

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.263/13/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000174685-72
Impugnação: 40.010132509-22, 40.010133970-52 (Coob.), 40.010132440-01 (Coob.), 40.010133911-94 (Coob.)
Impugnante: DRC Automóveis de Aluguel Ltda
CNPJ: 07.424129/0004-19
DRC Automóveis de Aluguel Ltda. (Coob.)
CNPJ: 07.424129/0001-76
Vale S.A. (Coob.)
IE: 317024161.12-53
Vale S.A. (Coob.)
CNPJ: 33.592510/0001-54
Coobrigado: Afonso Celso de Barros Santos
CPF: 004.414.178-50
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s), Daniel Albolea Júnior/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – CORRETA A ELEIÇÃO – SOLIDARIEDADE. Correta a eleição do polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 124, inciso I do CTN c/c o art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/PASSAGEIRO - PRESTAÇÃO DESACOBERTADA. Constatação de falta de recolhimento de ICMS referente à prestação de serviço de transporte intermunicipal de passageiros desacobertada de documento fiscal. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75. **Infração caracterizada.**

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação é decorrente da constatação de que a Autuada, DRC Automóveis de Aluguel Ltda, no período de agosto/07 a dezembro/09, efetuou prestações de serviços de transporte intermunicipal de passageiros desacobertadas de documentação fiscal, conforme Contrato nº 489584, firmado entre a matriz da Autuada e a empresa Vale S/A.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75.

Foram eleitos para o polo passivo da obrigação tributária a empresa prestadora do serviço (DRC Automóveis de Aluguel Ltda) e seu estabelecimento matriz, parte contratante do referido contrato de prestação de serviço; o Sr. Afonso Celso de Barros Santos, responsável pela assinatura do 2º Termo Aditivo do contrato e sócio administrador da empresa autuada; a Vale S/A (IE: 317024161.12-53), tomadora do serviço, e a Vale S/A (CNPJ: 33592510/0001-54), parte contratante do mencionado contrato.

O presente PTA encontra-se instruído com o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF e AR (fls. 02/10); Auto de Infração - AI (fls. 11/13); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 14/15); Relatório Fiscal (fls. 16/19); Esclarecimentos prestados pela DRC Automóveis de Aluguel Ltda (fls. 20/22); Termo de Intimação e Declarações da Empresa Vale S/A (fls. 23/26); Planilha de Medições das Prestações de Serviço de Transporte Intermunicipal de Passageiros – Anexo 1 (fls. 28/769); Cálculo do ICMS Devido e Multa de Revalidação – Anexo 2 (fls. 771); Notas Fiscais de Fatura de Serviços e Recibos – Anexo 3 (fls. 772/797); Cópia do Contrato 489584 – Anexo 4 (fls. 798/822); Cópia da Consulta de Contribuintes nº 078/2009 – Anexo 5 (fls. 823/832); CD contendo as planilhas de medições – Anexo 6 (fls. 834); Recibo de entrega de documentos (fls. 836) e Cópias de Documentos, Intimação por Edital, etc. (fls. 837/867).

Das Impugnações

Inconformadas, as Autuadas e Coobrigadas, apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 903/910 e 869/887.

A Autuada e a Coobrigada DRC Automóveis de Aluguel Ltda sustentam, em preliminar, a nulidade do lançamento, sob a alegação de que não foram cumpridos os requisitos previstos no RPTA para a desconsideração do negócio jurídico.

Sustentam que o contrato que embasou o lançamento não permite concluir pela realização do fato gerador do ICMS, uma vez que se caracteriza contrato de locação de veículos acompanhado de cessão de motoristas.

Asseveram que a Fiscalização baseou-se em consulta de contribuintes a qual não pode ser tida como definitiva.

Explicam que as atividades contempladas no contrato são: disponibilização de veículos sem motoristas, disponibilização de veículos com motoristas sujeitos a cargas horárias predeterminadas e administração de uma parte dos veículos alugados.

Entendem que algumas cláusulas do contrato afastariam a caracterização da prestação de serviço de transporte. São elas:

- a remuneração devida à DRC Automóveis de Aluguel LTDA varia unicamente em função da quantidade e do modelo dos veículos alugados e da eventual ultrapassagem da franquia da quilometragem contratada, da quantidade disponibilizada de motoristas e da carga horária imposta a cada um deles;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- em todos os casos referidos, cabe exclusivamente à Companhia Vale do Rio Doce (CVRD) indicar as pessoas autorizadas a dirigir os veículos, a solicitar veículos para as centrais de veículos (quando aplicável) e definir os padrões de utilização dos veículos por seus empregados (horários, caminho a seguir, etc.);

- os veículos ficam permanentemente à disposição da CVRD, em seu estabelecimento ou em lojas criadas para atendê-la;

- em todos os referidos casos o combustível é inteiramente custeado pela CVRD, ainda que por vezes o abastecimento dos veículos seja providenciado em postos comuns, abertos ao público, pelos seus motoristas, sendo pago por meio de cartões de débito específicos para este fim, titularizados pela CVRD e confiados por esta aos motoristas.

Concluem que não se vislumbra a existência de prestação de serviço de transporte, motivo pelo qual não há que se falar em ICMS devido.

Asseveram que é característica essencial do contrato de transporte a estipulação prévia de horários e de itinerários sob o controle do prestador, sendo que o conceito de serviço requer o desempenho de uma obrigação de fazer, o que não ocorreria no presente caso já que elas apenas disponibilizariam veículos e motoristas (obrigação de dar), e que o itinerário e o horário estão sob controle exclusivo do contratante, configurando verdadeira locação de veículos acompanhada de cessão de motorista.

Aduz que, no serviço de transporte, o prestador do serviço mantém a posse direta do veículo que não é transferida à contratante e que, na locação, ao contrário, ainda que haja motorista colocado à disposição, o contratante adquire temporariamente a posse direta do veículo, tendo integral poder de gestão sobre este e responsabiliza-se pelo seu abastecimento.

Dizem que não podiam utilizar tais veículos em nenhuma outra atividade ou condição senão a requerida pela CVRD.

Citam decisão judicial que entendem lhes socorrer.

Relatam que nos casos em que os veículos não são diretamente conduzidos pelos empregados da CVRD, o motorista cedido pela Impugnante deve seguir todas as orientações da CVRD, sem controle sobre o itinerário, os horários e as pessoas ou coisa a transportar.

Afirmam que, em se considerar o objeto do contrato como prestação de serviço, seria impossível a apuração da base de cálculo do imposto, uma vez que no presente caso, não há uma obrigação de fazer, mas sim obrigação de dar, ou seja, de disponibilizar veículos e motoristas para que sejam “utilizados” pela CVRD.

Sustentam que não recebem pelo serviço, mas sim pela locação.

Conclui que não é empresa transportadora, escapando da definição de contribuinte do ICMS, por não realizar seu fato gerador, sendo desobrigada de se inscrever no cadastro de contribuintes e cumprir as obrigações acessórias próprias do ICMS sobre transportes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirmam que a caracterização do referido contrato em prestação de serviço de transporte demandaria o cotejo de suas cláusulas com as atividades efetivamente desempenhadas pela DRC Automóveis de Aluguel LTDA, de forma a vislumbrar discrepância entre elas. E, na ausência de diligência *in loco* pela Fiscalização, que se ateve apenas ao contrato, não se pode negar validade e desconsiderar o negócio jurídico realizado, o qual demonstra a inexistência de fato gerador de ICMS sobre transporte.

Apontam que, por não terem o controle sobre os itinerários a serem seguidos por seus motoristas, mesmo que fosse abusivamente qualificada como transportadora, não teriam sequer como saber que imposto pagar: ISS ou ICMS.

Defendem que a multa aplicada deve ser reduzida ao percentual de 20% (vinte por cento) do valor das “operações” autuadas, até porque o percentual aplicado é desproporcional e tem caráter confiscatório.

Requerem que seja julgado improcedente o Auto de Infração, pela ausência de fato gerador do ICMS em face da efetividade do contrato de locação de veículos.

As Coobrigadas Vale S/A, por sua vez, alegam, em síntese, que:

- a autuação não merece prosperar, visto que cumpriram todas as exigências impostas por lei;

- inexistente responsabilidade solidária pelos atos praticados pelo Sujeito Passivo;

- a obrigação de emissão de documentação fiscal, escrituração de livros fiscais e pagamento dos tributos devidos, se configurada situação que a tanto autorize, é de responsabilidade exclusiva do prestador do suposto serviço de transporte;

- o fato de não ter exigido a inscrição estadual da Autuada não configura, por si só, uma participação no suposto descumprimento da obrigação tributária, uma vez que, mesmo possuindo inscrição estadual, o contratado poderia ter deixado de emitir os documentos fiscais e de recolher o imposto correspondente;

- não há previsão no art. 21 da Lei nº 6.763/75 e no art. 56 do RICMS/02 que atribua responsabilidade ao tomador de serviços de transporte, no caso;

- dita responsabilidade também não se amolda ao disposto no art. 124, inciso I do CTN, visto que tal dispositivo trata, meramente, das situações em que mais de uma pessoa pratica o ato (ou está inserida na situação de fato) que enseja a incidência;

- a responsabilidade solidária em matéria tributária não dispensa a verificação de nexos causal entre uma ação/omissão do responsável e a situação que corporifica a infração fiscal, o qual inexistente neste caso pela já demonstrada ausência de conduta (ou de omissão) que tenha provocado o cometimento da infração;

- não é lícito à administração impor qualquer responsabilidade mediante transferência ao sujeito passivo do dever de exercer a fiscalização perante terceiros, uma vez que, conforme estabelecido no art. 194 do CTN e art. 188 do RICMS/02, trata-se de competência privativa e indelegável da administração pública;

- da análise do contrato que serviu de base para a autuação, observa-se que não há como caracterizar a atividade ofertada pela contratada como prestação de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

serviço de transporte intermunicipal de passageiros, apta a autorizar a imposição do imposto estadual;

- o escopo do pacto firmado (contrato de locação de veículos e prestação de serviços) envolve, em termos gerais, a disponibilização de veículos pela contratada (Dallas/DRC) à contratante com ou sem inclusão de condutor, sujeitos a cargas horárias de trabalho predeterminadas pela contratante, e, ainda, gerenciamento de parcela dos veículos alugados por meio de centrais de veículos criadas para atendimento à contratante.

- a Fiscalização enquadrou o objeto do contrato, de forma equivocada, como mera prestação de serviço de transporte, quando, na realidade, está-se diante de verdadeira modalidade de locação, cumulada com alguns acessórios;

- a despeito da locadora fornecer, muitas das vezes, o motorista dos veículos locados, inexistente itinerário pré-estabelecido. E, todas as normas as serem seguidas quanto à utilização de tais veículos são ditadas por ela (locatária).

Concluem que tais fatos seriam suficientes para descaracterizar o contrato de transporte por ausência de vinculação do transportador ao itinerário pré-estabelecido e ausência de subordinação da pessoa transportada ao transportador, citando dispositivos do Código Civil de 2002 (arts. 737 e 738).

Asseveram que, ao contrário do que ocorre com o serviço de transporte, no contrato de locação o bem fica à disposição do locatário, que pode dele usar e gozar livremente, tal como supostamente ocorreria na relação contratual que ora se discute.

Acrescentam que o locatário deve zelar pela guarda da coisa locada, tratando-a como própria (art. 569, inciso I do CC), o que lhe impõe deveres inerentes à conservação e, inclusive, manutenção das condições de uso.

Ressaltam que o objeto do serviço contratado não é a condução de pessoas de um ponto determinado a outro, mas a disponibilização de veículos, com ou sem motorista, bem como o gerenciamento da frota disponibilizada, por meio de uma central de atendimento, ou seja, elas exercem a posse sobre o veículo que lhes são disponibilizados.

Salientam que a remuneração do contrato independe do número de trechos percorridos ou mesmo da distância respectiva, sobretudo porque serão devidos valores pela mera disponibilização de tais veículos, ainda que não sejam utilizados efetivamente.

Destacam que a análise da sujeição de determinado negócio jurídico a um tributo deve levar em consideração o objeto efetivamente perseguido, o seu objetivo final, e não simplesmente a nomenclatura dada pelas partes.

Afirmam que eventual disponibilização de motorista, por se tratar de elemento acessório ao contrato, não desnatura a natureza do negócio jurídico de locação, citando decisão do TJMG que entendem lhes socorrerem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Argumentam que a própria legislação estadual confirma o entendimento de que há nítida distinção entre a prestação de serviço de transporte e a mera locação de veículos.

Contestam a exigência da multa isolada, nos seguintes termos:

- de acordo com o disposto nos arts. 132 e 133 do CTN, a responsabilidade dos sucessores é pelos tributos devidos, mas não pelas penalidades;

- a situação fática indicada no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75 consiste em “prestar serviço (...), o qual é executado pela Autuada – DRC Automóveis de Aluguel LTDA e não pela Vale S/A, de forma que não poderia ser obrigada ao pagamento de multa por ter praticado conduta ilícita;

- mesmo dispondo a legislação que o responsável tributário deva responder pelo pagamento da obrigação inadimplida, que não se confunde com sanção por ato ilícito (art. 3º do CTN), não se poderia interpretar tais disposições de tal forma a permitir a transmissão da penalidade aplicada em decorrência de ato ilícito de terceiro.

Requerem, na eventualidade de ser mantida a responsabilidade pela multa isolada, que ela seja reduzida ao percentual de 20% (vinte por cento), pois a Fiscalização se valeu de diversos documentos fiscais e de controles da própria Vale S/A.

Requerem, também, que seja julgada procedente a impugnação, reconhecendo a ilegitimidade passiva para figurarem como Coobrigadas pelo crédito tributário exigido, ou, sucessivamente, que seja determinado o cancelamento da autuação.

Pedem o cancelamento da multa isolada imposta, por falta de amparo legal, ou, ao menos, seja reduzida ao patamar de 20% (vinte por cento), nos termos do art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 924/949, refuta as alegações das Defesas, pedindo a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CC/MG exara a Diligência de fls. 953/954, a qual é cumprida pela Fiscalização às fls. 956/964.

É reaberta vista dos autos aos Sujeitos Passivos.

As Coobrigadas Vale S/A manifestam-se às fls. 985/987:

- alegam que o aditivo contratual juntado pela Fiscalização está incompleto, já que não compreende o seu respectivo Anexo I, o qual deu nova redação ao item 5.5 do Anexo I do referido contrato de locação;

- requerem a juntada da cópia integral do 2º termo aditivo ao contrato nº 489584;

- aduzem que, conforme alteração do item 5.5 do contrato, o fato de o instrumento possibilitar a escolha de qual veículo utilizar, descaracteriza a prestação de serviço de transporte;

- entendem afastada a hipótese de prestação de serviços de transporte, visto que, conforme art. 738 do CC, a pessoa transportada deve submeter-se às normas do transportador, o que de fato não ocorreu, ante a previsão contratual de que a Vale S/A, e não a DRC Automóveis de Aluguel LTDA, estabelece as regras para a execução das atividades descritas no contrato;

- ratificam os termos da impugnação anterior.

A Fiscalização manifesta-se novamente às fls. 998/1002.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1008/1035, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Com relação à alegação da Autuada e Coobrigada - DRC Automóveis de Aluguel Ltda de que o negócio jurídico foi desconsiderado em afronta aos arts. 83 e 84 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, destaca-se, conforme bem esclarecido pela Fiscalização, que no presente lançamento não se desconsidera o contrato celebrado entre os autuados.

Pertinente mencionar que o Auto de Infração em epígrafe refere-se ao mesmo contrato tratado no Acórdão nº 18.527/09/2ª (Contrato nº 489584 celebrado entre Vale S/A e DRC Automóveis de Aluguel Ltda), mas os fundamentos jurídicos são outros.

Naquela ocasião, o CC/MG, sem entrar no mérito e sem inferir qual tese jurídica seria mais adequada, conforme consta no Acórdão nº 18.527/09/2ª, considerou, diante dos argumentos apresentados pela Fiscalização naquele Auto de Infração e na respectiva manifestação fiscal, que o feito fiscal deveria ser anulado por ausência dos requisitos previstos no art. 83 do RPTA.

Conveniente ressaltar que o mérito daquele lançamento também não foi analisado pela Câmara Especial, já que o Recurso de Revisão interposto não foi conhecido por ausência de pressupostos (Acórdão nº 3.553/10/CE).

Já nos presentes autos, como o instrumento contratual prevê a locação de veículos e a prestação de serviço, a Fiscalização, sem desconsiderar o negócio jurídico pactuado entre as partes, levou em conta apenas a prestação de serviço de transporte descrita em tal instrumento.

Em outras palavras, só são objeto deste lançamento as prestações de serviço de transporte intermunicipal de passageiros, mas não os serviços de locação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Há que se destacar que são várias as evidências de que as prestações relacionadas nestes autos referem-se a prestações de serviço de transporte intermunicipal de passageiros, como se verifica nas planilhas de medições (compiladas no Anexo 1 deste PTA e cujos originais estão em CD do Anexo 6), entregues à Fiscalização pela Coobrigada Vale S/A, tomadora dos serviços.

Em tais planilhas constam dados referentes ao “nº Viagem”, “Origem”, “Destino”, “Motorista” (empregados da Autuada DRC Automóveis de Aluguel LTDA, circunstância confirmada pela Coobrigada em sua impugnação) e “Vlr Motorista”, os quais descrevem prestações alcançadas pela incidência do ICMS, nos termos do art. 155, inciso II da CF/88 c/c o art. 5º, § 1º, item 7 da Lei nº 6.763/75.

Registre-se, por oportuno, que o título do instrumento que formaliza o ajuste entre as partes, inclui a prestação de serviço (fls. 800).

Soma-se ao exposto que a descrição e especificação técnica dos serviços estão contempladas no Anexo I ao contrato, que em seu item 1 estabelece como objeto, a prestação de serviços de transporte de empregados da Vale, trainees, estagiários e menores aprendizes, assim como empregados de empresas contratadas por ela.

Como se vê, o caso tratado nos presentes autos não se inclui dentre aqueles nos quais o Fisco poderá se utilizar do disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN, o qual dispõe que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

No caso em exame, conforme se observa, as prestações, objeto do lançamento, emergem do próprio contrato celebrado entre os autuados.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do lançamento, uma vez que a discussão travada nos autos não demanda a utilização pela Fiscalização da norma antielisiva prevista no mencionado dispositivo.

Por fim, ressalte-se que o lançamento preenche todos os requisitos que lhe são indispensáveis, uma vez estar demonstrado que condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta das autuadas tida como infracional e, promove o adequado embasamento legal. Protanto não houve cerceamento ao amplo direito de defesa das Autuadas.

As demais alegações das Impugnantes referem-se a questões de mérito e, assim serão tratadas.

Do Mérito

É de bom alvitre esclarecer que são objeto do lançamento as prestações de serviço de transporte intermunicipal de passageiros desacompanhadas de documentação fiscal, prestadas pela Autuada à Vale S/A, conforme depreende-se do contrato juntado às fls. 798/822.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que as exigências referem-se apenas às prestações nas quais a contratada disponibiliza o veículo com motorista, este contratado pela prestadora do serviço.

Às fls. 23 dos autos, consta o Termo de Intimação no qual a Fiscalização solicita informações dos serviços prestados pela Autuada DRC Automóveis de Aluguel à tomadora do serviço (Vale S/A) e às fls. 24/26 as respectivas respostas.

No tocante ao cálculo do imposto, a Fiscalização utilizou corretamente a alíquota prevista na alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/02, e como base de cálculo, o preço cobrado pelo serviço de acordo com o art. 43, inciso IX do mencionado regulamento.

Os valores das prestações de serviço de transporte intermunicipal de passageiros foram apurados conforme notas fiscais de serviço, recibos e planilha de medições (Anexos 1, 2 e 3 dos autos).

Às fls. 964 consta o demonstrativo da apuração do ICMS e da respectiva multa de revalidação.

Observe-se que a Fiscalização abateu do ICMS devido, os percentuais de crédito presumido (20% e 44,44%), conforme previsto no RICMS/02, art. 75, inciso V (08/07 a 14/03/08) e inciso XXXI (efeitos a partir de 15/03/08), transcritos em seguida:

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

Efeitos de 1º/04/2006 a 14/03/2008 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, II, ambos do Dec. nº 44.253, de 09/03/2006:

V - ao estabelecimento prestador de serviço de transporte, exceto rodoviário de cargas, aéreo ou ferroviário, de valor equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação, observando-se o seguinte:

(...)

XXXI - ao estabelecimento prestador de serviço de transporte rodoviário de passageiro, de valor equivalente a 44,44% (quarenta e quatro inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento) do valor do imposto devido na prestação, observando-se o seguinte:

(...)

Frise-se que a descrição e especificação técnica dos serviços estão contempladas no Anexo I ao contrato, que em seu item 1 estabelece como objeto, a prestação de serviços de transporte de empregados da Vale, trainees, estagiários e menores aprendizes, assim como empregados de empresas contratadas por ela.

Com efeito, importante mencionar que na simples locação (cessão de uso) de bens não ocorre a incidência do ICMS, sequer do ISS, por ausência de prestação de serviço, segundo orientação pacificada pelo Supremo Tribunal Federal (RE nº 116121/SP, julgado em 11/10/00).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, havendo a disponibilização de veículo com motorista, não paira dúvidas da incidência do ICMS quando se tratar de prestação de serviços de transporte intermunicipal, em que o objeto da locação é, na verdade, apenas utilizado pelo prestador do serviço como instrumento de seu trabalho.

No que concerne à prestação de serviço de transporte, cabe esclarecer que para firmar esse gênero de contrato e, portanto, se qualificar como transportador, basta que alguém se obrigue perante outrem a deslocar pessoa ou coisa de um lugar para outro, mediante remuneração, como no caso dos presentes autos, nos termos do art. 730 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil Brasileiro).

De outro lado, deve-se levar em consideração que o serviço de transporte está caracterizado, não obstante as Impugnantes defenderem somente a existência de locação.

Mencione-se que a locação de veículo com condutor configura-se prestação de serviço de transporte por parte da empresa contratada, que se sujeita ao ICMS. Isso ocorre porque, sendo o motorista funcionário da empresa contratada, a posse do veículo permanece em seu poder, não se caracterizando o contrato de locação de coisa não fungível de que trata os arts. 565 e seguintes do mencionado *Codex*.

É certo que ao disponibilizar veículos com motorista, assumindo toda e qualquer responsabilidade advinda da prestação do serviço e o risco do transporte, conforme consta nas Cláusulas 3.1-ii e 12.9 do referido contrato (fls. 802 e 809), a atividade da Autuada caracteriza-se como prestação de serviço de transporte que, realizada em âmbito intermunicipal, resta configurada hipótese de incidência do ICMS, nos termos do art. 155, inciso II da CF/88 c/c o art. 5º, § 1º, item 7 da Lei nº 6.763/75 e inciso VIII do art. 1º da Parte Geral do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 1º - O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

VIII - a prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal de bens, mercadorias, valores, pessoas ou passageiros, por qualquer via ou meio, inclusive gasoduto e oleoduto;

No que tange às especificidades contratuais aduzidas pelas Defesas, tais como, retribuição financeira mensal relacionada com as condições do veículo e o custo do motorista; fixação, alteração ou cancelamento das rotas pela Contratante; disponibilidade permanente dos veículos para a Contratante e custeio do combustível por ela, dentre outros, verifica-se que tais avenças não têm o condão de descaracterizar o serviço de transporte, porque atendem meros interesses econômicos e/ou operacionais das partes, com fundamento na liberdade contratual reconhecida pelo art. 421 do Código Civil.

Corroboram o entendimento externado os ensinamentos de Roque Antonio Carraza, em sua obra ICMS. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 194. Confira-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para estar inserta no campo tributável dos Estados e do Distrito Federal, a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal precisa ser posta, à guisa de negócio ou profissão, à disposição de terceiros (com a contraprestação destes). Pouco importa se o serviço posto à disposição de todos os interessados ("v.g.", passageiros de ônibus) ou venha contratado por uma pessoa (física ou jurídica), que definirá trajeto, remuneração, tipo de veículo a ser utilizado pela empresa prestadora do serviço. Em ambos os casos o ICMS deverá ser exigido. Grifos acrescidos.

Nesse sentido também tem decidido os Tribunais, conforme pode ser observado da ementa do processo de Apelação Cível nº 994.08.185240-0 - SP, julgado em 22/03/10, pela 7ª Câmara de Direito Público, Decisão publicada em 12/04/10, que se transcreve a seguir:

VEÍCULO — LOCAÇÃO COM MOTORISTA — APREENSÃO DO VEÍCULO POR TRANSPORTE REMUNERADO SEM LICENÇA OU AUTORIZAÇÃO — COMPETE À ARTESP A ORGANIZAÇÃO DO TRANSPORTE COLETIVO INTERMUNICIPAL DE PASSAGEIROS, RESPEITADA, ENTRETANTO, A COMPETÊNCIA PRIVATIVA DA UNIÃO DE LEGISLAR SOBRE TRÂNSITO E TRANSPORTE (ARTS. 22, INC. IX E 30, INC. V, DA CONST. FED., E ART. 231, INC. VIU, DO CÓD. DE TRÂNS. BRÁS.) — EMBORA DENOMINADO "LOCAÇÃO DE SERVIÇOS", O TRANSPORTE DOS LOCATÁRIOS FOI EFETUADO POR MOTORISTA CREDENCIADO NA LOCADORA, SITUAÇÃO QUE CARACTERIZA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS — NECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO PELA ARTESP (ARTS. 19 E 22 DO DECRETO ESTADUAL Nº 29.9212) — LEGALIDADE DA FISCALIZAÇÃO E IMPOSIÇÃO DA PENALIDADE — PRELIMINAR AFASTADA. RECURSO IMPROVIDO. (GRIFOS NOSSOS). (...)

EMBORA A AUTORA ALEGUE QUE SE CUIDA DE VEÍCULO ALUGADO COM MOTORISTA, NEM POR ISSO DEIXA DE SER UM SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS. E O ARTIGO 135 DO CÓDIGO DE TRÂNSITO BRASILEIRO DIZ QUE OS VEÍCULOS DE ALUGUEL "DESTINADOS AO TRANSPORTE INDIVIDUAL OU COLETIVO DE PASSAGEIROS DE LINHA REGULARES OU EMPREGADOS DE QUALQUER SERVIÇO REMUNERADO" DEVERÃO ESTAR DEVIDAMENTE AUTORIZADOS PELO PODER PÚBLICO CONCEDENTE.

(...)COM EFEITO DEVEM PREVALECER OS ARGUMENTOS DA RÉ, POIS SE VERIFICA DO CONTRATO DE FLS. 14, DENOMINADO 'LOCAÇÃO DE SERVIÇOS' QUE O TRANSPORTE DOS LOCATÁRIOS PASSAGEIROS FOI EFETUADO POR MOTORISTA CREDENCIADO NA LOCADORA, ORA AUTORA, CONFORME CONDIÇÃO ESTIPULADA NA CLÁUSULA 9ª DO CONTRATO (FLS. 14) ESSA SITUAÇÃO DESCARACTERIZA O CONTRATO DE LOCAÇÃO, PASSANDO A FIGURAR PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS.

PARA QUE O CONTRATO EM QUESTÃO CARACTERIZASSE COMO SIMPLES LOCAÇÃO DE COISA (VEÍCULO) SERIA NECESSÁRIO QUE COMPREENDESSE APENAS E EXCLUSIVAMENTE O USO E GOZO DO BEM, MEDIANTE REMUNERAÇÃO EM DINHEIRO (ARTS 593 A 609, CC). ENTRETANTO INCLUIU A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE, OU SEJA CONDUÇÃO DOS PASSAGEIROS, POR MOTORISTA FORNECIDO PELA PRÓPRIA LOCADORA EMBORA COM DENOMINAÇÃO JURÍDICA OUTRA, EM VERDADE O CONTRATO QUE O AUTOR ESTEIA SUA TESE, FIGURA TÍPICO TRANSPORTE INFORMAL DE PESSOAS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ENTENDE-SE POR CONTRATO DE TRANSPORTE AQUELE EM QUE UMA PESSOA OU EMPRESA SE OBRIGA, MEDIANTE RETRIBUIÇÃO, A TRANSPORTAR, DE UM LOCAL PARA OUTRO, PESSOAS OU COISAS ANIMADAS OU INANIMADAS (ART. 730, CC).

Cumpra ressaltar que, embora a jurisprudência colacionada refira-se ao ISS, a mesma regra aplica-se ao imposto de competência estadual, pois, o imposto devido sobre a prestação de serviço de transporte intramunicipal é de competência do Município, enquanto a mesma prestação intermunicipal ou interestadual é da competência dos Estados.

Quanto aos demais argumentos apresentados pelas Impugnantes, importante trazer à colação resposta à consulta formulada pela própria Autuada à SUTRI/SEF/MG, posteriormente confirmada, em grau de recurso, pelo Secretário de Estado de Fazenda de Minas Gerais, sobre a matéria ora discutida, que corrobora o lançamento em análise, cujos excertos destaca-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 078/09

(MG de 25/04/09)

PTA Nº : 16.000201083-51

CONSULENTE : DRC Automóveis de Aluguel Ltda.

ORIGEM : Belo Horizonte – MG

ICMS – TRANSPORTE – CARACTERIZAÇÃO – A prestação de serviço de TRANSPORTE é definida no art. 730 do Código Civil como um contrato pelo qual alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas. Se for realizada em âmbito interestadual ou intermunicipal, restará caracterizada a hipótese de incidência do ICMS, nos termos do inciso VIII, art. 1º do RICMS/2002.

(...)

CONSULTA:

1 – Alguma das suas atividades constitui serviço de TRANSPORTE interestadual ou intermunicipal sujeito ao ICMS?

2 – Em caso afirmativo, qual seria a base de cálculo do imposto e o fundamento legal do seu dever de controlar os trechos percorridos por seus veículos?

RESPOSTA:

1 – Sim. Para efeitos de aplicação da legislação tributária, necessário se faz distinguir a prestação de serviços de transporte, prevista como fato gerador do ICMS, do transporte próprio, hipótese que se encontra fora do campo de incidência do imposto.

A prestação de serviço de transporte é definida no art. 730 do Código Civil como um contrato pelo qual alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas. Se for realizada em âmbito interestadual ou intermunicipal, restará caracterizada a

hipótese de incidência do ICMS, nos termos do inciso VIII, art. 1º do RICMS/2002.

(...)

Por seu turno, o transporte realizado em veículo próprio registrado em nome do contribuinte ou naquele por ele operado em regime formal de locação, comodato ou qualquer outra forma de cessão, onerosa ou não, nos termos do art. 222, inciso VII, do RICMS/2002, está fora do campo de incidência do ICMS.

Analisando-se o contrato de “locação de veículos e prestação de serviços” acostado a este PTA, depreende-se que se trata de contrato de prestação de serviço de transporte, uma vez que a contratada utiliza o veículo e assume a responsabilidade e os riscos do transporte. Observa-se, ainda, que a prestação de serviços não é meramente acessória, pois consta do seu objeto, dando ensejo à contraprestação financeira e gerando obrigações (capacitação de empregados, manutenção e seguro de veículos, tributária, trabalhista, previdenciária, etc.).

Dessa forma, a contratada será a responsável por eventuais serviços de manutenção e, principalmente, assumirá toda e qualquer responsabilidade advinda da prestação de serviço.

Sendo assim, está descaracterizada a locação do veículo, uma vez que a operação não se funda na entrega da coisa ao locatário (condutor) para seu uso e gozo, mas, sim, na obrigação da contratada de fazer alguma coisa para uso ou proveito do seu cliente.

Feitas essas ponderações, verifica-se que a atividade de disponibilização de veículos, com motorista, é uma prestação de serviço de transporte normalmente alcançada pelo tributo estadual.

(...) Grifos acrescidos.

RECURSO Nº 013/09

CONSULTA Nº 078/09

(...)

DO MÉRITO:

Inicialmente, repise-se que o contrato entre a recorrente e sua cliente foi caracterizado como de transporte, na hipótese de disponibilização de veículo com motorista, com base no art. 730 do Código Civil, o qual dispõe que pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas.

Desse modo, o vínculo trabalhista entre a Contratada e o motorista responsável pela locomoção de pessoas de um lugar para outro é o elemento determinante para caracterizar o serviço como de transporte, pois evidenciada a realização, com retribuição financeira, da movimentação de funcionários de um local para outro, não pela empresa contratante, mas

pela contratada, ora Recorrente, por meio de seu funcionário/motorista.

Ademais, conforme disposto no art. 734 do mesmo Código, no contrato de transporte, a responsabilidade por eventuais danos na execução do serviço deve, necessariamente, recair sobre o seu prestador, o que se delinea nas Cláusulas 3.1-ii e 12.9 do contrato apresentado, de fls. 45 a 56.

No que tange às especificidades contratuais aduzidas pela Recorrente, tais como, retribuição financeira mensal relacionada com as condições do veículo e o custo do motorista; fixação, alteração ou cancelamento das rotas para o cliente; disponibilidade permanente dos veículos para o cliente e custeio do combustível pela mesma, saliente-se que não são capazes de descaracterizar o serviço de transporte, pois relativas, tão somente, ao atendimento de interesses econômicos e/ou operacionais das partes, com fundamento na liberdade contratual reconhecida pelo art. 421 do Código Civil. Portanto, à luz do art. 730 referido, não refletem na definição de um contrato de transporte.

Cabe ressaltar que as obrigações tributárias derivam da legislação, sendo inoponíveis ao Fisco os acordos de vontade privados, consoante art. 123 do Código Tributário Nacional.

Quanto à argumentação de que não pode recusar-se a prestar o serviço quando demandada, ao contrário do que poderia se supor em relação a transporte, esclareça-se que a recusa da prestação do serviço de transporte pela recorrente, por força do contrato estabelecido entre as partes, se expressa na possibilidade da rescisão contratual, disciplinada na cláusula onze do referido instrumento do acordo de vontades.

(...)

CONCLUSÃO:

Considerando que a Recorrente não trouxe fatos novos capazes de modificar o entendimento desta Diretoria;

Considerando que a resposta fundamentou-se em informações constantes do processo, e em disposições da legislação pertinente à matéria em análise, as quais não sofreram modificações;

Opina-se pelo conhecimento do recurso, posto que tempestivo, e por seu não provimento quanto ao mérito pelas razões expostas.

RECURSO Nº 013/09

CONSULTA Nº 078/09

ASSUNTO: Recurso interposto contra a resposta à Consulta em epígrafe.

-DESPACHO

Conheço do recurso interposto por DRC Automóveis de Aluguel Ltda., referente à Consulta de Contribuinte nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

078/2009, por tempestivo e próprio. No mérito, nego-lhe provimento nos termos do parecer da Superintendência de Tributação, que adoto como fundamento desta decisão.

(...)

Secretaria de Estado de Fazenda, 13 de julho de 2009.

SIMÃO CIRINEU DIAS

Secretário de Estado de Fazenda

Com efeito, a Autuada, ao disponibilizar veículos com motorista à Vale S/A, assumindo a responsabilidade advinda da prestação do serviço e o risco do transporte, conforme consta nas Cláusulas 3.1-ii e 12.9 do referido contrato, exerce atividade caracterizada como prestação de serviço de transporte que, realizada em âmbito intermunicipal, configura hipótese de incidência do ICMS, nos termos da legislação já mencionada.

Com relação à alegação de ilegitimidade passiva das Coobrigadas, Vale S/A, a Fiscalização deixou consignado os seguintes fundamentos para a inclusão no polo passivo da obrigação tributária:

- *Vale S.A./CNPJ: 33.592510.0001-54: por figurar como parte contratante no contrato 489584, fato que resulta na sua responsabilidade por não exigir do contratado a inscrição estadual bem como a emissão de documentação fiscal hábil a acobertar as “operações”;*

- *Vale S.A./CNPJ: 33.592510.0164-09, IE 317.024161.12-53: por ser tomadora do serviço de transporte (sacado nas notas fiscais de fatura de serviços – Anexo 3), fato que também configura sua responsabilidade por não exigir do contratado a inscrição estadual, bem como a emissão de documentação fiscal hábil a acobertar as “operações”;*

- *DRC Automóveis de Aluguel Ltda/CNPJ: 07.424129.0001-76: por figurar como parte contratada no contrato 489584, e por ser titular de conta corrente que recebe os valores oriundos da prestação de serviço, conforme notas fiscais de fatura de serviços (anexo 3) e cláusula segunda do 2º Termo Aditivo ao contrato (anexo 4);*

- *Sr. Afonso Celso de Barros Santos, CPF: 004.414.178-50: por figurar como sócio do Sujeito Passivo, responsável pela assinatura do 2º Termo Aditivo do contrato em tela (Anexo 4), em razão da infração apurada neste Auto de Infração constituir, em tese, crime contra a ordem tributária.*

Registre-se que a administração da empresa prestadora do serviço de transporte, ora Autuada, a época dos fatos geradores autuados, era exercida pelo Coobrigado Afonso Celso de Barros Santos, conforme documento de fls. 963.

Os elementos dos autos demonstram é que as Coobrigadas Vale S/A contrataram a Autuada para que ela prestasse o serviço de transporte intermunicipal, objeto deste lançamento, que, por sua vez, cuidou de prestá-los sem, contudo, cumprir as obrigações acessórias inerentes à atividade realizada e sem o recolhimento do imposto devido.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não recolhimento do tributo por estes.

Desse modo, comprovada a participação dos Coobrigados na prestação de serviço de transporte desacobertada de documentação fiscal e sem o recolhimento do imposto devido. Correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária nos termos dos arts. 124, inciso I do CTN e 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75.

Já a responsabilidade solidária do Coobrigado Afonso Celso de Barros Santos, sócio-administrador da empresa Autuada, no período objeto deste lançamento, decorre também do disposto no art. 135, inciso III do CTN e do art. 21, §2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

Código Tributário Nacional

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Lei nº 6763/75

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ainda, sobre a responsabilidade pelas infrações, estabelece o art. 207 da Lei nº 6.763/75:

Art. 207 - Constitui infração toda ação ou omissão voluntária ou involuntária, que importe em inobservância, por parte da pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida por lei, por regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los.

§ 1º - Respondem pela infração:

1) conjunta ou isoladamente, todos os que, de qualquer forma, concorrerem para a sua prática, ou dela se beneficiarem, ressalvado o disposto no item seguinte;

Diante das disposições da legislação tributária mencionadas, os Coobrigados respondem pela obrigação tributária em igualdade de condições com a empresa atuada.

Oportuno trazer a exame, análise feita pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão no Acórdão 19.451/09/1ª, deste Conselho, sobre o instituto da solidariedade, notadamente nos excertos abaixo reproduzidos:

A solidariedade está disciplinada no Código Civil de 2002, dentre outros nos arts. 264 e 265, que prescrevem:

Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

A solidariedade tem como pontos fundamentais a pluralidade subjetiva e a unidade objetiva.

A doutrina é unânime no sentido de que a solidariedade só comporta unidade objetiva. Caso contrário, não se trata de solidariedade.

Ensina o Prof. Emérito das UFMG e UFRJ Caio Mário da Silva Pereira:

Se cada um dos devedores estiver obrigado a uma prestação autônoma ou a uma fração da *res debita*, ou vice-versa, se cada um dos credores tiver direito a uma cota-parte da coisa devida, não há solidariedade, que sempre foi incompatível com o fracionamento do objeto (Teoria Geral das Obrigações, 2007:92).

Na obrigação solidária a natureza da prestação compatibiliza com o fracionamento, entretanto, prevalece a unidade objetiva, segundo os doutos, em razão de ordem técnica, porque assim a lei estabeleceu, senão veja-se.

Segundo Caio Mário, citando De Page, a solidariedade não decorre *ex re*, não provém da incindibilidade do objeto, mas se apresenta de origem puramente técnica. No mesmo sentido as lições dos Professores Washington de Barros Monteiro e Silvio Rodrigues.

Nesta linha de entendimento, o Prof. Caio Mário é taxativo: “o que caracteriza a solidariedade é a pluralidade subjetiva e a unidade objetiva” (ob. cit. p. 93), ensinando que:

Originária da lei ou da convenção, para nós a solidariedade tem uma só natureza: uma obrigação com unidade objetiva (*una eademque res*), e, pois, não pode haver solução sem integridade de prestação, já que não pode ser o credor compelido a cindir a res debita, nem pode o devedor fracioná-la (ob. cit. p. 97).

Para o Prof. Emérito da USP e Magistrado Washington de Barros Monteiro, “três são as características da obrigação solidária: a) multiplicidade de credores, ou de devedores, ou, ainda, de uns e outros; b) unidade de prestação; c) corresponsabilidade dos interessados” (Curso de Direito Civil, 4º vol, 1994:156).

Comentando cada uma das características da solidariedade, o Prof. Washington Monteiro ensina que “a unidade da prestação é um dos traços mais expressivos da solidariedade. Por sua causa, qualquer devedor fica adstrito ao pagamento integral e qualquer credor pode reclamá-la por inteiro” (ob. cit. p. 156).

Analisando a solidariedade passiva nos seus aspectos fundamentais, o Prof. Caio Mário, valendo dos autores Clóvis Beviláqua, Serpa Lopes, Savigny, Regina Gondim, Tito Fulgêncio, dentre outros, conclui:

Daí resumirmos as noções, dizendo que na obrigação solidária há uma só relação obrigacional, com pluralidade de sujeitos; esta unidade de vínculo concentra-se em um só objeto, que é devido e exigível, só e uno, independentemente da pluralidade subjetiva (ob. cit. p. 100).

Ora, a conclusão é de que para o Direito Civil a prestação é una e indivisível nas obrigações solidárias, não se admitindo solução sem a totalidade da prestação.

Assim, o fracionamento do objeto é incompatível com a solidariedade. Em outras palavras, havendo fracionamento da prestação, não há solidariedade.

No Direito Tributário, a solidariedade seguiu, salvo nos efeitos por aplicação dos arts. 109 e 110 do CTN, a mesma conceituação do Direito Civil.

Neste sentido, as lições de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 1991:471).

Para Sacha Calmon, “em se tratando de solidariedade passiva – tema que ora estamos a enquadrinhar –, os devedores respondem cada qual, pela dívida toda” (Comentários ao Código Tributário Nacional, 1998:285).

Sem discordância, os autores do Direito Tributário, conceituam a solidariedade nos estritos termos do Código Civil (Ricardo Lobo Torres, Hugo de Brito Machado, Sacha Calmon, Mizabel Derzi, Aliomar Baleeiro, dentre outros).

Neste diapasão, transcreve-se a lição de Ricardo Lobo Torres, nos seguintes termos:

O conceito de solidariedade do Direito Tributário coincide com o do Direito Civil, com algumas peculiaridades. A solidariedade no Direito Civil é a concorrência na mesma obrigação, de mais de um credor ou devedor, cada um com direito ou obrigado à dívida toda (art. 264 do Código Civil de 2002).

Há solidariedade no Direito Tributário quando mais de uma pessoa concorre na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I). (...)

No que se concerne ao responsável, a solidariedade depende de lei (art. 124, II, CTN) e ocorre em inúmeros casos, tais como os de prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei (vide p. 268). (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 2006:256/7).

Para este festejado autor, a solidariedade, embora não o diga claramente o CTN, se estende assim à obrigação principal e aos deveres instrumentais.

Portanto, para que haja solidariedade de dois ou mais sujeitos passivos é necessário que a prestação que os obrigue seja una e indivisível. Nestes termos, todos os obrigados solidários encontram-se compelidos a satisfazer a integridade da prestação.

Por outro lado, todo o enfoque doutrinário no Direito Tributário é que o instituto da solidariedade visa atender à comodidade administrativa do Estado, a fim de satisfazer os seus direitos.

Neste sentido, o Auto de Infração ou Notificação de Lançamento que veicule sujeitos passivos solidários, no caso específico do Estado mineiro, denominados, atecnicamente, de Autuado e Coobrigados, deve vincular por força conceitual todos os obrigados (sujeitos passivos solidários) à totalidade da prestação exigida, sem benefício de ordem.

Ressalte-se, que o sujeito passivo gênero comporta as espécies de contribuinte e responsável na dicção do art. 121, § único, incisos I e II do CTN. Assim, podem ser denominados de AUTUADO tanto o contribuinte quanto o responsável, sendo que na obrigação solidária, ambos assumem a obrigação conjuntamente e sem benefício de ordem, por isto, são coobrigados.

Do mesmo modo, tanto o contribuinte quanto o responsável podem ser denominados de COBRIGADOS na NL ou no Auto de Infração, assumindo a obrigação tributária solidariamente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em síntese, o contribuinte e o responsável são os autuados, os coobrigados, os sujeitos passivos do lançamento tributário.

Assim, as Coobrigadas respondem por todo o crédito tributário ora exigido, pois, nos termos do art. 264 do Civil de 2002, a solidariedade obriga cada responsável pela dívida toda, não havendo, que se falar que a conduta infracional definida no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6763/75 é de responsabilidade exclusiva da empresa prestadora do serviço.

Sobre o tema, o Des. José Domingues Ferreira Esteves do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG), analisando situação análoga a dos presentes autos, deixou consignado o seguinte:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0251.06.017922-2/001

EMENTA: EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA ISOLADA. - VÁLIDO E REGULAR O PROCESSO ADMINISTRATIVO SE O CONTRIBUINTE FOI INTIMADO DA DECISÃO FINAL POR MEIO DA IMPRENSA OFICIAL. - NÃO HÁ BENEFÍCIO DE ORDEM, MUITO MENOS DIVISÃO DO DÉBITO ENTRE OS COOBIGADOS, NOS CASOS DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. - ENSEJA O PAGAMENTO DE MULTA ISOLADA O DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, CONSISTENTE NO TRANSPORTE DE MERCADORIA ACOMPANHADA DE DOCUMENTO FISCAL QUE CONSIGNE O DESTINATÁRIO DIVERSO DAQUELE A QUEM A MERCADORIA REALMENTE SE DESTINAR.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0251.06.017922-2/001 - COMARCA DE EXTREMA - APELANTE(S): FIBRA STEEL INDUSTRIA COMERCIO LTDA - APELADO(A)(S): ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. JOSÉ DOMINGUES FERREIRA ESTEVES

ACÓRDÃO

(...)

VOTO

CUIDA-SE DE RECURSO DE APELAÇÃO INTERPOSTO POR FIBRA STEEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, EM FACE DA R. SENTENÇA DE FLS. 119/122, DA LAVRA DO MM. JUIZ DE DIREITO DA COMARCA DE EXTREMA, QUE JULGOU IMPROCEDENTES OS EMBARGOS DO DEVEDOR OPOSTOS CONTRA A EXECUÇÃO FISCAL QUE LHE MOVE O ESTADO DE MINAS GERAIS, PRETENDENDO A COBRANÇA DE MULTA ISOLADA DEVIDA PELO TRANSPORTE DE MERCADORIAS ACOBERTADO POR DOCUMENTO FISCAL PREENCHIDO IRREGULARMENTE.

PARA TANTO, EM SUAS RAZÕES DE FLS. 123/141, ARGÚI O APELANTE, EM PRELIMINAR, A NULIDADE DO LANÇAMENTO DO TRIBUTO EXECUTADO, AO ARGUMENTO DE QUE NÃO FOI INTIMADO DA DECISÃO PROFERIDA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

QUANTO AO MÉRITO, ALEGANDO QUE O TRANSPORTADOR TAMBÉM É RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO PELA MULTA LHE IMPINGIDA, PUGNA PARA QUE TAMBÉM RECAIA SOBRE O MESMO A CONSTRIÇÃO JUDICIAL, AO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ARGUMENTO DE QUE SOFRERÁ GRAVES PREJUÍZOS, CASO RESPONDA SOZINHO PELA DÍVIDA EXECUTADA.

(...)

PRETENDE O APELANTE A DESCONSTITUIÇÃO DO TRABALHO FISCAL, CONSUBSTANCIADO EM AUTO DE INFRAÇÃO, PELO QUAL LHE FOI IMPUTADO O PAGAMENTO DE MULTA ISOLADA, DECORRENTE DO TRANSPORTE DE MERCADORIAS ACOBERTADO COM DOCUMENTO FISCAL PREENCHIDO INCORRETAMENTE, EM QUE CONSIGNAVA DESTINATÁRIO DIVERSO DAQUELE A QUEM A MERCADORIA REALMENTE SE DESTINAVA.

DE INÍCIO, REJEITO A PRELIMINAR DE NULIDADE DA DÍVIDA FISCAL, PORQUANTO, AO CONTRÁRIO DO ALEGADO NAS RAZÕES, O APELANTE FOI DEVIDAMENTE INTIMADO DA DECISÃO DO RECURSO ADMINISTRATIVO QUE INTERPÔS CONTRA O AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM SEU DESFAVOR, POR MEIO DA IMPRENSA OFICIAL, EM 26.05.2005, 'EX VI' DE FL. 110.

TAMBÉM NÃO MERECE PROSPERAR A PRETENSÃO DO APELANTE EM VER O ÔNUS DA DÍVIDA FISCAL DIVIDIDA COM O TRANSPORTADOR, PORQUANTO, EMBORA ESTE TAMBÉM SEJA RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO PELA DÍVIDA ORA EXECUTADA, CONFORME EXPRESSO COMANDO DO ART. 264 DO CC, INVOCADO PELO PRÓPRIO APELANTE, A SOLIDARIEDADE OBRIGA CADA RESPONSÁVEL PELA DÍVIDA TODA, NÃO HAVENDO, ASSIM, QUE SE FALAR EM REPARTIÇÃO DE QUINHÃO, MUITO MENOS EM BENEFÍCIO DE ORDEM, CONFORME VEDAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO, DO ART. 124, DO CTN.

QUANTO AO MÉRITO DOS EMBARGOS, CONFORME DISCRIMINADO NA CDA EXECUTADA, O APELANTE FOI AUTUADO PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, DECORRENTE DE ERRO NO PREENCHIMENTO DA NOTA FISCAL, QUE LHE ENSEJOU A APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA, NOS TERMOS DO ART. 55, V, DA LEI 6763/75, "POR MENCIONAR EM DOCUMENTO FISCAL DESTINATÁRIO DIVERSO DAQUELE A QUEM A MERCADORIA REALMENTE SE DESTINAR". (...)(GRIFOU-SE)

Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75:

Art. 55 (...)

XVI - por prestar serviço sem emissão de documento fiscal - 40% (quarenta por cento) do valor da prestação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) quando a infração for apurada pelo Fisco, com base exclusivamente em documento e nos lançamentos efetuados na escrita fiscal ou comercial do contribuinte; (grifos acrescentados).

Quanto ao pleito das Impugnantes para que a multa aplicada seja reduzida ao percentual de 20% (vinte por cento) do valor das prestações, uma vez que o art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75 prevê redução na penalidade quando a autuação se basear exclusivamente em documento e nos lançamentos efetuados na escrita fiscal ou comercial do contribuinte, como bem mencionado pela Fiscalização, não é este o caso deste feito fiscal.

É que as planilhas, notas fiscais de serviço (municipais) e recibos que serviram de base para o lançamento foram fornecidos pela Coobrigada Vale S/A, tais documentos (ou as informações neles contidas) não foram levados à escrituração, sendo considerados, na verdade, documentos extrafiscais para fins de legislação estadual.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75 e o Auto de Infração lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineira, as quais encontra-se adstrito este Conselho de Contribuintes nos termos do art. 182 da referida lei.

As demais alegações das Impugnantes são insuficientes para excluir as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), que o julgava parcialmente procedente, para excluir a penalidade do art. 55, inciso XVI da Lei 6.763/75, em relação às Coobrigadas VALE S/A. Pela Coobrigada, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além da signatária e do conselheiro vencido, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 28 de junho de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Relatora**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.263/13/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000174685-72
Impugnação: 40.010132509-22 (Aut.), 40.010133970-52 (Coob.),
40.010132440-01 (Coob.), 40.010133911-94 (Coob.)
Impugnante: DRC Automóveis de Aluguel Ltda
CNPJ: 07.424129/0004-19
DRC Automóveis de Aluguel Ltda (Coob.)
CNPJ: 07.424129/0001-76
Vale S/A (Coob.)
IE: 317024161.12-53
Vale S/A (Coob.)
CNPJ: 33.592510/0001-54
Coobrigado: Afonso Celso de Barros Santos
CPF: 004.414.178-50
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s), Daniel Albolea
Júnior/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Em que pese a inteligência e técnica dos votos majoritários, tenho no caso vertente, que o feito fiscal merece um pequeno reparo.

A autuação é decorrente da constatação de que a Autuada, DRC Automóveis de Aluguel Ltda, no período de agosto/07 a dezembro/09, efetuou prestações de serviços de transporte intermunicipal de passageiros desacompanhadas de documentação fiscal, conforme Contrato nº 489584, firmado entre a matriz da Autuada e a empresa Vale S/A.

Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75.

No polo passivo desta contenda, figuram como parte a empresa prestadora do serviço de transporte, notadamente a empresa DRC AUTOMÓVEIS DE ALUGUÉL LTDA e a empresa VALE S/A.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A VALE S/A é a tomadora do serviço de transporte prestado pela Impugnante. Não é a Vale, Coobrigada, a prestadora de serviço de transporte e sim, como mencionado, a contratante do transporte.

No art. 21 da Lei nº 6.763/75 não existe qualquer hipótese de solidariedade dirigida ao tomador do serviço de transporte na questão da penalidade isolada.

Ora, a penalidade isolada capitulada no Auto de Infração em comento é específica para “quem presta o serviço de transporte” e não para aquele que o tomou. Veja o texto de referida penalidade:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XVI - por prestar serviço sem emissão de documento fiscal - 40% (quarenta por cento) do valor da prestação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) quando a infração for apurada pelo Fisco, com base exclusivamente em documento e nos lançamentos efetuados na escrita fiscal ou comercial do contribuinte...

Como se sabe, a “penalidade” precisa ser, por Princípio de sua Aplicação (Lei de Introdução ao Código Civil), interpretada restritivamente e, não bastasse este princípio de interpretação, tem-se até mesmo em uma análise mais abrangente que não se contempla no dispositivo acima transcrito a responsabilidade do “tomador do serviço” e, sim, do prestador do serviço que no caso concreto é a Autuada e não a Coobrigada.

Diante de tais fatos, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir das exigências em relação à Coobrigada VALE S/A, a penalidade do art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75 que é própria a quem presta o serviço e não ao seu tomador pelas razões aqui colocadas.

Sala das Sessões, 28 de junho de 2013

Antônio César Ribeiro
Conselheiro