

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.621/14/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000208782-21
Impugnação: 40.010135451-41
Impugnante: Vale S/A
IE: 277024161.03-21
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO/CARGA - PRESTAÇÃO DESACOBERTADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO. Constatou-se, mediante análise dos registros contábeis do "Grupo Vale", que a Autuada prestou serviços de transporte ferroviário de cargas sem emissão de documento fiscal e sem o recolhimento do imposto devido, sendo que após a recomposição da conta gráfica não se apurou saldo devedor do ICMS, mas sim a redução do saldo credor. Infração caracterizada nos termos do art. 6º, inciso X da Lei nº 6.763/75 e art. 1º, inciso VIII do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75, adequada ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de emissão de documento fiscal e destaque do ICMS devido na prestação de serviço de transporte ferroviário de cargas, no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010.

Após a recomposição da conta gráfica não se apurou saldo devedor de ICMS no período fiscalizado, exigindo-se apenas a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75, adequada ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 199/212 e requer, ao final, a procedência da peça de Defesa.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 341/353, refuta as alegações da Impugnante e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CC/MG, em parecer de fls. 357/365, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

A autuação versa sobre falta de emissão de documento fiscal e destaque do ICMS devido na prestação de serviço de transporte ferroviário de cargas, no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010.

Após a recomposição da conta gráfica não se apurou saldo devedor de ICMS no período fiscalizado, sendo o caso, portanto, de exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75, adequada ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo, com a consequente redução do saldo credor.

Registre-se que a exploração da infraestrutura de transporte ferroviário de cargas e passageiros encontra-se sob a égide da Lei nº 10.233, de 5 de junho de 2001, e no que couber da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995 e pelas normas aprovadas em resoluções, pela Diretoria Colegiada da Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT.

As ações de regulação e fiscalização do setor têm caráter permanente e objetivam a adequação das rotinas e procedimentos para a efetiva operacionalização da Lei nº 10.233/01, que criou a ANTT, buscando a melhoria dos serviços e a redução dos custos aos usuários de transporte ferroviário de cargas e passageiros.

Assim, a VALE Ferrovia ou EFVM (Estrada de Ferro Vitória Minas), nos termos do inciso XV da Cláusula Nona (Das obrigações da Concessionária) do Contrato de Concessão entre a União e a Companhia Vale do Rio Doce – CVRD (fls. 78/79), deverá “apresentar relatório anual com as demonstrações financeiras, prestando contas do serviço concedido”.

E, ainda, conforme parágrafo único da Cláusula Primeira do Termo de Compromisso celebrado com a União (fls. 89/90), a Autuada deve “estabelecer condições de acessibilidade aos valores incluídos na escrituração societária, a fim de complementar as demonstrações, de forma a torna-las equivalentes às de uma empresa constituída”.

Objetivando atender a ANTT e a legislação contábil, a Vale contratou a elaboração dos “Relatórios dos Auditores Independentes” (fls. 98/118 e 119/137), relativamente aos exercícios de 2009 e 2010, constando toda a apuração de resultados da contabilidade da empresa.

Cumprir observar que a Impugnante mantém as informações relativas ao faturamento prestado pela ferrovia disponível em sua contabilidade, apenas não promove a devida tributação.

Consta no item “2” do Anexo IV dos citados relatórios, que se refere às informações sobre a base de preparação do balanço patrimonial e da demonstração do resultado (fls. 109 e 129), que as informações contábeis da Estrada de Ferro Vitória Minas, para os exercícios de 2009 e 2010, foram preparadas com base nos registros contábeis da EFVM, que é um centro de custo da controladoria da Vale S/A (a

“Companhia”) e “que possui registros contábeis próprios no sistema Oracle e nos sistemas corporativos de contabilidade”.

As receitas do transporte ferroviário, conforme “Demonstração do Resultado para os Exercícios findos em 31 de dezembro” (fls. 107 e 127) classificam-se como:

- a) receitas de clientes, obtidas pelo saldo das receitas por faturas;
- b) receitas próprias, obtidas através de relatório do “transporte de minério de ferro e pelotas”, conferido pelo cálculo de valorização do preço de transferência para o minério transportado, extraído pelas diversas unidades da empresa Vale (mineradora);
- c) receitas de transporte de passageiros, levadas à contabilidade pela venda dos bilhetes de passagem ferroviários emitidos pela Autuada.

Para apuração da base de cálculo, a Fiscalização adotou as informações contidas no Relatório dos Auditores Independentes, confirmadas pela Autuada quando do atendimento às intimações de fls. 61/63 dos autos, dando ensejo aos anexos de fls. 12/52 e CD de fls. 139.

Para a apuração do ICMS devido, adotou-se o percentual de 6% (seis por cento) de receita tributável e 94% (noventa e quatro por cento) de remessas para exportação. Percentuais esses apurados conforme informações prestadas pela Autuada, que compõem o CD já referenciado.

O débito de ICMS, correspondente às prestações internas (remessas para o Espírito Santo) foi apurado no “Anexo V” do Auto de Infração, às fls. 51/52, e levado à recomposição da conta gráfica às fls. 54 dos autos.

A Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75, adequada ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo, encontra-se demonstrada no “Anexo VII” do Auto de Infração (fls. 56).

A Impugnante apresenta um relato de suas atividades, que podem ser resumidas no trinômio “mina-ferrovia-porto”, destacando que a empresa realiza a extração do minério, sua movimentação pela malha ferroviária da qual é concessionária, e a exportação do minério por meio de operação portuária também a ela delegada.

Discorre sobre os outros lançamentos realizados pela Fiscalização no sentido de glosar o crédito pelas entradas de insumos empregados no transporte das mercadorias do estabelecimento extrator até o estabelecimento portuário e a posição do Conselho de Contribuintes no sentido de validar a apropriação de tais créditos.

Prossegue a Autuada discorrendo sobre a inexistência do fato gerador do ICMS na prestação de serviço de transporte, no caso de entrega de mercadorias pela própria empresa, destacando que a autonomia dos estabelecimentos é uma imposição da legislação tributária para fins de controle, fiscalização e imposição de obrigações tributárias acessórias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alerta que não existe a contratação de duas pessoas, pois o transporte da mercadoria é feito pela própria vendedora, não havendo a retribuição financeira pelo serviço.

Salienta que o transporte é realizado na modalidade CPT (Carriage Paid To) que designa que o vendedor entrega e suporta o custo do transporte até o destino e que, nesse caso, nos termos do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, o custo do transporte deve ser incorporado ao preço da mercadoria.

Entende que não há incidência do ICMS na prestação, sendo o custo incorporado ao valor do minério, e que por isso, deve ser permitida a apropriação dos créditos sobre os insumos empregados no transporte das mercadorias, citando decisão judicial que autoriza o crédito relativo aos insumos empregados em frota própria utilizada no serviço de transporte rodoviário de cargas.

No tocante às aquisições de cal, alega a Impugnante que os custos são assumidos pela compradora e não se integram ao valor das vendas, e por isso o custo do transporte não reflete nos créditos aproveitados na aquisição, não havendo qualquer perda de arrecadação do Estado.

A Fiscalização, ao elaborar o Relatório Fiscal (fls. 4/11) destaca que 4 (quatro) Autos de Infração relativos aos exercícios de 1997 a 2004 foram lavrados considerando a não incidência do ICMS sobre o transporte do chamado “minério próprio”, resultando no estorno dos créditos relativos aos insumos empregados no transporte das mercadorias, sendo o crédito tributário quitado pela Autuada com os benefícios do parcelamento especial, no ano de 2008.

Em seguida, os PTAs nºs 01.000168259-91, 01.000175926-48 e 01.000175952-05 foram levados a julgamento no CC/MG, que decidiu por preservar a autonomia dos estabelecimentos, com a manutenção dos créditos, lastreado no entendimento de que as atividades industrial e comercial são distintas daquela de prestação de serviço de transporte, sendo que, em sede de apuração do ICMS, cada atividade opera a não cumulatividade de acordo com a legislação específica.

Dispõe o inciso II do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96 que o ICMS incide sobre “prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores”.

Por sua vez, o inciso X do art. 6º da Lei nº 6.763/75, na esteira da lei complementar mencionada, determina:

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

X - no início da prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, de qualquer natureza;

(...)

De modo diverso, o art. 7º, inciso II da mencionada lei estadual, afasta a incidência do tributo estadual sobre a “execução de serviço de transporte, quando efetuado, internamente, pelo próprio contribuinte, em seu estabelecimento”, sendo essa

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a única hipótese de não incidência tratada pela legislação mineira, em se tratando de prestações internas.

Cumprindo a Constituição, a Lei Complementar nº 87/96 consagra a autonomia dos estabelecimentos da seguinte forma:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III - considera-se também estabelecimento autônomo o no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

Na mesma toada, o art. 24 da Lei nº 6.763/75, ao tratar da autonomia dos estabelecimentos, assim dispõe:

Art. 24. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.

§ 1º Equipara-se ainda, a estabelecimento autônomo:

a) o estabelecimento permanente ou temporário do contribuinte;

b) o veículo utilizado pelo contribuinte no comércio ambulante ou na captura de pescado;

c) a área mineira de imóvel rural que se estenda a outro Estado;

d) cada um dos estabelecimentos do mesmo titular.

Como bem destacou a Fiscalização, a autonomia dos estabelecimentos constitui-se em instituto reconhecido pelo Poder Judiciário, como na decisão proferida no 22/10/02, com a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL – AGRAVO – TRIBUTÁRIO - IPI – TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DISTINTOS DA MESMA EMPRESA - IMPOSSIBILIDADE – INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NÃO FOI VIOLADO PELAS DISPOSIÇÕES INFRACONSTITUCIONAIS ATINENTES À ESPÉCIE, JÁ QUE O REFERIDO PRINCÍPIO É OBSERVADO E APLICADO EM RELAÇÃO A UM MESMO ESTABELECIMENTO. A DECISÃO RECORRIDA DESCONSIDEROU O PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS. - PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI, OS ESTABELECIMENTOS SÃO CONSIDERADOS AUTÔNOMOS, AINDA QUE PERTENCENTES A UMA MESMA PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA, CONFORME ESTABELECE O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 51 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E INCISO IV DO ARTIGO 487 DO REGULAMENTO DO IPI - RIPI. - AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO.

Em situação análoga, o TRF-4, ao apreciar a APELAÇÃO CIVEL AC 1640 SC 2007.72.05.001640-5, assim decidiu:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. ATIVIDADE RURAL, COMERCIAL E □. MATRIZ E FILIAL. AUTONOMIA.

1. A PESSOA JURÍDICA, EXCETO A AGROINDÚSTRIA, QUE, ALÉM DA ATIVIDADE RURAL, EXPLORAR TAMBÉM OUTRA ATIVIDADE ECONÔMICA AUTÔNOMA, QUER SEJA COMERCIAL, □ OU DE SERVIÇOS, NO MESMO OU EM ESTABELECIMENTO DISTINTO, INDEPENDENTEMENTE DE QUAL SEJA A ATIVIDADE PREPONDERANTE, CONTRIBUIRÁ SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS.

2. NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, CADA ESTABELECIMENTO É TIDO COMO ESTANQUE QUANTO ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS GERADAS E CONSECTÁRIOS DELAS ADVINDAS, JÁ QUE O PRÓPRIO □ ABARCA O PRINCÍPIO DE AUTONOMIA DO ESTABELECIMENTO.

3. NÃO HÁ NECESSIDADE DE ANULAÇÃO DA NFLD, BASTANDO A NOTIFICAÇÃO DA FILIAL.

Contrariando as posições trazidas pela Impugnante, a Fiscalização carrega aos autos, acertadamente, as posições de Hugo de Brito Machado e Souto Maior Borges, que assim se expressaram sobre o tema:

"Na verdade, estabelecimento é objeto e não sujeito de direitos; entretanto, por ficção legal, admite-se que o estabelecimento seja considerado contribuinte. O que se quer realmente é tomar em consideração cada estabelecimento, e não a empresa, para os fins de verificação da ocorrência do fato gerador do imposto." (Machado, Hugo de Brito. O estabelecimento como contribuinte autônomo e a não-cumulatividade do

ICMS. in Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 82, p. 24-27. jul. 2002.)

(...)

"A tributação dos estabelecimentos autônomos de um só contribuinte constitui aspecto particular do problema tormentoso, no âmbito doutrinário, da capacidade tributária dos entes desprovidos de personalidade jurídica. São os estabelecimentos autônomos de uma empresa organismos a que a lei tributária confere o caráter de sujeitos passivos, sem que tenham personalidade jurídica de direito privado, já que pessoa jurídica é a empresa, considerada como unidade econômica. Não são os estabelecimentos autônomos pessoas jurídicas. Todavia, a lei lhes confere aptidão para ser sujeitos passivos do imposto, o que importa em lhes reconhecer uma certa capacidade jurídica de direito tributário. (Citação contida na Consulta 63/02 do Estado de Santa Catarina).

Assim, não há de prosperar a tese da Impugnante no sentido de que não se fazem presentes nas prestações a existência de duas partes (contratante e contratada dos serviços), pois há sim a contratação do serviço por duas pessoas, ou seja, a "Vale Mineradora" – "Companhia") contrata os serviços da "Vale Ferrovia" e existe a retribuição pelo transporte, ou seja, o preço do serviço, conforme demonstrado na contabilidade da Impugnante.

Independentemente da retribuição ou não, tal hipótese decorre de acordo entre as partes, que não pode se opor à caracterização do fato gerador do ICMS, a teor do que dispõe o art. 123 do Código Tributário Nacional – CTN.

Havendo ou não um preço estipulado, a base de cálculo deve ser apurada nos termos do inciso IX do art. 43 do RICMS/02, que assim trata a matéria:

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

IX - na execução de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, ainda que iniciado ou prestado no exterior, o preço do serviço, ou, na prestação sem preço determinado, o valor usual ou corrente, assim entendido o praticado na praça do prestador do serviço, ou, na sua falta, o constante de tabelas baixadas pelos órgãos competentes;

(...)

No tocante à incorporação do valor do serviço de transporte ao preço da mercadoria transportada (cláusula CIF), poderia a remetente da mercadoria se apropriar do imposto, na condição de tomadora dos serviços.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para isso, caberia, às partes, o cumprimento integral da legislação tributária mineira, cabendo à transportadora a emissão regular dos documentos fiscais e à mineradora a sua escrituração e a tomada dos créditos, operando o princípio da não cumulatividade, a teor do que dispõem os arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Não havendo a correta emissão de documentos fiscais, não se pode falar sequer que o custo do serviço está incorporado ao valor da mercadoria. Além do mais, essa hipótese não dispensa a emissão do documento relativo ao serviço de transporte, quando realizado por estabelecimento prestador de serviço de transporte, no caso o ferroviário de cargas.

Note-se que a regra estampada no art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 determina a inclusão do valor do frete ao custo da mercadoria quando o serviço for realizado pelo próprio remetente, situação diversa da ora em análise por força da autonomia dos estabelecimentos.

Registre-se, por fim, que o relatório de auditoria informa que a partir de 2008 a Impugnante passou a reconhecer a incidência do ICMS sobre a receita do denominado “transporte próprio” (fls. 111), em atendimento ao termo aditivo ao “Termo de Compromisso” celebrado entre a empresa Vale e a União, por intermédio da ANTT.

Relativamente à multa isolada exigida pela Fiscalização, a Impugnante pretende o seu afastamento trazendo a conclusão de que não haveria qualquer outro documento a ser emitido que não a nota fiscal de venda do minério.

Tal raciocínio, no entanto, vem na mesma esteira do mérito das exigências, porquanto centrada na ausência de serviço de transporte e de um único estabelecimento. Afastada a tese, resta claro a necessidade de emissão do documento fiscal próprio, ou seja, o Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas ou a Nota Fiscal de Serviço de Transporte Ferroviário, documentos previstos nos art. 75-A e 103 do Anexo V do RICMS/02, vigentes até 24/06/13.

Há que se destacar que a revogação dos dispositivos não desobriga a emissão de documentos, em face do que dispõe o inciso III do art. 71 do Anexo V do RICMS/02.

No tocante ao pedido para aplicação do permissivo legal para reduzir a penalidade aplicada, tem-se que a redução do saldo credor equivale à falta de pagamento do imposto.

Dessa forma, resta afastada a possibilidade de concessão do permissivo legal, nos termos do item 3 do § 5º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

§ 3º A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

3. em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo. (Grifou-se)

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos os Conselheiros Bernardo Motta Moreira (Revisor) e Antônio César Ribeiro que o julgavam improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Frederico Menezes Breyner e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 30 de julho de 2014.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Marco Túlio da Silva
Relator**

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	21.621/14/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000208782-21	
Impugnação:	40.010135451-41	
Impugnante:	Vale S/A	
	IE: 277024161.03-21	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/Governador Valadares	

Voto proferido pelo Conselheiro Bernardo Motta Moreira, 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.

A autuação versa sobre a falta de emissão de documento fiscal e destaque do ICMS devido na prestação de serviço de transporte ferroviário de cargas no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010.

Com a devida vênia, discordo da decisão majoritária porque, no meu entendimento, inexistiu prestação de serviço de transporte na hipótese, e, não havendo ocorrência do fato gerador de ICMS, fica evidente a atipicidade da multa isolada, objeto da autuação.

É fato incontroverso nos autos que a Autuada (Vale S/A) é uma pessoa jurídica única, que possui diversos estabelecimentos. O estabelecimento autuado é o responsável por uma das suas atividades econômicas, qual seja o transporte ferroviário de cargas.

O fundamento da Fiscalização para consideração da incidência do ICMS na prestação de serviços de transportes seria o de que, por força do princípio da autonomia dos estabelecimentos, o estabelecimento autuado (Vale Ferrovia) prestaria o serviço a outro estabelecimento da Impugnante (Vale Mineradora).

Todavia, a meu juízo, tal argumento não merece prevalecer.

É sabido e ressabido que “serviço” é a prestação de um esforço humano a terceiro. Se servir é prestar atividade a outrem, conseqüentemente não há tributação do autosserviço, ou seja, o serviço que a pessoa presta para si mesma, em benefício próprio.

Não há duas pessoas jurídicas no caso dos autos. Trata-se de uma única: a Vale S/A. O caso em apreço não envolve a contratação entre duas pessoas, pois o transporte da mercadoria é feito pela própria vendedora, que se utiliza da ferrovia, não havendo um negócio jurídico entre os estabelecimentos da Vale S/A.

O princípio da autonomia dos estabelecimentos não tem o condão de mudar a natureza da relação posta nos autos. Porque, juridicamente, não há prestação de serviço em proveito próprio, só merecendo ser reconhecida como tal, a prestação que tenha conteúdo econômico mensurável, o que só se pode dar quando o esforço seja produzido para outrem.

É digno de nota que o Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de julgar questão análoga, ainda na vigência do antigo Imposto sobre Serviços de Transportes (ISTR), que deu origem ao ICMS. Aquele tribunal julgou inconstitucional o inciso III do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.438, de 26 de dezembro de 1976, que previa, que “são contribuintes do ISTR as pessoas físicas ou jurídicas que exerçam, com objetivo de lucro, remuneração ou interesse econômico, em veículos próprios ou operados em regime de locação ou forma similar, as atividades: (...) de transporte rodoviário de mercadorias ou bens próprios destinados à comercialização ou industrialização posterior” (grifou-se).

Naquela oportunidade, assim decidiu o Ministro Relator Moreira Alves:

“EM DIREITO, O SENTIDO NORMAL DA EXPRESSÃO SERVIÇO É A ATIVIDADE QUE SE REALIZA PARA TERCEIRO, E NÃO PARA SI PRÓPRIO, COMO TAMBÉM PORQUE O IMPOSTO EM CAUSA NÃO É DEVIDO SOBRE O TRANSPORTE, QUE É SEMPRE UMA ATIVIDADE DE CONTEÚDO ECONÔMICO, MAS SOBRE O SERVIÇO DE TRANSPORTE, A SIGNIFICAR QUE NÃO É QUALQUER TRANSPORTE QUE DÁ MARGEM A ELE, MAS, SIM, AQUELE QUE CARACTERIZA UM SERVIÇO, O QUE IMPLICA, SEM DÚVIDA ALGUMA, RESTRIÇÃO À ATIVIDADE DE TRANSPORTAR, QUE TEM SEMPRE CONTEÚDO ECONÔMICO, SEJA REALIZADA PARA O PRÓPRIO TRANSPORTADOR OU PARA TERCEIROS; E ESSA RESTRIÇÃO É EXATAMENTE, A DE QUE O TRANSPORTE SE REALIZE EM FAVOR DE TERCEIROS” (STF, RE NO 101.339-SP, PLENO, TRIBUNAL PLENO, JULGADO EM 14/03/1984, DJ 08/06/1984).

Como argumento adicional, é importante observar que, no caso do ICMS incidente sobre a circulação de mercadorias (art. 2º, inciso I da Lei Complementar 87/96) a lei complementar, em seu art. 12, inciso I, determina expressamente ser fato gerador do imposto a saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. É dizer, mesmo que os tribunais pátrios sejam uníssomos no sentido da inexistência de circulação jurídica nesse caso (por todos, vide a clássica Súmula 166 do STJ), é fato que a legislação do ICMS determina que haja a sua incidência na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Lado outro, não há dispositivo semelhante no que se refere ao ICMS sobre a prestação de serviços de transportes (art. 2º, inciso II da Lei Complementar 87/96).

Por isso mesmo, não me surpreende que a legislação mineira não disponha de forma expressa a não incidência do ICMS no caso de prestação de serviço de transporte entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Aliás, justamente por inexistir um verdadeiro negócio jurídico entre duas pessoas, fica difícil identificar qual seria a base de cálculo do ICMS. Tanto é assim,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que a Fiscalização somente logrou apurar a base de cálculo (preço do serviço) utilizando-se de informações prestadas por Auditores Independentes, em um relatório da própria Autuada, destinado à ANTT.

Ocorre que, no mesmo relatório, consta a informação de que seu objetivo é “exclusivamente com a finalidade de apresentar informações contábeis e financeiras à Agência Nacional de Transportes Terrestres”, sendo “preparadas para fins de cumprimento de cláusulas do contrato de concessão de prestação de serviço de transporte ferroviário”. Consta ainda que “o referido ‘Termo de Compromisso’ determina que as informações contábeis departamentais da Estrada de Ferro Vitória Minas devem ser ajustadas de forma a torná-las equivalentes às de uma empresa constituída”.

Dessa forma, merecem guarida as alegações da Impugnante no sentido de que o relatório tem fins meramente regulatórios, não se prestando para apuração da base de cálculo do ICMS. Essa falta de conteúdo econômico reforça a inexistência do fato gerador do imposto, uma vez que se trata de um elemento essencial do critério quantitativo da hipótese de incidência.

Por derradeiro, ressalto que a decisão deste Conselheiro não diverge das conclusões deste Egrégio Conselho constantes dos Acórdãos 20.009/13/2^a, 20.285/11/3^a, 20.010/13/2^a. De fato, da leitura dos votos, argumenta-se genericamente a incidência do ICMS na prestação de serviços de transporte entre os estabelecimentos da Autuada. Nada obstante, tenho para mim que tais argumentos são meros *obiter dictum* não compondo as razões de decidir naqueles casos.

É como voto.

Sala das Sessões, 30 de julho de 2014.

Bernardo Motta Moreira
Conselheiro