

A. I. Nº - 232185.0202/08-9  
AUTUADO - VANDERLITO ALVES DE SOUZA & CIA. LTDA.  
AUTUANTE - MARCOS GOMES LOPES  
ORIGEM - INFAC BRUMADO  
INTERNET - 19.03.09

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0030-04/09**

**EMENTA: ICMS.** 1. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. SUBCONTRATAÇÃO DE TRANSPORTES. ILEGITIMIDADE PASSIVA. Comprovado nos autos, que a infração não foi cometida pelo estabelecimento transportador autuado. No caso, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS é atribuída à empresa transportadora contratante. Infração nula. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração não impugnada. 3. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO NÃO CARACTERIZADA. O suprimento de caixa se caracteriza quando a empresa registra entrada de recursos em sua contabilidade e não comprova a origem de tais recursos. Neste caso a materialidade do fato não se efetivou. Infração insubstancial. 4. LIVRO FISCAL. LIVRO REGISTRO DE UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E TERMO DE OCORRÊNCIAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. MULTA. Fato não impugnado. Infração mantida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 30/06/2008, reclama a exigência de ICMS no valor de R\$ 162.770,59, em virtude da apuração das seguintes infrações:

1. Deixou de recolher ICMS em razão de prestação de serviço de transporte tributada como não tributada, regularmente escriturada, conforme demonstrativo no anexo 03. Valor R\$ 71.655,69, multa 60%.
2. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento conforme demonstrativo no anexo 04. Valor R\$ 10.565,84, multa 60%.
3. Omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada. Serviço de transporte foi prestado por outra empresa, conforme documentação anexa. Valor R\$ 80.088,96, multa 70%.
4. Deixou de escrutar livro fiscal. Consta ainda que o autuado não lavrou Termo de Opção pelo crédito presumido disciplinado pelo art. 96 inciso XI, alínea “c”, RICMS-BA, no Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência, na parte destinada à transcrição de ocorrências fiscais. Para comprovar a infração apenas cópia do RUDFTO. Multa de R\$ 460,00.

O autuado apresenta defesa (fls. 677/678), reconhece as infrações 02 e 04; quanto à infração 01 diz que não concorda com a autuação, visto que a “tomadora dos serviços de transporte foi feito pela prestadora de serviços Júlio Simões Transportes Ltda, inscrita neste Estado sob nº 29.598.881”.

Diz ainda que essa empresa a contratou para transportar os serviços, conforme seus conhecimentos de transportes, que anexou uma amostra.

Afirma que no quadro observação do CTRC consta a expressão substituição tributária RICMS/BA ART. 382 e não incidência do ICMS, conforme art. 8º do Decreto 6.284/97. Completa que para receber a importância relativa aos serviços prestados, a tomadora exigiu a emissão de CTRC, que também anexa.

Com relação à infração 03, esclarece que houve um lapso na descrição das notas fiscais emitidas pela contratante; diz ainda que onde se lê Expresso Sudoeste Transporte Ltda, leia-se Vanderlito Alves de Souza & Cia. Ltda., anexando também cópia da nota fiscal da contratante.

Pede improcedência do auto de infração.

O autuante em sua informação fiscal (fls. 710/712), diz que, de fato, a tomadora do serviço de transporte foi a Júlio Simões Transportes e Serviços Ltda; que, segundo Sr. João Barbosa dos Reis, preposto da remetente das mercadorias, conforme e-mail fl. 11, a VERACEL CELULOSE o serviço de transporte foi contratado com a empresa Júlio Simões, que sub-contratou a autuada.

Assevera que em planilha de fl. 14, as notas fiscais elencadas fazem referência a mercadorias efetivamente destinadas ao mercado interno, mas foram lançadas com não incidência (art. 8º decreto 6.284/97); os CTRCS emitidos pelo tomador Júlio Simões, cópias às fls. 681/694, referem-se às saídas em operações interestaduais, emitidas sem destaque de ICMS, com substituição tributária do art. 382 e na incidência do artigo 8º Decreto 6.284/97.

Descreve que o art. 380, II, RICMS-BA prevê a responsabilidade do tomador do serviço nas prestações sucessivas de serviços de transportes; o art. 382, II prevê que o tomador de serviços seja o remetente ou destinatário e que na nota fiscal haja a declaração de que o ICMS é de responsabilidade do tomador, além da expressão “dispensa de emissão de conhecimento de transporte a cada prestação, nos termos do art. 382, II, RICMS-BA”;

A alínea “a”, inciso III, art. 382 estabelece que a responsabilidade não será atribuída ao tomador de serviço quando o documento fiscal da mercadoria for emitido por terceiro que não o tomador; entende que assim, somente haverá substituição tributária no serviço de transporte, se o tomador for o remetente ou destinatário da mercadoria, o que não é o caso, uma vez que, nesse PAF, o tomador é o transportador da mercadoria. Conclui que, inexistindo ST, a responsabilidade pelo recolhimento é de quem efetuou o serviço de transportador, o autuado.

Acerca da infração 03, diz que a mera alegação de erro ao emitir as notas fiscais, sem a juntada de nenhuma prova, não é suficiente para elidir a ação fiscal.

## VOTO

Cuida o presente lançamento de ofício da exigência de ICMS decorrente de 04 infrações mencionadas e relatadas acima que, após analisar as peças componentes do presente PAF, faço as considerações a seguir, exceto para as infrações 02 e 04, que foram expressamente reconhecidas pelo autuado, não existindo lide e, portanto, fora da apreciação.

Na infração 01 é imputada ao sujeito passivo a falta de recolhimento de ICMS em razão de prestação de serviço de transporte tributável como não tributável, conforme demonstrativo fl. 09. Alega o autuado em suas razões defensivas que o tomador do serviço foi a transportadora Júlio Simões Transportes Ltda. que a contratou; que emitiu seus conhecimentos de transporte para fins do recebimento do valor acordado na sub-contratação.

Do exame realizado nos autos e na legislação que rege a espécie verifico, inicialmente, que a constituição do crédito tributário relacionada a infração 01 em comento foi originada a partir dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, emitidos pelo autuado, fls. 152/160, tendo como remetente VERACEL CELULOSE (30.262.313), destinatário KIMBERLY CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA (02.290.277/0004-74), uma fábrica de produtos de papel higiênico e sanitário e como consignatário JÚLIO SIMÕES LOGÍSTICA S.A

(29.598.881). Tendo em vista ser o destinatário uma fábrica de produtos de papel higiênico e sanitário, afasta-se o argumento autuado da não incidência, nos termos do art. 8º, V, RICMS-BA, porque “referente à ocorrência de transportes de mercadorias destinadas ao exterior”.

No entanto, no caso concreto, não vislumbro a existência de elementos comprobatórios do cometimento da infração por parte do autuado. Eis que não procede a afirmação do Auditor Fiscal no sentido de que o tomador do serviço é o transportador e, inexistindo substituição tributária, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS é de quem efetuou o serviço de transporte da mercadoria. Verifico que a prestação dos serviços de transporte foi contratada pela VERACEL a transportadora JÚLIO SIMÕES LOGÍSTICA S.A (29.598.881), conforme reconhece o autuante em sua informação fiscal (fl. 711) e afirma o próprio estabelecimento contratante, em e-mails de fls. 11/13.

Antes, vejamos a fundamentação do imposto estadual incidente sobre a prestação de serviço de transporte.

O ICMS incide sobre as prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal (art. 155, II, CF/88), significando aquele prestado por pessoa física ou pessoa jurídica de direito privado em contrapartida a uma remuneração (preço), porquanto os serviços públicos de transportes são remunerados por taxa (art. 145, II, CF/88). Os serviços de transporte prestados dentro do território municipal, a seu turno, sujeitam-se ao ISS.

Segundo o art. 4º da Lei Complementar nº. 87/96 (art. 5º, Lei nº 7014/96), é contribuinte do ICMS qualquer pessoa que realiza, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, entre outras atividades, "prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal", ainda que iniciadas no exterior.

Sendo o imposto exigido incidente sobre prestações de serviços de transportes, seu sujeito passivo só pode ser o prestador do serviço, nunca o fruidor, o contratante, o destinatário ou o intermediário (ICMS, Roque Carrazza, 12ª ed. Pag. 152).

No presente processo, havendo o remetente dos produtos, no caso a VERACEL CELULOSE, contratado uma transportadora para prestar serviços de levar os produtos até o destinatário, e esta, a seu risco e ordem, contrata uma outra transportadora, configura o instituto conhecido por sub-contratação, conforme indica o art. 634 § 5º, RICMS-BA.

O transporte rodoviário de cargas é efetuado sob contrato ou conhecimento de transporte, deverá conter informações para a completa identificação das partes, dos serviços e natureza fiscal. Com a emissão do contrato ou conhecimento de transporte, o transportador assume perante o contratante a responsabilidade pela execução dos serviços de transporte de cargas, do local em que a receber até a sua entrega no destino, pelos prejuízos resultantes de perda, danos ou avarias às cargas sob sua custódia, pelos prejuízos decorrentes de atraso em sua entrega, quando houver prazo pactuado. O transportador é responsável ainda pelas ações ou omissões de seus empregados, agentes, prepostos ou terceiros contratados ou sub-contratados para a execução dos serviços de transporte, como se essas ações ou omissões fossem próprias.

Isso é tão verdadeiro que o art. 634, § 4º, RICMS-BA, revela que “na hipótese de sub-contratação de prestação de serviço de transporte de carga, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é atribuída à empresa transportadora contratante, desde que inscrita no cadastro de contribuintes da unidade federada de início da prestação do serviço, salvo no caso de transporte intermodal”. Ficando a sub-contratada dispensada da emissão de Conhecimento de Transporte. Caso seja emitido para fins de faturamento, como o caso presente, vedado será o destaque do ICMS.

Oportuno ainda esclarecer que tanto no redespacho (art. 635, RICMS-BA) como na sub-contratação, a transportadora original faz a opção por sua livre vontade e responsabilidade, em proceder a entrega da carga, ao destinatário, através de uma outra transportadora, por ela contratada. Divergem, no entanto, as duas modalidades. Na sub-contratação, a realização do transporte, através de uma outra única transportadora, opera-se antes do início da prestação do serviço pelo

conhecimento de transporte da contratante; no redespacho, a realização do transporte através de uma outra transportadora, opera-se no meio do trajeto, sendo, portanto, a prestação total do serviço, realizada por mais de uma transportadora. Neste caso a responsabilidade pela emissão do CTRC é da transportadora que receber a carga para redespachar. Na redação atualizada do Convenio SINIEF 06/89 (Ajuste SINIEF 02/08), “redespacho, é contrato entre transportadores em que um prestador de serviço de transporte (redespachante) contrata outro prestador (redespachado) para efetuar a prestação de serviço de parte do trajeto”.

À guisa de esclarecer alguns termos utilizados no presente processo e para a melhor elucidação da lide, oportuno assim trazer procedimentos e definições a serem aplicadas com relação aos serviços de transporte, no âmbito do Ajuste SINIEF 02, de 04.04.08, que alterou o Convênio 06/89.

Nesse ajuste constam as definições dos seguintes termos: 1) Remetente, a pessoa que promove a saída inicial da carga; 2) Destinatário, a pessoa a quem a carga é destinada; 3) Tomador do serviço, a pessoa que contratualmente é a responsável pelo pagamento do serviço de transporte, podendo ser o remetente, o destinatário ou um terceiro interveniente; 4) Emitente, o prestador do serviço de transporte que emite o documento fiscal relativo à prestação do serviço de transporte. As informações quanto ao remetente e ao destinatário serão, segundo o Ajuste, consignadas no documento fiscal que suporta o serviço de transporte de acordo com o que consta na NF que acoberta a operação.

Posto isso, constato que há um engano fiscal na determinação do sujeito passivo dessa obrigação tributária. Vimos antes que o sujeito passivo é o prestador do serviço, pessoa física ou jurídica (art. 4º, LC 87/96). Jamais poderia ser o tomador do serviço, pois este é quem contrata, o que faz o pagamento do serviço; não poderia ser igualmente quem efetuou o serviço de transporte, como quer o autuante, pois a competência constitucional outorgada ao ICMS é para onerar a prestação de serviço de transporte, não a atividade econômica de transportar.

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Nota-se então que a Constituição Federal outorga a possibilidade de o ICMS incidir sobre a prestação de serviços de transporte e não sobre o mero transporte. Isto significa dizer que o pressuposto constitucional é o de prestar serviços que, de acordo com a doutrina de direito civil, corresponde à execução de contrato de serviços que têm por objeto a atividade de transportar.

Mesmo nos casos de prestação de serviço de transporte executada por mais de um transportador, em que todos figuram como devedores solidários, na mesma relação obrigacional firmada entre o transportador originário e o remetente (art. 264, NCC, Lei 10.462/02), a solidariedade civil existente não autoriza concluir que há fundamento legal para considerar que entre o transportador originariamente contratado pelo remetente e outros transportadores exista contrato de prestação de serviço de transporte. O sujeito passivo dessa obrigação tributária é o prestador do serviço de transporte.

Assim, na ocorrência da sub-contratação de prestação de serviço de transporte de carga, a responsabilidade pelo pagamento do imposto será atribuída à empresa transportadora contratante, prestador de serviço de transporte, que terá que emitir documento fiscal próprio para acobertar a prestação de serviço de transporte (Convênio SINIEF 06/89 e art. 634, RICMS-BA).

Pelo exposto, concluo que não ficou caracterizado o cometimento da infração pelo estabelecimento autuado, motivo pelo qual declaro nula a infração 01 do presente Auto de Infração, nos termos do art. 18, IV, “b” do RPAF/BA; caracterizado o cometimento da infração por estabelecimento diverso do autuado, represento à autoridade responsável para mandar renovar o procedimento fiscal, a salvo de equívocos.

Em relação à infração 03, o autuado é alcançado por omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada. Afirma o autuante que a prestação de serviço de transporte foi realizada por outra transportadora, conforme diversos conhecimentos de transportes discriminados em demonstrativo de fl. 20. Defende-se o autuado, alegando um lapso na descrição das notas fiscais emitidas pela contratante; onde se lê Expresso Sudoeste Transporte Ltda, a referência é à sua empresa.

Na presente exigência tributária, estamos diante de uma presunção relativa, que admite prova contrária, conforme se depreende do Art. 4º, § 4º, Lei n.º 7.014/96, fundamental que a autoridade fiscal, ao verificar certo motivo que possa determinar uma presunção legal, intime o sujeito passivo a explicar as razões do evento que está a indicar a omissão de receita, antes de efetuar o lançamento.

No caso concreto, o suposto fato não ocorreu, a sua materialidade não se efetivou, ainda porque não me parece que a simples descrição equivocada de um transportador em nota fiscal seja um fato que permita inferir o fato duvidoso da omissão de receitas tributáveis. O suprimento de caixa se caracteriza quando a empresa registra entrada de recursos em sua contabilidade e não comprova a origem de tais recursos.

Os conhecimentos de transporte descritos no anexo 05 do demonstrativo fiscal (fl. 20) e que determinaram a idéia do suprimento de caixa de origem não comprovada, estão efetivamente lançados no livro Registro de Saída, às fls. 532, 533 e 538 do presente processo.

Diante do exposto, improcedente é a infração 03.

Por fim, com relação às infrações 02 e 04, deixo de me pronunciar, vez que o sujeito passivo reconheceu em sua totalidade o crédito tributário reclamado no total de R\$ 10.565,84 e multa de R\$ 460,00, respectivamente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232185.0202/08-9, lavrado contra **VANDERLITO ALVES DE SOUZA & CIA. LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 10.565,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 460,00**, prevista no artigo 42, inciso XV, “d”, da citada Lei, e dos acréscimos moratórios, de acordo com a Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 2, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de março de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

PAULO DANILLO REIS LOPES – JULGADOR