

**PROCESSO** - A. I. Nº 178891.0013/22-9  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - ZB – TRANSPORTES E LOGÍSTICA LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 6ª JJF nº 0273-06/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 19/10/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0318-12/23 VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. SERVIÇO DE TRANSPORTE. OPERAÇÕES TRIBUTADAS COMO NÃO TRIBUTADAS. REGULARMENTE ESCRITURADAS. Comprovado que no período autuado vigorava norma de isenção do ICMS devido em relação às prestações internas de serviço de transporte de cargas intermunicipais no Estado da Bahia, o lançamento não pode subsistir. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso de Ofício interposto pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) em face do Acórdão em epígrafe, de sua própria lavra, que concluiu pela Improcedência da autuação ao reconhecer ser inexigível o ICMS sobre as prestações de serviço de transporte interno, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS, ao longo do período autuado (janeiro a dezembro de 2019).

O Autuado, ora Recorrido (Inscrição Estadual nº 051.034.683), se viu com isso desonerado do montante de R\$ 392.434,55 (fl. 186), ao tempo da prolação da decisão.

O Auto de Infração, lavrado em 31/05/2022 e notificado ao Autuado em 01/06/2022 (fl. 23), enunciou a acusação da seguinte maneira:

***Infração 01 – 002.007.003** Deixou de recolher o ICMS em razão de Prestação de Serviços de Transportes tributada como não tributada, regularmente escrituradas. Referente às prestações intermunicipais no exercício de 2019 destinadas a não contribuintes do ICMS, não alcançadas pela isenção prevista no Artigo 265, CXIII, do Decreto nº 13.780/12, conforme demonstrativo ZB\_Transportes\_2017\_2019\_CT/Internas, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado. Art. 265. São isentas de ICMS: CXIII - as prestações internas de serviço de transporte de carga destinadas a contribuinte do ICMS (Conv. ICMS 04/04). [...] **Enquadramento Legal:** Art. 1º, inciso II, art. 2º, inciso VI, e art. 32 da Lei 7.014/96. **Multa Aplicada:** Art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei 7.014/96.*

O ponto central da lide foi definir se os tomadores dos serviços de transporte (nas operações objeto da autuação, as pessoas jurídicas denominadas LAFARGEHOLCIM DO BRASIL S/A e INTERCEMENT BRASIL S/A) devem ser considerados como destinatários da prestação do serviço, para fins do disposto no art. 265, inciso CXIII do RICMS-BA/12 (com a redação vigente ao tempo das ocorrências), e, sem sendo “contribuintes do ICMS”, deve-se acolher a isenção encartada no enunciado normativo.

Sobre a matéria, afirmou a 6ª JJF (com grifos nossos):

**VOTO**

[...]

*O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo como atividade principal o “Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional”, CNAE 49.30-2-02, estabelecido no município de Simões Filho.*

*A acusação é a de que teria deixado de recolher ICMS em razão de ter considerado operações tributadas como não tributadas, regularmente escrituradas.*

*O contribuinte nega a prática de que foi acusado, arguindo em sua defesa a existência de previsão para que as saídas fossem isentas, amparadas no artigo 265, inciso CXIII, do RICMS/12.*

*Já o autuante mantém a acusação, pelo não acolhimento dos argumentos defensivos apresentados.*

*O deslinde da matéria está cingido, unicamente, a análise quanto a existência de isenção ou não do ICMS, nas prestações de serviços de transportes intermunicipais no estado da Bahia, realizadas entre a empresa autuada e os tomadores de tais serviços, as empresas LAFARGEHOLCIM DO BRASIL S/A e INTERCEMENT BRASIL S/A.*

*Os fatos geradores foram arrolados entre os meses de janeiro e dezembro de 2019.*

*Analizando a legislação vigente à época de tais fatos, constato que até 31/12/2018, vigorava a determinação estabelecida pela Lei 8.534, de 13/02/2002, no seguinte sentido:*

*“Art. 12. Fica dispensado o pagamento do ICMS incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga”.*

*Como se trata de dispensa, ainda que a operação fosse tributada, o estado da Bahia dispensava qualquer pagamento a este título, sendo a dispensa de caráter e natureza geral, sem qualquer restrição e/ou limitação, abrangendo todas as prestações de serviço de transporte de carga realizadas dentro do estado da Bahia.*

*Com a edição da Lei 14.037, de 20/12/18, publicada no Diário Oficial do Estado de 21/12/18, efeitos a partir de 01/01/19, tal artigo foi revogado, passando, em tese, as operações internas de serviço de transporte de carga a terem o imposto exigido e devido, caso as mesmas se apresentassem como tributadas.*

*O artigo 3º da Lei 7.014/96, estabelece em seu inciso XV-B, a não incidência do imposto o transporte de carga própria, assim definida em seu parágrafo 3º como:*

*“§ 3º Considera-se transporte de carga própria quando efetuado em veículo próprio, arrendado ou locado:*

*I - do adquirente;*

*II - do remetente, nas vendas fora do estabelecimento;*

*III - do contribuinte, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular”.*

*De igual modo, não é esta a discussão dos autos.*

*Partindo, então, para a norma regulamentar, temos que na época dos fatos geradores (janeiro a dezembro de 2019), vigia no artigo 265, que trata especificamente das isenções, a seguinte disposição no inciso XCIV:*

*“XCIV – as prestações internas de serviços de transporte de carga”.*

*Mais uma vez se observou que o legislador não impôs limites e/ou condições para a isenção, abrangendo todas as prestações de serviço de transporte de cargas, independentemente do modal utilizado.*

*Tal regra, vigorou até a edição do Decreto 16.738/2016, período anterior ao dos fatos que ensejaram a autuação, todavia, a regra de dispensa do imposto, como visto acima, permaneceu na lei (COTEB), norma hierarquicamente superior.*

*Digno de registro também, o fato de o estado da Bahia ser signatário do Convênio ICMS 04/04, celebrado em 02/04/2004, que autorizou os Estados que menciona a conceder isenção do ICMS à prestação de serviço de transporte intermunicipal de cargas, e que previa em sua Cláusula Primeira, na redação da época dos fatos geradores:*

*“Cláusula primeira. Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins autorizados a conceder isenção do ICMS à prestação de serviço de transporte intermunicipal de cargas destinada a contribuinte do imposto, que tenha início e término no seu território, nos termos estabelecidos em legislação estadual”.*

*Note que tal instrumento é meramente autorizativo, não tendo a Bahia, no primeiro momento, inserido tal determinação em sua legislação do ICMS.*

*A adoção de tal regra somente veio a acontecer com a edição do Decreto 18.801, de 20/12/2018, o qual previa, no inciso VII, do artigo 2º:*

*“Art. 2º Ficam acrescentados ao Regulamento do ICMS, Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012, os seguintes dispositivos:*

*(...)*

*VII - o inciso CXIII ao caput do art. 265:*

*“CXIII - as prestações internas de serviços de transporte de carga (Conv. ICMS 04/04)”.*

*Tal redação foi alterada pelo Decreto 19.274/2019, que restringiu a isenção para as prestações de serviços de transporte de cargas realizadas com contribuintes do imposto.*

***Ou seja: no período entre janeiro a outubro de 2019, todas as prestações de serviço de transporte de carga realizadas no estado da Bahia estavam, sim, amparadas pela dispensa do recolhimento ou por isenção, indistintamente, e como consequência, não sujeitas à cobrança do imposto, o que suporta o acolhimento das razões de defesa expostas.***

***Em relação aos fatos geradores dos meses de novembro e dezembro de 2019, também assiste razão ao contribuinte, uma vez que a isenção foi estabelecida para as prestações destinadas a contribuintes do imposto, diante da alteração processada no mencionado artigo 265, inciso CXIII, pelo Decreto e, bem como na forma da resposta a consulta tributária realizada por outro contribuinte do imposto, mas que serve de paradigma para este relator (fl. 68), além dos documentos trazidos pela defesa às fls. 70 a 156, ao entendimento da Administração Tributária da SEFAZ/BA, "...a isenção se aplica às prestações internas de serviços de transporte que sejam destinados a contribuintes do imposto, ou seja, que tenham sido contratadas por contribuintes, independentemente da condição do destinatário das mercadorias. Dessa forma, se o tomador do serviço de transporte se caracteriza como contribuinte do ICMS, a isenção prevista no art. 265, inciso CXIII do RICMS será aplicável", diante, inclusive, do fato de a autuada se encontrar na condição de regime de apuração "normal" do imposto.***

***Assim, tais meses (novembro e dezembro de 2019) também devem ser expurgados do lançamento, o que torna o mesmo improcedente.***

***Isso pelo fato de os tomadores dos serviços, se apresentarem como empresas inscritas no cadastro de contribuintes do estado da Bahia, ainda que os destinatários dos produtos não sejam contribuintes do ICMS, sendo clara a aplicação do teor do artigo 265, inciso CXIII do RICMS/12 em sua redação vigente à época dos fatos geradores.***

*[...]*

Foi interposto Recurso de Ofício.

Antes de lavrado o acórdão (datado de 19/10/2022, fls. 174 a 184) veio aos autos uma "Manifestação do Autuante" datada de 21/11/2022 (fls. 169 a 172), da qual se colhem os seguintes excertos:

*Aa simples leitura da Ementa editada pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal se depreende que a improcedência do Auto de Infração nº 178891.0013/22-9 foi motivada pelo fato do D. Relator e seus pares não terem atentado para a correta descrição dos fatos no texto da infração.*

*O demonstrativo ZB\_Transportes\_2017\_2019\_CT\_Internas (em formato de planilha Excel) relaciona TODOS os Conhecimentos de Transporte cujos destinatário, estabelecidos no Estado da Bahia, NÃO SÃO CONTRIBUINTES DO ICMS. Portanto, são prestações de serviços de transporte NÃO alcançadas pela isenção prevista no Convênio ICMS Nº 04/2004, incorporado à Legislação Tributária do Estado da Bahia.*

*[...]*

*Está patente que, no mínimo, a partir do mês de novembro de 2019 as prestações DESTINADAS A NÃO CONTRIBUINTES DO ICMS não são alcançadas pela isenção prevista no Artigo 265, CXIII, do RICMS/12 como votou o D. Relator da 6ª Junta de Julgamento Fiscal.*

*No entanto, o fato do Estado da Bahia ter aderido e recepcionado na sua legislação o Convênio ICMS Nº 04/2004 se submeteu aos seus termos. Ou seja, a isenção autorizativa é somente quando as prestações internas tenham como destinatário contribuinte do ICMS.*

*A menção ao Convênio ICMS Nº 04/2004 não deixa a menor dúvida quanto a isto. Inclusive, estender a isenção ali prevista a NÃO CONTRIBUINTES DO ICMS é ilegal uma vez que não autorizada pelo citado Convênio (ou outro qualquer).*

*Portanto, a Legislação Estadual que trata de isenção na prestação de serviços de transportes de cargas sub-roga-se aos limites do Convênio ICMS Nº 04/2004.*

*Logo, não há que se falar em isenção nas prestações de serviços de transporte de cargas no Estado a não contribuintes do ICMS por não estar autorizada por Convênio, especificamente o multicitado Convênio ICMS Nº 04/2004.*

*Diante do aqui exposto, requer o Autuante o conhecimento e provimento do Recurso de Ofício da 6ª Junta de Julgamento Fiscal.*

Recebidos os autos, esses foram a mim atribuídos em 20/06/2023 e por considerá-los devidamente instruídos solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trazidos à sessão de 05/09/2023, os mesmos foram objeto de vista do Presidente. Na sessão de 06/09/2023,



pediu vista o Conselheiro Eduardo Ramos de Santana. O julgamento foi retomado na presente sessão, de todas elas participando, pela Recorrida, o Dr. Michel Lucas Santana Silva (OAB/BA nº 59.710).

## VOTO

O Recurso de Ofício é cabível e adequado (art. 169, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 7.629, de 9.7.1999 em sua atual redação – RPAF/99), por isso dele conheço.

A lide demanda avaliar se agiu com acerto a 6ª JfF, ao entender que, contrariamente ao que defende a Fiscalização, as prestações de serviço de transporte intermunicipal de cargas realizadas entre janeiro e dezembro de 2019 estão isentas de ICMS-transporte (seja de janeiro a outubro de 2019, independentemente da destinação; seja em novembro e dezembro de 2019, quando a legislação restringe a isenção a certos “destinatários”).

Por outro prisma, a lide demanda avaliar quem devem ser considerados, a partir do enunciado normativo em questão (inciso CXIII, do art. 265 do RICMS-BA/12), como “destinatários”, naquele enunciado normativo:

- Tomadores do serviço de transporte?
- Destinatários jurídicos das mercadorias?
- Destinatários físicos das mercadorias?

Para melhor clareza, é importante destacar alguns aspectos que defluem dos demonstrativos do Auto de Infração e dos Conhecimentos de Transporte Eletrônicos (CTEs) que serviram de base para os trabalhos da Fiscalização.

Abaixo, um “*print*” de parte do arquivo eletrônico do demonstrativo:

ZB - TRANSPORTES E LOGISTICA LTDA									
RODOVIA BR 324 KM 17, S/N, CIA, SIMOES FILHO-BA, CEP: 43.700-000									
CNPJ: 03.169.677/0001-46 - IE: 51.034.683									
Falta de Recolhimento do ICMS Normal Nas Prestações de Serviços de Transportes Intermunicipais Destinadas a Não Contribuintes do ICMS Sem Destaque e Recolhimento do Im									
Data	CT-e	Chave de acesso	Remetente	Destinatário		Código			
Emiss	EFD	Nº	Cte	CNPJ	Razao Social	UF	CNPJ	Razao Social	UF Cfp
02/01/19	Sim	224182919010316967700014657001000022418100034551160.869.336/0228-62	LAFARGEHOLCIM BRASIL SA BA	2229411001231	TOPMIX ENG E TECNOLOGIA DE CONCR	BA	5352	'041'	
04/01/19	Sim	224372919010316967700014657001000022437100034589460.869.336/0228-62	LAFARGEHOLCIM BRASIL SA BA	30711836000165	CONCRETA SERVICOS DE CONCRETAGE	BA	5352	'041'	
04/01/19	Sim	224382919010316967700014657001000022438100034591360.869.336/0228-62	HOLCIM BRASIL S A	2229411001231	TOPMIX ENG E TECNOLOGIA DE CONCR	BA	5352	'041'	
04/01/19	Sim	224412919010316967700014657001000022441100034594360.869.336/0228-62	LAFARGEHOLCIM BRASIL SA BA	30711836000165	CONCRETA SERVICOS DE CONCRETAGE	BA	5352	'041'	
04/01/19	Sim	224452919010316967700014657001000022445100034602760.869.336/0228-62	LAFARGEHOLCIM BRASIL SA BA	3817070000125	EMPOL PAVIMENTACOES E OBRAS LTDA	BA	5352	'041'	
04/01/19	Sim	224482919010316967700014657001000022448100034606160.869.336/0228-62	LAFARGEHOLCIM BRASIL SA BA	8764298000118	LUIS ANTONIO REIS ME	BA	5352	'041'	
04/01/19	Sim	224492919010316967700014657001000022449100034607760.869.336/0228-62	LAFARGEHOLCIM BRASIL SA BA	30711836000165	CONCRETA SERVICOS DE CONCRETAGE	BA	5352	'041'	
05/01/19	Sim	224532919010316967700014657001000022453100034611862.258.884/0145-10	INTERCEMENT BRASIL S.A.	13409370000683	GALVAO ENGENHARIA S/A	BA	5352	'041'	
07/01/19	Sim	224712919010316967700014657001000022471100034649360.869.336/0228-62	LAFARGEHOLCIM BRASIL SA BA	3817070000125	EMPOL PAVIMENTACOES E OBRAS LTDA	BA	5352	'041'	
07/01/19	Sim	224732919010316967700014657001000022473100034654460.869.336/0228-62	LAFARGEHOLCIM BRASIL SA BA	97549828000135	CONCRELOC ALUGUEL DE MAQUINAS L	BA	5352	'041'	
08/01/19	Sim	224822919010316967700014657001000022482100034672160.869.336/0228-62	LAFARGEHOLCIM BRASIL SA BA	97549828000135	CONCRELOC ALUGUEL DE MAQUINAS L	BA	5352	'041'	
08/01/19	Sim	224842919010316967700014657001000022484100034675062.258.884/0147-81	INTERCEMENT BRASIL S.A.	13409370000683	GALVAO ENGENHARIA S/A	BA	5352	'041'	
09/01/19	Sim	224982919010316967700014657001000022498100034700060.869.336/0228-62	LAFARGEHOLCIM BRASIL SA BA	8764298000118	LUIS ANTONIO REIS ME	BA	5352	'041'	

Nos CTEs, conforme Portal (<https://www.cte.fazenda.gov.br/portal/>), nota-se que a consulta pública sequer exhibe as expressões “remetente” e “destinatário”.

Ora, tratando-se da formalização fiscal do **serviço de transporte**, as partes indicadas são o **tomador** (quem paga o frete, independentemente de ser o remetente da carga, o adquirente, ou terceiro - que formam uma realidade jurídica diversa da realidade do contrato de transporte) e o **emitente** (quem a Lei comete o dever de emitir o CTE, em geral o **prestador** do serviço de transporte).

Confira-se o seguinte *print*:

**Dados do CT-e**

Natureza da operação	CFOP	Chave de acesso	
TRANSPORTE ESTADUAL - INDUSTRIAL	5352	29-1901-03169677000146-57-001-000022445-100034602-7	
Modelo	Série	Número	Data/Hora da emissão
57	1	22445	04/01/2019 16:21:20-02:00
Tipo de CT-e	Modal	UF início	UF fim
Normal	Rodoviário	BA	BA
Valor Total do CTE			
1.348,20			

**Emitente**

CNPJ	IE	Nome/Razão Social
03.169.677/0001-46	51034683	ZB TRANSPORTES E LOGISTICA
Município	UF	
Simoes Filho	BA	

**Tomador**

CNPJ	IE	Nome/Razão Social
***.336/0228-62	*****9228	LAFA***
Município	UF	País
Candeias	BA	Brasil

**Eventos e Serviços**

Evento	Protocolo	Data autorização	Data Recebimento AN
Autorização de Uso	329190000131276	04/01/2019 às 17:24:17-02:00	04/01/2019 às 17:24:17

Assim, o deslinde da lide (ou, para ser mais preciso, o reexame necessário do trabalho realizado pelo órgão julgador de primeiro grau) passa por aferir qual a construção da norma deve prevalecer: se a da Fiscalização, ou se a do órgão de piso (que coincide com do a órgão de consulta da SEFAZ, e a do Autuado), ou mesmo se uma terceira construção.

Adianto-me para afirmar que em meu entendimento o órgão julgador de primeiro grau agiu corretamente. Apenas peço licença para aprofundar, em parte, a discussão, considerando os debates realizados ao longo das sessões em que este feito foi examinado.

Primeiro, acertou o órgão julgador ao construir, a partir do texto normativo vigente (RICMS-BA/12), as normas jurídicas em relação à isenção do ICMS.

Com efeito, o texto é claro, e dúvida alguma dele sobressai, seja pela amplitude que nele se continha para vigor até outubro de 2019 (“Art. 265. São isentas do ICMS: [...] CXIII - as prestações internas de serviços de transporte de carga (Conv. ICMS 04/04)”), seja a partir do escopo mais restrito do texto, a contemplar somente prestações destinadas a contribuintes do imposto (“Art. 265. São isentas do ICMS: [...] CXIII - as **prestações** internas de serviços de transporte de carga **destinadas a contribuinte do ICMS** (Conv. ICMS 04/04)”) - grifei.

Em relação aos períodos de novembro e dezembro de 2019, é conveniente refletir um pouco mais sobre o teor do texto normativo: afinal, “tomador de serviço”, “remetente” e “destinatário” não são expressões sinônimas, e em geral envolvem (ou podem envolver) agentes diversos.

Conforme grifamos, a literalidade do texto normativo nos ajuda a afastar qualquer dúvida em relação ao “destinatário da carga”. O plural “destinadas” é compatível com o plural “prestações”, e não com o singular “carga”.

De modo invertido (como bem pontuado pelo insigne representante da PGE/PROFIS, Dr. Thiago Anton Alban na sessão de 06/09/2023), mas refletindo o mesmo resultado, é a dicção do Convênio ICMS 04/04 (grifamos):

*Ficam os Estados [...] Bahia, [...] autorizados a conceder isenção do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS - à prestação de serviço de transporte intermunicipal de cargas destinada a contribuinte do imposto, que tenha início e término no seu território, nos termos estabelecidos em legislação estadual.*

Fixado o acerto da JJF (e equívoco da Fiscalização) na compreensão textual do enunciado normativo, é crucial refletir sobre o conceito adotado na legislação, isto é, refletir sobre qual seria a intenção da norma (*mens legis*) ao conter exclusão da isenção para aquele serviço prestado tendo por destinatário “não contribuinte” do ICMS.

Em outras palavras, é preciso entender o que significa uma “*prestação de serviço de transporte de cargas destinada a contribuinte do ICMS*”.

No ICMS-transporte, o **destinatário da carga** é, em geral, **irrelevante** para fins jurídico-tributários.

Por princípio, o contribuinte do ICMS-transporte é qualquer pessoa que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial (*rectius*, empresarial) prestações de serviços de transporte (no caso, intermunicipal) - inteligência do art. 4º, *caput* da Lei Complementar nº 87/96.

O destinatário da carga, só por isso, não participa da relação jurídica tributária nessa hipótese; é, quando muito, destinatário final da mercadoria (e do serviço). Um contribuinte de fato, como um consumidor em uma loja de varejo.

Nesse sentido, devo homenagear a contribuição do Conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo, ao recordar de decisões deste CONSEF (a exemplo daquela por si relatada quando da prolação do Acórdão C/JF nº 0050-11/19, de 26/02/2019) em que essa dissociação entre o ICMS-transporte e o ICMS-mercadoria (e os respectivos créditos) foi crucial para delimitar o sujeito titular do crédito fiscal de ICMS-transporte, quando da venda a preço CIF: o destinatário da mercadoria, não sendo “destinatário do serviço de transporte” (leia-se: tomador do serviço), não teria direito a se apropriar de crédito fiscal decorrente do ICMS-transporte, apropriável pelo tomador do serviço.

Na mesma linha de intelecção, voltando-me agora à teoria dos contratos, o de prestação de serviço de transporte envolve duas partes, ou dois pólos (ainda que contemple responsabilidade em face de terceiros). Essas partes são o **tomador** (destinatário da prestação do serviço) e **prestador** (transportador).

Todos os terceiros aí envolvidos (o remetente; o transportado, no caso do transporte de pessoas; o usuário, em se tratando de serviço público de transporte de pessoas; o destinatário jurídico da mercadoria; o destinatário físico a quem a coisa ou a pessoa serão entregues etc.) não são *ex lege* e de modo geral partes do contrato de transporte - a menos que estipulem o contrato e integrem o pólo tomador.

Dito de outro modo: se quem estipula o serviço (e estipula quem paga a retribuição - art. 730 do Código Civil) é o destinatário da coisa (ou pessoa), este é o tomador; se quem estipula é o remetente, este será o tomador. Se quem estipula é terceiro, nem remetente, nem destinatário, nem transportado serão parte do contrato (ainda que subsistam deveres legais do transportador em face dos mesmos).

Afinal, partes são os contratantes (arts. 422 e 425 do Código Civil), ainda que direitos e deveres jurídicos advenham a terceiros.

Para melhor examinar a questão, convém aferir nos demonstrativos do Auto de Infração qual foi a compreensão que o Autuante imprimiu ao texto normativo.

Exemplifico com a folha 07 dos autos.

Ali, na coluna atinente aos “Remetente”, vemos listadas apenas duas pessoas jurídicas: “LAFARGEHOLCIM DO BRASIL S/A” e “INTERCEMENT BRASIL S/A”. Já na coluna “Destinatário”, constam diversas pessoas jurídicas.

De um modo geral, percebe-se que as prestações envolvem “Remetentes” (contratantes do serviço, isto é, tomadores do serviço, **destinatários do serviço de transporte**) estão fabricantes de cimento, inscritas no CAD-ICMS; tais prestações envolvem, por sua vez, “Destinatários” **das mercadorias**: pessoas jurídicas dedicadas a segmentos variados (em geral, empresas de



engenharia). Presume-se tratar-se dos clientes das “Remetentes”, que por sua vez contrataram o serviço de transporte prestado pela transportadora ora Recorrida.

Fiz o teste amostral com a primeira e a quinta operação dos meses de novembro e dezembro de 2019 (linhas 445, 449, 498 e 502 do demonstrativo em Excel que se encontra salvo em mídia, fl. 20). Três operações envolvem, como “Remetentes”, a LAFARGEHOLCIM BRASIL SA, CNPJ nº 60.869.336/0228-62; e uma a INTERCEMENT BRASIL S.A., CNPJ nº 62.258.884/0145-10 - ambas inscritas no CAD-ICMS.

Tais operações envolveram “Destinatários” (físicos, das cargas) variados: CONCRECON CONCRETO E CONSTRUÇÕES LTDA (CNPJ nº 03.585.304/0011-28), POLIMIX CONCRETO LTDA (CNPJ nº 29.067.113/0326-32), e CONCRELOC ALUGUEL DE MAQUINAS LTDA (CNPJ nº 97.549.828/0001-35) - essa última duas vezes. Não são comerciantes ou industriais, mas em geral prestadores de serviço. Não realizam, a princípio, a hipótese de incidência do ICMS, portanto não são contribuintes, e não estão inscritos no CAD-ICMS.

Consulto o Portal do Conhecimento de Transporte Eletrônico, e noto que todos os serviços de transporte têm como tomador justamente aqueles contribuintes do ICMS que figuram, nos demonstrativos do Autuante, como “Remetentes”, com a operação fiscal registrada sob o CFOP 5.352 (prestação de serviço de transporte a estabelecimento industrial - grifei).

Daí questionar, insistentemente: a isenção do inciso CXIII do *caput* do art. 265 do RICMS-BA/12 estaria afastada quando o “destinatário da mercadoria” não for inscrito no CAD-ICMS, ou não for contribuinte do ICMS? Haveria outro “destinatário” da prestação de serviço de transporte, que não o “tomador do serviço”, como pretende a Fiscalização?

Eis o equívoco da Fiscalização: considerar que o texto do ato normativo quis referir-se a destinatário (físico ou jurídico?) **da operação de circulação de mercadoria**. O erro não se sustenta, *data venia*, nem da compreensão do negócio jurídico subjacente à incidência da norma, nem mesmo à literalidade do texto normativo, como se viu acima. Se quisesse, por algum motivo, confundir as figuras (operação de circulação de mercadorias *versus* prestação de serviço de transporte), o legislador não teria feito o uso de expressões em plural e singular como o fez, para deixar bem assentado que o que importa é **ser o destinatário da prestação de serviço de transporte contribuinte do ICMS**, pouco importando a situação ou condição do destinatário da carga.

O destinatário da prestação de serviço (de transporte) não pode ser outra pessoa, que não o tomador do serviço.

De mais a mais, é preciso refletir: qual seria a *ratio* da norma? Desonerar apenas as prestações internas quando o destinatário (físico ou jurídico) da mercadoria - mesmo que não seja o tomador do serviço -, for inscrito no CAD-ICMS?

Ao interpretar a *ratio* do enunciado normativo de isenção, percebo que somente haveria sentido excluir a norma de isenção dos “destinatários” não inscritos se esses foram havidos como **os tomadores do serviço**, contra quem os CTEs seriam expedidos, fazendo eventual uso de créditos fiscais deles decorrentes (como ressaltado pelo Conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo).

Por exemplo, se a aquisição da mercadoria for contratada sob a cláusula FOB (ou, mais precisamente, EXW, sem modal marítimo envolvido, transporte e risco pelo adquirente, segundo a nomenclatura da *Lex Mercatoria* enunciada pela *Chambre du Commerce International*, CCI, de Paris), sendo o transporte do adquirente (tomador de serviço adquirente), este não seria isento do ICMS-transporte *por esse enunciado normativo*.

Perceba-se: a Recorrida é uma empresa transportadora, prestadora do serviço de transporte, e tem por cliente aquele que a contrata (o tomador de serviço). Escapa à razoabilidade exigir que a contratada (e emitente do CTE) deva perscrutar se terceiros (os destinatários da carga) são ou não são inscritos no CAD-ICMS (ou, mais que isso, se são efetivamente contribuintes do ICMS). Quem

pode influenciar na repercussão do tributo (ICMS-transporte) é o tomador do serviço (neste caso, o remetente, uma vez que se trata de venda “CIF” - como não envolve modal marítimo, a rigor tem-se a cláusula FCA, segundo a nomenclatura da *Lex Mercatoria* enunciada pela *Chambre du Commerce International*, CCI, de Paris), e não o mero recebedor da carga.

É nesse sentido que parece ter caminhado o emissor do ato normativo: se o tomador do serviço não é inscrito no CAD-ICMS, deve ser onerado do ICMS-transporte (na Bahia, após novembro de 2019) ao absorver o custo financeiro enfrentado pelo transportador; se o tomador do serviço é contribuinte do ICMS (do que sua inscrição no CAD-ICMS é importante indício), a legislação desonera a operação do ICMS-transporte, favorecendo a circulação de mercadoria que, presume-se, ainda não atingiu seu destino final e não completou seu ciclo econômico.

Na Manifestação de fls. 169 a 172, o Autuante ainda obtempera que a redação do RICMS-BA/12 vigente até outubro de 2019, por instituir uma isenção mais abrangente do que a do Convênio ICMS 04/2004, do CONFAZ, não poderia prevalecer (o que fundamentaria a autuação para os meses de janeiro a outubro daquele ano de 2019).

Com a devida vênia, discordo frontalmente dessa afirmação.

A uma, porque a situação dos demonstrativos é a mesma em todos os meses, e se adequa ao que foi estipulado em Convênio: prestação interna de serviço de transporte, tendo por destinatários da prestação (tomadores do serviço) pessoas jurídicas inscritas no CAD-ICMS.

A duas, porque não compete ao CONSEF negar aplicação a ato emanado de autoridade superior (art. 125 do COTEB), portanto não cabe a este órgão deixar de aplicar aquilo que dispunha o Decreto nº 13.780/2012, na redação que vigeu até outubro de 2019, no seu art. 265, inciso CXIII.

Como todos os casos que foram examinados nestes autos (e parece ser o caso de todas as ocorrências nos meses de novembro de dezembro de 2019, nos demonstrativos do Auto de Infração) refletem serviços de transporte em que um contribuinte regularmente inscrito no CAD-ICMS, contribuinte habitual do ICMS (fabricante de cimento), penso que não se deva alterar a conclusão a que chegou o órgão de primeiro grau.

Ou seja, todas as operações constantes dos demonstrativos estão sob o pálio da isenção a que alude o art. 265, CXIII do RICMS-BA/12 (seja na sua redação até outubro de 2019, seja na sua redação posterior a essa data).

Ante o exposto, sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para manter o Auto de Infração julgado IMPROCEDENTE.

É como voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **178891.0013/22-9** lavrado contra **ZB – TRANSPORTES E LOGÍSTICA LTDA.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de setembro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS