



**RIO GRANDE DO NORTE  
SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO Nº: 271245/2011-3

NÚMERO DE ORDEM: 0128/2012-CRF.

PAT Nº 0635/2011 -6ª URT.

RECORRENTE: Porcellanati Revestimentos Cerâmicos S/A

ADVOGADO: José Naerton Soares Neri

RECORRIDO: Secretaria de Estado da Tributação

RELATOR: (Redistribuído) Cons. Marta Jerusa P de Souto Borges da Silva

AUTUANTE: Lívio Sampaio Colares

RECURSO: VOLUNTÁRIO

**RELATÓRIO**

1. Da análise do Auto de Infração n.º 00635/2011 – 6ª URT, de 25/10/2011, verifica-se que a firma PORCELLANATI REVESTIMENTOS CERÂMICOS S/A, CNPJ nº 05.214.228/0001-06, Inscrição Estadual nº 20.092.409-5, qualificada nos autos, foi autuada em 01 (uma) infringência, onde consta: **OCORRÊNCIA 01**: “Deixar de recolher o ICMS relativo a operação de transporte rodoviário de cargas, para os quais a empresa é responsável como contribuinte substituto conforme determina o Art. 915 do RICMS aprovado pelo Decreto 13.640/97.” INFRINGÊNCIA: o disposto no Art.150, III, combinado com o Art. 150 e Art. 850, todos RICMS. PENALIDADE prevista no Art. 340, inciso I, alínea “f”, sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no Art. 133, todos do RICMS acima citado.

2. Consta apuração de R\$ 65.195,43 (sessenta e cinco mil cento e noventa e cinco reais e quarenta e três centavos) de ICMS e R\$ 65.195,43 (sessenta e cinco mil cento e noventa e cinco reais e quarenta e três centavos) de multa, totalizando R\$ 130.390,86 (cento e trinta mil trezentos e noventa reais e oitenta e seis centavos) a ser corrigido monetariamente.

3. Além da inicial, composta do Auto de Infração devidamente notificado ao contribuinte em 03/11/2011 (fls.02), foram acostados aos autos: Ordem de Serviço nº 2803 -6ª URT, de 24/03/2011 (fl.03); Consulta a Contribuinte - Base: SIGAT, (fl. 04); Extrato Fiscal do Contribuinte (fl.05); Termo de Início de Fiscalização (fl.06); Termo de Intimação Fiscal solicitando livros e documentos fiscais (fl.07); Informação de que foi concedido um prazo maior para a entrega do documentos solicitados (fl.10); Planilha do Anexo do Termo de Intimação com a relação das notas fiscais emitidas pelo contribuinte (fl.11 a 94); Demonstrativo do Cálculo do ICMS (fl.95 a 118); Resumo da Ocorrência (fl.119); Demonstrativo da Ocorrência (fl.120 a 166).

4. No Relatório Circunstanciado de Fiscalização (fl. 167 a 168) o atuante informa:

- “objetivando verificar a regularidade no recolhimento do ICMS incidente sobre frete das operações de venda de mercadorias, considerando o teor da informação fiscal nº 099/2011- 7ª URT, constatamos a falta de recolhimento do ICMS sobre o serviço de transporte de cargas, conforme determina o Art. 915 do RICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97.

- “Os procedimentos adotados abrangeram o período de 01/01/2010 a 24/03/2011 e se resumiram na análise de notas fiscais emitidas eletronicamente, onde verificamos a falta de recolhimento do imposto devido sobre o serviço de transporte de cargas. O cálculo do ICMS devido foi efetuado com base no preço do serviço, por tonelada, levando em consideração à distância. Aplicou-se a redução de 20% por não haver crédito de insumos e todo trabalho foi amplamente debatido com o contador da empresa.”

- Que foi constatada a falta de recolhimento do ICMS sobre o serviço de transporte de cargas, conforme determina o Art. 915 do RICMS em 1.008 (um mil e oito) notas emitidas no período analisado.

5. O Termo de Ocorrência encontra-se na folha 169.

6. A atuada apresenta **Impugnação** (fl. 170 a 1.399), anexando cópias de todo o Auto de Infração, das Notas fiscais em questão e argumentando que:

- “há recente posicionamento jurisdicional dando guarita ao procedimento levado a efeito costumeiramente pela defendente.”

- “Isso porque, consoante fazem prova as próprias notas fiscais utilizadas pelo agente administrativo a fim de embasar a sua imputação de multa (ver cópias em apenso), os transportes (fretes) das mercadorias negociadas pela defendente não têm como parte contratante esta última, mas sim as próprias pessoas físicas ou jurídicas que adquirem tais insumos. Ou seja, a PORCELLANATI S/A não possui relação alguma com o recolhimento dos valores de ICMS devidos a título de frete.”

- Transcreve o Art. 8º, II, “b” e 13, § 1º, II, “b” da Lei Complementar 87/96 e afirma que “Com efeito, quando a substituta tributária, no caso a empresa defendente, não efetua o transporte, tampouco o engendrando por sua conta e ordem, **O VALOR DO FRETE NÃO PODE SER INCLUÍDO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.**”(grifo no original)

- Que a empresa defendente não tem qualquer conhecimento quanto aos valores envolvidos em tais operações. “Logo, é mesmo ilógico cobrar-se desta última, especialmente a título de antecipação por substituição tributária, o recolhimento por serviço não contratado pela mesma.”

- Transcreve entendimento do STJ no julgamento do REsp. 931.727/RS.

- Afirma que “A jurisprudência do STJ, neste sentido, cobre totalmente a pretensão impugnatória ora formulada, vez que repudia a cobrança de recolhimento do ICMS direcionada às empresas que não efetuaram, direta ou indiretamente, o serviço de transporte das mercadorias por si negociadas. Neste interregno, não restam dúvidas de que o auto vergastado viola frontalmente o princípio da legalidade, posto que está a autoridade tributária estadual a ignorar o preceito legal contido na Lei Complementar nº 87/96.” Apresenta entendimentos sobre o princípio da legalidade e em seguida acrescenta que “**No caso em foco, é indevida a cobrança do tributo (ICMS por frete), vez que o mesmo deve ser recolhido pelas empresas adquirentes das mercadorias comercializadas pela defendente, pois foram estas quem efetivamente contrataram os serviços de transporte.** Em face de o administrador estar vinculado a lei, somente podendo praticar o que nela encontra-se previsto (PRINCÍPIO DA LEGALIDADE – Art. 37, caput, da CFRB), e havendo a previsibilidade legal da hipótese narrada (consoante jurisprudência do STJ), solução outra não se apresenta senão a **ANULAÇÃO** do ato administrativo em questão.”

- Por fim requer a improcedência da autuação.

7. **Na Contestação** (fl.1.401 a 1.404), o autuante argumenta que:

- Discorda do contribuinte quando o mesmo afirma que não tem qualquer responsabilidade com relação ao serviço de transporte para as mercadorias por ele vendidas.

- Afirma que “A autuada em sua defesa tenta evadir-se da responsabilidade como alienante da mercadoria e passa a responsabilidade para o comprador da mercadoria. Entretanto, ao ´´ida a responsabilidade em caso de operações internas, como cita o próprio artigo 915 do RICMS”.

- Não comprovação de que o transporte tenha sido feito em veículo próprio da autuada ou veículo do próprio adquirente;

- As notas fiscais em questão não passaram nos postos fiscais de fronteira, “onde haveria a verificação fiscal e a comprovação do pagamento do imposto devido ou a cobrança do mesmo nos casos em que não os tivesse comprovado.”

- Por fim requer a manutenção do auto de infração.

8. Consta informação de que a autuada não é reincidente (fl.1.407).

9. **A COJUP** através da Decisão 384/2011 (fls.1.409 a 1.414), de 22/12/2011, julga a ação fiscal fundamentando em síntese, conforme Ementa:

“Não retenção nem recolhimento do ICMS devido por substituição tributária. Denúncia ofertada à luz de pujante conjunto probatório. Obrigação que embora decorrente de Lei – inc. VI do art. 20 da Lei

6.968/96 – não fora satisfeita pela atuada. Jurisprudência carreada aos autos pela defesa não guarda qualquer liame com a presente contenda – Base imponible para efeito de cálculo do ICMS devido por Substituição Tributária dos produtos, não se confunde com o imposto devido pelo prestador de serviço de transporte, autônomo ou inscrito em outro Estado, cuja responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo é, nos termos da Lei 6.968/96, da atuada na condição de substituta tributária. Processo que atende aos princípios regentes da espécie, e não se desborda dos contornos e não acolhimento das razões impugnatórias. “

**10.** Cientificada da Decisão a ela desfavorável (fl.1.416) a atuada apresenta **Recurso Voluntário** (fl.1.412 a 1.449) reiterando os mesmos argumentos da impugnação.

**11.** A douta Procuradoria Geral do Estado (PGE), na pessoa do Ilustre Procurador Dr Caio Graco Pereira de Paula, lastreado no que dispõe o art. 3º da Lei 4.136/72, através do despacho de fls. 1.452, opta por proferir parecer oral quando da realização da sessão de julgamento no plenário deste colegiado.

É o relatório.

Sala, Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 26 de fevereiro de 2013

Marta Jerusa Pereira de Souto Borges da Silva  
Relatora



**RIO GRANDE DO NORTE  
SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO Nº: 271245/2011-3

NÚMERO DE ORDEM: 0128/2012-CRF.

PAT Nº 0635/2011 -6ª URT.

RECORRENTE: Porcellanati Revestimentos Cerâmicos S/A

ADVOGADO: José Naerton Soares Neri

RECORRIDO: Secretaria de Estado da Tributação

RELATOR: (Redistribuído) Cons. Marta Jerusa P de Souto Borges da Silva

AUTUANTE: Lívio Sampaio Colares

RECURSO: VOLUNTÁRIO

**VOTO**

1. Da análise do Auto de Infração n.º 00635/2011 – 6ª URT, de 25/10/2011, verifica-se que a firma acima citada, qualificada nos autos, foi autuada em 01 (uma) infringência, onde consta: OCORRÊNCIA 01: “Deixar de recolher o ICMS relativo a operação de transporte rodoviário de cargas, para os quais a empresa é responsável como contribuinte substituto conforme determina o Art. 915 do RICMS aprovado pelo Decreto 13.640/97.”
2. Preliminar de Nulidade suscitada – A autuada suscita a nulidade do Auto de Infração alegando violação ao princípio da legalidade, afirmando que a autoridade tributária estadual ignorou o preceito legal contido na Lei Complementar nº 87/96.
3. Com relação ao princípio da legalidade, a Constituição Federal estabelece no Art. 150, I, limite a atuação do poder tributante da Administração Pública, limitação já prevista no Art. 5º, II do referido Texto.

**Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;

**I -** exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

**Art. 5º.** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

**II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;**

4. Na análise da Legislação Estadual, especificamente da Lei 6.968/96, constata-se no seu Art. 20 a atribuição de responsabilidade, na condição de substituto tributário de que trata a denúncia constante do presente Auto de Infração, ou seja, **a alegada violação ao princípio da legalidade não ocorreu**, conforme verifica-se na transcrição abaixo.

**Art. 20.** Fica atribuída a responsabilidade, na condição de substituto tributário, a:

**I** - industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;

**II** - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia elétrica, industrial, distribuidor, comerciante atacadista ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes;

**III** - depositário a qualquer título, em relação a mercadoria depositada por contribuinte;

**IV** - contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, pelo imposto devido na contratação ou na prestação;

**V** - órgãos e entidades da Administração Pública, em relação ao imposto devido na aquisição de mercadorias e serviços;

**VI** - ao remetente da mercadoria, pelo pagamento do imposto devido na prestação de serviço de transporte contratado junto a transportador autônomo ou inscrito em outra Unidade Federada;

5. O Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97 também dispõe sobre o a responsabilidade pelo pagamento do imposto de que trata a referida denúncia.

**Art. 915.** No transporte de carga, cuja prestação de serviço tenha sido iniciada neste Estado, efetuado por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra Unidade da Federação, não inscrita no Cadastro de Contribuintes deste Estado, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido, salvo disposição expressa em contrário, é atribuída:

**I**- ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se produtor rural ou pequeno contribuinte sujeito a recolhimento na fonte, quando contribuinte do ICMS;

[Inciso I alterado pelo Dec. 22.004, de 05/11/2010, com a seguinte Redação:](#)

**I**- a partir de 1º/12/2010, ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural (Conv. ICMS 25/90 e 132/10);

**II**- ao depositário da mercadoria, a qualquer título, na sua saída ou na do bem depositado por pessoa física ou jurídica;

**III**- ao destinatário da mercadoria, exceto se produtor rural ou pequeno contribuinte sujeito a recolhimento na fonte, quando contribuinte do ICMS, na prestação interna.

[Inciso III alterado pelo Dec. 22.004, de 05/11/2010, com a seguinte Redação:](#)

**III**- a partir de 1º/12/2010, ao destinatário da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural, na prestação interna (Convs. ICMS 25/90 e 132/10).

6. O Código Tributário Nacional define o sujeito passivo da obrigação tributária e ainda dispõe sobre a possibilidade da lei atribuir a responsabilidade tributária a terceira pessoa:

**Art. 121.** Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

**II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.** (grifei)

(...)

**Art. 128.** Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

7. O Professor Hugo de Brito Machado<sup>1</sup> quando escreve sobre a responsabilidade tributária destaca que:

“No direito tributário a palavra “responsabilidade” tem um sentido amplo e outro estrito.

Em sentido amplo, é a *submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária*. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.

Em sentido estrito é a *submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva*.

No CTN a expressão “responsabilidade tributária” é empregada em sentido amplo nos art. 123, 128, 136 e 138, entre outros. Mas também é usada em sentido restrito, especialmente quando o Código refere-se ao responsável como sujeito passivo diverso do contribuinte (art. 121,II).

(...)

Essa responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 128). Não uma vinculação *pessoal e direta*, pois assim sendo configurada está a condição de *contribuinte*. Mas é indispensável uma relação, uma vinculação, com o fato gerador para que alguém seja considerado *responsável*, vale dizer, sujeito passivo indireto.”

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011- p.151.

**8. Mérito** - Vejamos os artigos 8º e 13 da Lei Complementar 87/96 transcritos pela autuada para defender seu entendimento:

**Art. 8º.** A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

(...)

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

(...)

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

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:

II - o valor correspondente a:

(...)

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

**10.** Como bem destacou o Julgador Singular, a autuada equivocou-se quando traz em sua defesa argumentos e Jurisprudência que “não guarda qualquer liame com a presente contenda – Base imponible para efeito de cálculo do ICMS devido por Substituição Tributária dos produtos, não se confunde com o imposto devido pelo prestador de serviço de transporte, autônomo ou inscrito em outro Estado, cuja responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo é, nos termos da Lei 6.968/96, da autuada na condição de substituta tributária”.

**11.** Para um melhor entendimento da denúncia constante na inicial, vejamos o que dispõe a Legislação do ICMS:

Lei 6.968/96:

**Art. 9º** Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

**V** - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e Intermunicipal, de qualquer natureza;

O Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97 dispõe:

**Art. 562-A** . Para efeito de aplicação desta Seção, em relação à prestação de serviço de transporte, considera-se (Conv. SINIEF 06/89, e Ajuste SINIEF 02/08):

**I** - remetente, a pessoa que promove a saída inicial da carga;

**II** - destinatário, a pessoa a quem a carga é destinada;

**III** - 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;

**IV** - emitente, o prestador de serviço de transporte que emite o documento fiscal relativo à prestação do serviço de transporte.

**§ 1º** O remetente e o destinatário serão consignados no documento fiscal relativo à prestação do serviço de transporte, conforme indicado na Nota Fiscal, quando exigida.

§ 2º Subcontratação de serviço de transporte é aquela firmada na origem da prestação do serviço, por opção do prestador de serviço de transporte em não realizar o serviço por meio próprio.

§ 3º Redespacho é o contrato entre transportadores em que um prestador de serviço de transporte (redespachante) contrata outro prestador de serviço de transporte (redespachado) para efetuar a prestação de serviço de parte do trajeto (Conv. SINIEF 06/89, e Ajuste SINIEF 02/08).

(...)

**Art. 915. No transporte de carga, cuja prestação de serviço tenha sido iniciada neste Estado, efetuado por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra Unidade da Federação, não inscrita no Cadastro de Contribuintes deste Estado, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido, salvo disposição expressa em contrário, é atribuída: (grifei)**

I- ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se produtor rural ou pequeno contribuinte sujeito a recolhimento na fonte, quando contribuinte do ICMS;

[Inciso I alterado pelo Dec. 22.004, de 05/11/2010, com a seguinte Redação:](#)

I- a partir de 1º/12/2010, ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural (Conv. ICMS 25/90 e 132/10);

II- ao depositário da mercadoria, a qualquer título, na sua saída ou na do bem depositado por pessoa física ou jurídica;

III- ao destinatário da mercadoria, exceto se produtor rural ou pequeno contribuinte sujeito a recolhimento na fonte, quando contribuinte do ICMS, na prestação interna.

[Inciso III alterado pelo Dec. 22.004, de 05/11/2010, com a seguinte Redação:](#)

III- a partir de 1º/12/2010, ao destinatário da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural, na prestação interna (Convs. ICMS 25/90 e 132/10).

### **CONVÊNIO ICMS 25/90**

Publicação DOU de 18/09/90

Ratificação Nacional DOU de 04/01/90, pelo Ato COTEPE/ICMS 02/90; Alterado pelo Conv. ICMS 132/10.

Dispõe sobre a cobrança do ICMS nas prestações de serviços de transporte.

A Ministra da Economia, Fazenda e Planejamento e os Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 60ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, no dia 13 de setembro de 1990, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte:

### **CONVÊNIO**

**Cláusula primeira:** *Na hipótese de subcontratação de prestação de serviço de transporte de carga, fica atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido à empresa transportadora contratante, desde que inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação.*

**Parágrafo único.** *O disposto nesta Cláusula não se aplica na*

hipótese de transporte intermodal.

**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: (grifei)

Nova redação dada ao inciso I da cláusula segunda pelo Conv. ICMS 132/10, efeitos a partir de 01.11.10.

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

Redação original, efeitos até 31.10.10.

I - ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se produtor rural ou microempresa, quando contribuinte do ICMS;

II - ao depositário da mercadoria a qualquer título, na saída da mercadoria ou bem depositado por pessoa física ou jurídica;

Nova redação dada ao inciso III da cláusula segunda pelo Conv. ICMS 132/10, efeitos a partir de 01.11.10.

III - ao destinatário da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural, na prestação interna.

Redação original, efeitos até 31.10.10.

III - ao destinatário da mercadoria, exceto se produtor rural ou microempresa, quando contribuinte do ICMS, na prestação interna.

§ 1º Nas hipóteses desta Cláusula, o transportador autônomo e a empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado do início da prestação ficam dispensados da emissão de conhecimento de transporte, desde que na emissão da Nota Fiscal que acobertar o transporte da mercadoria sejam indicados, além dos requisitos exigidos, os seguintes dados relativos à prestação do serviço:

1. o preço;
2. a base de cálculo do imposto;
3. a alíquota aplicável;
4. o valor do imposto;
5. identificação do responsável pelo pagamento do imposto.

§ 2º Em substituição ao disposto no parágrafo anterior, poderão os Estados autorizar o contribuinte remetente e contratante do serviço a emitir conhecimento de transporte.

**Cláusula terceira:** Excetuadas as hipóteses previstas nas Cláusulas anteriores, na prestação de serviço de transporte por transportador autônomo ou empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, o pagamento do imposto será efetuado pelo contribuinte antes do início da prestação de serviço.

§ 1º O documento de arrecadação acompanhará o transporte, podendo ser dispensada a emissão de conhecimento de transporte.

§ 2º O documento de arrecadação deverá conter, além dos requisitos exigidos, as seguintes informações, ainda que no verso:

1. o nome da empresa transportadora contratante do serviço, se for o caso;
2. a placa do veículo e a unidade da Federação, no caso de transporte rodoviário, ou outro elemento identificativo, nos demais casos;
3. o preço do serviço, a base de cálculo do imposto e a alíquota

aplicável;

4. o número, série e subsérie do documento fiscal que acobertar a operação, ou identificação do bem, quando for o caso;

5. o local de início e final da prestação do serviço, nos casos em que não seja exigido o documento fiscal.

**Cláusula quarta:** A empresa transportadora estabelecida e inscrita em Estado diverso daquele do início da prestação, cujo imposto tenha sido recolhido na forma da Cláusula anterior, procederá da seguinte forma:

I - havendo a dispensa prevista no § 1º da Cláusula anterior, emitirá o conhecimento correspondente à prestação do serviço no final da prestação;

II - recolherá, se for o caso, por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais, a diferença entre o imposto devido ao Estado do início da prestação e o imposto pago na forma da Cláusula anterior, até o dia 9 do mês subsequente ao da prestação do serviço;

III - escriturará o conhecimento emitido na forma do inciso I do Livro Registro de Saídas, nas colunas relativas a "Documento Fiscal" e "Observações", anotando nesta, o dispositivo pertinente da legislação estadual.

**Cláusula quinta:** No caso de transporte de passageiros, cuja venda de bilhete de passagem ocorra em outra unidade da Federação, o imposto será devido ao Estado ou Distrito Federal onde se iniciar a prestação do serviço.

**Cláusula sexta:** Consideram-se locais de início da prestação de serviço de transporte de passageiros aqueles onde se iniciarem trechos da viagem indicados no bilhete de passagem.

**Parágrafo único.** Não se aplica o disposto nesta Cláusula às escalas e conexões no transporte aéreo.

**Cláusula sétima:** Este Convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, ficando revogado o Convênio ICM 50, de 27 de fevereiro de 1989.

## 12.O memorável Professor Geraldo Ataliba<sup>2</sup> com autoridade escreve sobre a sujeição passiva indireta:

*“o legislador muitas vezes dispõe que seja sujeito passivo pessoa que não corresponde rigorosamente à configuração descrita, ou ainda desloca a qualidade de sujeito passivo de uma pessoa para outra, que fica na posição jurídica daquela. Assim, ou a obrigação já nasce tendo como sujeito passivo alguém que não corresponde à configuração indicada pela Constituição – quando prevê o destinatário tributário – ou a sujeição passiva desloca-se, por força de lei, para outra pessoa.” (...)* “Há responsabilidade tributária, sempre que, pela lei, ocorrido o fato imponible, não é posto no polo passivo da obrigação consequente (na qualidade de obrigado tributário, portanto) o promovente ou idealizador do fato que suscitou a incidência (o contribuinte stricto sensu – art. 121, parágrafo único do CTN, o sujeito passivo natural ou direto como

<sup>2</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.91.

*usualmente designado), se não um terceiro, expressamente referido na lei.”*

**13.** Considerando a legislação vigente, o entendimento da Doutrina e tudo mais que do processo consta, não resta nenhuma dúvida de que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente sobre as operações de transporte das mercadorias acobertadas pelas notas fiscais emitidas pela autuada, conforme planilhas de folhas 95 a 118 é da ora recorrente e neste caso está devidamente configurada a infração denunciada na inicial.

**14.** A lei Estadual 6.968/96 dispõe sobre infrações no seu Artigo 61.

**Art. 61.** Infração é toda ação ou omissão, voluntária ou não, que importe em inobservância por parte de pessoa natural ou jurídica de norma estabelecida por lei ou regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinado a completá-los relativos ao imposto.

**§1º** Respondem pelas infrações, conjunta ou isoladamente, todos os que de qualquer forma concorram para a sua prática, ou delas de beneficiem.

**§2º** Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

**§3º** As infrações serão apuradas, mediante processo fiscal e o direito de impor penalidades obedece as regras constantes do Código Tributário Nacional.

**15.** Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>3</sup> quando trata das infrações e sanções tributárias, afirma:

“Ora, se sanção tributária incide toda vez que no mundo real, fenomênico, ocorre uma infração a dever tributário estatuído em lei, é lógico que dita infração constitui um *comportamento típico*. (...) A tipicidade do ilícito tributário é encontrada por contraste: não recolher o tributo e não cumprir os deveres instrumentais expressos. (...) Ora, todo e qualquer ilícito deve ser sancionado, vale dizer, punido. A sanção é o instrumento desse desiderato. (...) é através da sanção que a coação se faz ato. A sanção jurídica efetiva a ordem jurídica, quando lesada, e é imposta ou pelo menos garantida pela força do Estado (coerção estatal).”

**16.** Considerando que a autuada não comprovou o recolhimento do ICMS lançado de ofício através do presente Auto de Infração, considerando que os argumentos de defesa não foram suficientes para elidir a denúncia e considerando o acima exposto e tudo mais que no processo consta, VOTO por conhecer e negar provimento ao Recurso Voluntário interposto, mantendo a Decisão Singular e julgando o Auto de Infração procedente.

Sala Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 26 de fevereiro de 2016

---

<sup>3</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense. 2001 - , p.45..

Marta Jerusa Pereira de Souto Borges da Silva  
Relatora



**RIO GRANDE DO NORTE  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO Nº: 271245/2011-3  
NÚMERO DE ORDEM: 0128/2012-CRF.  
PAT Nº 0635/2011 -6ª URT.  
RECORRENTE: Porcellanati Revestimentos Cerâmicos S/A  
ADVOGADO: José Naerton Soares Neri  
RECORRIDO: Secretaria de Estado da Tributação  
RELATOR: (Redistribuído) Cons. Marta Jerusa P de Souto Borges da Silva  
AUTUANTE: Lívio Sampaio Colares  
RECURSO: VOLUNTÁRIO

**ACÓRDÃO Nº 040/2013**

**EMENTA:** ICMS. 01 (UMA) OCORRÊNCIA: FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS RELATIVO A OPERAÇÃO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS, PARA OS QUAIS A EMPRESA É RESPONSÁVEL COMO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO NOS TERMOS O ART. 915 DO RICMS. NULIDADE SUSCITADA AFASTADA – ARTIGO 20 DA LEI 6.968/98 COMPROVA QUE NÃO HOUE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. **MÉRITO:** A AUTUADA NA QUALIDADE DE CONTRIBUINTE SUSTITUTO É RESPONSÁVEL PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO PELO PRESTADOR DE SERVIÇO DE TRANSPORTE AUTÔNOMO OU INSCRITO EM OUTRO ESTADO. DICÇÃO DOS ART. 9º E 20 DA LEI 6.968/96, DO CONV. ICMS 25/90 E DO ART. 915 DO RICMS. AUTUADA NÃO TROUXE AOS AUTOS ELEMENTOS CAPAZES DE AFASTAR A DENÚNCIA. RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E IMPROVIDO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO SINGULAR. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, à unanimidade por conhecer e negar provimento ao Recurso Voluntário interposto, mantendo a Decisão Singular e julgando o Auto de Infração procedente.

Sala, Cons. Danilo Gonçalves dos Santos, em Natal/RN, 26 de fevereiro de 2013

Waldemar Roberto Moraes da Silva  
Presidente

Marta Jerusa Pereira de Souto Borges da Silva  
Relatora