

<b>PROCESSO</b>	- A.I. Nº 232948.0021/01-3
<b>RECORRENTE</b>	- METROPOLITAN DA BAHIA LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0027/01-02
<b>ORIGEM</b>	- INFAZ BONOCÔ (INFAZ PIRAJÁ)
<b>INTERNET</b>	- 31.05.02

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0181-12/02

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. DESPESAS ACESSÓRIAS. Integram a base de cálculo do imposto relativo a serviços de transporte interestadual e intermunicipal as despesas acessórias concernentes ao carregamento do veículo, içamento da carga, guarda, arrumação e seguro dos bens transportados, quando, evidentemente, tais despesas (cláusulas acessórias) estiverem vinculadas ao contrato de serviço de transporte (cláusula principal). Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/8/2001, cobra ICMS no valor de R\$84.646,99, referente a prestações de serviços de transporte não escrituradas nos livros fiscais próprios, por ter o contribuinte deixado de lançar valores referentes a embalagens, seguros e mão-de-obra.

Inconformada com a decisão contida no Acórdão nº 0027-01/02, da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que considerou PROCEDENTE o Auto de Infração, por entender que realmente todas as despesas acessórias, discutidas no presente lançamento, integram a base de cálculo do imposto cobrado, a Empresa entra com Recurso Voluntário, onde diz que:

1– Exerce atividade de transporte de carga que abrange mudanças locais, mudanças intermunicipais ou interestaduais e mudanças intermunicipais ou interestaduais para fins de importação ou exportação.

2– Na hipótese de mudanças locais oferece ao ISS a tributação do valor total dos serviços.

3– Na hipótese de mudanças intermunicipais ou interestaduais, realizadas entre Municípios ou Estados, oferece ao ISS o valor de todo o serviço de mão de obra e seguro e ao ICMS o efetivo valor do transporte.

4 – Na hipótese de mudanças Intermunicipais ou Interestaduais, com importação ou exportação, oferece ao ISS o valor de todo o serviço de mão de obra, do seguro e da preparação dos documentos para embarque, em navio e/ou avião e ao ICMS o valor efetivo do transporte.

5 – O Auto de Infração é NULO, pois, o autuante incluiu na base de cálculo valores sobre os quais não incide o ICMS, e a 1ª JJF deu interpretação manifestamente inconstitucional na medida em que violou preceitos e garantias básicas da Constituição Federal.

6 – O autuante não poderia ter incluído na base de cálculo do ICMS valores que não se referem ao transporte. O fato gerador só ocorre com o transporte intermunicipal ou interestadual.

7 – Em nenhum momento as Leis nºs 4.825/89 e 7.014/96 indicam que os serviços de embalagem, seguros e mão de obra sejam fatos geradores do ICMS.

8 – O Auto de Infração é NULO por ser incorreto o enquadramento legal apontado pelo autuante.

9 – Os serviços de carga, descarga, arrumação etc... e agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio e de seguros, estão previstos no artigo 8º, itens 32,36 e 58 do Decreto Lei nº 406/69, alterado pelo Decreto-Lei nº 834/69 e cujo imposto é de competência dos Municípios. De igual modo, os serviços foram definidos na Lei Complementar nº 56/87, em seus itens 45, 56 e 97.

10 – Tanto a Lei nº 4.825/89, em seus artigos 25 e 35, quanto a Lei nº 7.014/96, em seu artigo 17, definem que a base de cálculo do imposto, devido pelos prestadores de serviço de transporte, é o preço do serviço.

11 – O CONSEF, através Resolução nº 1623/98, julgou IMPROCEDENTE Auto de Infração lavrado, considerando ser “inoportuna a exigência sobre os serviços de carga e descarga”.

12 – A multa aplicada, mesmo reduzida para 60%, é confiscatória, o que é vedado pela Constituição Federal.

13 – A Lei Complementar nº 10, de 11/07/96, estabeleceu a multa de 10% para o caso de tributo não pago até a data do seu vencimento, calculado sobre o valor atualizado monetariamente. Na hipótese de ser devida a multa, requer seja reduzida para a ora indicada.

Ao final a Empresa requer seja o Recurso Provido, para que se julgue Improcedente o Auto de Infração e que, caso seja o Recurso Improvido, seja autorizado o pagamento dos valores cobrados sem qualquer acréscimo e com os benefícios legais da redução de 80%.

A PROFAZ, em Parecer de fl. 504 e verso, após análise, opina pelo Provimento Parcial do Recurso, pois, a seu ver, a embalagem, içamento etc... não devem compor a base de cálculo do serviço de transporte.

#### **VOTO VENCIDO**

O assunto em debate, a meu ver, é controverso, podendo provocar opiniões díspares quanto à base de cálculo do imposto relativo ao transporte intermunicipal e interestadual.

Entendo que os valores cobrados ao autuado, referente ao que se chamou de “despesas acessórias” da atividade principal do autuado, o serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, não são devidas pois não devem ser integradas a essa base de cálculo, pois são serviços alcançados pelo ISS, de competência Municipal. A relação que se quer promover entre os serviços embalagem, de carregamento, descarregamento, içamento, agenciamento, etc... com o serviço de transporte, não pode subsistir, pois o que está autorizado pelo RICMS é a inclusão na base de cálculo do imposto, de despesas que a onerem, que sejam, a meu ver, relativas à atividade tributada pelo ICMS. Não se pode considerar um serviço, tributado pelo ISS, como uma despesa que onere o serviço tributado pelo ICMS e que deva compor sua base de cálculo.

Não se pode negar que, para se efetuar um transporte de qualquer produto, é necessária a carga, a descarga, etc... Ocorre, no entanto, que esses serviços são executados pelas transportadoras, para que possam exercer com maior eficácia a sua finalidade. Imaginemos que existisse uma transportadora, constituída como tal, que não carregasse, não içasse, não descarregasse suas cargas, deixando por conta dos remetentes ou destinatários essa atividade. Ocorreria que esses remetentes ou destinatários teriam que providenciar tais trabalhos, com mão de obra, máquinas ou qualquer outro método que atingisse a finalidade. Pergunto: esses serviços seriam tributados pelo ICMS? No meu entendimento a resposta seria não, pois não são fatos geradores do mesmo. Aliás, os “carreteiros” autônomos, cujas atividades de cargas intermunicipais e interestaduais são fatos geradores do ICMS, não pagam o imposto sobre o serviço prestado pelos já famosos “chapas”, por eles contratados, para descarregarem e carregarem seus caminhões. Pretender tributar os serviços constantes do presente Auto de Infração é pretender aumentar o campo de incidência do ICMS, com base, apenas, em um artigo do mesmo que aloca à base de cálculo despesas que onerem o fato gerador do imposto. Repito que essas despesas só podem ser adicionadas à base de cálculo quando forem de caráter que a onerem, quando já conhecida. “Engrossar” a base de cálculo às custas de outras atividades não tributadas pelo ICMS é um equívoco, principalmente quando essas atividades podem ser perfeitamente identificadas. Será que as transportadoras terão que fundar pequenas empresas, satélites à sua atividade tributada pelo ICMS, uma com a finalidade de embalar mercadorias ou bens, outra com a finalidade de carregar os veículos de transporte, outra com a finalidade de descarregar esses veículos, outra com a finalidade de agenciar cargas e assim por diante? E se assim procedessem teriam essas atividades alcançadas pelo ICMS? Mais uma vez respondo que não, pois essas atividades não se constituem em fatos geradores desse imposto, mesmo que façam parte de um contrato cuja finalidade principal seja o transporte de cargas, tributado por ele. A meu ver, estamos diante de um caso típico de atividade mista, ou seja, prestação de serviço tributado pelo ICMS e prestação de serviço tributado pelo ISS, perfeitamente identificados, onde se podem conhecer suas respectivas bases de cálculo, sendo possível ao Estado identificar a sua parte no bolo tributário, sem necessitar recorrer a artifícios ou teses, desprovidas de base legal. E que não venha se dizer que não é possível estabelecer o possível “*quantum*” devido ao Estado, pois o próprio mercado fornece os meios para tal. Os métodos de fiscalização são bastante amplos e, com certeza, prevêm essas hipóteses, sendo a última delas, o arbitramento da base de cálculo.

Por todo o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para que se reforme a Decisão Recorrida, pois o Auto de Infração é IMPROCEDENTE.

#### **VOTO VENCEDOR**

Discordo do Relator deste PAF, pois o meu pensamento converge, na totalidade, com o Relator José Bezerra Lima Irmão, da 1ª JJF, cujo voto, por ser irretocável, transcrevo como esteio à fundamentação do meu voto:

*“O ICMS tem em seu âmbito de aplicação três fatos imponíveis: a) a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, b) as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e c) as prestações de serviços de comunicação. Interessam aqui, apenas, as prestações especificadas no segundo fato – as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.*

*Uma empresa transportadora de bens pode limitar-se unicamente à prestação do serviço de transporte propriamente dito, e nesse caso a base de cálculo do ICMS abrange apenas*

*os elementos referentes ao que está sendo cobrado ou debitado pela prestadora dos serviços a seus clientes relativamente aos fretes contratados.*

*Entretanto, se essa mesma empresa transportadora, além dos serviços de transporte, diversifica suas atividades, passando a prestar outros serviços, tais como manejo ou arrumação, acondicionamento, guarda, refrigeração, silagem, carregamento, içamento, etc., é preciso analisar a forma como esses serviços são prestados.*

*Se tais serviços são prestados isoladamente, sem nenhum vínculo a outros negócios, sujeitam-se à tributação do ISS.*

*Entretanto, se são prestados, por exemplo, em função de um contrato de prestação de serviço de transporte (cláusula principal), aqueles serviços (cláusulas acessórias) passam a fazer parte indissociável do serviço de transporte.*

*Suponha-se que se celebre um contrato de prestação de serviços cuja cláusula primeira estipule que a transportadora se obriga, mediante certa remuneração, a transportar um determinado bem de Salvador até Brasília. Imagine-se também que na mesma cláusula, ou num parágrafo desta, ou noutra cláusula, seja previsto que, além do transporte, compete à transportadora desmontar o bem, acondicionar as suas partes em caixotes, segundo determinadas especificações, para evitar danos no transporte. Suponha-se ainda que, noutro dispositivo, o contrato preveja que a transportadora se encarrega da guarda do bem, em suas instalações, durante determinado tempo, antes de efetuar o transporte. Imagine-se, por fim, que no contrato seja estipulado que o pagamento do serviço será feito em dez parcelas, as quais ficam sujeitas a juros de 5% ao mês.*

*Nesse exemplo, tal empresa não está prestando “vários serviços”. Na verdade, ela está prestando um único serviço – o transporte de um bem de Salvador até Brasília –, sendo as demais especificações contratuais meras cláusulas acessórias do objetivo principal do contrato, que é o transporte do bem. Esse serviço, por ser interestadual, será tributável pelo ICMS, e a base de cálculo será o montante contratado, abrangendo evidentemente as despesas acessórias, inclusive os juros. A empresa não poderá dizer que os juros estão sujeitos à IOC, e que o acondicionamento, guarda, carregamento, etc., são serviços “isolados”, sujeitos ao ISS.*

*Noutro exemplo, suponha-se que uma empresa preste serviços de arrumação e guarda de objetos, não sendo tais serviços vinculados a outro negócio jurídico. Nesse caso, o tributo a ser pago é o ISS. Serviços de armazéns gerais, armazéns frigoríficos e silos também são tributáveis pelo ISS. Uma instituição financeira que põe recursos à disposição de alguém paga IOC, situação bastante diferente da contratação de um serviço de transporte cujo pagamento, a prazo, seja sujeito a “juros”, pois estes, na condição de despesas acessórias, fazem parte do principal, o serviço de transporte prestado.*

*Estou falando em “contrato”, cláusulas, etc. Contrato não é apenas aquele que é materializado em instrumento escrito. O raciocínio acima desenvolvido prevalece no caso de contratação verbal, cujas cláusulas são as convenções acordadas pelas partes.*

*A Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, III, prevê que, na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a base de cálculo é o preço do serviço. Seu § 1º, II, “a”, estabelece que integra a base de cálculo do imposto o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas pelo prestador ao seu cliente.*

*A legislação estadual, em consonância com a lei complementar, reproduz exatamente a regra acima – Lei nº 7.014/96, art. 17, VIII, e § 1º, II, “a”.*

*Antes, na Lei nº 4.825, a matéria era tratada nos arts. 23, VI, e 25, I, em consonância com os arts. 4º, VI, e 6º, I, do Anexo Único do Convênio ICM 66/88.*

*Por conseguinte, a exigência fiscal está sendo feita em respeito à estrita legalidade tributária. Integram a base de cálculo do ICMS relativo a serviços de transporte interestadual e intermunicipal as despesas acessórias concernentes ao carregamento do veículo, içamento da carga, guarda, arrumação e seguro dos bens transportados, quando, evidentemente, tais despesas (cláusulas acessórias) estiverem vinculadas ao contrato de serviço de transporte (cláusula principal).”*

Considerando que não há nada a acrescentar a esta verdadeira “aula” de ICMS, no que compete a sua incidência nos serviços de transporte, o meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, para homologar a Decisão Recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232948.0021/01-3**, lavrado contra **METROPOLITAN DA BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$84.646,99**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 61, II, “a”, da Lei nº 4.825/89, com a redação dada pela Lei nº 6.934/96, e no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de Maio de 2002.

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA - PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BOULHOSA BAQUEIRO - RELATOR/VOTO VENCIDO

CIRO ROBERTO SEIFERT - VOTO VENCEDOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. DA PROFAZ