

**A.I. Nº** - 271351.0006/19-9  
**AUTUADO** - RONALDO DE JESUS  
**AUTUANTE** - LAUDIONOR BRASIL PEDRAL SAMPAIO  
**ORIGEM** - INFAZ – SUDOESTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 04/09/2020

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 00135-02/20-VD

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O sujeito passivo, contratante dos serviços de prestação de transportes interestadual, inscrito no CAD-ICMS na condição de Produtor Rural, pessoa física, não pode ser responsabilizado pelo recolhimento do ICMS devido, em razão de inexistir previsão legal. Caracterizada a ilegitimidade passiva. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 24/09/2019, para exigir do ICMS no valor histórico de R\$227.087,77, acrescido da multa de 60%, pela constatação de uma infração.

**INFRAÇÃO 01 – 02.07.03** – Deixou de recolher ICMS em razão de prestação de serviço de transporte tributada como não tributada, regularmente escriturada, apurada nos períodos de março a dezembro de 2017 e janeiro de 2018 a julho de 2019.

O autuante informa: *“Infração referente a diversas saídas interestaduais de manga efetuadas por Produtor Rural inscrito no CAD-ICMS-Ba sem o devido recolhimento do ICMS sobre o frete, conforme planilha e cópias de notas fiscais próprias (talões de emissão manuscrita) e de notas fiscais avulsas, anexas. Base de Cálculo apurada de acordo com o item 3 da Instrução Normativa nº 04/2009 que determina que deverá ser utilizada pauta fiscal nas operações de serviço de transporte efetuadas por transportador autônomo ou de veículo de empresa não inscrita neste Estado, já contemplada a dedução do crédito presumido prevista na alínea “b” do inciso XI do art. 96 do RICMS”.*

Enquadramento legal: art. 1º, inc. II; art. 2º, inc. IV e art. 32 da Lei nº 7.014/96.

Multa tipificada no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

O autuado impugna o lançamento, fls. 610 a 614, onde inicialmente relata os fatos, reproduz a infração e rejeita a imposição para pagamento do débito, visto que entende existir equívoco na apuração do imposto.

Explica que a legislação determina que na prestação de serviços de transportes efetuada por autônomo, por prestadora ou por transportadora de outra unidade de Federação, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, fica atribuído ao remetente ou ao alienante das mercadorias, quando se tratar de contribuinte do Estado, no caso, frisa tratar-se de um produtor rural, que não tem obrigatoriedade de se inscrever no cadastro estadual.

Assim, complementa que não tendo o remetente a obrigatoriedade de inscrição cadastral neste Estado, cabia ao transportador autônomo, recolher o imposto devido, antes de iniciar a prestação dos serviços, devendo o documento relativo ao recolhimento, acompanhar o transporte.

Destaca que no art. 298 do RICMS/BA, ainda estabelece que são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição do sujeito passivo por substituição tributária, devendo efetuar a retenção do imposto relativo as prestação de serviços interestadual e intermunicipal, sendo o serviço prestado por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste Estado, o

remetente ou alienante das mercadorias, se for estabelecimento inscrito na condição de contribuinte normal ou especial e desde que seja ele o contratante dos serviços, o que não é o caso presente, onde se trata de um produtor rural sem obrigatoriedade de se inscrição no cadastro estadual, repisa.

Diz ter conhecimento que os transportadores autônomos, ao passar pelos postos fiscais, fizeram o recolhimento do ICMS do frete, como TRANSPORTE – CONTRIBUINTE NÃO INSCRITO, entretanto, não conseguiu até a protocolização da defesa, que eles apresentassem os comprovantes dos recolhimentos realizados.

Acrescenta que os próprios destinatários das mercadorias, não tiveram cuidados em solicitar dos transportadores, estes comprovantes, fato que acredita ter ocorrido por se tratar as operações com mercadorias isentas, sem direito de crédito do ICMS de frete.

Aponta que no demonstrativo da base de cálculo do ICMS devido sobre o frete, deve ser considerado, *“a ocorrência de lapso na apuração da base de cálculo, iniciando o erro, na consideração do peso”*, caso não seja acatada a solicitação de julgar o auto de infração improcedente.

Explica que no período de 01/03/2017 a 16/01/2018, a apuração do peso, constante do demonstrativo, elaborado pelo autuante está correta, contudo, afirma que no período de 19/01/2018 a 20/07/2019, quando foram emitidas notas fiscais avulsas, os valores correspondentes ao peso considerado pelo autuante, encontra-se equivocado.

Explica que nestas notas fiscais avulsas, onde deveria ser considerado o peso líquido, foi considerado o peso bruto em razão de constar na nota fiscal somente o peso bruto, que corresponde ao peso da mercadoria, incluindo a embalagem e o peso do veículo.

Assevera que tais fatos podem ser constatados nas cópias das notas fiscais anexadas, inclusive, considerar a capacidade dos veículos utilizados no transporte, como exemplo o de placa NXV9146, cuja capacidade é de 16 toneladas, mas por se tratar de fruta “manga”, produto leve e com maior volume, a capacidade máxima é 13 toneladas.

Aponta que mais de 80% das notas fiscais emitidas, refere-se ao transporte de 13 toneladas de mercadorias, que quando incluindo o peso do caminhão (tara) passa a 23 toneladas, considerado pelo autuante como o peso das mercadorias transportadas.

Complementa que as próprias NOTAS FISCAIS ME, emitidas manualmente, cópias anexadas aos autos, referente ao período de 01/03/2017 até 16/01/2018, na apuração do peso, não foi considerado o peso do caminhão (tara) e neste caso, o peso considerado no levantamento está correto.

Destaca que até 16/01/2018, mais de 80% do peso apurado pelo auditor é de 13 toneladas, já no período de 19/01/2018 até 20/07/2019, mais de 80% do peso apurado é de 23 toneladas, indicando o equívoco, onde foi incluído o peso do caminhão no peso das mercadorias transportadas.

Relata que em algumas notas fiscais não há a indicação e discriminação do peso, caso em que afirma ter efetuado a apuração, considerando a quantidade de caixas, com base em outras notas fiscais.

Reafirma que o pagamento do ICMS, é de responsabilidade do transportador autônomo, e que na apuração do crédito ocorreu o já relatado equívoco na apuração do peso, consequentemente apurando um tributo a maior a ser pago.

Afirma que elaborou e anexou novo demonstrativo, comprovando que o erro ocorreu e evidenciando que o valor do ICMS apurado, passa de R\$227.087,77 para R\$142.164,57, alteração que espera a concordância do autuante ao proceder sua informação fiscal.

Requer que o auto de infração que seja julgado em parte improcedente.

O autuante presta a informação fiscal às fls. 630 e 631, onde reproduz a infração, os argumentos da defesa e afirma entender não ter fundamento as alegações da defesa.

Destaca que o próprio contribuinte afirma que a legislação do ICMS determina que na prestação de serviços de transporte, efetuada por autônomo ou por transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no Cadastro do ICMS da Bahia, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido, fica atribuída ao remetente ou ao alienante das mercadorias, quando se tratar de contribuinte do Estado.

Acrescenta que no caso em apreço, em todas as notas fiscais avulsas de saída interestadual de manga, efetuadas pelo autuado, produtor rural inscrito no CAD-ICMS, sem o devido recolhimento do ICMS sobre o frete, o transporte foi realizado por autônomos cujo frete foi por conta do remetente das mercadorias, ou seja, o tomador/contratante, o próprio alienante. Portanto, responsável pelo recolhimento do ICMS sobre os serviços prestados.

Informa que relativamente à alegação do contribuinte de que no campo “Peso Bruto” constante das notas fiscais avulsas de saída interestadual de manga, efetuadas pelo autuado, consta o peso das mercadorias (mangas) acrescida das embalagens (caixas/vasilhames) e do peso dos veículos (tara), se de fato isso ocorreu, foi um erro cometido pelo próprio contribuinte ao realizar a emissão das notas fiscais avulsas de saída, pois o peso bruto deve ser discriminado nos documentos fiscais.

Esclarece que consta no “DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO E DO ICMS DEVIDO SOBRE O FRETE NAS SAÍDAS INTERESTADUAIS DE MANGA”, anexo ao PAF, a soma apenas do peso das mercadorias (mangas) com o peso das embalagens (caixas/vasilhames).

Pontua que o autuado não trouxe provas aos autos de que tenha cometido tal equívoco, em todas as suas notas fiscais avulsas de saída.

Requer aos membros do CONSEF, que o presente auto de infração seja julgado totalmente procedente.

É o relatório.

## **VOTO**

O auto de infração em análise imputa ao sujeito passivo, contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia na condição de PRODUTOR RURAL, apura o imposto pelo regime SUMÁRIO, tendo como atividade econômica o cultivo de manga e maracujá, uma única acusação, que foi tempestivamente impugnada.

Preliminarmente, verifico que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara, é possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.

Observo que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer violação à legislação e aos demais princípios a serem observados do processo administrativo tributário.

No mérito, a acusação fiscal diz respeito ao não recolhimento do ICMS em razão de prestação de serviços de transportes por transportador autônomo em remessas interestaduais de manga para diversos Estados e Distrito Federal.

O autuante anexou aos autos todas as cópias das notas fiscais referentes à venda das mercadorias, fls. 21 a 599, onde consta no campo TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS, os dados referentes a identificação do transportador, placa do veículo e o peso bruto e líquido das mercadorias transportadas nas notas fiscais emitidas manualmente, sendo que nas notas fiscais avulsas, consta apenas o peso bruto.

Verifico que os dados deste campo, serviram de base para o levantamento, cujo título DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO E DO ICMS DEVIDO SOBRE O FRETE NAS SAÍDAS INTERESTADUAIS DE MANGA, fls. 08 a 20, onde o autuante demonstra a apuração do imposto ora exigido, seguindo as orientações da Instrução Normativa nº 04/2009, segundo informa.

O autuado não arguindo nulidade do lançamento, ao adentrar no mérito, defende-se alegando que não lhe cabe a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS sobre o serviço de transporte prestado por transportadores autônomos, que somente seria atribuída ao remetente das mercadorias, se este for contribuinte inscrito no cadastro estadual de contribuintes, nas condições cadastrais normal ou especial.

Portanto, entende que a responsabilidade não se aplica ao caso em apreço, por trata-se o remetente das mercadorias de um produtor rural, que não tem obrigatoriedade de inscrição estadual.

O autuado também contesta os valores do levantamento, em específico quanto aos valores referentes ao peso das mercadorias transportadas consignado na coluna “PESO (TON.)” que reflete diretamente na determinação da base de cálculo do imposto, demonstrada na coluna “ICMS FRETE (R\$)”.

Os valores objetados são aqueles coletados das notas fiscais avulsas, que segundo afirma, o autuante considerou o peso bruto, ou seja, o peso das mercadorias, adicionado ao peso das embalagens e a tara do veículo, ficando claro que os dados se mostram equivocados e sem lógica na medida que se comparados com os dados retirados das notas fiscais emitidas manualmente.

O autuante, em sede de informação fiscal, quanto ao primeiro argumento, afirma que a legislação do ICMS determina que na prestação de serviços de transporte efetuada por autônomo ou por transportadora de outro Estado não inscrita no Cadastro do ICMS da Bahia, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido, fica atribuída ao remetente ou ao alienante das mercadorias, quando se tratar de contribuinte do Estado.

Tendo o autuado, PRODUTOR RURAL inscrito no CAD-ICMS, promovido as operações interestaduais sem o devido recolhimento do ICMS sobre o frete, sendo o transporte realizado por autônomos, o frete foi por conta do remetente das mercadorias, ou seja, o tomador/contratante que foi o próprio alienante, e, portanto, responsável pelo recolhimento do imposto.

Contudo, para o deslinde da lide, é de vital importância estabelecer, à luz da legislação, se é legítimo atribuir ao autuado a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido nas operações de prestação de serviços de transportes nas condições e circunstâncias apresentadas nos autos.

O ICMS exigido no lançamento decorreu de operações de prestação de serviços de transportes interestaduais prestadas por transportadores autônomos, contratadas pelo autuado, produtor rural, pessoa física, inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia – CAD-ICMS na condição de PRODUTOR RURAL.

Cabe inicialmente esclarecer que o produtor rural, pessoa física, está desobrigado de se inscrever no cadastro de contribuintes, conforme esposado no art. 2º, §4º do RICMS/2012.

*Art. 2º Inscrever-se-ão no Cadastro de Contribuintes, antes de iniciarem suas atividades: (...)*

*§ 4º Fica facultada ao produtor ou extrator rural, não constituído como pessoa jurídica, a inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, na condição de Produtor Rural, ficando dispensado do cumprimento das demais obrigações acessórias, exceto em relação à emissão de Nota Fiscal Avulsa, para registro de suas operações. (Grifo meu.)*

As prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais, são operações sujeitas a incidência do ICMS, inclusive em se tratando de transporte de mercadorias beneficiadas pela isenção, pois assim estabelece o art. 1º, inc. II da Lei nº 7.014/96, exceto quando a norma que estabeleceu a isenção das mercadorias, estenda o benefício à operação de serviço de transporte, conforme art. 37, §3º, da citada lei, sendo determinado como contribuinte do imposto, o prestador de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, inclusive tratando-se de empresa concessionária ou permissionária de serviço público de transporte, art. 5º, §2º, inc. II da mesma lei.

No caso de serviços de transporte prestados por autônomos ou por empresas transportadoras não inscritas no Estado da Bahia, também são operações normalmente tributadas incluídas nos dispositivos legais citados.

O recolhimento do imposto nestas operações, é tratado no Regulamento do ICMS no art. 332, inc. IV, alínea “a”.

*Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito: (...)*

*VI - tratando-se de serviço de transporte realizado por transportador autônomo ou em veículo de empresa transportadora não inscrita no Cadastro de Contribuintes da Bahia:*

*a) antes do início da prestação do serviço, quando iniciado no território baiano, qualquer que seja o seu domicílio;*

A responsabilidade pelo recolhimento do ICMS nestas operações é atribuída ao transportador autônomo, consoante previsão constante no Convênio ICMS 25/90 que dispõe sobre a cobrança do ICMS nas prestações de serviços de transporte, conforme Clausula segunda:

*Cláusula segunda Na Prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido poderá ser atribuída:*

*I - ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural. (...)*

*III - ao destinatário da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural, na prestação interna. (Grifos meus.)*

Portanto, resta claro que o ICMS devido nas operações de transportes interestaduais prestadas por transportador autônomo, contratada por contribuinte que não esteja inscrito na condição normal no cadastro de contribuintes, deve ser recolhido pelo próprio transportador autônomo, excluindo-se a responsabilidade do contratante sendo este produtor rural, que é o caso.

A responsabilidade pelo recolhimento do imposto pode ser atribuída a terceiros, conforme autorização expressa no art. 128 do Código Tributário Nacional.

A Lei Complementar nº 87/96 estabelece as situações em que deve ser adotada a substituição tributária do ICMS, bem como, a definição da atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto, expressas nos artigos 5º e 6º, transcritos a seguir.

*Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.*

*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.*

A legislação baiana trata da responsabilidade por substituição nas operações de prestação de serviços de transportes por transportador autônomo no art. 298 do RICMS/2012, cuja redação em vigor até 31/12/2019, transcrevo.

*Art. 298. Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito **neste estado na condição de normal**:*

*I - realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado; (...)*

*§ 1º Relativamente ao disposto no inciso I, observar-se-á o seguinte:*

*I - a nota fiscal emitida pelo contribuinte substituto deverá conter no campo “informações complementares” a base de cálculo e o valor do imposto retido referente ao serviço de transporte; (Grifo meu.)*

Da leitura dos dispositivos transcritos, observa-se que se sujeitam à substituição tributária por retenção, as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de NORMAL, o que não é o caso do autuado, que encontra-se inscrito no CAD-ICMS na condição de PRODUTOR RURAL, pessoa física, que a rigor, inclusive, está desobrigado de se inscrever, como já demonstrado linhas acima.

No caso, ora analisado, o Fisco deve buscar elementos de provas junto aos transportadores autônomos e deles exigir a comprovação do recolhimento do ICMS devido, posto que não cabe, neste caso, a responsabilização imposta pela substituição tributária ao autuado.

Trata-se de ilegitimidade passiva, caracterizada no processo de constituição do crédito tributário, prevista como causa de nulidade no RPAF/99, que relaciona no seu art. 18 os casos do gênero nulidade por força de inobservância de normas de direito formal e de direito material.

*Art. 18. São nulos:*

*I – os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;*

*II – os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;*

*III – as decisões não fundamentadas;*

*IV – o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;*

*b) em que se configure ilegitimidade passiva.*

Assim, pelas determinações do art. 18, inc. IV, alínea “a” do RPAF/99, resta configurada a nulidade do lançamento com base na existência de um vício material insanável do lançamento.

Pelo exposto, voto pela decretação de ofício da NULIDADE do Auto de Infração com base no art. 18, inc. IV, alínea “b” do RPAF/99.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **271351.0006/19-9**, lavrado contra **RONALDO DE JESUS**.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, de 17/08/18, efeitos a partir de 18/08/2018.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF à Distância, 28 de julho de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR