

Processo nº 04/370015/98  
Acórdão nº 7.013  
Sessão do dia 22 de novembro de 2001.

**RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 5.680**

Recorrente: **ABOLIÇÃO VEÍCULOS LTDA.**  
Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE  
REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**  
Relator: **Conselheiro FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES**

***ISS - SERVIÇOS DE REVISÃO DE VEÍCULOS***

*A prestação gratuita dos serviços de revisão de veículos, em garantia, executada por empresas concessionárias, não configura fato gerador do ISS. Recurso provido, por maioria.*

***IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS***

**R E L A T Ó R I O**

ABOLIÇÃO VEÍCULOS LTDA., empresa devidamente qualificada nestes autos, recorre ao Egrégio Conselho de Contribuintes em face da decisão da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, que, em decisão de 19.01.2001, às fls. 73, JULGOU IMPROCEDENTE a impugnação apresentada ao Auto de Infração n.º 103.252, de 03.12.1998.

**DOS FATOS E DO DIREITO**

Referido lançamento apontava como ocorrência recolhimento insuficiente do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza devido pela prestação dos serviços listados nos incisos LXVIII e LXIX do art. 8º da Lei n.º 691/84, no período compreendido entre 01.01.94 e 31.08.98, calculado sobre base de cálculo arbitrada, conforme relatório às fls. 02/06, aprovado pelo Sr. Diretor da 1ª Divisão de Fiscalização do ISS — F/CIS-1.

Tratam-se de serviços — ditos “gratuitos” — de revisão de veículos vendidos pela recorrente, empresa concessionária de importadora de automóveis da marca AUDI — SENNA IMPORT. Conforme se depreende dos autos, a Abolição agrega ao preço da mercadoria comercializada o preço das revisões que se obriga a realizar futuramente. Quando, então, da prestação dos serviços de revisão, não haverá ônus para o proprietário,

exceto os concernentes a materiais de consumo ordinário previstos em contrato (troca de óleos diversos, líquidos de arrefecimento do motor ou reposição de peças de desgaste comum pelo uso). O procedimento, aliás, não é criação da autuada; é norma a que se submetem todas as concessionárias da marca, como sói acontecer, de forma generalizada, nesse mercado. As circulares da empresa importadora dos veículos (de nºs 15/94, 26/94 e 17/95, às fls. 51/57) pormenorizam o *modus operandi* a ser seguido pelas concessionárias, no que tange à prestação dos serviços em garantia.

Por entender que essa parcela integra o próprio preço da mercadoria e está sujeita ao ICMS, protesta a autuada contra o lançamento e a decisão recorrida.

Tal decisão, em síntese, frisa, inicialmente, que descabe chamar-se tais serviços de “gratuitos”, na medida em que é incontestado serem cobrados do adquirente do veículo, de forma antecipada, quando da aquisição. As circulares da empresa importadora e a própria defendente revelam que quando tais serviços são prestados por concessionária que não a vendedora, são cobrados desta, creditando-se a prestadora de serviços. O arbitramento da base de cálculo se valeu da fórmula estampada às fls. 02, na qual considerou-se os preços das revisões de entrega e as realizadas aos 12 e 24 meses, tomando-se como número de veículos atendidos o equivalente aos vendidos.

A empresa, ao longo de sua defesa, assinala que a autuação não deveria prosperar em função da gratuidade dos serviços. Requeria, pois, a desconstituição do auto de infração por entender inexistir na espécie base de cálculo. Alternativamente, protesta contra o arbitramento, apoiada na alegação de que nem todos os veículos por ela vendidos são por ela revisados.

Quanto à inexistência de base de cálculo do ISS, é citado pela instância *a quo* trecho de Bernardo R. de Moraes onde o sempre claro e objetivo mestre comenta que mesmo na ausência de preço cobrado, mesmo sendo o serviço prestado gratuito, “será alcançado pelo ISS (o preço será obtido por estimativa ou arbitramento), visto que o Fisco não pode admitir que a empresa ou o profissional autônomo, preparados para o exercício de uma atividade lucrativa, passe a nada lucrar com suas vendas. O serviço, quando negociado por empresa ou profissional autônomo, seja com cobrança de preço ou não, tem sempre um valor, tem sempre um preço. Sobre este recairá o ISS.”

É lembrado que há preço pelos serviços de revisão especial executados, preço, esse, tabelado pelo fabricante dos veículos e válido inclusive no caso de uma concessionária realizar a revisão em veículo alienado por outra.

Quanto à possibilidade de determinados veículos vendidos pela Recorrente não serem por ela revisados, é salientado que, não obstante seja verdadeira a alegação, em compensação, veículos adquiridos em outras concessionárias podem ser revisados pela Abolição, o que justificaria o critério adotado no arbitramento da base de cálculo.

A peça recursal, de fls. 103/136, enriquecida por cópias de documentos que consistem em decisões judiciais de tribunais superiores (fls. 140/208), tempestivamente oferecida, após historiar os fatos, discorre inicialmente sobre a “natureza jurídica que está contida nos serviços que justificam a cobrança do ISS” e “o que é o ICMS”, para concluir que “o ISS

não incide sobre serviços de revisões sob garantia previamente acordados quando da venda dos veículos”.

Ao fim, fundamentada nas mesmas razões apresentadas à primeira instância, requer seja declarada a improcedência do auto de infração.

É o relatório.

## V O T O S

### V O T O V E N C E D O R

#### CONSELHEIRO RELATOR

A situação de fato acha-se plenamente configurada, tornando desnecessária a realização de perícia ou produção de qualquer prova.

Quando a montadora de veículos automotores ou a concessionária vende um carro, obriga-se a realizar algumas revisões periódicas sem qualquer pagamento adicional pelo comprador (revisões especiais) ou pela montadora. Se a revisão é efetuada por concessionária que não a vendedora, o serviço é pago pela vendedora, que está obrigada a realizá-lo, e oferecido à tributação, sem qualquer controvérsia.

A questão, portanto, se resume em saber se o serviço de revisão especial, prestado ao adquirente do veículo pela revendedora é tributável pelo ISS.

Em doutrina, discute-se se serviços prestados gratuitamente podem, ou não, ficar sujeitos ao ISS.

No entanto, a meu ver, o Decreto-lei nº 406, de 1968, decidiu a questão, pela negativa, ao estabelecer que a base de cálculo do ISS é o PREÇO DO SERVIÇO (art. 9º) e não o VALOR DA OPERAÇÃO (art. 2º, I) ou da PRESTAÇÃO (art. 13, I, II e III, da Lei Complementar nº 87, de 1996), como ocorre com o ICMS.

*“A concepção de preço vincula-se à de valor, mas pode também estar associada a outras idéias”, lê-se na Enciclopédia Saraiva de*

Direito (ed. Saraiva, S. Paulo, vol. 60, p.17)

PREÇO é “o *quantum* exigido, geralmente em dinheiro, para a aquisição de determinada mercadoria, coisa ou serviço” (*idem, ibidem*); “é a quantia paga por alguma coisa” (*idem*, p. 23); “é a contraprestação decorrente de uma compra de bens ou serviços (AMÉRICO JACOBINA LACOMBE, “Taxa e Preço Público”- Cadernos de Pesquisas Tributárias (Ed. Resenha Tributária, S. Paulo, 1985, nº 10, p. 15). “Por preço, podemos entender: a soma de dinheiro que o comprador paga ou se obriga a pagar ao vendedor em troca da coisa adquirida, de bens ou serviços adquiridos” (MARILENE T. MARTINS RODRIGUES, Tributos Municipais, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1988, p. 48).

Na aquisição de um imóvel, por doação, não haverá preço, embora o bem transmitido possua um valor, sujeito ao pagamento do ITBI, cuja base de cálculo não é o preço, mas o valor venal do imóvel.

Ensina SÉRGIO PINTO MARTINS (Manual do ISS, Malheiros Editores - 1995, págs. 195/196):

*“A base de cálculo de qualquer imposto, contudo, deve ser definida em lei complementar, como esclarece a alínea “a” do inciso III do art. 146 da Lei Maior, e especificada na lei ordinária municipal (art. 97, IV, do CTN), ou seja, a base de cálculo está adstrita ao princípio da legalidade.*

*O “preço do serviço” - vem a ser a base de cálculo do ISS (art. 9º do Decreto-lei 406). Preço é o número de unidades monetárias que se paga para adquirir determinado bem. No caso do ISS, o preço do serviço constitui-se no número de unidades monetárias que se paga para adquirir um bem incorpóreo (imaterial): o serviço”.*

E adiante, continua o eminente tributarista (pág. 200), invocando, ainda, acórdão do E. Supremo Tribunal Federal:

*“Inexistindo, contudo, o preço do serviço, não haverá incidência do ISS. Assim, se o serviço prestado for gratuito, não existirá base de cálculo do imposto, como ocorre na diversão pública quando não se cobra ingresso nos permanentes de cinema.”(STF, 1ª T, RE 112923-9-SP, rel. Min. Octávio Gallotti, DJU 15-5-87, p. 8.892).*

Concluo, pois que serviços gratuitos não são tributáveis pelo ISS, uma vez que, no caso, inexistente contraprestação exigível para a prestação do serviço.

Entendo, porém, que cabe ao contribuinte comprovar a gratuidade. Se alguém se estabelece para exercer atividade econômica, é de se presumir que os serviços sejam prestados mediante pagamento de um preço.

Se, por qualquer razão, o preço não é declarado, ou conhecido, aí sim, se aplicará a norma do art. 16, § 6º, da Lei 691, de 1984, segundo a qual “Na falta de preço, será tomado como

base de cálculo o valor cobrado dos usuários ou contratantes de serviços similares”.

Todavia, outro fundamento parece-me ainda mais relevante para levar à conclusão de que os serviços de revisão especial prestados pela concessionária aos adquirentes de seus veículos não são alcançados pelo ISS.

Desde a Reforma Tributária de 1965, convivem, no Brasil, dois impostos diferentes, um de competência estadual, outro, municipal, incidentes, respectivamente, sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, e sobre as prestações de serviços.

Inevitáveis os conflitos de competência tributária: dificilmente se encontrará prestação de serviços, sem fornecimento de bens materiais, ou venda de mercadorias, sem prestação de serviço.

O dentista, ao implantar um dente ou uma ponte, presta serviço, mas, simultaneamente, fornece bens materiais que passam a pertencer ao cliente.

O lojista vende uma roupa (bem material), mas presta serviços ao comprador, a ajustando às suas medidas, passando, embrulhando e entregando no endereço solicitado (serviço).

Seria o caso de se exigir ambos os impostos, nessas situações?

A Constituição Federal (art. 156, *caput*, III) atribui competência aos Municípios para instituir impostos sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

No art. 155, *caput*, II, defere aos Estados competência para instituir impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

É de se concluir, assim, que os Municípios não podem tributar serviços integrados no processo de produção ou de circulação de mercadorias, serviços acessórios e não autônomos, em relação a esse processo.

Essas distinções não escaparam a análise arguta de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, Comentários à Constituição de 1988, Ed. Forense. Rio de Janeiro, 1988, pág. 265:

*“O prestar serviços, em determinadas configurações, envolve fricções em áreas próximas do ICMS e do IPI.*

*Quando compro um televisor (mercadoria) posso exigir que seja limpo, sintonizado e que um técnico o instale e ponha em funcionamento. Aí a predominância é dar o televisor em troca do preço (compra-e-venda). Os serviços são acessórios.*

*Às vezes, um industrial manda usinar uma peça, para utilizá-la no*

*artefato que industrializa. Contrata um serviço, mas serviço industrial, que se integra no processo de fabricação do produto final.*

*Os exemplos são inumeráveis. Todos eles trazem à baila o avizinhamo dos fatos geradores desses três impostos. O IPI federal, o ICMS estadual e o ISS municipal”.*

O reconhecimento da não incidência do ISS sobre serviços não autônomos vinculados a uma venda de mercadoria permite concluir que, embora tratando de outro serviço (montagem), porém vinculado a uma venda, aplica-se perfeitamente ao caso presente e a outros assemelhados, a decisão unânime da Colenda. Primeira Turma do Egrégio Superior Tribunal da Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 6219-0-MG, de que foi Relator o Ministro Milton Luiz Pereira, assim ementado:

***“ICMS - VENDA DE PRODUTO FABRICADO POR OUTRA EMPRESA INDUSTRIAL - LISTA DE SERVIÇOS - FATO IMPONÍVEL - INCIDÊNCIA.***

*A venda de produto fabricado por outra empresa industrial, seguida de montagem ou instalação pela vendedora - a mesma que monta, vende e instala, sem o fornecimento de material diverso, comprovadamente contínua ou simultânea, certo que o adquirente usuário não fornece material algum - **exclusivamente** - item 48 da Lista de Serviços - Decreto-Lei 834/69, evidenciada a preponderância daquela atividade econômica - venda - constitui fato imponível sujeito à incidência do ICMS e não do ISS”.*

A meu sentir, na venda de veículos automotores, os serviços de revisão prestados gratuitamente, ou, se preferirem, cujo custo já se acha incluído no preço do veículo, não sendo autônomos, mas meramente acessórios, não se sujeitam a ISS, pois integram a operação relativa à circulação de mercadorias. Esses serviços em nada diferem da revisão e preparação do veículo, por ocasião da venda, antes de sua entrega ao adquirente, cujo valor não é tributado pelo ISS, incluindo-se no preço da venda, base de cálculo do ICMS. São prestados em decorrência da venda do produto, cuja qualidade e perfeito funcionamento o vendedor está obrigado a garantir, inclusive por força do Código do Consumidor - Lei nº 8.078/90.

Ex positis, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

**V O T O V E N C I D O**

**CONSELHEIRA LUCIA ROSA DUTRA CID CRUZ**

Acolho as razões aduzidas pelo Representante da Fazenda, entendendo que os serviços de revisão de veículos, em garantia, executados por empresas concessionárias, configuram fato gerador do ISS, com preço definido.

NEGO PROVIMENTO ao recurso.

**A C Ó R D ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que é Recorrente: **ABOLIÇÃO VEÍCULOS LTDA.** e Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL.**

Acorda o Conselho de contribuintes, por maioria, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Vencida a Conselheira **LUCIA ROSA DUTRA CID CRUZ** que negava provimento ao recurso, nos termos da sua Declaração de Voto.

Ausente da votação o Conselheiro **PEDRO ANTONIO BATISTA MARTINS**, substituído pelo Suplente **ADALBERTO JOSÉ TEIXEIRA.**

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, em 22 de novembro de 2001.

**DENISE CAMOLEZ**

**PRESIDENTE**

**FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES  
RELATOR – VOTO VENCEDOR**

**LUCIA ROSA DUTRA CID CRUZ  
VOTO VENCIDO**