

Acórdão: 16.959/05/3^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010114736-31
Impugnante: Transfrio Comércio Transportes e Serviços Ltda.
Proc. S. Passivo: Ana Cláudia Silveira Leite/Outros
PTA/AI: 01.000148181-06
Inscr. Estadual: 111.065162.00-61
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBCONTRATAÇÃO. Constatou-se que a Impugnante, na condição de substituta tributária, deixou de recolher o ICMS devido relativo a prestações de serviços de transporte realizadas por terceiros, sob a forma de subcontratação, inobservando as disposições contidas no artigo 42 do RICMS/96. Entretanto, exclui-se do crédito tributário a majoração da multa de revalidação, posto que não se aplicam ao presente caso as disposições contidas no § 2º, do artigo 56, da Lei n.º 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a imputação fiscal de falta de recolhimento, no período de março/2000 a setembro/2001, na condição de substituto tributário, do imposto devido nas prestações de serviços de transporte realizadas por terceiros, sob a forma de subcontratação. Exige-se ICMS e Multa de Revalidação.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 137/142, aos argumentos seguintes:

- não restam dúvidas de que as prestações de serviço de transporte rodoviário de cargas constantes dos CTCRC's lançados nos relatórios elaborados pela fiscalização configuram, juridicamente, o regime de subcontratação;

- cita resposta dada à Consulta de Contribuinte n° 199/99 que traz este entendimento;

- no regime de subcontratação de transporte rodoviário de cargas, nos termos do RICMS/96, a empresa subcontratada está dispensada da emissão de CTCRC próprio, devendo a prestação de serviço ser acobertada pelo CTCRC emitido pela subcontratante;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no período fiscalizado, a subcontratante estava submetida ao instituto da substituição tributária, na condição de contribuinte substituto, ficando responsável pelo recolhimento do imposto devido pelo subcontratado;

- não existe na legislação tributária dispositivo determinando que o ICMS devido pela subcontratação do serviço seja apurado em separado da apuração do ICMS devido pela prestação de serviço contratada que se efetivará por via de subcontratação;

- a substituição tributária em que a subcontratante (transportadora) assume a condição de contribuinte substituto tem como base de cálculo o valor final da prestação de serviço cobrada da tomadora do serviço, em cuja composição está incluído o valor acertado ou acordado com o subcontratado;

- o valor lançado no CTCRC abrange a totalidade da base de cálculo da respectiva prestação, inclusive a parcela devida a título de substituição tributária em razão da subcontratação do serviço;

- não procede a acusação de que deixou de recolher o ICMS/ST pois confrontando-se a relação de CTCRC's emitidos e o livro fiscal no qual estes documentos foram lançados constata-se a coincidência de valores, tanto em relação à base de cálculo quanto em relação ao imposto debitado;

- a adoção pela fiscalização do crédito presumido do ICMS no quadro "Demonstrativo do ICMS a recolher" não pode prevalecer, pois não optou por tal sistemática, permanecendo no regime normal de apuração do ICMS por débito e crédito;

- não deve prevalecer a multa aplicada já que a substituição tributária em questão não se enquadra nas hipóteses de obrigatoriedade de efetiva retenção.

Ao final pede a procedência da Impugnação.

O Fisco se manifesta às fls. 307/311, contrariamente ao alegado pela Defesa, nos termos que se seguem:

- a Autuada reconhece a ocorrência de subcontratação e inclusive concorda com os valores apurados, mas entende não haver previsão legal para a apuração e o pagamento do imposto em separado;

- a Autuada escriturou os valores devidos a título de substituição tributária compensando-os com os créditos existentes em sua conta gráfica, como se fossem prestações próprias;

- por não possuir veículos próprios a Autuada executava seus serviços utilizando-se de terceiros, na forma de subcontratação, e nesta hipótese deve o transportador subcontratante para dar início à prestação do serviço emitir o CTCRC;

- nesta modalidade de subcontratação a empresa subcontratante apesar de não executar nenhuma etapa do serviço deve emitir o CTCRC e, mediante substituição

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária, recolher o imposto devido pela subcontratada, nos termos dos artigos 20 e 42 do RICMS/96 e do artigo 22 da Lei nº 6.763/75;

- tendo em vista a substituição tributária e o disposto no artigo 21 da Parte Geral do RICMS/96 fica vedada à subcontratante a compensação dos débitos relativos à substituição tributária com qualquer crédito do imposto;

- caso a subcontratada apure o imposto pelo regime de débito e crédito o cálculo do imposto devido pela subcontratante em virtude da substituição tributária não levará em conta os créditos da subcontratada;

- no entanto, sendo a subcontratada transportador autônomo, empresa transportadora de outra Unidade da Federação ou optante pelo crédito presumido, o imposto devido em virtude da substituição tributária será apurado conforme a sistemática do crédito presumido prevista no artigo 75, inciso VII do RICMS/MG;

- por força do artigo 35 do RICMS/MG o ICMS/ST devido a este Estado e retido pelo substituto deve ser recolhido em documento de arrecadação distinto;

- não foi efetuado nenhum recolhimento a título de ICMS/ST.

Por fim requer a improcedência da Impugnação.

Na sessão realizada em 27/04/05, presidida pela Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio, nos termos da Portaria nº 04/01, foi deferido o pedido de vista formulado pelos Conselheiros José Eymard Costa e Luiz Fernando Castro Trópia, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 06/05/05.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros a saber: a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), pela procedência do lançamento e a Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio (Revisora), pela procedência parcial do lançamento, para adequar a MR a 50% do valor do imposto. Pela Impugnante, sustenta oralmente a Dra. Gioconda Cecília de Sá Ubaldino de Abreu e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Elaine Coura.

DECISÃO

Por meio do presente lançamento exige-se ICMS e Multa de Revalidação em face da imputação fiscal de falta de recolhimento do imposto, devido na qualidade de substituto tributário, relativo à prestação de serviço de transporte subcontratado, realizada no período de março de 2000 a setembro de 2001.

Inicialmente cumpre destacar que a Impugnante não nega que sua operação estava sujeita ao instituto da substituição tributária, posto que em sua defesa afirma que as prestações de serviço de transporte rodoviário de cargas, objeto do feito fiscal, configuram, juridicamente, o regime de subcontratação. E acrescenta que esta operação está sujeita à substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, apesar de ter ciência da previsão legal de substituição tributária para a prestação de serviço na modalidade de subcontratação, entende a Impugnante que não existe previsão legal para a apuração e o pagamento do imposto em separado. Sendo assim, escriturou os valores devidos a título de substituição tributária compensando-os com os créditos existentes em sua conta gráfica, como se fossem prestações próprias.

Considerando a ocorrência que deu ensejo à lavratura do Auto de Infração em discussão, salientamos, mais uma vez que da análise dos autos não restam dúvidas de que a Impugnante executava seus serviços de transporte rodoviário de cargas utilizando-se de terceiros, na forma de subcontratação. E, tendo em vista esta modalidade de prestação de serviço, passamos a abordar os dispositivos legais que regem o assunto.

Primeiramente destacamos a definição dada pelo próprio Regulamento do ICMS na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador do tributo em discussão nos presentes autos, para subcontratação:

RICMS/96

"Art. 222 - Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

.....
VII - subcontratação é a contratação firmada na origem da prestação do serviço, por opção do transportador em não realizar o serviço em veículo próprio;

....."

Assim sendo, tendo em vista tratar a operação constante dos autos de prestação de serviço de transporte de cargas, na modalidade de subcontratação, correto o procedimento da Impugnante de emitir o CTRC – Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, posto que esta emissão decorre do disposto no artigo 86 do Anexo V do RICMS/96, *in verbis*:

Anexo V - RICMS/96

"Art. 86 - 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...".

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."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, não é esta a única obrigação atribuída à empresa subcontratante.

Como bem observado pela fiscalização em seu procedimento, a operação realizada pela Impugnante está sujeita à substituição tributária, ou seja, deve a empresa subcontratante, recolher o imposto (ICMS) devido pela subcontratada.

Nesta linha encontramos as claras disposições do Regulamento do ICMS na redação em vigor à época das exigências:

RICMS/96

“Art. 20 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

.....
IV - prestador do serviço de transporte ficar sob a responsabilidade do alienante ou remetente da mercadoria ou de outro prestador de serviço;

.....
§ 1º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

.....
3) à empresa de transporte de carga inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS, excepcionado o caso de transporte intermodal, pelo pagamento do imposto devido na prestação realizada por terceiros, sob a forma de subcontratação;

.....
Art. 42 - Excepcionado o caso de transporte intermodal, fica atribuída a condição de substituta tributária à empresa de transporte de carga, inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS, pelo pagamento do imposto devido na prestação realizada por terceiros, sob a forma de subcontratação.”

Tal como observado em linhas anteriores, a Impugnante reconhece a aplicabilidade das regras acima exposta. Contudo promoveu a compensação do débito relativo à substituição tributária com créditos do imposto, compensação esta expressamente vedada pelo artigo 21 do RICMS/96. Acrescente-se que o recolhimento deste imposto devido a título de substituição tributária deve ser recolhido em documento de arrecadação distinto. Assim temos as disposições regulamentares pertinentes à matéria:

RICMS/96

“Art. 21 - É vedada a compensação de débito relativo à substituição tributária com qualquer crédito do imposto.

.....
Art. 35 - O imposto devido a este Estado e retido pelo contribuinte substituto, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, será recolhido em documento de arrecadação distinto ou em Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), conforme o caso, em agência bancária autorizada."

Insta aqui ponderar que a Impugnante ao subcontratar um terceiro para executar serviços de transportes, submete-se à regra geral de recolhimento do ICMS, aplicando-se neste caso, o instituto da substituição tributária, tal como demonstrado acima, devendo ser efetuada a retenção do ICMS devido, para posterior repasse o Estado, o que, na hipótese dos autos não ocorreu.

Neste diapasão cumpre destacar que não há informações nos presentes autos de qualquer recolhimento a título de ICMS/ST, realizado pela Impugnante, em clara infringência aos dispositivos citados; sendo corretos, portanto, os lançamentos ora efetuados.

Entretanto no que tange à Multa de Revalidação aplicada cabem algumas reflexões. Assim entendemos que merece reparo a Multa de Revalidação aplicada ao percentual de 100% (cem por cento) alicerçando-se o Fisco para a exigência no artigo 56, § 2º da Lei n.º 6.763/75.

A aplicação do instituto da substituição tributária às prestações tratadas nos presentes autos contém peculiaridades que devem ser verificadas.

Procedendo-se à análise do presente caso verificamos que o "Subcontratante" substitui o seu "fornecedor" do serviço de transporte. Em tal situação, o preço praticado pelo substituto/subcontratante é, normalmente, superior ao preço praticado pelo substituído/subcontratado.

Isso significa que, em tais hipóteses, não há que se falar em "retenção", até mesmo porque inexistente "reembolso".

A redação dada ao §2º do artigo 56 da Lei n.º 6.763/75 e vigente no momento do julgamento administrativo, delimitou a abrangência que o legislador pretendeu dar à aplicação da multa de revalidação ao percentual de 100% (cem por cento), *in verbis*:

"Art. 56- Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

.....
§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

II - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida no inciso II do caput do art. 55, em se tratando de mercadoria sujeita a substituição tributária.

.....”

Tendo-se em vista o princípio da estrita tipicidade que deve ao nosso entendimento nortear a aplicação das normas que impõem sanção ainda que no campo do Direito Tributário, consideramos inaplicável a multa de revalidação em dobro, pois não houve falta de retenção ou falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária, requisitos estes determinados pelo § 2º, do artigo 56, da Lei n.º 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, dando prosseguimento ao julgamento iniciado em 27/04/05, nos termos da Portaria 04/2001, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para reduzir a MR a 50% do seu valor. Vencido, em parte, o Conselheiro José Eymard Costa, que o julgava improcedente. A Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nesta oportunidade, retificou seu voto. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento a Dra. Gioconda Cecília de Sá Ubaldino de Abreu e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume.

Sala das Sessões, 06/05/05.

**Aparecida Gontijo Sampaio
Presidente/Revisora**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora**

LMMP/EJ

Acórdão: 16.959/05/3^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010114736-31
Impugnante: Transfrio Comércio Transportes e Serviços Ltda.
Proc. S. Passivo: Ana Cláudia Silveira Leite/Outros
PTA/AI: 01.000148181-06
Inscr. Estadual: 111.065162.00-61
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pelo Conselheiro José Eymard Costa, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Na hipótese de subcontratação de serviço de transporte de carga, é atribuída à subcontratante inscrita no Cadastro de Contribuintes deste Estado, a responsabilidade, por substituição tributária, pelo pagamento do imposto devido na prestação realizada pelo subcontratado, nos termos do art. 42, do RICMS/96.

Art. 42 - Excepcionado o caso de transporte intermodal, fica atribuída a condição de substituta tributária à empresa de transporte de carga, inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS, pelo pagamento do imposto devido na prestação realizada por terceiros, sob a forma de subcontratação."

Baseando-se no dispositivo acima transcrito e no art. 21, do mesmo Regulamento, o Fisco está a exigir da empresa autuada o recolhimento do ICMS, **em guia distinta**, relativo às prestações de serviços de transporte realizadas por empresas por ela subcontratadas.

Ocorre, entretanto, que a substituição tributária a que se refere o dispositivo acima transcrito possui peculiaridades que a distinguem da substituição tributária tradicional, pois **a subcontratação não implica em duas prestações distintas. Há uma única prestação de serviço e uma única base de cálculo**, ou seja, a subcontratante responde por dívida própria, referente a fato gerador que, juridicamente é de sua responsabilidade, mas que se materializa mediante execução de serviço prestado por terceiros.

Seria falsa essa interpretação? Para que se possa responder a este questionamento, ainda que dúvidas possam remanescer, necessárias se mostram outras considerações, extraídas a partir de dispositivos legais e regulamentares.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segundo o art. 86, do Anexo V, do RICMS/96, a empresa subcontratante, para dar início à prestação (*jurídica*) do serviço, deve emitir o Conhecimento de Transporte de Carga (CTRC), nele indicando os dados relativos àquele que for incumbido de realizar efetivamente (*materialmente*) a prestação, ficando este desobrigado da emissão de qualquer documento fiscal.

Art. 86 - 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...".

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.**"

No referido CTRC, a empresa subcontratante (*substituta tributária*) destaca o valor do ICMS incidente sobre o valor por ela exigido do tomador do serviço (*o destinatário da mercadoria, geralmente*), valor este que é superior, seja por normas tributárias, seja por regras mercadológicas, àquele pactuado com o subcontratado (*substituído*), ou seja, na base de cálculo do imposto utilizada pela subcontratante (*substituta*) já está inserido o valor por ela pago ao subcontratado (*substituído*).

Observe-se que o próprio Regulamento mineiro não exige que o subcontratante diferencie qual o valor da subcontratação e qual o valor da efetiva prestação do serviço. Não há no CTRC qualquer campo destinado à informação do valor da subcontratação. A única exigência é que se identifique quem realizará o serviço.

Além disto, no art. 85, da Parte Geral, do RICMS/96, que trata especificamente do prazo de recolhimento do ICMS, inclusive o devido por substituição tributária (*inciso II*), não há qualquer menção a recolhimento "*em separado*" (guia distinta) para o caso de subcontratação de serviço de transporte.

Pelas razões até aqui expostas, conclui-se que a substituição tributária a que se refere o art. 42, do RICMS/MG, tem o caráter, exclusivo, de atribuir à subcontratante a responsabilidade jurídica pelo serviço prestado (*emissão do CTRC e recolhimento do imposto*), ainda que, sob o aspecto material, o fato gerador ocorra mediante à prestação do serviço efetuada por terceiros.

Acrescente-se que, nos termos do art. 13, § 19.º, da Lei 6763/75, a base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária é, em relação à operação ou prestação antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou da prestação praticado pelo contribuinte substituído.

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 19 - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

1) em relação a operação ou prestação antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou da prestação praticado pelo contribuinte substituído;”

Assim, ainda que admitida como falsa a interpretação anteriormente explanada, a exigência fiscal deveria se restringir ao ICMS relativo ao valor praticado pelo subcontratado (*substituído*) e não ao valor integral destacado em cada CTCRC emitido pela Autuada, mas não há tal previsão na legislação mineira. Reitere-se, no entanto, que não há que se falar em prestação antecedente: há uma única prestação de serviço, envolvendo duas pessoas jurídicas distintas, sendo que toda a responsabilidade tributária foi atribuída àquela que subcontratasse os serviços.

Há que se acrescentar que o “*presente voto*” não se opõe ao disposto no art. 21, do RICMS/96.

“**Art. 21** - É vedada a compensação de débito relativo à substituição tributária com qualquer crédito do imposto.”

A vedação ao crédito prevista no referido dispositivo é perfeita e legítima, não podendo o subcontratante compensar o débito pelo serviço prestado, com qualquer crédito relativo a combustíveis e outras mercadorias utilizadas pela subcontratada. O “*voto*” ora explanado somente exclui a possibilidade da exigência do imposto em guia de arrecadação distinta.

Resta acrescentar que o Fisco, em momento algum, questionou os créditos lançados na conta gráfica da empresa autuada. Portanto, “*no presente voto*” foi presumido que os valores apropriados pela Impugnante são legítimos e referem-se a mercadorias utilizadas em suas prestações próprias.

Finalizando, cabe reiterar que a Impugnante apura o ICMS pelo sistema normal de débito e crédito. Assim, **não se aplica ao caso presente o disposto no Anexo X (art. 46, c/c art. 47, § 2.º), do RICMS/96 – MICROGERAES.**

Diante disso, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 06/05/05.

José Eymard Costa
Conselheiro