

Acórdão: 23.858/21/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001759189-19  
Impugnação: 40.010151185-76  
Impugnante: Companhia Nacional de Cimento - CNC  
IE: 001023154.00-78  
Proc. S. Passivo: Fernando Ferreira Rebelo de Andrade/Outro(s)  
Origem: DF/Sete Lagoas

### **EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RESPONSABILIDADE DO ALIENANTE OU REMETENTE - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL.** Constatada a emissão de documentos fiscais com falta de requisito exigido em regulamento (indicação do preço, base de cálculo, alíquota aplicada e valor do imposto, relativos à prestação de serviço de transporte), resultando em recolhimento a menor do ICMS devido. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, ambos da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inciso VI, alínea “g”, do RICMS/02. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, mediante conferência de conhecimentos de transporte eletrônicos emitidos por transportadoras situadas em outra unidade da Federação, bem como das notas fiscais de saída e da Escrituração Fiscal Digital da Impugnante, referentes ao exercício de 2016, da falta de recolhimento de ICMS devido a título de substituição tributária sobre prestações de serviços de transporte rodoviário interestadual de cargas iniciadas em Minas Gerais nas quais o Sujeito Passivo figura como remetente das mercadorias e os tomadores dos referidos serviços de transporte são empresas situadas em outros Estados, em contradição ao que prevê o art. 4º, Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02; e ainda sobre a constatação da ausência de indicação do preço, base de cálculo, alíquota aplicada e valor do imposto, relativos à prestação de serviço de transporte, no campo "Informações Complementares" das notas fiscais de saída destas operações, contrariando a obrigatoriedade prevista no art. 4º, § 5º, inciso I, alínea "a", Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, ambos da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inciso VI, alínea “g”, do RICMS/02.

### **Da Impugnação**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 2.678/2.709, argumentando em síntese que:

- o ICMS ora exigido foi recolhido pelos transportadores, na forma prevista no art. 4º, § 4º do Anexo XV do RICMS/02;

- na hipótese desses recolhimentos não terem se realizado, a Impugnante não pode ser responsabilizada, pois os serviços de transporte foram contratados diretamente por terceiros no regime FOB, pois a empresa não figura como tomadora do serviço e nesse sentido as disposições do art. 4º, do Anexo XV do RICMS/02 não poderiam ser aplicadas de forma isolada e generalizada, sem observar os limites materiais presentes no art. 128 do CTN;

- o Estado só pode atribuir responsabilidade tributária a uma terceira pessoa se essa estiver vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. No caso de contratos de transporte sob a cláusula FOB, isso não ocorre, pois uma vez que os serviços são contratados por terceiros, a Impugnante não tem qualquer ingerência sobre a prestação desse serviço, sobre os valores definidos ou outros elementos da prestação, ou seja, não tem condições materiais ou jurídicas de influir ou interferir no cumprimento da obrigação tributária. Transcreve o Recurso Especial nº 931.727/RS do Superior Tribunal de Justiça para demonstrar que o tribunal entende que quando o transporte de mercadorias é contratado pelo próprio adquirente inexistente controle ou conhecimento prévio do valor do frete por parte do substituto, razão pela qual a aludida parcela não pode integrar a base de cálculo do imposto;

- a interpretação da legislação tributária na forma utilizada pelo Fisco não observa os princípios da praticabilidade, razoabilidade, proporcionalidade e adequação;

- a Impugnante não dispõe de meios para obrigar os transportadores a recolherem seus próprios tributos, bem como não pode colaborar com a Fiscalização estadual, por não ter condição de exigir documentos relativos a contratos de transporte de terceiros;

- a multa por descumprimento de obrigação acessória decorre da obrigação principal ilegal, ademais, todos os dados necessários ao lançamento foram obtidos dos Conhecimentos de Transporte Eletrônicos (CT-e), de forma que não poderia se atribuir à Impugnante o ônus excessivo de incluir novas informações em suas notas fiscais de saída, restando caracterizada, então, a falta de interesse jurídico da Fiscalização nesta exigência.

Diante destes argumentos, pede que o Auto de Infração seja julgado totalmente improcedente e protesta pela produção de todas as provas em direito permitidas e pela legislação de regência do processo tributário administrativo em Minas Gerais, inclusive pela realização de perícia, caso a simples verificação dos pagamentos colacionados nos Autos seja insuficiente, tudo com amparo no princípio da verdade material.

### **Da Instrução Processual**

Diante da alegação da Impugnante de que o ICMS ora exigido teria sido recolhido pelos transportadores, conforme comprovantes juntados aos autos, o Fisco analisou tais arquivos, tendo acatado parcialmente a argumentação da Impugnante, o que levou à reformulação do lançamento, reduzindo o crédito tributário (págs. 2.769/2.794).

#### **Do Aditamento à Impugnação**

Tendo em vista a reformulação do crédito tributário, a Impugnante aditou sua Impugnação original (págs. 2.797/2.803), argumentando em síntese que as planilhas juntadas aos autos pelo Fisco quando da reformulação não deixam claro os critérios de cálculo adotados, quais os pagamentos foram considerados e desconsiderados, a sua motivação para acolhimento parcial dos valores ou mesmo as razões de ter desconsiderado a maior parte dos documentos de comprovação.

Alega, ainda, que em razão da falta de clareza desses critérios, não tem a oportunidade de confrontá-los ou mesmo acatá-los, o que, a seu ver, evidencia prejuízo e violação à ampla defesa e ao contraditório.

Finalmente, discorre em sua defesa sobre as normas atinentes à atribuição de responsabilidade tributária, inclusive a Orientação DOLT/SUTRI nº 01/2015, para demonstrar que, no presente caso, não lhe pode ser imposto o ônus de recolher o ICMS ora exigido.

#### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco vem, então, aos autos argumentar em síntese que (págs. 2.804/2.820):

- ao contrário do que alega a Impugnante, os critérios de cálculo do ICMS ora exigido estão previstos nos arts. 6º a 8º, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, como se constata da leitura do demonstrativo anexo aos autos. Este traz descrição de cada coluna de valor, conforme quadro explicativo elaborado pelo Fisco;

- a legislação estadual, por meio do art. 4º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, atribui ao remetente ou alienante de mercadoria a condição de responsável pelo recolhimento do imposto devido na respectiva prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, na hipótese em que a prestação for realizada por transportador de outra unidade da Federação. Esta responsabilidade se exclui somente quando o transportador recolhe o imposto integralmente, antes de iniciada a prestação;

- a legislação de regência determina que para comprovação do pagamento, o remetente da mercadoria deve manter em seu arquivo, junto à 2ª via da nota fiscal que acobertou a operação, cópia do respectivo Documento de Arrecadação Estadual relativo ao imposto devido pela prestação de serviço de transporte. Deste modo, a responsabilidade do alienante/remetente não é excluída apenas pelo arquivamento da cópia do DAE, mas pelo recolhimento antecipado, efetivo e correto, pelo transportador, do imposto devido;

- a responsabilidade em questão independe da condição de a remetente ser ou não tomadora do serviço, como já se manifestou a Superintendência de Tributação, por ocasião da resposta à Consulta de Contribuintes nº 205/15;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- tal responsabilidade está lastreada em disposições de lei, a começar pela Lei Complementar 87/96 que em seu art. 6º atribuiu às unidades Federadas a possibilidade de regulamentar a forma como, por meio da substituição tributária, o remetente será responsável pelas obrigações principal e acessória que originalmente seriam do destinatário. Fazendo uso de sua prerrogativa, Minas Gerais assim procedeu;

- a Impugnante já foi autuada anteriormente pela mesma irregularidade, autuação que foi apreciada por este Conselho e levou ao Acórdão nº 21.785/18/2ª, tendo a Impugnante, após a decisão, parcelado o crédito tributário, o qual se encontra integralmente quitado;

- não merece prosperar a alegação da Impugnante de falta de relação tributária entre o alienante (no caso, a Impugnante) e o transportador quando da ocorrência de frete sob cláusula FOB, de forma que o Fisco a estaria obrigando a recolher valores relativos a prestação da qual não participa. A obrigação está autorizada pelo art. 121 do CTN e é amparada pela legislação mineira. Ademais, não há que se falar em inobservância ao disposto no art. 128 do CTN, pois restou clara a vinculação da Impugnante aos fatos geradores;

- a decisão do STJ transcrita pela Impugnante não diz respeito à matéria ora analisada, pois aquela se debruça sobre a legalidade da inclusão do valor do frete na base de cálculo do ICMS da operação de saída de veículos quando a montadora/fabricante de veículos não efetua o transporte, nem o providencia por sua conta e ordem, o que não é o caso dos Autos;

- o procedimento adotado pela Impugnante para identificar os casos em que supostamente se aplicaria a Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 001/2015 seguiu metodologia incorreta, pois a Impugnante deveria ter se baseado no CNPJ dos transportadores que efetivamente executaram a prestação do serviço de transporte de carga, os quais encontram-se indicados no Demonstrativo de Cálculo do ICMS constante dos autos e que, por sua vez, foram extraídos dos Conhecimentos de Transporte Eletrônicos (CT-e). Ressalta o Fisco que ao conferir os dados apresentados pela Impugnante, constatou que por diversas vezes o CNPJ do transportador informado na nota fiscal de saída da mercadoria não era o mesmo do estabelecimento que executou a prestação do serviço de transporte;

- também não procede a alegação de falta de razoabilidade da exigência, a qual implicaria em um esforço de difícil cumprimento pela Impugnante, pois, para emitir a nota fiscal de saída a Impugnante certamente colhe junto ao cliente destinatário, no mínimo, os seus dados cadastrais e os dados relativos ao produto que deseja adquirir (tipo e quantidade); para cumprir a determinação legal supracitada, basta coletar mais uma informação, qual seja, o preço do frete; e conhecendo esse valor e considerando que já sabe a localização do destinatário, calcula-se os demais dados que deverão constar na nota fiscal de saída (base de cálculo, alíquota aplicada e o valor do imposto, relativos à prestação). Se por acaso, ao buscar a informação relativa ao valor do frete, a remetente for informada que o ICMS será recolhido pelo transportador, bastará a ela exigir a apresentação do comprovante desse recolhimento, em momento anterior à entrega dos produtos;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- é desnecessária a produção de prova pericial, nos termos do art. 142, § 1º, inciso I e inciso II, alínea "a", do RPTA e que, ademais, a Impugnante não apresentou os quesitos que julga pertinente, o que por si só é razão para indeferir o pedido.

Diante destes argumentos, pede seja julgado procedente o lançamento nos termos de sua reformulação.

### **DECISÃO**

Ressalta-se, de início, que a Impugnante requer a realização de prova pericial sem, contudo, formular os quesitos pertinentes.

Nesse sentido, prescreve o art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, a saber:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando está a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

Não bastasse, como de longa data estabelecido na jurisprudência deste Conselho, a perícia, na qualidade de prova especial, é necessária apenas quando a compreensão da matéria depender de conhecimentos técnicos que não estão ao alcance deste órgão julgador. Não é aqui o caso. A questão pode ser perfeitamente compreendida da leitura dos autos e dos documentos que a ele foram juntados pela Impugnante.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, mediante conferência de conhecimentos de transporte eletrônicos emitidos por transportadoras situadas em outra unidade da Federação, bem como das notas fiscais de saída e da Escrituração Fiscal Digital da Impugnante, referentes ao exercício de 2016, da falta de recolhimento de ICMS devido a título de substituição tributária sobre prestações de serviços de transporte rodoviário interestadual de cargas iniciadas em Minas Gerais nas quais o Sujeito Passivo figura como remetente das mercadorias e os tomadores dos referidos serviços de transporte são empresas situadas em outros Estados, em contradição ao que prevê o art. 4º, Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02; e ainda sobre a constatação da ausência de indicação do preço, base de cálculo, alíquota aplicada e valor do imposto relativos à prestação de serviço de transporte, no campo "Informações Complementares" das notas fiscais de saída destas operações, contrariando obrigatoriedade prevista no art. 4º, § 5º, inciso I, alínea "a", Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, ambos da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inciso VI, alínea “g”, do RICMS/02.

Afirma a Impugnante que a contratação de serviço de transporte sob a cláusula FOB a desvincula do fato gerador da obrigação tributária e, assim, torna juridicamente impossível atribuir-lhe responsabilidade pelo não recolhimento do ICMS relativo a tais serviços.

Entretanto, tal argumentação não merece prosperar.

Para efeito de aplicação do art. 4º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 é irrelevante o fato de a prestação de serviço estar vinculada a uma cláusula CIF ou FOB, sendo obrigação do contribuinte alienante ou remetente fazer constar na nota fiscal que acobertar o trânsito da mercadoria os dados concernentes à prestação do serviço além dos dados relativos à operação. É neste sentido, inclusive, a jurisprudência deste Conselho.

Prevê a legislação mineira que a Impugnante, na condição de remetente, é responsável pelo recolhimento do ICMS/ST sobre a prestação de serviço de transporte, exceto nas situações que houver pagamento antecipado do imposto. A condicionante é fundamental para resolver o litígio. Apenas na hipótese de haver recolhimento antecipado é que se afasta a responsabilidade do remetente. Como resta comprovado da análise dos autos, a Impugnante logrou demonstrar que houve recolhimento integral do imposto em parte dos casos, de modo que em relação aos outros casos em que o recolhimento foi parcial e àqueles casos em que não houve recolhimento, a sua responsabilidade subsiste.

É o que prevê a literalidade do art. 22, § 8º, item 3 da Lei nº 6.763/75, dispositivo que este Conselho não tem competência para afastar:

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

§ 8º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

(...)

3) na prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação, não inscritos no cadastro de contribuintes deste Estado, ao alienante ou remetente da mercadoria, quando contribuinte do imposto, exceto se produtor rural ou microempresa, observado o disposto no § 17;

A própria Lei Complementar nº 87/96, estabelece, em seu art. 6º, § 2º, que caberá à legislação da entidade federada competente estabelecer a forma como, por meio da substituição tributária, o remetente será responsável pelas obrigações principal e acessória que originalmente seriam do destinatário, o que se aplica ao caso de transporte sob cláusula FOB:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

(...)

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

É com base nesta autorização que o Regulamento do ICMS mineiro atribuiu ao remetente, por meio de substituição tributária, a obrigação pelo recolhimento do imposto em relação às prestações de serviço de transporte realizadas por empresa de transporte estabelecida em outra unidade da Federação ou por transportador autônomo, nos termos do art. 4º, Anexo XV do RICMS/02:

Art. 4º O alienante ou remetente de mercadoria ou bem inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pelo recolhimento do imposto devido na respectiva prestação de serviço de transporte rodoviário executado por transportador autônomo ou por transportador de outra unidade da Federação.

A responsabilidade neste caso decorre da própria legislação mineira e, como se sabe, este Conselho não possui competência para negar aplicação a ato normativo, como prescreve o art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Veja-se que em sede de aditamento de sua impugnação, a Impugnante argumenta que os cálculos que levaram ao montante do crédito ora exigido não foram explicitados pelo Fisco o que prejudicaria o exercício de seu direito à defesa. A alegação também não merece acolhimento. O demonstrativo fiscal juntado aos autos é claro e didático.

Finalmente, a Impugnante não logrou comprovar o afastamento de sua responsabilidade naqueles casos em que, segundo ela, os transportadores estariam inscritos no cadastro de contribuintes de Minas Gerais. Como esclarece o Fisco em sua manifestação, para que não se aplique a substituição tributária, a legislação exige que os transportadores que efetivamente executaram a prestação do serviço, isto é, aqueles cujos dados foram lançados nos Conhecimentos de Transporte Eletrônicos, possuam inscrição em Minas, o que não foi demonstrado pela Impugnante.

Também não procede a argumentação da Impugnante de que o lançamento teria sido realizado com base nos conhecimentos de transporte, o que por si só seria capaz de ilidir sua responsabilidade pelo descumprimento da obrigação acessória

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pertinente. Não há base legal apta a fundamentar o referido raciocínio, mesmo porque as informações foram obtidas dos conhecimentos de transporte eletrônicos, única e exclusivamente em virtude do descumprimento prévio da obrigação acessória que competia à Impugnante. Por esta razão, importa concluir também pela correção do procedimento fiscal em relação à exigência das respectivas multas.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 2769/2794. Pela Impugnante, sustentaram oralmente o Dr. Fernando Ferreira Rebelo de Andrade e o Dr. Caio Henrique Borba Araújo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Paula Prado Veiga de Pinho.

**Sala das Sessões, 14 de julho de 2021.**

**Thiago Álvares Feital  
Relator**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Revisor**