

Acórdão: 16.649/04/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnações: 40.010112022-03 (Aut.) 40.010112023-86 (coob.)  
Impugnantes: Transportadora Divisa Ltda (Aut.) e Wolme Queiroz de Macedo (Coob.)  
Proc. S. Passivo: Olinto Orion Meneguello/outros (Aut.) e Delcismar Maia Filho/Outro(s) (Coob.)  
PTA/AI: 01.000143958-68  
Inscr. Estadual: 701.019032.0045 (Aut.) e 701.127195.0082 (Coob.)  
Origem: DF/Uberaba

### **EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE - SUBCONTRATAÇÃO - FALTA DE EMISSÃO DE CTCR E DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Constatou-se, mediante a análise de documentos apreendidos pelo Fisco, que a Autuada, na condição de subcontratante de terceiros para executar os serviços de transporte, deixou de emitir os CTCR's para acobertar as operações subcontratadas e, ainda, deixou de efetuar o pagamento do imposto devido nas prestações, na condição de substituta tributária. Infração caracterizada nos termos do art. 41 e do art. 84, ambos do RICMS/MG. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre prestação de serviços de transporte de cargas, executados mediante a subcontratação de terceiros, desacobertados de documento fiscal e sem pagamento do ICMS devido.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 602/608.

Afirma que os documentos não foram apreendidos no estabelecimento da Autuada, alegando que os mesmos se encontravam na posse da empresa "Wolme Queiroz de Macedo", eleita coobrigada na presente autuação.

Informa que o Coobrigado, mediante acordo comercial, presta serviços ao estabelecimento matriz da Autuada, sediado em Itiquira/MT, o que justifica a existência de cópias de documentos emitidos por aquela empresa em poder da empresa contratada.

Nega a participação nos fatos relatados na acusação fiscal, acrescentando que não é a emitente dos documentos chamados pelo Fisco de "extrafiscais" e que estes não foram encontrados no seu estabelecimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assegura que o estabelecimento matriz fez contratos de prestação de serviço de transporte com diversas empresas, optando pela subcontratação da empresa sediada em Uberaba, não havendo, pois, que ser responsabilizada pela emissão dos CTC's, que cabe ao subcontratado, o qual executou o serviço, devidamente acobertado, bem assim, efetuou o recolhimento do imposto devido a este Estado.

Diz que os valores contratados são os constantes dos CTC's emitidos pela subcontratada, representando a diferença entre estes e os valores mencionados nos recibos de frete os lucros ou resultados obtidos pela contratante, os quais não se sujeitam à tributação pelo Estado de Minas Gerais.

Explica que a existência dos documentos de controle, bem como os gerados no sistema de computação da Autuada, apreendidos no estabelecimento do Coobrigado, se deve à necessidade de conferências e controles da movimentação comercial realizada e da contratação dos serviços.

Alega que nas remessas de açúcar para o Estado do Pará houve pagamento antecipado do ICMS por substituição tributária e que, por essa razão, as empresas contratantes do serviço de transporte enviam o valor correspondente ao recolhimento do ICMS/ST juntamente com o valor contratado para o frete.

Destaca, a título de exemplo, o caso do Recibo de Frete de nº 202750 (fl. 32), no valor de R\$2.750,00, valor desconsiderado pelo Fisco, que adotou o "Preço Corrente" de R\$3.162,50, sem anexar aos autos qualquer elemento probante para tal arbitramento.

Explica que na quantia de R\$2.750,00 está inclusa a parcela de ST (R\$743,68), o que reduz o valor do frete a R\$2.006,38, pagando-se à coobrigada a quantia de R\$1.100,00, conforme comprova o CTC 000264 (fl.32), situação que se repete para quase todas as remessas para o Estado do Pará.

Entende que a eleição da Autuada na presente autuação fere o princípio da autonomia dos estabelecimentos, vez que fundamentada em documentos emitidos pela empresa Transportadora Divisa Ltda, sediada em Itiquira/MT, apreendidos quando na posse de Wolme Queiroz Macedo, o que torna nulo o AI, por apresentar vício formal insanável, em face da errônea eleição da sujeição passiva.

Conclui restar caracterizado o cerceamento do seu direito de defesa, alegando que se viu aturdida e perdida no turbilhão de documentos que lhe foram apresentados, dos quais não tinha qualquer conhecimento.

Requer, ao final, a procedência da Impugnação.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 599.

Também o Coobrigado, não se conformando com a acusação que lhe foi imputada, apresenta tempestivamente e por meio de seu representante legal, Impugnação às fls. 755/758.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Reforça a tese defendida pela Autuada, afirmando que a documentação constante dos autos, ao contrário do que argumenta o Fisco, não foi emitida pela Transportadora Divisa Ltda, filial de Uberaba, nem foi encontrada naquele estabelecimento, tendo sido gerada pelo estabelecimento mato-grossense, na Matriz da Autuada, para quem executara razoável volume de prestações de serviço de transporte, na condição de subcontratada.

Ressalta que a autoridade fiscal, sem proceder qualquer procedimento investigatório nas empresas envolvidas, teria optado por sufocar, com multas astronômicas, impagáveis e ilegais a empresa autuada e, ainda, elegendo-a, indevidamente, no pólo passivo da obrigação tributária.

Entende que a documentação apreendida é coerente com a situação tributária do emitente; que o imposto destacado foi devidamente recolhido, não se sujeitando, pois, a qualquer contestação pelo Fisco deste Estado; que não há falar-se em falta de emissão de CTRC, pela empresa Autuada, vez que aquela sequer figura como contratante dos serviços prestados por ela (Coobrigada).

Ratifica os demais argumentos trazidos pela Autuada, acrescentando que a sua inclusão no pólo passivo é ilegal, vez que não participara da suposta falta de emissão de documento fiscal.

Requer, ao final, o julgamento da procedência da Impugnação.

O Fisco, em manifestação de fls. 762/772, refuta as alegações da defesa.

Faz breve relato das circunstâncias e dos fatos que antecederam o início da ação fiscal, envolvendo a fiscalização de trânsito e a apreensão dos documentos descritos nos TAD's nº 000537 e 000538 (fls. 03/05), que foi acompanhada pelo detentor da documentação, que se apresentou como funcionário do Sujeito Passivo.

Argumenta que as Impugnantes, em momento algum, negaram a ocorrência do fato gerador, ao contrário, ambas as empresas admitem ter havido a prestação do serviço de transporte, iniciada neste Estado, limitando-se a questionarem a sujeição ativa e passiva da obrigação tributária.

Informa que os serviços prestados pela Autuada foram executados sob a forma de subcontratação, haja vista o fato de a empresa não possuir frota própria de veículos, conforme declaração firmada pela contabilista do Sujeito Passivo, constante do campo destinado a "observações", do TIAF de fls. 02, além da própria confissão deste fato, por ambas as Impugnantes.

Assegura que resta caracterizada na espécie a responsabilidade da Autuada, na condição de substituta tributária pelo pagamento do imposto incidente sobre a prestação de serviço executada pela subcontratada, por força do disposto no art. 22, § 8º, item 4, da Lei 6763/75, regra mantida no art. 41 do RICMS/02.

À luz do RICMS/96, transcreve a conceituação de prestação de serviço de transporte sob a forma de subcontratação, bem como a definição do local da prestação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para efeitos de cobrança do imposto e da definição do estabelecimento responsável pelas obrigações principal e acessória.

Aduz que o fato de os recibos de frete "pertencerem" ao estabelecimento matriz, situado no Estado do Mato Grosso, ou de os demais "controles internos" terem sido gerados no sistema de computação daquele estabelecimento não tem o condão de alterar a sujeição ativa da obrigação.

Acresce que a comprovação dos fatos relatados na peça fiscal pode ser evidenciada pela análise pormenorizada do conteúdo dos documentos apreendidos, intitulados "Recibos de Frete"(data, local, contratante ou tomador, nota fiscal, valor, peso, local da coleta e da entrega).

Lembra que os documentos extrafiscais denominados "Fichas de Embarque Mensal", "Controle de embarque", "Fatura saldo - relatório ICMS" contêm informações relevantes na configuração do fato gerador, sujeição passiva, local e data do início da prestação e o valor ajustado para o serviço.

Salienta que as correspondências de fls. 282/283 e 563/574, emitidas pela Autuada, além de conterem o valor efetivo da prestação, comprovam que o estabelecimento matriz, sediado no Estado do Mato Grosso, exerce apenas o controle financeiro das prestações realizadas pela filial de Uberaba.

Explica que a eleição do coobrigado como responsável solidário pela obrigação tributária em análise tem respaldo na norma inserida no art. 124, I, do CTN, bem como no art. 21, XII, da Lei 6763/75.

Alegando observância à economia processual, informa que do valor do imposto exigido, foi concedido o abatimento do ICMS destacado nos CTRC's emitidos e levados a débito na escrita do Coobrigado, na qualidade de subcontratado da Autuada.

Requer a improcedência da Impugnação.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 775/783, opina pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 14 de Julho de 2004, presidida pelo Conselheiro Roberto Nogueira Lima, em preliminar à unanimidade, deferiu-se requerimento de juntada de instrumento de procuração, efetuado por ocasião da sustentação oral. Também em preliminar, à unanimidade, indeferiu-se o requerimento de juntada de documentos apresentados pelo patrono da Impugnante. Ainda em preliminar, à unanimidade, deferiu-se o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Roberto Nogueira Lima, nos termos da Portaria n ° 04, de 19/02/2001, marcando-se novo julgamento para o dia 21/07/04, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Mauro Rogério Martins (Relator), Windson Luiz da Silva (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que julgavam procedente o Lançamento. Pela Impugnante, sustentou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

oralmente o Dr. Delcismar Maia Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume.

### **DECISÃO**

Versa a presente acusação fiscal sobre prestações de serviço de transporte desacobertadas de documentos fiscais e sem o recolhimento do ICMS devido.

O procedimento fiscal empreendido na apuração da irregularidade descrita no AI teve origem na apreensão dos documentos descritos nos Termos de Apreensão e Depósito 000537 e 000538 (fls. 03/05), ocorrida durante o exercício de atividades pertinentes à fiscalização volante no trânsito de mercadorias, conforme esclarece a Autoridade Autuante em sua Manifestação Fiscal (fls. 766).

Do exame dos documentos apreendidos, especificamente os CTC's e os "Recibos de Frete", verifica-se a dubiedade de informações acerca de quem teria executado o serviço de transporte, vez que, os CTC's foram emitidos pela empresa "Wolme Queiroz de Macedo", cujo nome de fantasia é Crystal Transportadora, ao passo que os "Recibos de Frete", relativos às mesmas prestações, foram emitidos pela empresa "Transportadora Divisa Ltda", sediada no Estado do Mato Grosso.

Cumprе esclarecer, todavia, que a citada empresa mato-grossense possui estabelecimento filial na cidade de Uberaba, o que justificou a presença do Fisco naquele local, bem como no estabelecimento emitente dos CTC's a fim de verificar a regularidade dos documentos apreendidos, tal como relatam os TAD's de fls. 03/05.

Ao final da investigação, a Autoridade Administrativa concluiu que a filial da empresa Transportadora Divisa Ltda, sediada em Uberaba, é quem teria efetuado a prestação dos serviços de transporte iniciados neste Estado, na cidade de Conceição das Alagoas/MG com destino a Ananideua/PA, mediante a subcontratação da empresa "Wolme Queiroz de Macedo", também de Uberaba, sendo a primeira responsável pelo acobertamento das prestações, bem como pelo recolhimento do imposto devido, por força do disposto no art. 41 e art. 84, do Anexo V, ambos do RICMS/02.

Já a primeira Impugnante, embora admita ter havido a subcontratação de terceiro para executar os serviços, tenta eximir-se da acusação que lhe foi imputada, alegando não ser Ela (Autuada) a subcontratante destes serviços, mas sim o estabelecimento matriz, sediada no Estado do Mato Grosso, emitente dos "Recibos de Frete" autuados.

Dúvidas inexistem quanto à ocorrência da subcontratação, pois além de admitida por ambos os sujeitos passivos envolvidos na autuação, há nos autos declaração da própria Autuada (TIAF fls. 02), dizendo não possuir frota própria de veículos, tampouco contrato de locação e ou de comodato.

Diante disso, torna-se imprescindível a averiguação da pessoa do subcontratante dos serviços, figura crucial na determinação da responsabilidade

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

principal, haja vista a responsabilidade atribuída ao prestador de serviço pelas prestações realizadas por terceiros, estabelecida no art. 42 do RICMS/96, reproduzida no art. 41 do RICMS/02, *in verbis*:

**Art. 41** - Excepcionado o caso de transporte intermodal, à empresa de transporte de carga inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado fica atribuída a responsabilidade, na condição de substituta tributária, pelo pagamento do imposto devido na prestação realizada por terceiros, sob a forma de subcontratação.

Ressalte-se que a responsabilidade, na condição de substituta tributária, pelo pagamento do imposto devido na prestação realizada por terceiros, sob a forma de subcontratação, constitui regra especial, aplicável **tão-somente** à empresa de transporte inscrita no cadastro de contribuintes do ICMS deste Estado, nos exatos termos do art. 41, do RICMS/02.

Antes, porém, faz-se necessário destacar, a regra geral inserida na legislação mineira (RICMS/02), que define o local da prestação bem como o estabelecimento responsável para fins de cobrança do ICMS:

**Art. 61** - O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

(...)

i - onde tenha início a prestação, nos demais casos; (g.n)

Assim, tendo filial inscrita neste Estado, e sendo aqui iniciada a prestação, a subcontratação, admitida pelo Contribuinte, só poderia ter sido ajustada através do estabelecimento mineiro.

Vale destacar que esta conclusão é corroborada pela própria definição da subcontratação, que à luz da legislação tributária vigente (art. 222, inciso VI do RICMS/02), é entendida como sendo a *contratação firmada na origem da prestação do serviço, por opção do transportador em não realizar o serviço em veículo próprio*.

Ademais, nenhum contrato formal foi trazido aos autos a fim de comprovar a suposta subcontratação dos serviços pela empresa Matriz, necessitando acrescer que a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documentação dos autos corrobora o entendimento do Fisco, vez que os "Recibos de Frete", supostamente emitidos pela empresa mato-grossense foram todos eles emitidos neste Estado, sendo que alguns dos documentos extrafiscais apreendidos, relativos aos controles internos das prestações realizadas, emitidos pela própria Autuada, a exemplo dos relatórios de fls. 561/562 e correspondências de fls. 564/574.

Portanto, resta configurado o fato gerador do imposto, que a teor da legislação vigente ocorre no momento do início da prestação ou da execução dos serviços de transporte, considerando-se prestado ou executado o serviço no momento em que deva ser emitido o documento a ele relativo (art. 2º, inciso X, do RICMS/02).

Nesse sentido, cumpre esclarecer que em se tratando o caso dos autos de subcontratação, caberia ao subcontratante, antes do início da prestação, a emissão do CTCR, tal como determina o art. 84, Anexo V do RICMS/02:

**Art. 84** - O transportador que subcontratar outro transportador, para dar início à prestação do serviço, emitirá o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas e, se for o caso, o Manifesto de Carga, modelo 25, devendo fazer constar a expressão: "Transporte subcontratado com ..., proprietário do veículo marca ..., placa nº ..., UF...".(g.n)

Parágrafo único - A empresa subcontratada, para fins exclusivos de ICMS, fica dispensada da emissão do conhecimento, devendo a prestação do serviço ser acobertada pelo documento referido no caput deste artigo.

Portanto, considerando o fato de as prestações terem sido iniciadas neste Estado, caberia ao prestador do serviço a responsabilidade pelo acobertamento das prestações e pelo recolhimento do imposto devido. Porém, em sendo o executor dos serviços um terceiro contratado, tal responsabilidade passa a ser do subcontratante, por força dos dispositivos supracitados.

Importa assinalar que, além de os CTCR's emitidos pelo subcontratado não se prestarem ao acobertamento das prestações, tais documentos evidenciam a prática de uma outra infração, qual seja a do subfaturamento do valor das prestações, ensejando o arbitramento do valor destes serviços, quando o Fisco tomou como parâmetro os valores listados nos documentos intitulados "Fichas de embarque mensal", a exemplo da planilha de fls. 61, apreendida no estabelecimento do Coobrigado.

Quanto ao valor do crédito tributário, em si, parece não carecer de reparos, vez que a Autoridade Lançadora tomou como base de cálculo do imposto os valores das prestações lançados em documentos extrafiscais emitidos pelo próprio sujeito

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

passivo (ex. fl. 61) os quais guardam perfeita correlação com os CTRC's emitidos pelo Coobrigado e com os "Recibos de Frete" ora autuados.

De notar-se que apenas algumas das prestações objeto da autuação, listadas na planilha de fls. 12, tiveram como parâmetro para arbitramento do valor da base de cálculo do imposto o preço corrente, assim considerado o preço, por tonelada, praticado pela Autuada em prestações semelhantes, na forma do disposto no art. 54, inciso II, do RICMS/96.

Convém assinalar que na apuração do ICMS devido, o Fisco concedeu abatimento de 20% (vinte por cento) a título de crédito presumido, previsto no art. 75, VII do RICMS/MG.

Não obstante o fato de os CTRC's terem sido emitidos por pessoa diversa daquela a quem a legislação estabelece tal obrigação, considerando que os valores de ICMS destacados nos CTRC's foram levados a registro pelo emitente (coobrigado) e ainda em razão da vinculação que se pode estabelecer entre aqueles documentos e os Recibos de Frete, especificamente quanto ao objeto da prestação de serviço (mesma mercadoria, peso, nota fiscal), o mesmo subcontratado, mostra-se correto o procedimento do Fisco que até mesmo em função da economia processual tratou de abater do imposto devido, o valor do ICMS destacado naqueles documentos fiscais, conforme esclarecido na Nota nº5, das Planilhas I e II (fls.12 a 20).

Por derradeiro, cumpre assinalar que a eleição da empresa Wolme Queiroz de Macedo, como responsável solidário pela obrigação tributária, tem respaldo no disposto no art.124, inciso I, do CTN, bem como no art. 21, inciso XII, SECÃO IV, que trata "Da Responsabilidade Tributária", da Lei 6763/75, *in verbis*:

"Art.21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária":

(...).

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes." (grifamos)

Pela simples leitura das impugnações apresentadas "o interesse comum na situação que constitua fato gerador" de que trata o inciso II do art. 124 do CTN, está evidenciado nas próprias afirmações das Impugnantes, haja vista que elas admitem a existência, entre as duas empresas, de "acordo comercial", "contrato informal", dentre outros.

Pelos fundamentos já expostos relativos à sujeição passiva das Impugnantes, ficam afastados seus argumentos em torno da ilegitimidade das mesmas para figurarem no pólo passivo da autuação. A eleição das mesmas, e todo o



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lançamento na forma como se encontra, não configura qualquer ofensa ao contraditório e à ampla defesa, ou a qualquer outro princípio ou garantia constitucionais, considerando o amplo suporte legal sobre o qual se assentam.

Logo, restando caracterizada a ocorrência do fato gerador (prestação de serviço de transporte), configurado e comprovado o não cumprimento das obrigações principal e acessória, tendo sido identificado os sujeitos passivos (contribuinte e responsável-coobrigado) estando corretamente demonstradas as exigências (ICMS, MR e MI), e não tendo as Impugnantes apresentado nenhuma prova capaz de ilidir o feito fiscal, reputa-se legítimo o lançamento promovido pelo Fisco.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, dando prosseguimento ao julgamento iniciado em 14/07/04, nos termos da Portaria 04/2001, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Windson Luiz da Silva (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 21/07/04.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente**

**Mauro Rogério Martins**  
**Relator**