



ALMT
Assembleia Legislativa

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO
Secretaria Parlamentar da Mesa Diretora
Núcleo Econômico – NUCE
Comissão de Fiscalização e Acompanhamento da Execução
Orçamentária (CFAEO)



Parecer nº 90/ 2021/ CFAEO

Referente ao Projeto de Lei nº 349/ 2021 que “Acrescenta dispositivos a Lei nº 7.098 de 30 de dezembro de 1998 que consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS”.

Autor: Deputado Delegado Claudinei

Relator (a): Deputado (a)

Carlos Avelino

I – Relatório

A iniciativa em tela foi recebida e registrada pela Secretaria de Serviços Legislativos em 12/05/2021. Após, a proposição foi colocada em pauta em 19/05/2021. Cumprida a pauta, a proposição foi encaminhada à Secretaria Parlamentar da Mesa Diretora em 09/06/2021. Posteriormente, a iniciativa foi encaminhada ao Núcleo Econômico, bem como a esta Comissão em 10/06/2021.

Submete-se a esta Comissão, o Projeto de Lei nº 349/2021, de autoria do Deputado Delegado Claudinei, conforme se demonstra abaixo.

O autor assim o justifica:

“(…) o presente Projeto de Lei é suscitar que a obrigação acessória ao condutor e subcontratado (terceiro) para o exercício da atividade de transporte rodoviário de cargas, de modo que, a contribuinte (transportadora), ora subcontratante, seja submetida a responsabilidade solidária”.

A proposição em tela é formada por 2 (dois) artigos, conforme descritos a seguir.

Art. 1º Acrescenta o §4º no art. 17 com a seguinte redação:

Art. 17 (...)

§4º A empresa subcontratada fica obrigada a cumprir a exigência do art. 17 incisos XIV e XV, remanescendo a responsabilidade subsidiária da subcontratante”.

Art. 2º Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.



No âmbito desta Comissão, esgotado o prazo regulamentar, não foram apresentados Emendas ou Substitutivo Integral ao Projeto de Lei em tela. Após, os autos foram encaminhados a esta Comissão para a emissão de parecer quanto ao mérito.

É o relatório.

II – Análise

Segundo o caput do artigo 198, inciso II, b do Regimento Interno, a distribuição de matérias às Comissões será feita por despacho do Presidente, observadas as seguintes normas: (...) II) b) à Comissão de Fiscalização e Acompanhamento da Execução Orçamentária, quando envolver aspectos financeiros e orçamentário, para exame da compatibilidade e adequação orçamentária.

Nesse contexto, a compatibilidade ocorre quando a despesa é compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições. A adequação orçamentária se verifica quando a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício.

Consoante as competências desta Comissão, previstas no artigo 369, inciso II, do Regimento Interno, destacam-se: emitir parecer a todos os projetos quanto aos aspectos orçamentários e financeiros em todas as proposições que couber e, em especial, nas que tratam da legislação orçamentária, compreendendo o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias, a lei orçamentária anual, os créditos adicionais, e suas alterações.

Competem ainda a esta Comissão: acompanhar e fiscalizar a execução orçamentária de acordo com a legislação pertinente; emitir parecer nas contas da Administração Pública, do Poder Executivo e sobre expedientes do Tribunal de Contas correlatos à Comissão; fazer o acompanhamento da dívida pública interna e externa; controlar a arrecadação, repartição dos tributos e contribuições; controlar as despesas públicas; apreciar a prestação de contas do Poder Executivo; analisar os processos licitatórios e contratos da administração pública direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Estado; receber, para demonstração e avaliação do cumprimento das metas fiscais, em Audiência Pública, pelo Secretário de Fazenda, analisar todas as proposições legislativas que tratem de alterações na Legislação Tributária que disponham sobre isenções de tributos, anistias, remissões, redução de base de cálculo, crédito presumido, diferimentos ou renúncias fiscais.

Por oportuno, mediante levantamento realizado, não foi constatada nenhuma lei ou proposição semelhante ao projeto em análise, consubstanciando a possibilidade de exarar parecer quanto ao mérito. Sob o enfoque da análise por mérito, constituem aspectos relevantes: adequação,



ALMT
Assembleia Legislativa

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO
Secretaria Parlamentar da Mesa Diretora
Núcleo Econômico – NUCE
Comissão de Fiscalização e Acompanhamento da Execução
Orçamentária (CFAEO)



compatibilidade financeira e orçamentária e alternativamente, a oportunidade, conveniência e relevância social.

A propositura em tela visa estabelecer a obrigação acessória ao condutor e subcontratado (terceiro) para o exercício da atividade de transporte rodoviário de cargas, de modo que, a contribuinte (transportadora), ora subcontratante, seja submetida a responsabilidade solidária.

Dessa forma, nos termos do art. 1º da propositura, a qual pretende acrescentar o §4º ao art. 17 da Lei nº 7.098/1998 (Lei do ICMS), a empresa subcontratada fica obrigada a cumprir a exigência do art. 17, incisos XIV e XV, remanescendo a responsabilidade subsidiária da subcontratante.

Preliminarmente, algumas considerações acerca de obrigações do contribuinte do ICMS, penalidades em caso de descumprimento, bem como as definições de obrigações principais e acessórias, segundo o Código Tributário Nacional (CTN).

Nesse aspecto, a Lei 7.098/98, no art. 17 incisos XIV e XV estabelece obrigações do contribuinte de ICMS:

Art. 17 São obrigações do contribuinte:

(...)

XIV - apresentar, em todas as Unidades Operativas de Fiscalização/Postos Fiscais por onde transitar a mercadoria, a documentação fiscal respectiva, para aposição do carimbo e visto do servidor competente, ou, quando for o caso, para retenção de uma de suas vias;

XV - apresentar, em todas as Unidades Operativas de Fiscalização/Postos Fiscais por onde transitar o veículo, a documentação fiscal relativa à prestação de serviços de transporte, para aposição do carimbo e visto do servidor competente, ou, quando for o caso, para retenção de uma de suas vias; Acaso não cumprida referida obrigação, a transportadora pode sofrer penalização nos termos do art. 47-E, inciso III, alínea “J”, números 1 e 2: Art. 47-E”.

O descumprimento das obrigações principal e acessórias, instituídas pela legislação do ICMS, fica sujeito às seguintes penalidades:

(...)

III - infrações relativas à documentação fiscal na entrega, remessa, transporte, recebimento, estocagem ou depósito de mercadoria ou, ainda, quando couber, na prestação de serviço:

(...)

j) deixar o transportador de apresentar em Posto Fiscal, fixo ou móvel, ou apresentar depois de iniciada a ação fiscal, o documento fiscal ou o respectivo



ALMT
Assembleia Legislativa

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO
Secretaria Parlamentar da Mesa Diretora
Núcleo Econômico – NUCE
Comissão de Fiscalização e Acompanhamento da Execução
Orçamentária (CFAEO)



documento auxiliar, relativo à operação ou à prestação de serviço de transporte, na forma prevista na legislação:

- 1) multa equivalente a 5% (cinco por cento) do valor da operação e/ou prestação, quando houver registro de passagem, efetuado anteriormente, relativo ao referido documento fiscal em sistema de controle de passagem nacional;
- 2) multa equivalente a 10% (dez por cento) do valor da operação e/ou prestação, quando não houver registro de passagem relativo ao referido documento fiscal em sistema de controle de passagem nacional.

Nos termos dos artigos nº 122 do CTN, “sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoas obrigada às prestações que constituam o seu objeto”.

Conforme o art. 113 do CTN, “A obrigação tributária é principal ou acessória”. “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente” (§1º, art. 113 CTN).

“A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (§2º), art. 113 (CTN).

Nos termos do §3º, art. 113 (CTN) “A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

E, no que remete ao fato gerador da obrigação acessória, reproduz-se o art. 115 do CTN: “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

Contudo, a responsabilidade de realizar a parada obrigatória no Posto Fiscal, por exemplo, não é do subcontratado nem do motorista, mas do contribuinte, responsável pela obrigação principal. Afirma-se que inexistente, no caso, disposição na legislação tributária que impute ao transportador terceirizado a responsabilidade tributária, conseqüentemente, inexistente a responsabilidade pelo cumprimento da referida obrigação acessória.

Na esteira de análise, ressalta-se o aspecto da previsão legal tributária, consoante o comentário de Leandro Pausen ao art. 122 do CTN: “Assim, a condição de sujeito passivo de obrigação acessória dependerá única e exclusivamente da previsão, pela legislação tributária, de que esteja obrigado a fazer, não fazer ou tolerar em benefício da atividade tributária”. (Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: ESMAFE, 2010. P. 926).

Cumprido ressaltar o seguinte: quando uma empresa transportadora de cargas subcontrata outra empresa para prestar os mesmos serviços, a empresa contratante assume os riscos do próprio



ALMT
Assembleia Legislativa

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO
Secretaria Parlamentar da Mesa Diretora
Núcleo Econômico – NUCE
Comissão de Fiscalização e Acompanhamento da Execução
Orçamentária (CFAEO)



negócio, cujos riscos não elidem a sua responsabilidade pelo cumprimento das obrigações acessórias.

Dessa forma, embora não seja configurada uma relação jurídica trabalhista, entre a contratante e a subcontratada, existe uma relação de subordinação, visto que tal empresa terceirizada realiza transporte no interesse da contratante.

No contexto da responsabilidade pessoal versus responsabilidade subsidiária, destacam-se alguns artigos do Código Tributário Nacional, notadamente os artigos 128, 131 e 134.

“Art. 128. (...) a lei pode atribuir de modo expresse 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”.

Segundo Sabbag (2020, p. 877) “Da leitura do preceptivo, deflui que a responsabilidade tributária pode recair exclusivamente sobre o sujeito passivo – caso a exclusão da responsabilidade do contribuinte – ou sobre este incidir de modo subsidiário ou supletivo, ou seja a hipótese em que um e outro serão chamados a arcar com o ônus tributário, em uma ordem natural de preferência. (...)”.

Na visão de Sabbag (2020, p. 878), o art. 131 do CTN “indica a responsabilidade pessoal – e exclusiva – das pessoas discriminadas nos incisos I, II e III, afastando-se a responsabilidade dos devedores originais. Estes responderão “supletivamente” (ou “subsidiariamente”) ou mesmo “solidariamente”, já que o devedor sucedido pode (1) ter desaparecido (nos casos dos incisos II e III) ou pode (2) não ter relevância (inciso I)”, senão vejamos:

“Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

- I – o adquirente ou remetente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;**
- II – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limita esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;**
- III – o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão”. (Griffo nosso).**

Em relação ao disposto no art. 134 do CTN, observa-se que não há uma responsabilidade “solidária” plena, mas “subsidiária”, visto que não se pode cobrar tanto de um como de outro, pois há uma ordem de preferência a ser seguida. Em primeiro lugar, cobra-se do contribuinte, após exige-se o ônus tributário do responsável. Senão vejamos:

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:



ALMT
Assembleia Legislativa

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO

Secretaria Parlamentar da Mesa Diretora

Núcleo Econômico – NUCE

Comissão de Fiscalização e Acompanhamento da Execução
Orçamentária (CFAEO)



- I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;**
- II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelado;**
- III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;**
- IV – o inventariante, pelo tributos devidos pelo espólio;**
- V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;**
- VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício;**
- VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas”. (Grifo nosso).**

Em relação ao aspecto orçamentário e financeiro da iniciativa, não sobressai como decorrência a geração de ônus ao erário, tampouco a repercussão em termos de renúncia de receita tributária, pois tal propositura busca estabelecer a responsabilidade subsidiária de empresa subcontratada no sistema de transportes, notadamente, estabelecer o cumprimento das obrigações contidas no art. 17, incisos XIV e XV da Lei nº 7.098/98 (Lei do ICMS) do Estado de Mato Grosso.

No tocante à suposta responsabilidade pessoal ou solidária da empresa subcontratada, podemos reproduzir o art. 137 do Código Tributário Nacional (CTN):

“Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

- I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular da administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;**
- II – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:**
 - a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem;**
 - b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;**
 - c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra eles.**

Destarte, o agente (empresa subcontratada) não se enquadra em nenhum dos casos de responsabilidade do agente, descritos no art. 137 do CTN. Logo, descarta-se a responsabilização solidária da empresa subcontratada, notadamente quanto ao descumprimento de obrigações acessórias do contratante de serviços terceirizados de transporte de cargas.

Nesse sentido, perante dispositivos do Código Tributário Nacional, não existe a possibilidade de conferir responsabilidade solidária ou subsidiária na relação comercial entre contratante de serviços de transportes de cargas e sua terceirizada (subcontratada), relacionadas ao cumprimento das obrigações acessórias referente ao ICMS.



ALMT
Assembleia Legislativa

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO

Secretaria Parlamentar da Mesa Diretora

Núcleo Econômico – NUCE

Comissão de Fiscalização e Acompanhamento da Execução
Orçamentária (CFAEO)



No tocante à subcontratação da prestação de serviço de transporte, o atual Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 2.212, de 20/03/2014, RICMS/2014, em seu artigo 280, caput e §2º, preceitua que:

“Art. 280 Para efeito de aplicação da legislação do ICMS, em relação à prestação de serviço de transporte, considera-se: (cf. art. 58-A do Convênio SINIEF 6/89, acrescentado pelo Ajuste SINIFEF 2/2008)

(...)

§ 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.

(...)”.

Quanto à responsabilidade pelo recolhimento do imposto, o Convênio ICMS 25/90, de 13/09/90 (DOU de 18/09/90), que dispõe sobre a cobrança do ICMS nas prestações de serviços de transporte, determina:

“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.

Nesse sentido, no Capítulo que trata da substituição tributária, o artigo 448, inciso IV, do Regulamento do ICMS, estabelece:

“Art. 448 Observadas as demais normas complementares relativas ao regime de substituição tributária, editadas pela Secretaria Adjunta da Receita Pública da Secretaria de Estado de Fazenda, o imposto será arrecadado e pago:

(...)

IV- pela empresa transportadora contratante, devidamente inscrita neste Estado, na hipótese de subcontratação de prestação de serviço de transporte de carga; (cf. inciso IV do caput do art. 20 da Lei nº 7.098/98).

Outrossim, na hipótese de subcontratação, fica evidente que o contribuinte é a empresa subcontratada, entretanto, a legislação impõe à empresa transportadora contratante, a condição de responsável pelo recolhimento do imposto, o que caracteriza perfeitamente a hipótese de substituição tributária, pela qual a empresa contratante é o contribuinte de fato do ICMS. A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade. O código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, referente à responsabilidade, mais especificamente nos arts. 128 ao 138 do CTN. É que a solidariedade é simples forma de garantia.

Neste caso, há mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas a pluralidade de responsáveis), o legislador



ALMT
Assembleia Legislativa

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO

Secretaria Parlamentar da Mesa Diretora

Núcleo Econômico – NUCE

Comissão de Fiscalização e Acompanhamento da Execução
Orçamentária (CFAEO)



terá de definir as relações entre os coobrigados, ou seja, se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo.

Na situação sob análise, a relação entre Contratada e subcontratada envolve posições antagônicas, em pólos opostos, não se encaixando, portanto, na situação subsidiária ou de solidariedade no cumprimento de obrigações acessórias. Portanto, não se materializa entre empresa contratante e empresa subcontratada o recurso tributário da solidariedade e/ou dever subsidiário.

Ademais, ressalte-se que, da análise da legislação tributária nacional ou estadual, relativo ao tema em análise, não consta norma legal que ampare a pretensão autoral de transferir para o transportador subcontratado a responsabilidade tributária da contratante.

Em face ao exposto, a propositura em tela não tem amparo na da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 que “Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios” (Código Tributário Nacional), bem como na Legislação estadual referente ao ICMS, cujas constatações negam a conveniência de aprovação.

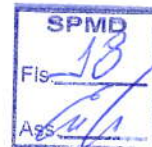
Por derradeiro, esta Relatoria recomenda que tal iniciativa **não prospere**, pois não restou demonstrado, os requisitos quanto ao mérito.

É o parecer.



ALMT
Assembleia Legislativa

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO
Secretaria Parlamentar da Mesa Diretora
Núcleo Econômico – NUCE
Comissão de Fiscalização e Acompanhamento da Execução
Orçamentária (CFAEO)



III – Voto do Relator

Pelas razões expostas, quanto ao **mérito**, voto pela **rejeição** do Projeto de Lei nº 349/2021, de autoria do Deputado Delegado Claudinei.

Sala das Comissões, em 22 de 06 de 2021.

IV – Ficha de Votação

Projeto de Lei nº 349/ 2021 – Parecer nº 90/ 2021
Reunião da Comissão em <u>22 / 06</u> / 2021
Presidente (a): <u>Deputado Carlos Avallone</u>
Relator (a): <u>Deputado Carlos Avallone</u>

Voto Relator:
Pelas razões expostas, quanto ao mérito , voto pela rejeição do Projeto de Lei nº 349/2021, de autoria do Deputado Delegado Claudinei.

Posição na Comissão	Identificação do (a) Deputado (o)
Relator (a)	
Membros	