



- RIO GRANDE DO NORTE
- SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO
- CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

- **PROCESSO N°** 0050/2012 – CRF
- **PAT N°** 0004/2011 – 4ª URT
- **RECURSO** VOLUNTÁRIO
- **RECORRENTE** TRANSBET TRANSPORTE E LOGÍSTICA LTDA
- **ADVOGADA** SILVIA PAULA ALENCAR DINIZ
- **RECORRIDA** SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO – SET
- **RELATOR** CONS. ANDRÉ HORTA MELO

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face de decisão da Primeira Instância Julgadora de Processos Fiscais, na qual o julgador decidiu pela procedência de auto de infração lavrado em 23 de fevereiro de 2011 contra TRANSBET TRANSPORTE E LOGÍSTICA LTDA, já qualificada, fiscalizada pela ordem de serviço nº 965, processo 109845/2010-1.

Deste procedimento resultou o auto de infração nº 0000041/2011, cobrando ICMS no valor de R\$ 1.161.682,47, multa R\$ 1.161.682,47, totalizando R\$ 2.323.364,94, com a notificação do lançamento foi assinada em 25/02/2011 pelo contribuinte, cujo contexto e enquadramento legislativo fielmente reproduzimos abaixo:

**OCORRÊNCIA:** Falta de recolhimento do ICMS nas saídas de serviço de transporte escrituradas e lançadas na GIM no campo de isentas e/ou não tributadas. ICMS não recolhido e apurado mediante processo de fiscalização.

**INFRINGÊNCIA:** O contribuinte infringiu o disposto no(s) Art. 150, III combinado com o Art. 105, Art. 130-A, Art. 150, XIX, Art. 578 e Art. 609, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640, de 13/11/1997.

**PENALIDADE:** Penalidade prevista no art. 340, I, c combinado com o art. 133, todos do RICMS aprovado pelo Decreto 13.640, de 13/11/1997.

Dispositivos invocados:

CAPÍTULO VI  
Da Compensação do Imposto

## SEÇÃO I

### Da Não Cumulatividade

**Art. 105.** O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado anteriormente por este Estado ou por outra Unidade da Federação, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco, apurado por um dos seguintes critérios:

## SUBSEÇÃO II

### Dos Prazos

(...)

**Art. 130-A.** O recolhimento do ICMS deverá ser realizado nos seguintes prazos:

(...)

**Art. 133.** O crédito tributário, inclusive o decorrente de multas, atualizado monetariamente, será acrescido de juros de mora, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia- SELIC, para títulos federais, acumuladas mensalmente, ao mês ou fração.

**Art. 150.** São obrigações do contribuinte:

(...)

III- pagar o imposto devido na forma e prazo previstos na legislação;

(...)

XIX – cumprir todas as demais exigências previstas na legislação tributária.

**Art. 340.** São punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:

I- com relação ao recolhimento do imposto:

(...)

c) deixar de recolher o imposto, no todo ou em parte, na forma e nos prazos regulamentares, nos casos não compreendidos nas alíneas “d” e “e”, deste inciso: cem por cento do valor do imposto;

d) deixar de recolher, no todo ou em parte, na forma e nos prazos regulamentares, quando as operações, as prestações e o imposto a recolher estiverem regularmente escriturados, e o contribuinte tiver entregue, dentro dos prazos legais, a Guia Informativa Mensal do ICMS (GIM): cinquenta por cento do imposto devido;

e) deixar de recolher, no todo ou em parte, o imposto de responsabilidade do contribuinte substituto que o houver retido: duzentos por cento do valor do imposto retido e não recolhido;

**Art. 578.** Os contribuintes inscritos sob regime normal de apuração do ICMS devem apresentar a “Guia Informativa Mensal do ICMS” (GIM), conforme Anexo – 59 deste regulamento.

**Art. 609.** A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária.

Além da peça inicial, auto de infração, foram acostados aos autos os seguintes documentos: Termo de Intimação Fiscal (fl.03); Termo de Início de Fiscalização (fl. 04); Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral (fl. 08); Extrato Fiscal do Contribuinte (fl. 10); Consulta a Contribuinte (fl. 11); Notificação (fl.12); Demonstrativo de Ocorrência (fl. 13 e 14); Relatório Circunstanciado de Auditoria (fls. 15 e 16); Demonstrativo de Débitos (fls. 17 e 18);

Sentencia o Relatório Circunstanciado que:

Analisando a documentação apresentada bem como as GIMs entregues pelo contribuinte, constatamos que a partir de 01/03/2006 o contribuinte deixou de recolher o ICMS de **frete interestadual de petróleo devido aplicação indevida da isenção do art. 25, inciso VII do RICMS em função de ser parte de um transporte que tem origem no RN e termina no Estado da Bahia, e não no RN(..)**. (grifei).

Diz tal dispositivo do RICMS:

Da Isenção nas Prestações de Serviços de Transporte

**Art. 25.** São isentas do ICMS:

(...)

VII- até 31 de maio de 2015, a prestação de serviço de transporte intermunicipal de cargas destinada a contribuinte do imposto, que tenha início e término dentro deste Estado.

O auto de infração foi lavrado em 23 de fevereiro de 2011. Então na redação do inciso ainda vigia a alteração derivada do Convênio ICMS nº 01/04 que estabelecia o prazo do benefício até 31/12/2012, o que não altera os efeitos da redação atual uma vez o período fiscalizado, independente da aplicação que ainda à frente se vai analisar, é totalmente alcançado pela isenção em epígrafe.

Na impugnação, preliminarmente a RECORRENTE sublinha a sua tempestividade, afirmando que intimação referente ao auto de infração foi recepcionada pessoalmente pela, então, IMPUGNANTE em 25/02/2011 (sexta-feira), desta forma a contagem se iniciaria em 28/02/2011 e se encerraria em 29/03/2011, de acordo com os artigos 24 e 25 do Decreto nº 13.798/98, sendo a presente impugnação tempestiva por ter sido protocolada no dia 28 de março de 2011, conforme consta de

etiqueta de Protocolo no alto da primeira lauda da impugnação (fl. 102).

Quanto ao mérito, alega que apresentou no prazo estipulado na intimação fiscal para apresentar todos os documentos solicitados, contudo não procedeu ao pagamento da notificação recebida em 08/02/2011 por reputar indevida a cobrança.

Que:

(...) pela leitura das disposições constantes do relato do auto de infração e do relatório circunstanciado de auditoria, resta claro que a cobrança da quantia de ICMS não recolhido, no período de 01/03/2006 a 30/12/2008, de R\$ 1.161.682,47 (Um milhão, cento e sessenta e um mil, seiscentos e oitenta e dois reais e quarenta e sete centavos) e R\$ 1.161.682,47 (Um milhão, cento e sessenta e um mil, seiscentos e oitenta e dois reais e quarenta e sete centavos) de multa a recolher, não deve prosperar visto que não condiz com a realidade dos fatos e da documentação idônea existente entre a impugnante e a PETROBRAS.

Alega que no período fiscalizado a impugnante prestava serviços de transporte para a PETROBRÁS celebrados através de contratos oriundos de processos licitatórios, e esta cita o contrato 161.2.021.04.2, contrato 2500.0031498.07.2, contrato 2500.0037287.07.2 e contrato 2500.0038.017.07-2.

A impugnante afirma que para que a prestação de serviços seja realizada é disponibilizado os veículos para a PETROBRAS diariamente é definido o percurso que cada veículo fará e ao final de cada serviço prestado é emitido um RM – Relatório de Medição, o qual demonstra o total de transporte realizado e o trajeto percorrido por cada veículo, com base neste documento a empresa emite seus CTC e Notas Fiscais de serviços. Afirma à fl. 110:

A impugnante apresenta a documentação da própria PETROBRAS que faz a medição dos serviços contratados e executados pela Impugnante, como prova de que a prestação de serviços realizado é dentro do Estado do Rio Grande do Norte.

(...)

Buscando munir a fiscalização das informações corretas acerca dos serviços de transportes efetivamente prestados pela Impugnante à Petrobrás, foi então formalizada consulta formal junto a Petrobrás” nos termos a seguir (docum..anexo):

A consulta em três perguntas, questiona (1) sobre os pontos de coleta e entrega:

Em resposta ao primeiro questionamento feito a Petrobrás assim manifestou-se (doc. Anexo) (...)

A coleta do petróleo é realizada nos poços situados no território do Rio Grande do Norte, nos campos de Canto do Amaro e Riacho da Forquilha e a entrega nas estações coletoras também localizadas neste Estado.

Adiante (2) questiona:

*Após a entrega do petróleo nas estações coletoras em quanto tempo esse produto sai para outros lugares? Caso a resposta seja positiva, (sic) os produtos recebem algum tipo de tratamento antes de serem transportados para outros locais? Por quanto tempo permanecem armazenados nas estações coletoras?*

Quanto a esse segundo questionamento realizado é obtido a resposta de que as demais destinações dadas pela Petrobrás ao petróleo são dentro do Estado do RN:

SIM. Após a entrega nas estações coletoras, o petróleo é destinado a outros lugares conforme abaixo:

Canto do Amaro: (...)

Riacho da Forquilha (...)

O petróleo fica armazenado na estação coletora por um dia geralmente. quando a impugnante entrega o petróleo nos locais determinados pela Petrobrás finda-se a prestação de serviços de transporte.

Por fim (3):

*Após a entrega de petróleo nas estações coletoras como a PETROBRÁS transporta esses produtos para outros lugares? E quais os documentos fiscais a PETROBRÁS utiliza para comprovar esse transporte?*

Quanto a esse terceiro questionamento, a Petrobrás responde:

Todo o petróleo armazenado nas estações onde é feita a separação óleo/água, é transportado pela Petrobrás, via duto, até a Unidade de Tratamento e Refino da Companhia em Guamaré.

(...) os dutos são extensão dos estabelecimentos centralizados, (...).  
Objetivando um melhor entendimento da logística de transporte e de petróleo produzido no RN e remetido para a Bahia, informamos que o transporte interestadual é feito por navios da TRANSPETRO, afretados pela PETROBRÁS, conforme demonstramos à SET-RN, por meio da carta TRIBUTÁRIO/REG-I/RN 0065/2010, onde anexamos provas irrefutáveis da natureza da operação.

A PETROBRÁS ainda acrescenta:

Atualmente a empresa que transporta o petróleo dos poços até as estações coletoras é a TRANSBET.

A impugnante afirma que:

(...) a informação prestada pela Petrobrás a fiscalização na 4ª URT, dá o mesmo resultado que a informação fornecida pela Petrobrás a Impugnante, ou seja, a Petrobrás informa claramente que ‘o transporte do petróleo efetuado pela TRANSBET termina na estação coletora, o restante do percurso até Guamaré é sempre feito por duto.

Acresce que os dutos são pertencentes à Petrobrás, fazem parte de um único estabelecimento, ou seja, fazem parte da própria Petrobrás; (Visando esclarecer dúvidas persistentes no processo, é realizado um pedido formal de consulta, no qual a Petrobrás fornece tais respostas/informações.)

A Petrobrás no RN transporta sua produção de petróleo preferencialmente, **por dutos próprios**, a partir dos poços, passando por Estações Coletoras satélites, e daí até a Unidade de Tratamento de Guamaré. (fl. 116).

Afirma que os artigos elencados na infringência estabelecidas no Auto de Infração não foram infringidos.

Solicita a procedência a impugnação e solicita o direito de provar tudo o que foi anelado, através de perícia e outros meios de provas.

Anexa documentos, como: Procuração, Aditivos ao Contrato Social, Informativos da Petrobrás, Contratos, entre outros documentos.

Consta nos Autos que o contribuinte não é reincidente na prática de ilícito fiscal denunciado. (fl. 371).

Na **CONTESTAÇÃO**, intitulada pelos auditores de “Pronunciamento sobre Impugnação”, frisa a auditoria:

Embora o petróleo coletado pela mesma seja entregue em estações coletora situada em território do Rio Grande do Norte não termina aí o seu transporte. Após ser entregue nas estações coletoras, o mesmo é transportado para uma Estação Central onde é armazenado e bombeado, via duto, até a Unidade localizada em Guamaré/RN e daí, encaminhado para a Refinaria Landulpho Alves Mataripe (RLAM) no Estado da Bahia (A refinaria Potiguar Clara Camarão – RPCC citada na carta-resposta da PETROBRAS teve as suas obras iniciadas no ano de 2009, não abrangendo, por isso, o período fiscalizado). Todo esse processo recebe o nome de Transporte Intermodal.

Cita legislações como: Lei nº 6.288 de 11 de dezembro de 1975, Lei nº 9.611 de 19 de fevereiro de 1998 e os artigos 555 e 555-A do RICMS/RN.

Quanto aos contratos de prestação de serviços de transporte entra a IMPUGNANTE e a Petrobrás os autuantes alegam que os documentos constantes no anexo não têm o condão de afastar o contribuinte de suas obrigações legais junto ao Fisco.

A impugnada já conhecia o conceito de transporte intermodal e reconhecia que a sua prestação de serviço de transporte de petróleo para a PETROBRAS no Estado do Rio Grande do Norte era um transporte Intermodal (ou Multimodal) são os seus conhecimentos de Transporte Rodoviários de Cargas (CTRC) com destaque do ICMS a 12% e suas GIMs emitidas até 28 de fevereiro de 2006, com recolhimento do ICMS devido. Também o Livro de Registro de Saídas da impugnante espelha o fato de que o imposto era devido.

A partir de 01/03/2006 com a concessão de isenção do ICMS oferecida pelo Estado do Rio Grande do Norte os CTRCs da impugnante passam a informar um outro destinatário, outro endereço e outro CNPJ, embora não tenha mudado a logística da entrega do produto conforme anexo 03.

Na carta enviada a 4ªURT a empresa Petróleo Brasileiro S/A – PETROBRAS informa que o petróleo transportado pela Transbet atualmente 21% é processado na Refinaria Potiguar Clara Camarão – RN, contudo o período referente a fiscalização (01/03/2006 a 30/12/2008) esta refinaria ainda não existia.

Alega ainda que o contrato com a Petrobrás “não tem o condão de afastar o contribuinte de suas obrigações legais junto ao Fisco” por força, conclui, do artigo 123 do Código Tributário Nacional:

**Art. 123.** Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

O JULGADOR SINGULAR julgou **Procedente** o Auto de Infração, aduzindo que:

Os contratos com a Petrobrás, juntados pela defesa, tratam de que as cargas serão entregues pelo defendente nos Estados do Rio Grande do Norte e Ceará” em consonância com o artigo 123 do CTN é certo que os contribuintes não podem celebrar contrato particular distinto das atribuições legais previstas, que resulte na desoneração do imposto, e apresenta-lo como prova de eventual direito de isenção de tributo. Art. 111 do CTN. O destino final, em sua totalidade, não é o estado do Rio Grande do Norte, descaracterizando desta forma a possibilidade do benefício da isenção. Ainda é importante considerar o fato da Refinaria Clara

Camarão ter suas obras iniciadas apenas em 2009 e o período fiscalizado da empresa foi de 2006 a 2008.

A maior prova de que o contribuinte possuía conhecimento do conceito intermodal, são seus próprios CTRCs emitidos pela Petrobrás, com destaque de 12% do imposto e os correspondentes registros no Livro de Saídas.

Com a alegação feita pelo contribuinte quanto a sua metodologia de trabalho utilizada, verifica-se tal composição entre as partes, inválida, como oposição ao Fisco para desobriga-lo de suas mais elementares obrigações, é ilegal à luz dos artigos 507, 555, 55-A e 555-B do RICMS.

Cita o art. 5º do RICMS que trata do condicionamento das isenções, incentivos e outros benefícios fiscais à ratificação prévia de Convênios ICMS assim como os respectivos limitadores §2º deste mesmo artigo, que, segundo sua redação, se refere a incentivos e benefícios fiscais, mas não a todos, apenas aos condicionados e referidos no §1º do mesmo art. 5º do RICMS (assunto, portanto, diverso da isenção em análise).

Entende-se, assim, que houve um total descumprimento das mais elementares obrigações do contribuinte, sobretudo na emissão e escrituração dos conhecimentos de transporte, e livros fiscais, de modo a iludir o Fisco, descaracterizar a natureza da operação, relativamente ao serviço prestado, situação plenamente caracterizada pela alteração na forma do preenchimento dos CTRCs, que passaram, segundo o próprio contribuinte, a serem emitidos “após a operação”, o que justificaria a ausência de elementos essenciais, como o peso, distância e valor das cargas transportadas, e sobretudo tendo como início e fim o trajeto o mesmo endereço, fatos que nunca se viu e que contrariam, repita-se, as mais elementares obrigações relativas aos deveres dos transportadores.

No RECURSO VOLUNTÁRIO interposto, a RECORRENTE requer:

(...) a- modificação e revisão da decisão nº 327/2011, b- reconhecida a nulidade da decisão nº 327/2011 em ter cerceado o direito de defesa da Recorrente, no indeferimento da realização de perícia da prestação dos serviços como meio de prova de tudo o que foi alegado, c- julgar improcedente o auto de infração nº 0041/2011 e baixado o valor nele cobrado, d- reconhecida que a prestação realizada entre a impugnante e a Petrobrás, oriunda dos contratos 161.2.021.04.2, 2500.0031498.07.2, 2500.0037287.07.2, 2500.0038.017.07-2, é uma prestação de serviços de transporte intermunicipal.

O **Despacho** da representante da Douta Procuradoria Geral do



Estado entende necessária a produção de prova pericial e diligência junto à PETROBRAS para averiguar os fatos alegados pela recorrente, devendo a recorrente ser intimada a trazer aos autos as cópias integrais dos contratos 150,153, 155 e, principalmente, o contrato nº 161.2.921.04.2. (fl.405 e 406).

No dia 06 de março de 2013 o Perito Fiscal apresenta **Laudo Pericial** (fls. 649 a 670), tendo o contribuinte tomado ciência no dia 07 de março de 2013. No presente laudo o perito conclui que de fato o transporte somente é efetuado de acordo com o contrato com a Petrobrás, ou seja, dentro do estado e acresce que “restou provado que o óleo coletado e transportado pela TRANSBET das estações de coleta do RN é entregue à PETROBRAS, em estação coletora também no RN, não tendo a autuada nenhuma ingerência sobre o produto e o seu transporte a partir do momento do referido descargo.” (fl. 669).

Em 20 de março de 2013 Auditores Fiscais do Tesouro Estadual e Autuantes da empresa Transbet apresentam **Considerações sobre o Laudo Pericial** ratificando todos os termos e atos praticados, (fls. 679 a 689).

A representante da Doutra Procuradoria Geral do estado, ao tomar ciência novamente do processo após a realização da perícia solicitada, invoca o permissivo do art. 3º da Lei estadual nº 4.136/72 para, em vista da sobrecarga de trabalho, ofertar parecer oral.

É o relatório.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 9 de setembro de 2014.

**André Horta Melo**  
Relator



## RIO GRANDE DO NORTE

- SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO
- CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

- 
- **PROCESSO Nº** 0050/2012 – CRF
- **PAT Nº** 0004/2011 – 4ª URT
- **RECURSO** VOLUNTÁRIO
- **RECORRENTE** TRANSBET TRANSPORTE E LOGÍSTICA LTDA
- **ADVOGADA** SILVIA PAULA ALENCAR DINIZ
- **RECORRIDA** SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO – SET
- **RELATOR** CONS. ANDRÉ HORTA MELO

### VOTO

A observância das razões, prazos e procedimentos relativos ao RECURSO VOLUNTÁRIO foi diligentemente perseguida, o que nos projeta diretamente ao exame do mérito.

A discussão central do processo é a imputação à RECORRENTE da cobrança do transporte chamado de intermodal e multimodal. Conforme os autuantes repetiram em sua CONTESTAÇÃO às fls. 315 e 316, assim preceitua a legislação:

LEI Nº 6.288, DE 11 DE DEZEMBRO DE 1975.

*Dispõe sobre a utilização, movimentação e transporte, inclusive intermodal, de mercadorias em unidades de carga, e dá outras providências.*

(...)

Art. 8º Quanto à forma, o transporte pode ser:

I - Modal - quando a mercadoria é transportada utilizando-se apenas um meio de transportes;

II - Segmentado - quando se utilizam veículos diferentes e são contratados separadamente os vários serviços e os diferentes transportadores que terão a seu cargo a condução da mercadoria do ponto de expedição até o destino final;

III - Sucessivo - quando a mercadoria, para alcançar o destino final, necessitar ser transbordada para prosseguimento em veículo da mesma modalidade de transporte;

IV - Intermodal - quando a mercadoria é transportada utilizando-se duas ou mais modalidades de transporte.

Parágrafo único. A coleta e a movimentação de mercadorias para unitização, bem como as operações depois da sua entrega no local de destino estabelecido no contrato de transporte, não caracterizam transporte intermodal nem dele fazem parte.

Tal Lei foi revogada pela Lei nº 9.611/98 que passou a assim dispor:

LEI Nº 9.611, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998

*Dispõe sobre o Transporte Multimodal de Cargas e dá outras providências.*

CAPÍTULO I

DO TRANSPORTE MULTIMODAL DE CARGAS

**Art. 1º** O Transporte Multimodal de Cargas reger-se-á pelo disposto nesta Lei.

**Art. 2º** Transporte Multimodal de Cargas é aquele que, regido por um único contrato, utiliza duas ou mais modalidades de transporte, desde a origem até o destino, e é executado sob a **responsabilidade única de um Operador de Transporte Multimodal**. (grifei).

Art. 3º O Transporte Multimodal de Cargas compreende, além do transporte em si, os serviços de coleta, unitização desunitização, movimentação, armazenagem e entrega de carga ao destinatário, bem como a realização dos serviços correlatos que forem contratados entre a origem e o destino, inclusive os de consolidação e desconsolidação documental de cargas.

O RICMS/RN, por sua vez, assim trata do assunto:

Do Conhecimento de Transporte Intermodal e Multimodal de Cargas

**Art. 555.** No transporte intermodal, o Conhecimento de Transporte será emitido pelo preço total do serviço, devendo o imposto ser recolhido à Unidade da Federação onde se iniciar a prestação do serviço, observado o seguinte:

I- o Conhecimento de Transporte poderá ser acrescido dos elementos necessários à caracterização do serviço, incluídos os dados do veículo transportador e a indicação da modalidade do serviço;

II- no início de cada modalidade de transporte, será emitido o Conhecimento de Transporte correspondente ao serviço a ser executado;

III- para fins de apuração do imposto, será lançado a débito o valor constante no Conhecimento intermodal, e a crédito o valor constante no Conhecimento emitido quando da realização de cada modalidade da prestação.

Parágrafo Único. Entende-se por transporte intermodal aquele que é efetuado em duas ou mais modalidades de transporte.

**Art. 555 – A.** O Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas, modelo 26, será utilizado pelo Operador de Transporte Multimodal-OTM, que executar serviço de transporte intermunicipal, interestadual e internacional de cargas, em veículo próprio, afretado ou por intermédio de terceiros sob sua responsabilidade, utilizando duas ou mais modalidades de transporte, desde a origem até o destino.



COMPOSIÇÃO DO FRETE EM R\$								
FRETE PESO	FRETE VALOR	GRIS	PEDÁGIO	OUTROS	TOTAL PRESTAÇÃO	NÃO TRIBUTADO		
IDENTIFICAÇÃO DO VEÍCULO TRANSPORTADOR						INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES		
OBSERVAÇÕES						TERMO DE CONCORDÂNCIA DO EXPEDIENTE _____, ____/____/20____		
RECEBIMENTO PELO OTM _____ _____, ____/____/20____ OTM						RECEBIMENTO PELO DESTINÁRIO _____, ____/____/20____ destinatário		
Nome, endereço e inscrições estadual e no CNPJ do impressor; nº da AIDF, a data e quantidade de impressão; o nº de ordem do 1º e do último impresso e a s								

Concluem, então, os autuantes (fls. 316-317):

A prestação de serviços de transporte executada pela impugnante possui todas as características de um **transporte intermodal (ou multimodal)** conforme **artigo 3º** da lei 9611 combinado com os artigos 555 e 555-A do decreto 13.640:

- **Uma única carga** (no caso, petróleo *in natura*);
- **Movimentada, sucessivamente, por diferentes meios** (no caso específico: transporte rodoviário, dutos transporte aquaviário até o Estado da Bahia);
- **Do ponto de origem** (cidade de Alto do Rodrigues – RN) **até seu destino final** (cidade de Mataripe – BA). (grifos no original).

Com essa norma e essa apuração já há suficiente material para se decidir, embora mais alegações e material instrutório tenham se somado, inclusive por prova pericial.

A intermodalidade se distingue da multimodalidade.

A intermodalidade costumava ser definida por uma lei, mas outra novel norma a revogou sem mais delimitar os lindes do conceito, que hoje pertencem à doutrina e à prática.

Trata-se da insurgência da Lei nº 9.611/98 que revogou a Lei nº 6.288/75 a qual definia o que era transporte intermodal.

O conceito de intermodal continua a existir de forma residual abstraindo-se do que foi fixado na definição do multimodal. Afirma SEIXAS (2012):

O conceito de Transporte Multimodal foi o definido pela Lei 9.611/98, já **o termo Transporte Intermodal não possui mais base** jurídica, pois, **a legislação** que o definiu, a Lei 6.288/75 (Lei do Container) (...) foi expressamente revogada (...).

As doutrinas tem dificuldade e são, de fato, inconclusivas para distinguir com clareza o *intermodal* do contrato de transporte *segmentado*, mas elas são taxativas no momento de distingui-lo do multimodal. No primeiro caso (intermodal), há transporte de mercadorias em duas ou mais modalidades em uma mesma operação, mas realizado por prestadores autônomos. Cada transportador emite seu próprio conhecimento de transporte, responsabilizando-se individualmente pelo percurso que lhe compete. O contrato se refere apenas ao modal de sua responsabilidade, como se vê nas fontes a seguir:

A multimodalidade no transporte de cargas no Brasil  
Por André de Seixas em 22 de julho de 2012  
- Direito em Foco | @comexblog

**O Transporte Intermodal de Cargas, ou Transporte Segmentado**, é aquele que, regido por dois ou mais contratos, utiliza duas ou mais modalidades de transporte, desde a origem até o destino. Já o Transporte Multimodal de Cargas é aquele que, regido por um único contrato, utiliza duas ou mais modalidades de transporte, desde a origem até o destino, e é executado sob a responsabilidade única de um Operador de Transporte Multimodal – OTM.

O conceito de Transporte Multimodal foi o definido pela Lei 9.611/98, já o termo Transporte Intermodal não possui mais base jurídica, pois, a legislação que o definiu, a Lei 6.288/75 (Lei do Container), que dispunha sobre a utilização, movimentação e transporte, inclusive intermodal, de mercadorias em unidades de

carga, foi expressamente revogada pela Lei 9.611/98. Embora a Lei 6.288/75 tenha sido revogada, na prática, o Transporte Intermodal é a forma mais utilizada de transporte no Brasil e ainda não foi substituído pelo de Transporte Multimodal. Vejamos:

**Intermodalidade:** Transporte de mercadorias em duas ou mais modalidades em uma mesma operação de transporte, onde cada transportador emite seu próprio conhecimento de transporte, responsabilizando-se individualmente pelo percurso que lhe compete;

**Multimodalidade:** Vincula o percurso da carga a um único conhecimento de transporte (Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas – “CTMC”) independentemente das diferentes combinações de meios de transporte, emitido pelo Operador de Transporte Multimodal (“OTM”), o qual será o único responsável pela integralidade do serviço prestado. (grifo nosso).

No site da Portopédia:

#### Classificação dos Transportes

Os transportes são classificados de acordo com a modalidade em:

- Terrestre: rodoviário, ferroviário e dutoviário;
- Aquaviário: marítimo e hidroviário;
- Aéreo.

E quanto a forma em:

- Modal ou Unimodal: envolve apenas uma modalidade;
- Intermodal: envolve mais de uma modalidade e para cada trecho/modal é realizado um contrato;
- Multimodal: envolve mais de uma modalidade, porém regido por um único contrato;
- Segmentados: envolve diversos contratos para diversos modais;
- Sucessivos: quando a mercadoria, para alcançar o destino final, necessitar ser transbordada para prosseguimento em veículo da mesma modalidade de transporte (regido por um único contrato).

O Prof. Rodrigo Hernan Gonzalez Ruiz, Ph.D., na publicação “Cenários de Negócios”, ratifica:

#### Tipos de transporte de carga

**TRANSPORTE UNIMODAL.** Este tipo de transporte de cargas é realizado por um único veículo que pode ser caminhão ou carreta. O veículo retira a carga no ponto de coleta a partir do qual dá início a sua viagem até chegar a seu destino, que pode ser a casa, fábrica ou armazém do cliente comprador. A carga roda com um único contrato de transporte.

**TRANSPORTE SEGMENTADO.** Este tipo de transporte acontece quando se utilizam veículos diferentes, de uma ou mais

modalidades de transporte, em estágios; e contratados separadamente.

**TRANSPORTE INTERMODAL.** No intermodal, a carga é transportada por duas ou mais empresas de transportes. Cada transportador responde pelo trecho em que transporta a carga. A carga roda com tantos contratos de transporte como o número de transportadores envolvidos.

**TRANSPORTE MULTIMODAL.** Multimodal, é o transporte de cargas que faz uso de duas ou mais modalidades entre o ponto de origem da carga até seu ponto de destino. A carga roda sob a responsabilidade de um Operador de Transporte Multimodal, OTM e com um único contrato de transporte.

O sítio da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo não diverge, entende que no intermodal um dos transportadores “organiza” o deslocamento, mas entende que a responsabilidade pode ser dividida de várias formas. Evidentemente ela só **não** poderá ser inteira e completa ou não se distinguiria do multimodal:

#### Transportes por Modalidade

**Terrestre** – Rodoviário, Ferroviário e Dutoviário.

**Aquaviário** – Marítimo de longo curso, Cabotagem, Fluvial e Lacustre Aéreo.

#### Transporte por tipo de modal

**Modal** – Deslocamento de carga realizado por um único meio de transporte, onde cada transportador emite seu próprio documento de transporte.

**Intermodal** – Deslocamento de carga realizado por vários meios de transporte, em que um único transportador organiza todo o transporte, desde o ponto de origem, via um ou mais pontos de interligação, até o ponto ou porto final. Dependendo de como a responsabilidade pelo transporte total foi dividida, diferentes tipos de documentos são utilizados.

**Multimodal** – Quando o transportador assume inteira responsabilidade pelo deslocamento “porta-a-porta” e emite um documento único de transporte, o CTMC (Conhecimento de Transporte Multimodal de Carga). É um conceito que coloca a responsabilidade das atividades de transporte sob um único operador, o qual gerencia e coordena o processo todo desde o embarcador até o importador.

**Transporte Combinado** – Transporte de carga em um único carregamento ou veículo, através de uma combinação entre modais rodoviário/ ferroviário/ aquaviário.

**Segmentados** – Quando a prestação de serviços é realizada por mais de um meio de transporte, emitindo cada transportador o conhecimento de transporte e assumindo a responsabilidade de transportar a mercadoria no trajeto que lhe



competir.

**Sucessivos** – Quando a mercadoria, para alcançar o destino final, necessitar ser transportada para prosseguimento em veículo da mesma modalidade de transporte, regido por um único contrato.

Cabe ressaltar que o artigo 2º da mesma Lei nº 9.611/98 ratifica claramente que no multimodal os serviços de transporte a serem prestados deverão ser efetuados sob a contratação principal de um Operador de Transporte Multimodal, o qual é assim definido pelo mesmo diploma legal:

## CAPÍTULO II

### DO OPERADOR DE TRANSPORTE MULTIMODAL

**Art. 5º** O Operador de Transporte Multimodal é a pessoa jurídica contratada como principal para a realização do Transporte Multimodal de Cargas da origem até o destino, por meios próprios ou por intermédio de terceiros.

Parágrafo único. O Operador de Transporte Multimodal poderá ser transportador ou não transportador

**Art. 6º** O exercício da atividade de Operador de Transporte Multimodal depende de prévia habilitação e registro no órgão federal designado na regulamentação desta Lei, que também exercerá funções de controle.

Parágrafo único. Quando por tratado, acordo ou convenção internacional firmado pelo Brasil, o Operador de Transporte Multimodal puder, nessa qualidade, habilitar-se para operar em outros países, deverá atender aos requisitos que forem exigidos em tais tratados, acordos ou convenções.

**Art. 7º** Cabe ao Operador de Transporte Multimodal emitir o Conhecimento de Transporte Multimodal de Carga. (grifo nosso).

O surgimento de operadoras de transporte multimodal (OTM) se dá num contexto de racionalização dos processos e otimização dos seus diversos custos.

O transporte intermodal, por sua vez, ainda que pulverize a operação em vários contratos, pode ser uma possibilidade mais vantajosa para a contratante, pois a organização administrativa com prestadores autônomos que trabalham de forma conjunta sob contratos de intermodalidade também traz vantagens operacionais aos prestadores.

Autor de parecer sobre o tema dos transportes intermodais e multimodais, o doutrinador Sacha Calmon Navarro Coelho assim entende a distinção:

Inicialmente – e não se tem notícia de sua revogação – existia somente um primeiro Convênio CONFAZ, de 1989 (Convênio ICMS nº 90/89, DOU 24.08.89) regulando a **intermodalidade**, que não se mistura – para fins contratuais – com a **multimodalidade**:

*Cláusula primeira* No transporte intermodal o conhecimento de transporte será emitido pelo preço total do serviço, devendo o imposto ser recolhido à unidade da Federação onde se inicie a prestação do serviço, observado o seguinte:

*I – o Conhecimento de Transporte poderá ser acrescido dos elementos necessários à caracterização do serviço, incluídos os veículos transportadores e a indicação da modalidade do serviço;*

*II – a cada início de modalidade será emitido o Conhecimento de Transporte correspondente ao serviço a ser executado;*

*III – para fins de apuração do imposto, será lançado, a débito, o conhecimento intermodal e, a crédito, o(s) conhecimento(s) emitido(s) ao ensejo da realização de cada modalidade da prestação.*

Neste momento ainda não havia uma regulamentação específica para a contratação multimodal, que somente veio – por óbvio – depois da edição da Lei nº 9.611/98 e o decreto regulamentador.

O Ajuste SINIEF nº 06/03 (DOU 15.10.03), alternado o Convênio 06/89, introduziu no campo tributário o transporte multimodal de cargas, inclusive com a instituição do **Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas (CTMC)**.

Basicamente, o Ajuste SINIEF estabelece que o OTM centraliza e se responsabiliza por toda prestação, **emite um documento inicial onde deve prever o custo integral dos serviços, desde o recebimento da carga até a sua efetiva entrega ao Destinatário. Aqui seguindo estritamente os ditames da Lei nº 9.611/98.**

O Ajuste ainda prevê as hipóteses de contratação de terceiros para uma ou mais etapas do transporte, podendo tal contratação se dar início, no meio ou ao final da prestação dos serviços contratados, mas sem alterar a responsabilidade legal e contratual do OTM.

Posteriormente, o Convênio CONFAZ ICMS nº 18/04 (DOU 08.04.2004) deu status de documento fiscal ao Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas, então o documento comprobatório da contratação dos serviços.

Isto posto, fica evidente que o Transporte Multimodal de Cargas tem, nos moldes do Direito Privado, diferenciações que passam por um agente principal, concentrador de toda responsabilidade pela coleta e entrega da mercadoria, bem como a simplificação de emitir um único documento, que respalda tal modalidade (Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas). (grifos no original).

O autor conclui seu raciocínio entendendo que mesmo na contratação conjunta prevista na tipologia multimodal, a incidência tributária se sobrepõe às indicações do contrato civil de todo o serviço. A previsão do *caput* do artigo 5º da Lei nº 9.611/98, ao mencionar um contratado “principal” e possibilitar

terceirização, reforça de fato esta posição:

Conquanto, no Direito Tributário, embora respeite as formas do Direito Privado, esta segunda parte (concentração em um único documento) fica por vezes prejudicada, pois a incidência de um tributo estadual, no respeito ao pacto federativo, a incidir não na contratação dos serviços, mas na sua efetiva prestação, faz com que incidências ocorram (subcontratação, redespacho) ao longo da prestação de serviços, por isso o sistema de créditos/débitos.

Ao mencionar na CONTESTAÇÃO (fl. 317) que “A prestação de serviços de transporte executada pela impugnante possui todas as características de um **transporte intermodal (ou multimodal)** (*sic*) conforme artigo 3º da lei 9611 (...)” a acusação tateia em seu fundamento uma vez claramente não se está lidando com uma empresa que usufrui das prerrogativas e logística ampla de uma OTM, conforme a Lei enuncia.

Jamais a RECORRENTE poderia justificar-se perante o Fisco, caso fosse abordada na fiscalização de trânsito ostentando um CTMC – Conhecimento de Transporte Multimodal: ela não cumpre os requisitos para a prestação deste tipo de serviço e a documentação estaria irregular.

A continuidade do serviço de transporte outrossim não se dá na forma alegada pela auditoria: quando se registra que após a prestação de serviço de transporte rodoviário o modal de transporte passa a dutoviário, infere-se que a própria contratante é quem executa parte do percurso, sem contratação de serviço de transporte, uma vez que o faz com a utilização de seu próprio patrimônio (os dutos) e é uma impossibilidade jurídica contratar consigo própria: ser a contratante na qualidade de multimodal, (ou de intermodal), e ser contratada (subcontratada) para realizar parte do serviço, na mesma operação.

Ainda extremando-se ao que tange o transporte aquaviário que sucede a estes, não é comentado se a contratante (I) executa esta parte do serviço em navios do próprio patrimônio, (II) se contrata serviços, ou, como insinua a fiscalização, para poder aplicar o Convênio ICMS nº 90/89, repetido no art. 555 do RICMS, (III) se foi contratado dentro de um acerto intermodal sob a responsabilidade da RECORRENTE.

É de se recordar, como alega a RECORRENTE, que a contratante é sociedade de economia mista e está sujeita às previsões da Lei nº 8.666/93:

**Art. 1º** Esta Lei estabelece normas gerais sobre licitações e

contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Parágrafo único. **Subordinam-se ao regime desta Lei**, além dos órgãos da administração direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, **as sociedades de economia mista** e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O simples empenho para pagamento de suas despesas a partir de contratos administrativos precisam estar amarrados às inflexões da normatividade de ordem pública a que está sujeita, e isso já intui a existência de determinados documentos, discussão de alguma relevância que não teve palco na querela.

É preciso, neste ponto, organizar esses conceitos em perspectiva com as alegações da fiscalização avaliadas no julgado de 1ª instância.

O transporte de cargas não é tributado pelo ICMS. Não importa se modal, intermodal, multimodal, ou qualquer outro.

Tampouco um contrato de quaisquer desses serviços o é.

O que é tributado pelo ICMS é *a prestação do serviço de transporte*: esta (a obrigação de fazer no momento que é materializada na execução de contrato de serviços) sim, e demanda obrigações tributárias diversas (de reflexos principalmente acessórios, nos casos em tela) a depender do tipo de contrato de serviço ajustado. Nas palavras do ínclito doutrinador no mesmo trabalho acima citado:

Além disso, O ICMS abrange as **efetivas prestações de serviços** de transporte e de comunicação, como execução de obrigações de **fazer**. A incidência, como se verifica nunca se dá sobre atos ou negócios jurídicos em si, mas somente **sobre as operações de execução desses atos ou negócios jurídicos** (nas obrigações de mercadoria) ou **na execução de serviços de transporte e comunicação** (atos de efetiva prestação, como execução das **obrigações de fazer**). (COELHO; MANEIRA, *op. cit.*) (grifos no original).

Quando o artigo 8º da supracitada e revogada Lei Nº 6.288/75 enunciava que *quanto à forma, o transporte pode ser: (...)*, o que a Lei está dizendo em seu contexto sistemático é: *quanto à forma do contrato de serviço de transporte, ele podem ser (...)*.

Tanto o é, que ao definir o contrato de prestação de serviço de transporte *segmentado* no inciso II, ele explicita: (...) **contratados separadamente** (...).

Par o ilustre doutrinador Silvio da Salvo Venosa, o contrato de transporte “é um negócio jurídico pelo qual um sujeito assume a obrigação de entregar coisa em algum local ou percorrer um itinerário a algum lugar para uma pessoa”.

Quando se menciona no processo que a RECORRENTE tem conhecimento prévio que a entrega da coisa em determinado local será sucedida de transporte dessa coisa por outra modalidade de transporte e depois mais outra até que ele chegue a outro estado, dá-se a entender que essa sucessão de modalidades de meios de transporte importe na subsunção dessas factuaisidades às normas mencionadas. Ou seja: que essas normas do ICMS que se referem às Leis mencionadas possuem aplicação se houver heterogeneidade nos meios de transporte de forma sucessiva e ininterrupta: isso supostamente caracterizaria a intermodalidade (ou, mais distante ainda, a multimodalidade).

Prova cabal de que a impugnada já conhecia o conceito de transporte intermodal e reconhecia que a sua prestação de serviço de transporte de petróleo para a Petrobrás no Estado do Rio Grande do Norte era um transporte intermodal (ou Multimodal) são os seus conhecimentos de Transporte Rodoviários de Cargas (CTRC) com destaque do ICMS a 12% (...)  
(Fls. 317-318 da CONTESTAÇÃO, sublinhados no original).

Na verdade o CTRC emitido desta forma agita indícios de transporte rodoviário interestadual, assunto que jamais foi objeto de acusação, não foi explorado nesse viés, talvez até porque os fatos tenham apontado que os percursos executados foram somente rodoviários no trânsito interno, como depois mesmo a perícia afirmaria.

Se de fato tivesse havendo aquelas formas conjugadas de transporte o que talvez tivesse exsurgido seriam não o CTRC, mas o CTI ou CTMC. Afinal se tudo, se o imposto já estava sendo quitado e a operação fosse de trânsito múltiplice, porque não completar este quadro com as obrigações acessórias correspondentes? Por que emitir deliberadamente o Conhecimento equivocado e sujeitar-se à penalidade pelo Fisco justamente na inobservância das obrigações acessórias?

Foi extremamente relevante que a auditoria tenha se debruçado a investigar a razão da emissão de um CTRC interestadual em 2005, ano em que eram emitidos em desacordo com os contratos de prestação de serviços internos, mas que depois da isenção instituída passaram a ser emitidos regularmente de acordo com o contrato que mantinha com a contratante de seus serviços.

Tendo considerado este ponto de partida legítimo para se derivar uma investigação, os procederes que se sucederam parecem haver carecido de substância instrutória e fática para acudi-los nas acusações.

A sucessividade, a segmentação, a intermodalidade e a multimodalidade não definem formas de transporte. Elas nomeiam formas de contratos de prestação de serviços de transporte.

Se as condições contratuais particularizantes não estiverem satisfeitas, nada está a ocorrer.

Portanto, falar sobre a ocorrência de transporte intermodal, multimodal ou segmentado, não possui nenhum reflexo na legislação tributária, além da possibilidade de se conjecturar as múltiplas formas de se realizar essas operações de modo próprio ou por intermédio de terceiros.

É importante nesta altura tratar dos reflexos tributários de se *entregar a coisa*, conforme a definição civil, por meio de contratos de serviços de transporte segmentado, intermodal e multimodal, para que delimitemos o poder de invasão no direito tributário do conteúdo dos conceitos civis desses contratos.

Quando a Lei nº 9.611/98 revoga, em seu artigo 35, a Lei nº 6.288/75, ela pode ter revogado uma norma que definia em seu artigo 8º o que era transporte intermodal, modal, sucessivo e segmentado, mas obviamente que ela não extinguiu a possibilidade de contratação por estas formas, como já discutimos.

Vimos COELHO & MANEIRA, mais acima, pugnar pela validade do Convênio ICMS 90/89, que dispõe sobre a emissão de conhecimento de transporte na prestação intermodal, para distingui-lo do multimodal.

Nesse contexto nos impelimos a afirmar a obviedade de que a realização de contratos isolados, segmentados, para percursos que serão utilizados meios de transporte de vários modais (serviço de transporte intermodal, portanto) não é suficiente para se intuir que tipo de contrato de serviço está por trás do *transfer* em questão.

Pois se nos contratos de serviços de transporte sucessivos a mercadoria, para alcançar o destino final, necessita ser transbordada para prosseguimento **em veículo da mesma modalidade de transporte**, nos contratos de serviços de transporte segmentados, na mesma letra da lei revogada, há a execução utilizando **veículos diferentes** (indiferente a modalidade de transporte) e são

contratados separadamente os vários serviços e os diferentes transportadores **que terão a seu cargo a condução da mercadoria do ponto de expedição até o destino final.**

Perceba-se que um contrato de transporte segmentado, pode comportar ou não variedade na modalidade de transporte (e isso não o tornaria intermodal). O fato de a mercadoria ser levada do ponto de entrega ao destino final e a utilização de várias modalidades de transporte, *per si*, não distingue completamente o contrato de transporte *segmentado* do *intermodal*. O que é determinante é a expressão “contratados separadamente”. No contrato de prestação de serviços de transporte intermodal, afiliando-se, por exemplo, à definição da FIESP acima apresentada, *o deslocamento de carga realizado por vários meios de transporte, em que um único transportador organiza todo o transporte*, bem entendido, todo o percurso.

O caso é que, como o núcleo do conceito de transporte multimodal (um único prestador dispondo ou centralizando o contrato de vários meios de transporte) antes da Lei 9.611/98 estava compreendido na definição então abrangente do transporte intermodal, atualmente é preciso cotizar a definição do intermodal com o segmentado e com o multimodal, para se demarcar o alcance intermediário do conceito de forma refratária, uma vez que, se atualmente inexistente lei fixando-a com exatidão. As várias propostas doutrinárias e sua concretização no mercado traçam os seus limites balizando-se por um lado na distinção do elemento volitivo estanque dos contratos segmentados e por outro com o controle total dos contratos multimodais (além das exigências legais de registro), contratos de serviços, portanto, cujo perfil se lhe avizinham.

Então questiona-se (mais uma vez) se a mera existência de transporte em várias modalidades, em si, como o do caso em julgamento, pressuporia a existência de contratos de serviço de transporte intermodal ou multimodal. É cediço que não. A liberdade constitucional de contratar não foi nem poderia ser obstaculizada. A presunção foi demais apressada. Diversos outros elementos fundamentais da caracterização dessa circunstância foram sequer tratados.

A RECORRENTE não parece se tratar de uma OTM, nem houve alegação ou qualquer esforço para fazer prova neste sentido (dela ser uma OTM). Deixando um pouco de lado a multimodalidade, questiona-se então se a existência de intermodalidade no transporte, ainda que ao arpejo de uma efetiva prestação de

serviço formalizada num contrato, não induziria a exigência do ICMS. Caso se tratasse de fato de contrato de serviço intermodal, como se daria a tributação?

O Convênio ICMS não interfere na ocorrência do fato gerador, o imposto incide a cada prestação. As obrigações derivadas são de natureza acessória. Se há dúvida nesta interpretação recorreremos novamente a COELHO & MANEIRA (*op. cit.*) que visitaram a questão:

- Na intermodalidade o conhecimento de transporte deve ser emitido pelo preço total dos serviços (incluindo e destacando todas as modalidades a serem operadas) e recolhido o tributo para a Unidade da Federação onde se inicie a prestação dos serviços (lembre-se aqui do fato gerador do tributo, especialmente quanto ao aspecto temporal e espacial);
- **A cada início de uma modalidade** deve ser emitido novo Conhecimento, **para acobertar aquela hipótese de incidência que ali se inicia, recolhendo o tributo na Unidade da Federação onde se vislumbra esta nova h.i.**; Ao fim, o valor global estimado no início (conhecimento intermodal) será levado a débito e as hipóteses que ocorreram ao longo da prestação (novas modalidades) levadas a crédito, assim, o intermodal estará **recolhendo o tributo para a efetiva prestação de serviços de transporte que atuou e cada Unidade da Federação recebendo o ICMS que lhe é devido.** (grifos nossos).

Ou seja: se a prestação se inicia na Paraíba com destino ao Ceará uma prestação de serviço de transporte intermodal, sendo o contratado e organizador do percurso uma empresa inscrita na Paraíba, e se no Rio Grande do Norte há uma alteração de modalidade de transporte segundo um contrato e dentro desse mesmo ajuste, ao Rio Grande do Norte é devido o ICMS relativo ao trecho que teve continuação a partir desse estado até o Ceará. Na mesma tributação e forma que nossa



legislação determina.

As condições locais de tributação, portanto, não se alteram no contrato intermodal posto que aos “contratados separadamente” se aplicam as leis da unidade federada da contratação e da operação equivalente. A qual, no caso, era isenta.

Isenção geral e incondicionada. Não se cotiza, como apontado no julgamento de 1ª instância (fl. 382), o §2º do artigo 5º do RICMS, uma vez se tratar de condicionamentos aos incentivos fiscais e benefícios listados no §1º do mesmo artigo. Muito menos ventilar isso a partir de descumprimento de obrigação acessória do art. 507 (fl.380), inovando assim em nível de decisão singular o rol de questões discutidas em relação ao auto de infração e à auditoria, posto que tal debate nesta altura do processo suprimiria uma instância de discussão. O recurso no processo presta-se a agitar uma segunda opinião sobre questões opostas pelo Fisco ao contribuinte, mas cujo entendimento não foi compartilhado pela IMPUGNANTE ou, depois, pela RECORRENTE. Jamais é espaço para se afastar a segurança jurídica e o devido processo legal, ampla defesa e contraditório, estorvando a previsibilidade da demanda com a surpresa de novas acusações. Princípios da legislação tributária como a obrigação de lançar não menoscabem os princípios constitucionais citados. A alusão genérica da ordem de serviço não foi encampada pela auditoria e as partes não podem ser surpreendidas durante o processo com questões atávicas, ao largo da acusação formal inicial.

Toda a demanda se erigiu a partir da emissão de Conhecimento de Transporte Rodoviários emitidos em desconformidade, como se viu na perícia, em relação aos contratos assinados pela RECORRENTE contratada com a sua contratante.

A inferência da intermodalidade está nitidamente afastada uma vez incontroverso no processo e na perícia que a fase dutoviária está fora de alcance de subcontratação pela contratada (ou seja, a Transbet contratar a Petrobras para usar os dutos da própria Petrobrás), pois forçaria a contratante ser uma contratada na mesma operação, circunstância jurídica repugnada pelo direito civil, que em tais casos faz extinguir o vínculo obrigacional pela *confusio* (art. 1049).

A operação discutida, então sequer se trata de uma operação de contratos de serviços de transporte segmentados, mas de dois contratos modais, um

rodoviário e outro aquaviário, separados no espaço e no tempo por um transporte próprio dutoviário, onde não há, nem juridicamente poderia haver, prestação de serviço.

Registre-se que no transporte intermodal é emitido um conhecimento específico e, segundo RICMS:

**Art. 555.** No transporte intermodal, o Conhecimento de Transporte será emitido pelo preço total do serviço, devendo o imposto ser recolhido à Unidade da Federação onde se iniciar a prestação do serviço, observado o seguinte:

(...)

II- no início de cada modalidade de transporte, será emitido o **Conhecimento de Transporte correspondente ao serviço a ser executado**; (grifo nosso).

Portanto os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (fls. 348-353) estão em desalinho com todos os demais documentos: I) em relação ao contrato de serviço (p. ex: nº 161.2.021.04-2); II) não se trata de nenhum dos documentos das operações regidas pelas regras aplicáveis aos contratos intermodais: nem é um Conhecimento de Transporte Intermodal fazendo referência a todo o trecho do serviço prestado, nem é o Conhecimento de Transporte Rodoviário de carga referido no inciso II correspondente ao trecho dentro do Estado. Trata-se de documento do tipo do art. 555, II, mas descrevendo trecho do CTI.

O indício dos Conhecimentos em desconformidade com o Contrato se prestaria com mais assertividade, como se já disse, e ilustrando, se a discussão fosse a de que se a prestação de serviço não estaria sendo unicamente rodoviária e interestadual.

Não foi cogitado isso (porque a auditoria já sabia que de fato se usava as instalações da Petrobrás para se realizar parte do transporte) e a perícia solicitada acabou por afastar quaisquer dúvidas asseverando que (fl. 669) “(...) o óleo coletado e transportado pela TRANSBET das estações de coleta do RN é entregue à PETROBRÁS, em estação coletora também do RN(...)”.

E, se havia alguma dúvida sobre a organização do contrato pela acusada, a perícia conclui na mesma fl.669: “(...) não tendo a autuada nenhuma ingerência sobre o produto e o seu transporte a partir do momento do referido descarrego” afastando, dessa forma, um fundamento de existência do que se presumia.

Na CONTESTAÇÃO foi ainda mencionado que as convenções

firmadas entre particulares, no que se refere à responsabilidade tributária, não são oponíveis ao Fisco, conforme disposição do artigo 123 do Código Tributário Nacional, “para afastar o contribuinte de suas obrigações legais”. O caso clássico que ilustra a aplicação do artigo 123 do CTN é um contrato de locação em que o proprietário do imóvel, por contrato civil, atribui ao locatário de imóvel de sua propriedade a obrigação de recolher o tributo. Trata-se de situação onde o fato gerador e o sujeito passivo são manifestos, mas o sujeito passivo opõe a alteração da definição legal de sua obrigação tributária correspondente. Não era do que se tratava. Começou-se a investigar uma situação dada, com sujeito passivo determinado e coincidente com os contratos e fatos em evidência, e nada foi oposto pelo sujeito passivo à Fazenda Pública contra fatos manifestos, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes; ao contrário, a Fazenda Pública foi quem, diante da facticidade perquirida, tentava imputar por presunção a existência de contratos que ela entendia que revelariam uma alteração no fato gerador. A fiscalização foi quem pugnou ora por uma interpretação ora por uma presunção da existência de outra modalidade de contrato clandestino ou dissimulado que não logrou juntar prova e cujo próprio declinar de fatos e escrutínio das normas relacionadas revelou tanto a inocorrência desses contratos, quanto a de fato gerador do ICMS eventualmente derivado da prestação de serviços que nele fossem previstos. As presunções legais fazem-se por dispositivos que tratam explicita e estritamente do assunto e este não é o caso do artigo 123 do CTN que trata de situações incontestes do ponto de vista material do fato gerador, mas que o sujeito passivo procura por meios civis alterar a potestade do Fisco na matéria.

Do exposto, relatado e discutido nestes autos, e em harmonia com o parecer oral da ilustre representante da Doutra Procuradoria Geral do Estado, VOTO em CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto, reformando a decisão singular e julgando o auto de infração IMPROCEDENTE.

É como voto.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, Natal RN, 9 de setembro de 2014.

Cons. André Horta Melo  
Relator



- **RIO GRANDE DO NORTE**
- **SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO**
- **CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

- - **PROCESSO Nº** 0050/2012 – CRF
  - **PAT Nº** 0004/2011 – 4ª URT
  - **RECURSO** VOLUNTÁRIO
  - **RECORRENTE** TRANSBET TRANSPORTE E LOGÍSTICA LTDA
  - **ADVOGADA** SILVIA PAULA ALENCAR DINIZ
  - **RECORRIDA** SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO – SET
  - **RELATOR** CONS. ANDRÉ HORTA MELO

### **ACÓRDÃO Nº 0072/2014 – CRF**

Ementa: **ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL. INÍCIO E TÉRMINO DENTRO DO ESTADO. ALEGAÇÃO DE PERCURSO INTERESTADUAL. INTERMODALIDADE. MULTIMODALIDADE. INOCORRÊNCIA. CONV. ICMS Nº 90/89 E Nº 18/04. LEI Nº 9.611/98. ART. 25, VII C/C ARTS. 555 E 555-A DO RICMS.**

- O Transporte Multimodal de Cargas é aquele que, regido por um único contrato, utiliza duas ou mais modalidades de transporte, desde a origem até o destino, e é executado sob a responsabilidade única de um Operador de Transporte Multimodal (OTM), cujo exercício da atividade depende de prévia habilitação e registro no órgão federal. Com a revogação da Lei nº 6.288/75, o conceito refratário de Transporte Intermodal de Cargas passou a ser o do conteúdo de contrato da prestação de serviço de transporte em que o deslocamento da carga é realizado por diferentes modalidades de transporte, onde cada transportador emite seu próprio conhecimento de transporte, responsabilizando-se individualmente pelo percurso que lhe compete, mas arrojando a um único deles a organização todo o serviço, desde o ponto de origem até o destino final da entrega. *In casu*, apesar de se tratar de formas de contratos distintas, foram ambas imputadas à recorrente, responsabilizada por prestação de serviço de transporte interestadual em uma ou outra forma. Ficou, no entanto, demonstrado e confirmado em prova pericial que (a) a autuada não possuía nenhuma ingerência sobre o produto e o seu transporte a partir do momento da prestação do serviço no percurso que lhe competia; (b) que não havia possibilidade jurídica de existência de contratos emparelhados da origem nesta unidade da federação até o final em unidade diversa, uma vez que a parte intermediária do percurso era executada mediante transporte ou meios próprios pela contratante; (c) e que a prestação de serviço de transporte sob sua responsabilidade se dava inteiramente dentro do estado do Rio Grande do Norte, hipótese de

isenção do ICMS. Dicção dos arts. 2º, 5º e 6º da Lei 9.611/98. Aplicação do Convênios ICMS Nº 90/89 e Nº 18/04. Juízo do art. 25, VII e dos arts. 555 e 555-A, todos do RICMS.

- Recurso voluntário conhecido e provido. Reforma da decisão singular. Auto de infração improcedente.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, por UNANIMIDADE, em consonância com o parecer oral da representante da Doutra Procuradoria Geral do Estado, em CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto, reformando a decisão singular e julgando o auto de infração IMPROCEDENTE.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, Natal RN, 9 de setembro de 2014,

Natanael Cândido Filho  
Presidente em exercício do CRF

André Horta Melo  
Relator

Ana Karenina de Figueiredo Ferreira Stable  
Procurado do Estado