação a Impugnante, para que apresente, no prazo de dez dias, em arquivo digital os documentos fiscais que embasam suas alegações e em planilha Excel a listagem completa compondo o montante das alegações relativas a:*
  - a. *Existência de operações que se sujeitaram ao regime de substituição tributária prevista no artigo 298, do RICMS/BA, realizada levando em consideração o regime normal de apuração, ou seja, sem que fosse considerado o crédito presumido de 20%, previsto na alínea “b” do inciso III do art. 270 do RICMS/12;*
  - b. *Existência de operações de transporte que se referem direta ou indiretamente a exportação de serviço.*
2. *Em seguida deve o material apresentado pela Impugnante deve ser objeto de opinativo do Autuante.*

*Ao final, caso seja produzido novos elementos, cientificar a autuada sobre o resultado da diligência e reabrir o prazo de 10 dias para, em querendo, possa a defesa sobre eles se manifestar.”*

O Autuante voltou a se manifestar em vista do atendimento da intimação ao contribuinte conforme escopo da diligência acima, às fls. 324 a 325.

Descreve que a Impugnante apresentou um CD contendo cópias dos Conhecimentos de Transportes de Carga do período de 2014 a 2016, bem como uma planilha em excel contendo um relatório de Ctes emitidos nos períodos de 2014 e 2015, que apensou à fl. 331.

Reconheceu a existência de operações de exportação dos serviços de transportes, porém em pequena monta, tendo declarado que refez “(...) por conta disso a planilha de cálculo da proporcionalidade, entre prestações tributadas e não tributadas, para efeito de aproveitamento dos créditos de combustíveis, somando o valor dos fretes relativos às exportações ao montante das operações tributadas, ficando a planilha com valor final reduzido, como pode ser visto a baixo, na sua parede conclusiva.”

Asseverou que com relação às prestações sobre o regime de substituição tributária, não haver porque mudar a sua metodologia de cálculo, pois entende que a Impugnante não sofreu o ônus do ICMS sobre o frete, haja vista que na sua opinião quem sofreu o ônus foi a empresa tomadora do serviço de transporte que figurou “no polo passivo da obrigação tributária como contribuinte substituto.”

Apontou que em seus novos cálculos reduziu o valor lançado de R\$2.998.424,30 para R\$2.992.141,15. Pediu pela procedência do feito.

A defesa se prunciou às fls. 358 a 366. Relembrou os fatos fazendo umb reve histórico dos acontecimentos registrados nos autos e posteriormente reitrou seus argumentos no tópico “III – A possibilidade da apropriação de créditos pela Requerente”, que disse com base no art. 298 do RICMS/2012, e repetiu as arguições quanto ao tópico “IV – A falta de Liquidez e Certeza do Lançamento”.

Bem como, reiterou seus pedidos já ventilados em sua peça inicial, e acrescentou os pedidos: i) que fosse feita nova notificação à autuada em vista de que os arquivos magnéticos apresentados pelo autuante estavam comrrompidos; II) na hipótese de não aceitação do cerceamento de defesa que seja julgado no mérito e declarado o cancelamento da exação; iii) ou declara a nulidade do feito; iv) subsidiariamente que se exclua a incidência de juros de mora sobre a autuação.

O Autuante voltou a se pronunciar às fls. 426 e 427. Disse que a diligência foi realizada a contento e que em função das informações apresentadas pela defesa reduziu o valor exigido.

Todavia salientou que extemporâneamente, em desacordo com o instituto da preclusão, a Impugnante juntou aos autos nova manifestação às fls. 358 a 366, onde inovou pedindo i) que fosse feita nova notificação à autuada em vista de que os arquivos magnéticos apresentados pelo autuante estavam comrrompidos; II) na hipótese de não aceitação do cerceamento de defesa que seja julgado no mérito e declarado o cancelamento da exação; iii) ou declara a nulidade do feito; iv) subsidiariamente que se exclua a incidência de juros de mora sobre a

autuação.

O Autuante retruca os pedidos evocando o art. 123 do RPAF, que trata da preclusão. Disse que os argumentos defensivos são protelatórios e junta cópia do Acórdão JJF Nº 0235-03/19, que disse haver decidido matéria relativa à mesma fiscalização, tendo sido citado o presente PAF.

Disse ter anexado também às fls. 442, novas planilhas de cálculo em arquivos magnéticos respeitando o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Pede pela procedência admitindo o novo valor apurado de R\$2.995.519,15.

A defesa volta a se pronunciar às fls. 450 a 456 repisa a diligência solicitada pela 2ª JJF e seu adimplemento pela Impugnante e em seguida retruca o Autuante em seu argumento de que houve preclusão quando do pronunciamento anterior da defesa. Afirma que na ocasião apenas apresentou documentos relacionados com a diligência.

Contestou também as afirmativas do Autuante de que a defesa seria meramente protelatória e reiterou a direito ao crédito que fora glosado e a falta de liquidez do presente lançamento de crédito tributário e seus pedidos conclusivos.

O Autuante à fl. 536 disse que tomou ciência do pronunciamento da defesa constante das fls. 450 a 456, e entende que não exige qualquer modificação em seu lançamento.

Pede pela procedência parcial nos moldes já declarados.

É o relatório.

## VOTO

O Auto de Infração objeto da demanda diz respeito a apenas uma infração que versa sobre estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento, supostamente apropriado indevidamente por empresa prestadora de serviços de transporte, relativo a proporção das prestações de transportes supostamente não tributadas.

Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos, motivo pelo qual afasto a arguição de nulidade defensiva.

Adentrando ao mérito da questão, verifico que o Autuante procedeu estorno de crédito apropriado pela Impugnante por supor que parcela das prestações realizadas pela autuada seriam não tributadas, haja vista que foram realizadas sob o código de situação tributária 60, que significa se tratarem de prestações de serviço de transporte que se sujeitaram ao regime de substituição tributária na forma prescrita pelo art. 298 do RICMS/2012.

Todavia, não assiste razão ao Autuante, pois a Impugnante, conforme está pacificado nos autos, é empresa não optante do crédito presumido, situação que lhe permite se apropriar do ICMS incidente em suas aquisições de mercadorias e insumos pertinentes à sua atividade de serviços de transporte.

Nessa esteira, examinando as informações e planilhas apresentadas pela Impugnante para fins de atendimento da diligência expedida pela 2ª JJF, para fins de proporcionar à defesa a oportunidade comprovar às suas alegações de que:

- i) Promovera operações de transporte que se sujeitaram ao regime de substituição tributária prevista no artigo 298, do RICMS/BA;
- ii) A apuração do ICMS foi realizada levando em consideração o regime normal de apuração, ou seja, sem que fosse considerado o crédito presumido de 20%, previsto na alínea “b” do inciso III do art. 270 do RICMS/12;
- iii) Houve operações de transporte que se referem direta ou indiretamente a exportação de serviço.

Cheguei à conclusão de que a parcela glosada pelo Autuante, de fato, se refere às prestações de transporte que foram objeto de substituição tributária e exportação de serviços de transporte, conforme o seguinte resultado:

DATA	VL TOTAL	BASE_ICMS	SUBSTITUÍDAS	EXPORT.	OUTRAS
jan-14	1.342.120,42	402.401,39	905.731,75	33.987,27	0,01
fev-14	1.168.811,54	615.975,07	549.186,23	3.650,24	0,00
mar-14	1.475.770,28	480.780,68	994.989,60		0,00
abr-14	2.217.479,99	770.271,07	1.436.608,72	10.600,20	0,00
mai-14	2.801.444,97	788.368,86	1.989.623,41	23.452,70	0,00
jun-14	1.350.956,83	780.901,52	570.055,31		0,00
jul-14	2.112.804,08	1.276.030,10	836.773,98		0,00
ago-14	2.399.437,70	1.183.028,43	1.182.122,62	34.286,65	0,00
set-14	3.403.905,54	2.022.406,02	1.379.654,75	1.844,77	0,00
out-14	3.354.872,28	1.660.402,79	1.691.646,26	2.823,23	0,00
nov-14	2.974.234,00	1.977.155,32	990.828,68		6.250,00
dez-14	2.729.646,81	1.500.656,27	1.224.323,02	4.667,52	0,00
jan-15	3.976.511,31	2.928.282,27	1.048.229,04		0,00
fev-15	2.371.212,93	1.167.491,43	1.203.721,50		0,00
mar-15	4.188.382,19	2.814.757,27	1.362.207,89	4.700,69	6.716,34
abr-15	4.480.037,02	3.452.550,05	1.009.744,51	2.383,92	15.358,54
mai-15	3.350.148,71	2.335.260,59	1.007.318,02		7.570,10
jun-15	3.064.862,47	2.127.617,22	937.245,25		0,00
jul-15	4.042.376,40	2.549.412,97	1.492.963,43		0,00
ago-15	3.404.057,61	2.262.959,46	1.126.075,94		15.022,21
set-15	5.348.320,82	4.332.053,84	1.016.266,98		0,00
out-15	4.471.523,05	2.803.575,69	1.667.947,36		0,00
nov-15	3.239.937,53	2.294.628,63	945.308,90		0,00
dez-15	5.079.194,46	3.652.768,27	1.426.426,19		0,00

Verifiquei também que não assiste razão ao Autuante ao argumentar que o ônus da substituição tributária recai sobre o tomador de serviço de transporte, pois a substituição tributária a que se refere o art. 298 do RICMS/2012, não segue a mesma lógica da substituição tributária que incide sobre mercadorias.

No caso em tela, o sujeito passivo por substituição ao fazer o pagamento ao prestador do serviço de transporte, o faz deduzindo o valor do ICMS objeto da substituição tributária, calculado sem deduzir nenhum crédito, pois no caso em estudo a empresa não é optante pelo crédito presumido, pois se fosse este o caso, lhe seria deduzido do ICMS calculado à título de substituição tributária 20% previsto na alínea “b” do inciso III do art. 270 do RICMS/2012, no momento do cálculo da retenção do ICMS pelo tomador do serviço de transporte.

Portanto, não verifiquei dos autos nenhuma justificativa plausível para autorizar ao Autuante a proceder a glosa que perpetrou quanto aos créditos apropriados pela Impugnante.

Quanto ao pleito de que o presente auto, AI n.º 281.105.0002/18-7, fosse julgado conjuntamente com o outro, PAF de n. 2811050003/18-3, este último decorrente de pagamento a menor do imposto, por erro na aplicação da alíquota devida, considero que o julgamento em tela dispensou o referido pleito da defesa, haja vista que em nada prejudicou a cognição do quanto apreciado. Contudo, em querendo, poderá a defesa confrontar o resultado do presente julgamento no julgamento do Auto de Infração n. 2811050003/18-3.

Destarte, voto pela improcedência do presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281105.0002/18-7**, lavrado contra a empresa **ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA**.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 15 de setembro de 2020

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA