

**PROCESSO** - A. I. Nº 281105.0003/18-3  
**RECORRENTE** - ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0235-03/19  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 14/10/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0248-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES MARÍTIMOS. A tributação das operações interestaduais de transportes de cargas é tributada com base na alíquota de 12%. O autuado comprova, por meio de provas legais e documentais com o condão de elidir a acusação fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pleito de diligência fiscal. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente processo cuida de Recurso Voluntário impetrado pela autuada, em função do julgado proferido pela 3ª JJF em relação ao presente Auto de Infração, lavrado em 28.03.2018, ciente em 02.04.18, que cobra o recolhimento de ICMS no valor original de R\$684.993,95, com os acréscimos legais, pelo cometimento de uma única infração assim descrita:

### *Infração 01 – 03.04.02*

*Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível, nas prestações de serviços de transportes rodoviários, regularmente escriturados.*

Em complemento, consta:

*Escriturou ICMS a menor, com alíquota de 12%, nas prestações de serviços a não contribuintes, CFOP 6357, em vez da alíquota de 17% prevista em Lei (Art. 15, I e II, da Lei 7.014/96, Bahia).*

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão de 30.10.2019, após analisar o Auto de Infração, a impugnação apresentada pela autuada, em 30.05.2018, fls. 65 a 80, e, a Informação Fiscal prestada pelo autuante, protocolada em 04.02.2019, fls. 603-A a 608, assim se pronunciou:

*O defendente 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.*

*Observe que, embora não haja previsão de conexão no julgamento de processo administrativo no RPAF/99, inexistente 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 defendente 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 defendente 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 indubitosa 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 defendente 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 defendente 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 defendente 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.*

*Observe que a tese do autuado não pode ser aceita. Saliento que a Hamburg-SUD-BR, citada pelo defendente 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.*

Ciente, mas inconformada, a Recorrente protocolou na data de 05.12.2019, Recurso Voluntário, fls. 630 a 660, buscando a reforma da decisão proferida, com base nos fundamentos que analiso.

Amparada pelo que dispõe o RPAF/BAHIA nos artigos 169 e seguintes, requer a Recorrente que seja a sua peça recursal aceita e encaminhada a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal para apreciação.

**Trata inicialmente de I – OS FATOS.**

Faz uma descrição das suas atividades na atividade de transporte marítimo de cargas, destacando que atua dentro e fora dos limites da costa brasileira, sendo, portanto, contribuinte do ICMS, para descrever, em seguida, a respeito do tráfego nacional de cargas, por ela realizado, pontua as formas de exercício da referida atividade, destacando que a mesma é regulada pela Lei nº 9.432/1997, no inciso IX do artigo 2º, e, que a atividade de transporte internacional, longo curso, está definida no inciso XI, do mesmo artigo da Lei citada.

Diz que, em sua atuação, parte dos serviços são prestados a empresa componente do grupo Hamburg-SUD, localizado em Hamburgo, na Alemanha, através sua representante no Brasil a Hamburg-SUD-BR, que atua como sua Agente de Cargas e Representante Marítima, nos termos definidos no artigo 4º da Instrução Normativa nº 800/01, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que assim define:

*Art. 4o A empresa de navegação é representada no País por agência de navegação, também denominada*

agência marítima.

§ 1o Entende-se por agência de navegação a pessoa jurídica nacional que represente a empresa de navegação em um ou mais portos no País.

§ 2o A representação é obrigatória para o transportador estrangeiro.

§ 3o Um transportador poderá ser representado por mais de uma agência de navegação, a qual poderá representar mais de um transportador.

Destaca que a agência marítima representa o Armador nas localidades onde ele não se encontra presente, auxiliando-o nas atividades de armação e transporte marítimo, em especial na movimentação da embarcação e da carga no porto de destino e, **“a contratação, por conta e ordem, de prestadores de serviços necessários à conclusão dos transportes.”** Apresenta gráfico do fluxo da atividade que a mesma desenvolve, onde destaca a sequência da contratação dos serviços:

#### **ARMADOR > AGÊNCIA MARÍTIMA > TRANSPORTADOR (a Recorrente)**

Diz que a utilização da agência marítima não é opção do Armador, mas, uma imposição legal do regulamento de transporte marítimo nacional, cujo objetivo é proteger as empresas brasileiras do setor, definido na Lei nº 9.432/97, que pela vedação que lhe é imposta, o Armador Estrangeiro, obrigatoriamente, tem que contratar os serviços de empresas nacionais, exemplificando: *“Nestes casos ocorre a figura do redespacho, sendo que a carga é entregue pelo Armador Estrangeiro (no caso, a HAMBURG-SUD) em um porto brasileiro (no caso o de Salvador), onde é feito o transbordo da carga para um navio de Armador Brasileiro (no caso, a Recorrente), que se encarrega de transportá-la até outro porto no Brasil.”* Apresenta infográfico elucidativo. (Fl. 633)

Diz que o entendimento da fiscalização foi que esta prestação de serviços, por se tratar de agência marítima e não o Armador Estrangeiro, configura operação destinada a não contribuinte do imposto, ensejando assim a aplicação da alíquota interna do ICMS (17%), informando 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 acima, representam terceiros para a consecução de serviços de transportes.”*

Em sua operação, informa que sendo a Hamburg-SUD-BR a contratante, na realidade, não é a tomadora do serviço, tão somente a representante do tomador real, que não tem competência legal para operar no território nacional, por isso, contrata as agências marítimas.

Destaca que no entendimento da fiscalização sua operação não se enquadra em operações de exportação de serviços, amparadas pela imunidade tributária, muito embora tenha, erroneamente, tributado tais operações com a alíquota de 12%, sendo que este entendimento, do fisco, contraria a jurisprudência e os dispositivos legais que regulamentam o contexto das mesmas.

Em seguida, trata de:

#### **A NECESSIDADE DO JULGAMENTO EM CONJUNTO AO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 281105.0002/18-7.**

Afirma que tanto o Auto de Infração em lide, como o Auto de Infração nº 281105.0002/18-7, foram decorrentes da mesma Ordem de Serviço, sendo que neste último a fiscalização determinou a glosa de créditos utilizados pela Recorrente na proporção das saídas não tributadas, pelo que pleiteou o julgamento em conjunto dos dois Autos de Infração.

Diz ainda que sua solicitação não foi acatada, tendo a Junta Julgadora acatado o quanto defendido pelo preposto autuante, afirmando:

*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 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.*

Diz que a Junta Julgadora não se debruçou sobre os fatos e argumentos que foram apresentados em sua peça defensiva, e, sem qualquer análise, limitou-se a acatar o que foi arguido pelo preposto autuante, que teve as mesmas bases para os dois Autos de Infração, declarando-se intrigada com a manifestação da Junta Julgadora ao afirmar: *“quando da sua distribuição neste CONSEF, é que deverá ser verificada a ocorrência ou não de documentos aqui presentes, tratados como “Créditos indevidos” no citado processo.”*

Encontra neste posicionamento da Junta Julgadora flagrante contradição ao afirmar em um momento não haver relação entre as duas autuações, e após afirmar que tal matéria seria abordada quando da distribuição ao CONSEF, informando que no Auto de Infração nº 281105.002/18-7 ocorreu glosa de créditos na proporção das saídas não tributadas, no presente, exige-se diferença entre o valor recolhido e o definido pela autuação.

Declara que a comprovação do que acima afirma está configurada nas folhas 31 e seguintes do presente processo, onde demonstra a utilização das mesmas operações para as duas autuações, o que implica em flagrante contradição, demonstrando o amparo à sua pretensão com o que determina a Lei nº 13.105/2015 (NCPC) no artigo 55, Parágrafo 3º:

*Serão reunidos para julgamento conjunto os processos que possam gerar risco de prolação de decisões conflitantes ou contraditórias caso decididas separadamente, mesmo sem conexão entre eles.*

Considera que o julgamento em separado dos dois Autos de Infração pode implicar em decisões conflitantes, o que se pode evitar efetuando o julgamento em conjunto.

Adentrando ao mérito da lide destaca: **AS PECULARIEDADES DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE AQUAVIÁRIO E DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELA RECORRENTE.**

Posiciona que o serviço de transporte predominante em suas atividades é o de navegação de cabotagem, como definido na Lei nº 9.532/1997, artigo 2º, inciso IX, que é uma categoria jurídica própria relativa ao transporte internacional, onde a HAMBURG-SUD-BR, que tem como atividade, conforme sua inscrição no CNPJ, “agenciamento marítimo”, sob o CNAE 52.32-0-00, e, que sendo parte do grupo maior, HAMBURG-SUD, atua por conta e ordem da mesma, inclusive não prestando serviços para outros armadores estrangeiros.

Tece novas considerações a respeito da Instrução Normativa 800/2001 onde está definida a atuação das agências marítimas e as condições de atuação das mesmas no transporte de cargas em operações internacionais, assim como as limitações à atuação dos armadores estrangeiros e a prática da navegação de longo curso, entre portos brasileiros e estrangeiros.

Diz que a Junta Julgadora desconsiderou todo o contexto das operações, assim como os documentos acostados ao processo, destacando trecho do julgamento, como abaixo:

*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).*

Isto em detrimento de toda a argumentação apresentada e comprovação legal, aduzindo mais ainda que no transporte internacional de carga, a depender do navio que a traga ou embarque, nem todos os portos brasileiros tem capacidade para atracamento, o que implica, obrigatoriamente, na contratação de navios menores, também obrigatoriamente, de empresas nacionais, que tenham condições de operar nestes portos, como é o caso da Recorrente,

Apresenta a seguir uma descrição de como se executam tais operações:

- (i) A HAMBURG-SUD é contratada por um dos clientes para prestar serviço de transporte internacional de cargas, cujo trecho envolve um ponto de origem localizado no Brasil ou no exterior e um ponto de destino final, que pode ser igualmente no Brasil ou no exterior.
- (ii) Para suportar o contrato de transporte de cargas firmado com seu cliente, a Hamburg-SUD deve emitir o documento chamado “Bill of Lading” (“BL”).
- (iii) Definido o trajeto da carga, a Hamburg-SUD, por intermédio da sua agente marítima Hamburg-SUD-BR, contrata os serviços da Recorrente, que compreendem um trecho de um porto no Brasil, no caso em questão o Porto de Salvador, até o porto de desembarque ou transbordo, definido no BL emitido pela Hamburg-SUD.
- (iv) Ao receber as cargas da Hamburg-SUD, a Recorrente as transporta do Porto de Salvador (origem contratado via redespacho) até o porto de destino (destino contratado via redespacho), emitindo, por sua vez, um conhecimento de transporte para suportar as suas operações.

Afirma comprovar que os serviços que presta são para a Hamburg-SUD, que por não poder efetuarlos, por imposição legal, delega a agência marítima contratada a intermediação de executores legalmente autorizados nos termos da legislação brasileira.

Diz que os BLs emitidos pelo tomador dos serviços, no caso o armador estrangeiro, Hamburg-SUD, conforme comprovação acostada ao processo, contem, dentre outras informações: (i) as informações do remetente (Shipper) e do destinatário (Consignee); (ii) além dos portos (a) de embarque/origem (Porto of Loading) e (b) de entrega/destino (Porto of Discharge); e (iii) de transferência (Transshipment Port) da carga, sendo que os BL emitidos pela Hamburg-SUD são referentes a operações que tem o Porto de Salvador como local de remessa das cargas.

Dia ainda que é neste contexto que se insere na prestação de serviços de transporte internacional de cargas executadas pela Hamburg-SUD, encarregando-se do transporte das cargas entre o Porto de Salvador e outros portos de destino (transferência), consignados nos BLs, sendo que a responsabilidade integral da carga é da Hamburg-SUD.

Neste contexto, afirma que o pagamento efetivo dos seus serviços é efetuado pela Hamburg-SUD, empresa alemã, sendo que a ação da Hamburg-SUD-BR é totalmente efetuado em nome e ordem do armador estrangeiro, sendo que todos os documentos por ela emitidos contém o Porto de Salvador como origem ou destino das cargas, sendo emitidos através o “Conhecimento Eletrônico Mercante, gerado pelo Sistema Eletrônico de Controle da Arrecadação do Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM).

Afirma que os números dos Conhecimentos Eletrônicos emitidos são os mesmos indicados nos BLs, emitidos pela Hamburg-SUD, o que comprovou mediante documentação acosta ao processo (doc. 39 – Excel – da Defesa Administrativa, de onde se pode identificar as operações que não se sujeitam à tributação pelo ICMS.

Sequenciando, a Recorrente apresenta: **A ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DA DIFERENÇA IMPUTADA À RECORRENTE**

Destaca que apesar de ter se colocado à disposição do fisco para dirimir dúvidas e incertezas por ventura encontradas, não foi em momento algum acessada, limitando-se a Junta Julgadora a entender que todas as suas operações seriam destinadas a não contribuintes do ICMS e, portanto, sujeitas à tributação. Comenta sobre o venha a ser redespacho, transcrevendo o artigo 58-A do Ajuste SINIEF 06/89

*Art. 58-A. Para efeito de aplicação desta legislação, em relação à prestação de serviço de transporte, considera-se*

*§ 3º Redespacho é o contrato entre transportadores em que um prestador de serviço de transporte (redespachante) contrata outro prestador de serviço de transporte (redespachado) para efetuar a prestação de serviço de parte do trajeto.*

Apresenta também explicação dada por Adolfo Bergamini, em “Coleção Curso de Tributos Indiretos, Volume I, ICMS”, onde é descrita a operacionalidade do serviço de redespacho, assim como ensinamentos de Bernardo Ribeiro de Moraes, quanto ao que venha a ser a atividade de

transporte.

Volta a afirmar que, inadvertidamente, efetuou recolhimento do ICMS, sob a alíquota de 12%, quando não deveria, por se tratar de prestação de serviços a tomador estrangeiro, o que está definido na Constituição Federal, artigo 155, determinando a não incidência do ICMS “sobre serviços prestados a destinatários no exterior”, e, também a manutenção e aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Complementa afirmando que, assim como a Constituição Federal, também a Lei Complementar 87/96 e a Lei nº 7.014/97, do Estado da Bahia, determinam o mesmo tratamento a este tipo de operações, citando ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, deduzindo que não existe incidência do ICMS nas operações que foram objeto da autuação.

Faz menção, em destaque, o disposto na Lei nº 7.014/97, que no artigo 3º, assim determina:

*Art. 3º O imposto não incide sobre:*

*II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias e serviços, observado o seguinte:*

*a) equipara-se às operações de que trata este inciso a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada à empresa comercial exportadora, inclusive trading, ou outro estabelecimento da mesma empresa; b) o disposto neste artigo não se aplica às prestações de serviço de transporte de mercadorias vinculadas às operações previstas na alínea “a”; c) tornar-se-á devido o imposto quando não se efetivar a exportação, ressalvada a hipótese de retorno ao estabelecimento em razão de desfazimento do negócio.*

Reforça seu entendimento de que pratica em realidade transporte internacional, não sujeito à tributação do ICMS, citando e transcrevendo decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo, que afastou a tributação sobre a atividade de redespacho, no julgamento da Apelação nº 758553-5/4-0 (0197533-89.2008.8.26.0000), reportando-se também à Lei nº 9.611/89, citando ainda o julgamento do STJ no AgResp 1.316.524 e pelo STF no julgamento do AI-RE 837.798, que reconhecem a não incidência do ICMS nesta operações.

Quanto à alegação do autuante, acatada pela Junta Julgadora de que o CFOP 6357 diz respeito apenas a “prestação de serviços de transportes a não contribuinte”, informa que tal CFOP, nos termos do definido no Ajuste SINIEF s/n, de 1970 descreve:

*Classificam-se neste código as prestações de serviços de transportes a pessoas físicas ou a pessoas jurídicas NÃO indicadas nos códigos anteriores.*

Comprovado como está, afirma, deve o Auto de Infração ser integralmente cancelado, ainda mais que os serviços que foram seu objeto nem sequer estão sujeitos à tributação pelo ICMS.

Passa em seguida a abordar: **A ILEGALIDADE DA TRIBUTAÇÃO POR PRESUNÇÃO.**

Diz que a autuação foi consequência de interpretação equivocada por parte do preposto autuante, não observada pela Junta Julgadora, sendo patente que a sua sustentação foi elaborada ao arrepio da lei e sem atentar para a legislação pertinente, ocorrendo, na realidade, haverem, autuante e junta julgadora, presumido que as operações em foco estariam acobertadas pelo descrito no CFOP 637, sem, contudo, observar a integralidade da sua descrição.

Afirma mais ainda que a fiscalização, em momento algum, atentou para o fato de os conhecimentos de transportes se referirem a redespacho intermediário e que efetivo tomador dos serviços era empresa estrangeira, não obedecendo à estrita obediência aos princípios que regem a administração pública, dentre eles o da motivação e o da legalidade, que ensejaria não se emitir autuação sem uma detida e profunda análise acerca do contexto fático das operações analisadas.

Aborda ainda o fato de não haver a fiscalização praticado “a busca da verdade material”, oportunidade em que cita James Marins, *in* Direito Processual Tributário Brasileiro, bem como outros doutrinadores, a exemplo de Gilberto Ulhoa Canto e Ricardo Mariz de Oliveira.

Diz que, em não praticando a busca pela verdade material, o autuante não analisou atentamente as operações objeto da fiscalização, o que, caso assim o fizesse, veria que as mesmas não são

objeto de tributação pelo ICMS, para, em complemento fazer uma análise de como se caracteriza o processo administrativo fiscal, citando pressupostos constantes do Código Tributário Nacional.

Afirma não contestar o direito de o fisco efetuar a lavratura de Auto de Infração para exigência de crédito tributário, contanto que esta ação obedeça ao princípio da estrita legalidade, da verdade material e da vinculação do ato de lançamento e que, “*quando a fiscalização constitui crédito por meio de lançamento, a ele compete constatar a ocorrência do fato gerador; vale dizer, é da administração o ônus da prova*”.

Cita mais uma vez Ricardo Mariz de Oliveira e Geraldo Ataliba, assim como, mais uma vez, James Marins que definem a responsabilidade do Fisco provar e comprovar o que afirma através de apresentação de atos e fatos comprobatórios estribados em expressa fundamentação legal e fática, sob pena de invalidade.

Diz que, no caso, o Fisco não comprovou que as prestações de serviços de transportes foram integralmente para não contribuintes, assim como, nem sequer observou a atividade de redespacho, limitando-se a ler a primeira parte da descrição do CFOP 6357, isoladamente.

Sequenciando, a Recorrente trata de **A NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA E MULTA LANÇADA DE OFÍCIO**.

Diz que caso seja mantida a autuação, o que não vê razão para tanto, não poderia incidir sobre a mesma a cobrança de juros de mora e multa, sendo que a imputação feita pelo autuante foi fruto do entendimento que a multa se constitui em crédito tributário, o que contraria o CTN no artigo 161, e, mais ainda, segundo o próprio CTN, no artigo 113 é definido o que seja obrigação principal e obrigação acessória, em nenhuma delas se inserindo a multa.

Faz em seguida uma análise conceitual das obrigações e sua abrangência segunda cada tipo, valendo-se mais uma vez do CTN, que não inclui as multas no conceito de crédito tributário.

Dando sequência a sua peça recursal, a Recorrente trata de **O PEDIDO DE DILIGÊNCIA**.

Comenta que o trabalho efetuado de autuação e julgamento do presente processo, muito embora inicialmente possa simples parecer, ele não foi reflexo de um trabalho longo e trabalhoso, remanescendo dúvida a ser sanada, Afirma que caso, sejam insuficientes os documentos acostados ao processo, que o mesmo seja convertido em diligência para que se produzam novas provas, pedido este negado quando de julgamento na primeira instância, alertando para a competência do julgador requerê-la, nos termos do artigo 30, inciso VII do RPAF.

Encerrado sua peça recursiva a Recorrente apresenta **O PEDIDO**:

*Diante de todo o exposto, a Recorrente julga ter comprovado a improcedência absoluta da exigência fiscal formulada no Auto de Infração ora impugnado e a necessária reforma da decisão recorrida. Nestes termos, requer seja o presente Recurso Voluntário recebido, processado e, ao final, julgado integralmente procedente para que:*

- (i) Preliminarmente, seja o presente lançamento julgado em conjunto com o Auto de Infração nº 2821050002/18-7;*
- (ii) No mérito, seja declarado a reforma integral do Acórdão nº 0235-03/19, cancelando-se o Auto de Infração nº 2811050003/18-3, tendo em vista a ilegalidade do lançamento, como exposto acima;*
- (iii) Não sendo este o entendimento deste E. Conselho, seja o julgamento do presente processo convertido em diligência para a correta identificação das operações realizadas pela Recorrente;*
- (iv) Subsidiariamente, requer-se que se determine a exclusão imediata dos juros de mora incidentes sobre multa de ofício lançada.*

*A Recorrente protesta pela produção de todas as provas em direito permitidas, inclusive pela possibilidade de sustentação oral dos seus argumentos.*

Pautado para julgamento em sessão do dia 04.02.2020, por proposta deste Relator, foi o processo encaminhado em diligência à PGE/PROFIS no sentido de que se manifestasse a respeito dos seguintes questionamentos:



**01 - Em se tratando de prestação de serviços de transporte marítimo, na modalidade de cabotagem (redespacho), por meio de contrato intermediado por agência marítima, prestado a empresa de transporte estrangeiro, quando se tratar de produtos para exportação, esta prestação de serviços de transporte estará abrangida pela imunidade do ICMS?**

**02 - Em se tratando do mesmo serviço, sob a mesma forma de contrato, com mercadorias desembarçadas em porto do Estado de Bahia, destinadas a outros Estados da Federação, sofrendo incidência do ICMS, a alíquota a ser aplicada será 12% (operações interestaduais), ou 17% (operações a não contribuintes localizados em outros Estados da Federação)?**

Através o Processo PGE2020033210-0, Parecer PROFIS-NCA, da lavra do ilustre procurador Dr. José Augusto Martins Junior, datado de 16.03.2020, fls. 675 a 679, acolhido pela Procuradora Assistente, Dra. Paula Gonçalves Morris Matos, fl. 680, após analisar a e comentar o solicitado na diligência, apresentando julgados de tribunais pertinentes ao assunto, assim de se pronunciou:

De relação ao primeiro questionamento:

*“Assim, ancorado na jurisprudência majoritária sobre o tema, entendemos que não se estenderá à imunidade das operações de exportação aos serviços de transportes interno e interestadual no caso em apreço, porquanto apenas prestam serviços de transportes de mercadorias às exportadoras.*

*Como já destacado alhures, a hipótese dos autos não está acobertada pela imunidade tributária prevista constitucionalmente, de sorte que tem incidência na espécie, o ICMS.*

*No que toca ao segundo questionamento, tendo como certa a incidência do ICMS na hipótese vertente e, igualmente, tratar-se a prestação de serviço de transporte de mercadoria numa unidade de federação para outra, ou seja, prestação de serviço de transporte em que o estabelecimento remetente está localizado em unidade da Federação diversa daquela do destinatário, observa-se se tratar de prestação de serviço interestadual.*

*Neste passo, observa-se que o fator determinante para verificar se uma **prestação de serviço é interestadual**, é o fato de o destinatário da mercadoria ou bem se localizar em unidade da Federação diversa daquela do remetente.*

*Assim tendo o serviço de transporte se iniciado no estabelecimento do recorrente na Bahia, encerrando-se com a entrega no depósito da empresa exportadora, em outro estado, tem-se um transporte interestadual tributável pelo ICMS, aplicando-se a alíquota de 12%, consoante previsto no art. 15, II da Lei nº 7.014/96, com a redação anterior da Lei nº 13.373, de 21/09/15, uma vez que as empresas exportadoras, apesar de praticar operações imunes, é contribuinte do ICMS, porquanto realizam fatos geradores do ICMS, em especial acumulação de créditos fiscais.*

Pautado novamente para julgamento em sessão do dia 17.07.2020, após as apreciações efetuadas em mesa e exposição feita por este Relator, por sugestão do ilustre procurador Dr. José Augusto Martins Junior, foi o processo encaminhado outra vez à PGE/PROFIS com as seguintes considerações e solicitações:

*Considerando que a Recorrente afirma não se tratar tão somente de transporte rodoviário de carga, mas, principalmente, de transporte marítimo na costa brasileira, operações de cabotagem;*

*Considerando que o transporte de cabotagem abrangendo operações de importação e exportação, em se tratando de armadores estrangeiros possui regulamentação própria;*

*Considerando a argumentação da Recorrente que presta serviços de transporte vinculado a operações de exportação, que não estariam sujeitas à tributação pelo ICMS;*

*Considerando que o CFOP que serviu de base para a autuação – 6.357 – não se vincula apenas a “prestação de serviços de transportes a não contribuintes”;*

*Considerando que conforme consta nas planilhas acostadas ao processo pelo autuante, parte significativa das operações diz respeito a filiais da mesma, da Recorrente;*

*Considerando que no transporte interestadual de cargas incide a alíquota de 12%, quando destinada a contribuintes;*

*Considerando a necessidade de identificar a tributação específica para as operações destinadas a exportação, inclusive o transporte às mesmas vinculado;*

*Resolve esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal retornar o presente processo à PGE/PROFIS no sentido de que se manifeste quanto aos seguintes questionamentos:*

*01 - Em se tratando de prestação de serviços de transporte marítimo, na modalidade de cabotagem (redespacho), por meio de contrato intermediado por agência marítima, prestado a empresa de transporte estrangeira, quando se tratar de produtos para exportação, esta prestação de serviços de transporte estará abrangida pela isenção do ICMS?*

*02 - Em se tratando do mesmo serviço, sob a mesma forma de contrato, com mercadorias desembarçadas em porto localizado no Estado da Bahia por contribuintes estabelecidos em outros Estados da Federação e a eles destinados, considerando que o ICMS é recolhido quando do desembarço aduaneiro, é devida a incidência do ICMS, no transporte complementar da operação?*

*03 - Em caso de devida a incidência nos termos do questionamento 02, qual a alíquota a ser aplicada, 12% (operações interestaduais), 17% (operações a não contribuintes localizados em outros Estados da Federação), ou 4% por se tratar de custo de mercadoria importada?*

Em novo parecer da lavra do ilustre procurador Dr. José Augusto Martins Junior, fls. 6897 a 688, também referendado pela ilustre procuradora assistente Dra. Paula Gonçalves Morris Matos, em 12.12.2020, fl. 689, assim se manifestou a PGE/PROFIS:

*“No que concerne ao primeiro questionamento, entendemos devidamente respondido no parecer de fls. 675/679 dos autos, opinativo este devidamente referenciado pela Procurada Assistente da PGE/PROFIS.*

*Ancorado na jurisprudência majoritária sobre a questão, conforme exposto no opinativo antecedente a este, entendemos que não se trata do mesmo serviço de transporte, mesmo que testificado num instrumento contratual, não havendo que se falar em transporte complementar da operação.*

*Neste sentido, percorre a jurisprudência cristalizada no RE nº 340.855-AgR. Relatado pela eminente Min. Ellen Gracie:*

*“É pacífico o entendimento de ambas as Turmas desta Corte no sentido de que a imunidade tributária prevista no artigo 155, § 2º, X, “a” da Constituição Federal, excludente da incidência do ICMS às operações que destinem ao exterior produtos industrializados, não é aplicável às prestações de serviço de transporte interestadual de produtos industrializados destinados à exportação”.*

*Quanto ao terceiro questionamento, reitero posicionamento firmado no parecer de fls. 675/679.*

Cientificada do parecer acima descrito emitido pela PGE/PROFIS, a Recorrente apresentou Manifestação, protocolada em 23.07.2021, fls. 696 a 705, onde pontua seu posicionamento em relação ao mesmo, que passo a discorrer e analisar.

Inicialmente faz o que denomina **BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO E RECAPITULAÇÃO DOS FATOS**, quando discorre sobre a autuação e sua motivação, citando a sua oposição ao mesmo, contextualizada em sua defesa inicial, assim como no Recurso Voluntário, destacando: (...) *“buscando demonstrar a regularidade das operações autuadas, em sede de Defesa e Recurso Voluntário, a Recorrente esclareceu que a atividade que realiza está inserida no contexto do tráfego nacional de cargas na modalidade **navegação de cabotagem**, definida na legislação como sendo aquela “realizada entre portos ou pontos do território brasileiro, utilizando a via marítima ou esta e as vias navegáveis 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”.*

Diz que em sua atividade atende a clientes nacionais e internacionais, e que parte do seu atendimento é efetuado a empresa internacional, pertencente ao mesmo grupo econômico, localizada em Hamburgo, na Alemanha, que no Brasil é representada pela Hamburg SUD Brasil Ltda., que atua como sua “Agente de Cargas e Representante Marítima”.

Afirma que, de acordo com a legislação brasileira, Lei nº 9.432/97, e Instrução Normativa da Receita Federal nº 800/2001, 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, de prestadores dos serviços necessários à conclusão dos transportes.

Afirma que por disposição legal, nas operações envolvendo armadores internacionais, obrigatoriamente é necessária a presença da figura da “Agência Marítima”, não se configurando

como opção do armador estrangeiro, tendo esta determinação o objetivo de proteger as empresas brasileiras atuantes neste segmento.

Assim é vedado aos Armadores Estrangeiros contratar armadores que não sejam brasileiros para efetuar determinados trechos de transporte, em especial quando envolvam portos brasileiros.

E diz mais: *"É justamente neste contexto que a Recorrente presta serviços para a Hamburg-SUD, no caso dos serviços de transportes objeto do lançamento aqui debatido, efetuando trechos parciais (i.e. inicial, intermediário ou final) dos serviços de transporte internacional que não podem ser concluídos por navio de bandeira estrangeira".*

Reafirma que em sua operação ocorre a figura de redespacho pois recebe a carga do Armador Estrangeiro, a Hamburg-SUD, no porto de Salvador, e se encarrega de entregar em outro porto do Brasil, em seus navios, por contrato firmado com a Agência Marítima, no caso a Hamburg-SUD-BR.

Apresenta a definição legal do que venha a ser Redespacho:

*Ajuste SINIEF 6/89: "Art. 58-A, § 3º Redespacho é o contrato entre transportadores em que um prestador de serviço de transporte (redespachante) contrata outro prestador de serviço de transporte (redespachado) para efetuar a prestação de serviço de parte do trajeto."*

Volta a contestar o entendimento expressado na autuação de que tais operações deveriam ser tributadas com base na alíquota interna do Estado da Bahia – 17% - por se tratarem de operações destinadas a não contribuintes, e não como entende a Recorrente, no caso, operações interestaduais.

Diz, como em suas manifestações anteriores, que *"o serviço de transporte da Recorrente é prestado diretamente para a Hamburg-SUD, efetiva tomadora do serviço, que unicamente em razão das imposições legais previstas na IN RFB nº 800/01, deve contratá-los por intermédio de uma Agência Marítima, que é a Hamburg-SUD-BR."*

Diz que, muito embora tenha tributado tais operações sob a alíquota de 12%, não deveria haver tributação em razão de se tratar de operação complementar internacional, o que deveria ter sido objeto de análise por parte do preposto autuante, assim como da Junta Julgadora.

Sequenciando sua manifestação, comenta a respeito do parecer emitido pela PGE/PROFIS, fls. 675 A 679 do processo, em que é afirmado não haver correlação entre as operações de transporte efetuadas pela Recorrente e as operações de exportação o que, portanto, não deixaria margem a que se estendesse a imunidade tributária às mesmas, e que em se tratando de operações interestaduais dever-se-ia aplicar a alíquota de 12%.

Complementa a manifestação a respeito da segunda diligência afirmando que a mesma não inovou em relação à primeira, mantendo o entendimento que a tributação nas operações objeto da autuação deveria ser sob a alíquota de 12%, muito embora não tenha abordado o questionamento a respeito do "redespacho", nas operações em foco.

Continuando a Recorrente discorre a respeito **DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - ALTERAÇÃO DO ENTENDIMENTO ACERCA DA TRIBUTAÇÃO DA OPERAÇÃO AUTUADA - AUSÊNCIA DE INFRAÇÃO.**

Analisa o entendimento da PGE de que a operação de redespacho configura uma operação interestadual e, como tal, estaria sujeita à tributação com base na alíquota de 12%, e diz que, para elucidar a questão, apresenta o contexto das operações objeto da autuação, como segue:

- i. *A Hamburg-SUD é contratada por um dos clientes para prestar serviço de transporte internacional de cargas, cujo trecho envolve um ponto de origem localizado no Brasil ou no exterior e um ponto de destino final, que pode ser igualmente no Brasil ou no exterior.*
- ii. *Para suportar o contrato de transporte de cargas firmado com o seu cliente, a Hamburg-SUD deve emitir o documento chamado "Bill of Lading" ("BL").*
- iii. *Definido o trajeto da carga, a Hamburg-SUD, por intermédio da sua agente marítima Hamburg-SUD-BR,*

*contrata os serviços da Recorrente, que compreendem um trecho de um porto no Brasil, no caso em questão o Porto de Salvador, até o porto de desembarque ou transbordo, definido no BL emitido pela Hamburg-SUD.*

*iv. Ao receber as cargas da Hamburg-SUD, a Recorrente as transporta do Porto de Salvador (origem contratado via redespacho) até o porto de destino (destino contratado via redespacho), emitindo, por sua vez, um conhecimento de transporte (cT-e) para suportar as suas operações.*

Destaca que sua participação é limitada ao transporte da carga do porto de Salvador até o porto de destino em outras unidades da Federação, tendo “*inadvertidamente*” destacado o ICMS sob a alíquota de 12%, quando as operações não se sujeitariam à tributação pelo ICMS.

Diz estranhar o parecer da PGE quando “*mesmo após a Recorrente ter comprovado se tratar de etapa inerente ao transporte internacional, a PGE afirma, equivocadamente, que a imunidade de que trata o inciso X, do parágrafo segundo, do artigo 155 da Constituição Federal garantiria a imunidade do ICMS incidente sobre as mercadorias exportadas e não sobre o ICMS devido nas operações de transporte de mercadorias destinadas ao exterior*”.

Destaca que a imunidade tributária sobre as operações de exportação e os serviços a ela atinentes, dentre os quais inclui-se o transporte, está plenamente garantida pela Constituição Federal, e foi recepcionada pela Lei Complementar nº 87/96, assim como pela Lei nº 7.014/97, no âmbito estadual.

Reafirma que o ICMS não incide sobre o transporte internacional, que é a sua atuação no caso em comento, mas, tão somente, sobre as operações internas e interestaduais, hipótese acatada pelo Tribunal de Justiça de São Paulo ao julgar a Apelação nº 758553-5/4-0 (0197533-89.2008.8.26.0000, e decisões do STJ (AgRg-Resp 1.316.524), e do STF (AI-RE 837.798).

Mais recentemente, afirma, o Tribunal de Justiça de São Paulo no apreciação do Mandado de Segurança nº 1058350-72.2018.8.26.0053, firmou o mesmo entendimento da não incidência do ICMS sobre operações iguais às tratadas no presente processo.

Ao analisar os julgados apresentados pela PGE no Parecer constante das fls. 675 a 679, afirma a Recorrente: “*a despeito de a PGE ter trazido em seus Manifestações de fls. 675/679 diversos trechos de acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, fato é que nenhum deles se aplica ao caso da Recorrente, que diferentemente dos casos que resultaram nos acórdãos lá citados, prestou serviços de transporte para armador estrangeiro, no contexto de uma prestação internacional de transporte de cargas. É dizer, os acórdãos citados pela PGE não servem como jurisprudência ao julgamento em questão, porquanto tratam de operações com natureza diversa daquelas aqui analisadas*”.

Sob a presunção de que o CFOP 6.357, como afirmado pelo autuante, seria exclusiva para operações destinadas a não contribuintes, afirma que não procede e nem se sustenta tal posicionamento, pois, conforme descrição contida no Convênio ICMS s/n 1970, o mesmo assim é descrito:

*6.357 - Prestação de serviço de transporte a não contribuinte. Classificam-se neste código as prestações de serviços de transporte a pessoas físicas ou a pessoas jurídicas NÃO indicadas nos códigos anteriores.*

Diz que, baseado no entendimento manifestado pela PGE/PROFIS, as operações objeto da autuação não estariam sujeitas à alíquota de 17% (operações internas) e sim a 12%, operações interestaduais, o que configura nulidade da autuação, devendo ser o auto de infração cancelado.

Ao encerrar sua manifestação, a Recorrente, apresenta o PEDIDO:

*Diante de todo o exposto, a Recorrente reforça o pedido de acolhimento das razões do seu Recurso, reforçadas na presente manifestação, requerendo, relativamente ao Parecer de fls. 675-679 e 687-688, que seja reconhecida a nulidade do lançamento, face à inobservância da legislação aplicável e tendo em vista que o tratamento tributário dispensado às operações autuadas foi reconhecido como correto pela PGE em diligência.*

## VOTO

O processo em lide, diz respeito à cobrança indicada pela autoridade administrativa fiscal, que

imputou à Recorrente o cometimento da infração abaixo apontada:

***Infração 01 – 03.04.02***

*Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível, nas prestações de serviços de transportes rodoviários, regularmente escriturados.*

*Em complemento, consta:*

*Escriturou ICMS a menor, com alíquota de 12%, nas prestações de serviços a não contribuintes, CFOP 6357, em vez da alíquota de 17% prevista em Lei (Art. 15, I e II, da Lei 7.014/96, Bahia).*

A autuação foi mantida pela Junta Julgadora, sob o entendimento de que as operações realizadas pela Recorrente restaram configuradas como operações internas e não interestaduais, como a mesma entendeu e tributou.

Devemos inicialmente entender o tipo de operação de transporte realizado pela Recorrente, para que se possa efetuar o devido enquadramento da mesma em termos tributários para o ICMS.

É a Recorrente uma empresa que pratica o transporte de mercadorias de e para diversos pontos do território nacional, especialmente na atividade de transporte marítimo de cargas, atuando dentro e fora dos limites da costa brasileira, portanto, contribuinte do ICMS, sua atividade, cabotagem, regulada pela Lei nº 9.432/1997, no inciso IX do artigo 2º, diferentemente da atividade de transporte internacional, longo curso, que está definida no inciso XI, do mesmo artigo da Lei citada.

Os fatos geradores da autuação dizem respeito à prestação do transporte de cabotagem efetuada para a Hamburg-SUD-BR, representante no Brasil do grupo HAMBURG-SUD, localizada em Hamburgo, na Alemanha. É a Hamnug-SUD-BR Agente de Cargas, e Representante Marítima da empresa alemã, atuando nos termos do que determina a Instrução Normativa nº 800/01, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como abaixo transcrito:

*Art. 4o A empresa de navegação é representada no País por agência de navegação, também denominada agência marítima.*

*§ 1o Entende-se por agência de navegação a pessoa jurídica nacional que represente a empresa de navegação em um ou mais portos no País.*

*§ 2o A representação é obrigatória para o transportador estrangeiro.*

*§ 3o Um transportador poderá ser representado por mais de uma agência de navegação, a qual poderá representar mais de um transportador.*

Sendo vedado a empresas estrangeiras a prática do transporte de cabotagem na costa brasileira, ou mesmo o transporte rodoviário, obrigatoriamente, como determina a IN acima referenciada, têm elas que contratar a agência marítima, que também, obrigatoriamente, por não poder exercer a prestação de serviços de transportes, mas somente a intermediação, contrata a empresa transportadora (especializada), para a complementação do transporte das cargas desembarcadas em portos que não o de destino dos produtos importados.

No caso em comento, as mercadorias foram desembaraçadas no porto de Salvador e transportadas pela Recorrente, em operação de cabotagem ou por meio rodoviário, para os portos de destino onde se encontram estabelecidos os importadores, em operações, que por se iniciarem no Estado da Bahia e finalizarem em outros Estados, configuram-se como operações interestaduais.

Como apresentado pela Recorrente, graficamente, a operação é assim identificada:

**ARMADOR > AGÊNCIA MARÍTIMA > TRANSPORTADOR (a Recorrente)**

É de se salientar, que o Armador transporta as mercadorias do porto de origem (exterior), e aportando no porto brasileiro (Salvador), os entrega, por intermediação da agência marítima à transportadora, no caso, a Recorrente, podendo-se identificar a sua prestação de serviço como complementar do transporte internacional, só que entre portos brasileiros, ou portos brasileiros e cidades de destino.

Em realidade, o serviço prestado pela Recorrente é um Redespacho, figura na legislação do

transporte de cargas devidamente identificado e regulado pelo Ajuste SINIEF nº 06/89, no artigo 58-A que assim define:

*Art. 58-A. Para efeito de aplicação desta legislação, em relação à prestação de serviço de transporte, considera-se*

*§ 3º Redespacho é o contrato entre transportadores em que um prestador de serviço de transporte (redespachante) contrata outro prestador de serviço de transporte (redespachado) para efetuar a prestação de serviço de parte do trajeto.*

No caso, o Redespachante, transportadora de longo curso, por intermédio da agência marítima, contrata o Redespachado, a Recorrente, para efetuar o transporte das mercadorias entre o porto de Salvador e o porto ou cidade de destino, não havendo nenhuma relação que se possa identificar como transporte interno ou prestado a não contribuinte, haja vista que contribuinte é o destinatário final da mercadoria, o importador.

Desta forma, não se pode querer imputar à Recorrente o pagamento de diferença de tributação (operações internas x operações interestaduais), tentando-se identificar suas operações como internas fossem, ainda mais que as mercadorias são levadas de um navio (do Redespachante), para outro (do Redespachado), sem que, sequer, em alguns casos, toque no solo baiano.

Não tem fundamento a afirmativa da Junta Julgadora, acatando o defendido pelo autuante, de que ao emitir os conhecimentos de transporte com o CFOP 6.357, estaria prestando serviços a não contribuinte. Senão vejamos quais operações são acobertadas pelo referido CFOP:

Quanto à alegação do autuante, acatada pela Junta Julgadora, de que o CFOP 6357 diz respeito apenas à “prestação de serviços de transportes a não contribuinte”, informa que tal CFOP, nos termos do definido no Ajuste SINIEF s/n, de 1970 descreve:

*6.357 -Classificam-se neste código as prestações de serviços de transportes a pessoas físicas ou a pessoas jurídicas não indicadas nos códigos anteriores.*

Requeru a Recorrente, a realização de diligência, devidamente atendida por este relator, em face da existência de interpretações discordantes no decorrer do processo, encaminhada à PGE/PROFIS, que se manifestou através o Processo PGE2020033210-0, Parecer PROFIS-NCA, da lavra do ilustre procurador Dr. José Augusto Martins Junior, datado de 16.03.2020, fls. 675 a 679, acolhido pela Procuradora Assistente, Dra. Paula Gonçalves Morris Matos, donde se destaca o que se transcreve:

*“Assim, ancorado na jurisprudência majoritária sobre o tema, entendemos que não se estenderá à imunidade das operações de exportação aos serviços de transportes interno e interestadual no caso em apreço, porquanto apenas prestam serviços de transportes de mercadorias às exportadoras.*

*Como já destacado alhures, a hipótese dos autos não está acobertada pela imunidade tributária prevista constitucionalmente, de sorte que tem incidência na espécie, o ICMS.*

*No que toca ao segundo questionamento, tendo como certa a incidência do ICMS na hipótese vertente e, igualmente, tratar-se a prestação de serviço de transporte de mercadoria numa unidade de federação para outra, ou seja, prestação de serviço de transporte em que o estabelecimento remetente está localizado em unidade da Federação diversa daquela do destinatário, observa-se se tratar de prestação de serviço interestadual.*

*Neste passo, observa-se que o fator determinante para verificar se uma **prestação de serviço é interestadual**, é o fato de o destinatário da mercadoria ou bem se localizar em unidade da Federação diversa daquela do remetente.*

*Assim tendo o serviço de transporte se iniciado no estabelecimento do recorrente na Bahia, encerrando-se com a entrega no depósito da empresa exportadora, em outro estado, tem-se um transporte interestadual tributável pelo ICMS, aplicando-se a alíquota de 12%, consoante previsto no art. 15, II da Lei nº 7.014/96, com a redação anterior da Lei nº 13.373, de 21/09/15, uma vez que as empresas exportadoras, apesar de praticar operações imunes, é contribuinte do ICMS, porquanto realizam fatos geradores do ICMS, em especial acumulação de créditos fiscais.*

Pautado para julgamento, em vista de novos questionamentos apresentados no decorrer do mesmo, foi o processo novamente encaminhado à PGE/PROFIS, desta vez para manifestação a respeito dos seguintes questionamentos:

01 - Em se tratando de prestação de serviços de transporte marítimo, na modalidade de cabotagem (redespacho), por meio de contrato intermediado por agência marítima, prestado a empresa de transporte estrangeira, quando se tratar de produtos para exportação, esta prestação de serviços de transporte estará abarcada pela isenção do ICMS?

02 - Em se tratando do mesmo serviço, sob a mesma forma de contrato, com mercadorias desembaraçadas em porto localizado no Estado da Bahia por contribuintes estabelecidos em outros Estados da Federação e a eles destinados, considerando que o ICMS é recolhido quando do desembarço aduaneiro, é devida a incidência do ICMS, no transporte complementar da operação?

03 - Em caso de devida a incidência nos termos do questionamento 02, qual a alíquota a ser aplicada, 12% (operações interestaduais), 17% (operações a não contribuintes localizados em outros Estados da Federação), ou 4% por se tratar de custo de mercadoria importada?

Em resposta, o ilustre procurador José Augusto Martins Filho, em parecer também referendado pela procuradora assistente Dra. Paula Gonçalves Morris, assim se manifestou:

*“No que concerne ao primeiro questionamento, entendemos devidamente respondido no parecer de fls. 675/679 dos autos, opinativo este devidamente referenciado pela Procuradora Assistente da PGE/PROFIS.*

*Ancorado na jurisprudência majoritária sobre a questão, conforme exposto no opinativo antecedente a este, entendemos que não se trata do mesmo serviço de transporte, mesmo que testificado num instrumento contratual, não havendo que se falar em transporte complementar da operação.*

*Neste sentido, percorre a jurisprudência cristalizada no RE nº 340.855-AgR. Relatado pela eminente Min. Ellen Gracie:*

*“É pacífico o entendimento de ambas as Turmas desta Corte no sentido de que a imunidade tributária prevista no artigo 155, § 2º, X, “a” da Constituição Federal, excludente da incidência do ICMS às operações que destinem ao exterior produtos industrializados, não é aplicável às prestações de serviço de transporte interestadual de produtos industrializados destinados à exportação”.*

*Quanto ao terceiro questionamento, reitero posicionamento firmado no parecer de fls. 675/679.*

A manifestação da Recorrente, no sentido de que as operações que realiza são parte do transporte internacional, e, portanto, não poderiam ser tributadas, e que ao recolher o ICMS, o fez “inadvertidamente”, o que lhe leva a requerer a nulidade da autuação, não tem amparo, e muito menos ainda a pretensão de restituição de possíveis valores indevidamente recolhidos, não tendo este Conselho competência para tanto, e não ser objeto da autuação.

Desta forma, à vista da legislação pertinente e do que foi apresentado no processo, entendo que as operações praticadas pela Recorrente se identificam perfeitamente como operações interestaduais, como também entendido pela PGE/PROFIS, pelo que, rejeitando a preliminar de nulidade, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, e julgo o Auto de Infração em comento IMPROCEDENTE.

## RESOLUÇÃO

Acordam os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281105.0003/18-3**, lavrado contra **ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de agosto de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS