

CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Acórdão nº 16.077**

Sessão do dia 12 de dezembro de 2017.

**RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 16.014**

Recorrente: **TRANSPORTE E TURISMO REAL BRASIL LTDA.**

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E  
JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Relator: Conselheiro **FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES**

Representante da Fazenda: **RAUL ARARIPE NETO**

***ISS – SERVIÇO DE TRANSPORTE –  
FRETAMENTO***

*O serviço de transporte de pessoas feito sob contrato de fretamento firmado com pessoa determinada, ainda que para o transporte de várias pessoas, não está albergado pelo benefício da alíquota reduzida de que trata o art. 33, II, 11, da Lei nº 691/84, com a redação dada pela Lei nº 3.691/2003.*

***ISS – MULTAS – CTMRJ – AUSÊNCIA DE  
VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA VEDAÇÃO AO  
TRIBUTO COM EFEITO CONFISCATÓRIO, DA  
RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE***

*As multas previstas no CTMRJ não ofendem os princípios da proibição do tributo com efeito confiscatório, nem os da razoabilidade e proporcionalidade.*

*Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.*

***IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS***

CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Acórdão nº 16.077**

## R E L A T Ó R I O

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 108/108-verso, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de recurso apresentado por Transporte e Turismo Real Brasil Ltda. em face de decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários – F/SUBTF/CRJ que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração nº 108.926, de 2010.

O citado Auto de Infração foi lavrado em dois itens. O primeiro aponta a falta de recolhimento do ISS devido pelos serviços de transporte de natureza municipal, sob a alíquota de 5%, no mês de dezembro de 2005 e no período de fevereiro de 2006 a julho de 2010. O segundo aponta o recolhimento insuficiente do ISS devido pelos mesmos serviços nos períodos de dezembro de 2005 a setembro de 2007, março de 2008 a fevereiro de 2010 e abril de 2010 a julho de 2010. Indica o Autuante que o imposto fora recolhido sob a alíquota de 2%, quando deveria ter sido recolhido sob a alíquota de 5%.

Em sua impugnação, a Autuada alegou, em resumo, que sua atividade é de transporte coletivo, na modalidade de fretamento, o que ampara a aplicação da alíquota de 2%. Alega ainda que a multa aplicada tem natureza é confiscatória.

Chamado a promover o lançamento, o Autuante informou, em síntese, que a matéria fora objeto de consulta respondida pela Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários – F/SUBTF/CET.

A proferir sua decisão, o Sr. Coordenador da F/SUBTF/CRJ manteve o auto de infração por entender, em síntese, que a resposta da consulta vincula a administração; que está alinhado com o entendimento da F/SUBTF/CET; que a multa não é confiscatória e que não é possível alterar multa prevista em lei. A decisão transcreve trecho da decisão da F/SUBTF/CET e doutrina referente à multa.

Inconformada, a Autuada interpôs recurso, onde alega, em resumo, que o serviço se amolda à alíquota de 2%, na medida em que fretamento é modalidade do transporte coletivo de passageiros; que seu objetivo social é o de transporte rodoviário de passageiros sob o regime de fretamento; que, da leitura do título da Lei Municipal nº 2.852, de 1997, denota-se a preocupação do legislador ordinário, pontuando expressamente estar instituindo o "Serviço de Transporte Coletivo de Passageiros Sob o Regime de Fretamento"; que há apenas um tipo de transporte de passageiros sob o regime de fretamento: o coletivo; que não há, em qualquer das leis que regem a matéria, nenhuma alusão a transporte individual de passageiros nesta modalidade; que o serviço de transporte rodoviário de passageiros, sob o regime de fretamento, depende de autorização; que, se o legislador não excluiu o fretamento da abrangência do termo "transporte coletivo de passageiros", não cabe ao administrador restringi-lo; que a Autoridade Fiscal não se preocupou com o necessário exame das

**CONSELHO DE CONTRIBUENTES**

**Acórdão nº 16.077**

repercussões econômicas decorrentes da ilegal e abusiva violência exegética para os que se utilizam de transporte não essencial, principalmente nas escolas; que cabe à lei fixar a alíquota do tributo; que questão similar já foi submetida à Receita Federal e recebeu o tratamento adequado por meio de ato declaratório interpretativo; que a multa exigida afronta os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, possuindo caráter confiscatório, e que há precedentes do STF. A Recorrente requer que o recurso seja julgado procedente, devendo o imposto ser recolhido sob a alíquota de 2%. Caso assim não entenda o Conselho, a Recorrente requer a redução da multa para 20%.”

A Representação da Fazenda requereu o improvimento do recurso.

É o relatório.

**V O T O**

Correta a decisão recorrida, assim como corretos estão o bem lançado parecer do douto Representante da Fazenda RAUL ARARIPE NETO e a decisão da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários – F/SUBTF/CET.

Ao contrário do alegado pela Recorrente, o serviço que presta não é de transporte coletivo.

Tenho sustentado, em diversas oportunidades, que as decisões das consultas vinculam os julgadores administrativos, inclusive o Conselho de Contribuintes, nos termos e limites do decidido e enquanto subsistirem a mesma situação de fato e as mesmas normas jurídicas, inclusive em processos litigiosos.

O saudoso RUBENS GOMES DE SOUSA, pai do Código Tributário Nacional e mestre de muitos mestres, traçou um paralelo entre a ação declaratória e a consulta tributária, mostrando suas características comuns: ambas visam a pôr fim a um estado de incerteza, declarando a norma concreta aplicável a determinado fato; não produzem efeitos condenatórios, nem constitutivos, positivos ou negativos, mas vinculam as partes envolvidas e os demais julgadores, nos limites do decidido: a consulta, no âmbito da administração, a sentença, produzindo a coisa julgada. Desse modo, se alguém deseja obter uma decisão que lhe traga certeza sobre uma relação jurídica, por exemplo, se está, ou não, imune ou isento, em relação a determinado tributo, pode se utilizar da consulta ou da ação declaratória: a decisão, favorável ou desfavorável, repita-se, cria a norma para futura solução de litígio, em processo decorrente de impugnação ou em ação constitutiva, onde poderão ser discutidas quaisquer outras questões relativas ao lançamento, por exemplo, a ocorrência dos fatos, a base de cálculo, as penalidades, mas nunca a reconhecida existência ou inexistência de imunidade ou isenção.

**CONSELHO DE CONTRIBUENTES**

**Acórdão nº 16.077**

A consulta, ou produz efeito vinculante, nos limites do decidido, ou é um instituto absolutamente inútil, que o direito teria criado sem qualquer propósito.

Não faria sentido admitir-se que o direito instituisse processo cuja decisão pudesse ser livremente desobedecida e nenhum efeito produzisse fora dele.

Pretender-se que a decisão da consulta somente tenha valor no processo de consulta e nenhum efeito acarrete fora dele significa dizer que a resposta não produz qualquer efeito jurídico, sendo, portanto, absolutamente inútil. Seria o mesmo que se dizer que a sentença, na ação declaratória, não produz qualquer efeito fora dela.

Igualmente, é de ser afastada a afirmação de que o efeito vinculante da consulta ofenderia a Constituição Federal, cujo art. 5º, *caput*, inciso LX, assegura “*o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*”. A ressalva final “*com os meios e recursos a ela inerentes*” deixa claro que a garantia constitucional não é ilimitada. Entender-se que a garantia é ilimitada importaria ter-se por inconstitucional praticamente todas as leis processuais, inclusive os Códigos de Processo Civil e de Processo Penal.

A consulta não afasta, mas antecipa, por opção do próprio interessado, o exercício do direito de defesa.

Se, por exemplo, uma sociedade se considera uniprofissional, pode simplesmente agir como tal e pagar o ISS sobre valores fixos, não estando obrigada a formular consulta. Caso o Fisco discorde do entendimento da sociedade, deverá exigir o pagamento do valor que considere devido, mediante lavratura de auto de infração, abrindo-se oportunidade para apresentação de defesa.

Todavia, se, para evitar os dissabores acarretados pelo auto de infração, o contribuinte pode preferir formular consulta, oferecendo suas razões de fato e de direito, e requerendo que a Fazenda reconheça e declare sua condição de sociedade uniprofissional.

Se discordar da decisão, poderá prosseguir no exercício de seu direito, mediante recurso administrativo ou propositura de ação judicial.

Repita-se: optando pela consulta, o contribuinte não estará abrindo mão de sua defesa, mas exercendo-a antecipadamente, valendo-se “*dos meios e recursos a ela inerentes*”, conforme o autoriza a própria Constituição.

O Decreto nº 14.602/96 permite a quem tenha legítimo interesse formular consulta, expondo suas dúvidas sobre a interpretação e a aplicação da legislação tributária a situação determinada (arts. 119 a 131), estabelecendo, em seu art. 132, que se aplique ao procedimento que versar sobre reconhecimento de isenção, imunidade ou não incidência, os mesmos ditames.

A resposta à consulta, irrecorrida ou irrecorrível (art.128), torna definitiva, no âmbito administrativo, a solução dada, nos limites do decidido.

**CONSELHO DE CONTRIBUENTES**

**Acórdão nº 16.077**

Insista-se, não é um simples opinamento, mas uma decisão que produz efeito vinculante, *nos limites do decidido*, tanto para a administração, quanto para o administrado, ressalvado o recurso ao Poder Judiciário. Aquilo que não foi objeto da consulta obviamente não foi alcançado pela preclusão consumativa, a qual corresponde ao pedido formulado e decidido. Desse modo, ainda que negado o reconhecimento da condição de uniprofissional, a defesa a eventual auto de infração poderá impugnar a efetiva ocorrência de fato gerador, o local da prestação, a alíquota, o valor da base de cálculo, as multas aplicadas e outras questões que não tenham sido objeto da consulta.

Além disso, é de se assinalar que a consulta é formulada e respondida, em face de determinada situação de fato e de direito. Se as normas jurídicas forem alteradas ou se modificar a situação de fato, certamente que a nova situação não é alcançada pelo efeito preclusivo da consulta.

Mais ainda: se a situação real não era a que foi apresentada, no processo de consulta, a preclusão também não se opera. Se, por exemplo, o contribuinte alega ser sociedade médica que se limita a prestar serviços de consultas e exames, não será beneficiada pela decisão da consulta que a tenha como uniprofissional, se a fiscalização verificar que a sociedade prestava também serviços de internação.

Assim, a alegação da recorrente de que os serviços que presta são de transporte coletivo – analisada à exaustão na consulta – não pode ser acolhida, por força da preclusão decorrente da decisão da consulta.

Seja como for, transporte coletivo não é simplesmente aquele em que várias pessoas são transportadas no mesmo veículo. Ninguém imagina que um táxi que esteja conduzindo diversas pessoas de uma família esteja realizando transporte coletivo. Este se caracteriza pela pluralidade de contratantes individuais, como ocorre nos ônibus (palavra derivada do latim *omnibus*, que significa “*para todos*”). Ao ingressar em um ônibus, cada passageiro está realizando um contrato a empresa transportadora.

O ilustre Representante da Fazenda cita farta doutrina que pedimos vênias para transcrever:

O conceito jurídico de transporte coletivo vem de há muito. Pontes de Miranda, o grande mestre do direito privado brasileiro, ensina:

Diz-se transporte coletivo o transporte em que no mesmo veículo vão duas ou mais pessoas, com dois ou mais contratos, ou bens pertencentes a duas ou mais pessoas que concluem os contratos de transporte, separadamente. A coletividade refere-se aos objetos transportados, mas supõe-se a pluralidade subjetiva negocial. Assim, o táxi que serve a cinco pessoas, uma das quais há de pagar, mesmo que entre si se quotize o preço, é veículo individual. Para que se considere transporte de táxi lotação, isto é, transporte coletivo, é preciso que haja prestação a que se vincula cada passageiro. Se foi uma família, ou um grupo de amigos, que tomou o táxi de lotação, o pagamento por uma das pessoas que foram transportadas é por si e pelos terceiros, dependentes ou não do pagante. Se o chofer do táxi individual anuiu em que cada um pague, porque cada um vai ficar em lugar diferente, ou por outro

**CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

**Acórdão nº 16.077**

motivo, consentiu em lotar, o que transforma o táxi de transporte individual em táxi de transporte coletivo<sup>1</sup>

Já Bernardo Ribeiro de Moraes, doutrinador insuperável quando o assunto é o ISS, segue a mesma trilha e leciona:

Transporte coletivo, quando serve à coletividade, ao público, sendo o transporte vendido por preço unitário de sua lotação, mediante pagamento individual de passagem. Num mesmo transporte, a empresa transportadora serve diversas pessoas, sem que se fique a serviço de nenhuma delas. O transporte se acha colocado à disposição do público, de qualquer interessado que pretende utilizá-lo. É o transporte efetuado por meio de linhas regulares, segundo itinerários e horários devidamente aprovados, mediante termo de concessão de serviço público. É contrato de adesão<sup>2</sup>.

Mais recentemente, o Professor Ruy Rosado de Aguiar Júnior, Ministro do STJ entre 1994 e 2003, reafirma o conceito:

O contrato coletivo de transporte se estabelece quando vão, no mesmo veículo, duas ou mais pessoas, cada uma delas celebrando um contrato com a transportadora. Isto é, são diversos contratos que se fazem entre a transportadora e os que são transportados no mesmo veículo. Se porventura tivermos várias pessoas transportadas no mesmo veículo, mas o contrato é um só, não teremos o contrato coletivo. Pode ser que eventualmente apenas uma pessoa seja transportada, mas é contrato coletivo se permitido o acesso de outras.

Em um táxi, o contrato de transporte será um contrato individual, se realizado por uma pessoa e só ela paga, embora diversos sejam conduzidos. Mas, será um contrato coletivo (para os que admitem esse tipo de contrato coletivo com táxi) se cada um paga a sua parte para o taxista, não obstante viajem todos no mesmo táxi e dirijam-se ao mesmo lugar<sup>3</sup>.

E acrescenta o culto Representante da Fazenda:

O que se vê, no presente caso, é que o serviço prestado pela Recorrente não se enquadra nas características acima apontadas. A Recorrente se dedica, na verdade, a prestar os serviços de transportes de passageiros na modalidade de fretamento de ônibus. Nesta espécie de transporte, o contrato não é celebrado com os que são transportados, mas com empresas que se utilizam deste serviço para transportar terceiros.

No âmbito tributário, o serviço prestado se enquadra no conceito de transporte industrial, tal como definido no art. 82 do Decreto nº 10.514, de 1991. Reza o dispositivo que se considera transporte industrial o serviço de transporte de pessoas sob o regime de fretamento, efetuado mediante remuneração periódica contratual por empresas de transporte ou de turismo.

<sup>1</sup> Tratado de Direito Privado, Borsoi, Rio de Janeiro, Tomo XLV, § 4.853, 5, 1964, p. 17.

<sup>2</sup> Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços, São Paulo, 1ª edição, p. 260.

<sup>3</sup> Contrato de Transporte de Pessoas e o Novo Código Civil, Renovar/RJ-SP, 2003, pp. 617-633.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

**Acórdão nº 16.077**

No que se refere ao apego da Recorrente à expressão “transporte coletivo” tomado pela Lei nº 2.852, de 1997, não nos parece ter o alcance pretendido pela Recorrente e sobre o assunto, cabe aqui uma breve digressão.

Um dos maiores enganos que o intérprete do direito pode cometer é pretender interpretar um termo legal de forma isolada, ignorando as circunstâncias que os cercam. O direito, objeto cultural que é, utiliza-se da linguagem, um sistema de signos que lhe serve como meio de comunicação. Esse sistema é, por natureza, ambíguo quanto ao seu aspecto semântico, carecendo da exatidão necessária a quem procura uma rígida disciplina de pensamento. A palavra não é um veículo perfeito para as ideias. Daí porque, em regra, apenas do contexto em que o termo se insere é que se pode concluir com segurança o seu correto significado. Vale aqui lembrar o exemplo de Wesley Salmon, frequentemente citado pelo Professor Edvaldo Brito: diante do enunciado *o banco quebrou*, só verificando em que ambiente se insere é que poderemos saber se o assento se partiu ou se a instituição financeira abriu falência.

Assim sendo, parece-nos evidente que a Lei nº 2.852, de 1997, nada mais faz do que estabelecer normas destinadas ao regramento, pelo poder público, dos serviços prestados pela Recorrente. Trata-se de diploma destinado tão somente ao controle do transporte urbano. É apenas nesta seara que a referida lei atua, não alcançando o tratamento tributário que a legislação própria se encarregou de estabelecer.

Alega, ainda, a Recorrente a natureza confiscatória, a irrazoabilidade e a desproporcionalidade das multas impostas, previstas pela Lei Municipal nº 691/1984, do auto de infração.

Afaste-se, desde logo, a invocação do disposto no art. 150, *caput*, inciso IV, da Constituição Federal, que veda a utilização de tributo com efeito de confisco.

Multa não é tributo.

Tributo é instrumento de que se serve o Estado, para repartir o custo da atividade estatal, entre os membros da comunidade, inclusive entre aqueles que cumprem a lei e nenhuma infração cometem. Devem ser módicos, exigindo dos contribuintes o menor sacrifício possível. As multas, ao contrário, são penalidades aplicáveis tão somente aos que descumprem a lei. Devem representar algum sacrifício para o infrator, de modo a desestimular o descumprimento da lei.

O que a lei punitiva não pode é violar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, como é o caso da multa de valor correspondente a 250% do valor da transação.

Não é esta a hipótese dos autos, que a Recorrente nem se esforçou por demonstrar.

Pelo exposto, voto pelo IMPROVIMENTO do recurso voluntário.



Processo nº 04/353.514/2010  
Data da autuação: 29/12/2010  
Rubrica: Fls. 114

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**Acórdão nº 16.077**

## **A C Ó R D ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **TRANSPORTE E TURISMO REAL BRASIL LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Ausentes da votação os Conselheiros ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR e ABEL MENDES PINHEIRO JUNIOR, substituídos, respectivamente, pelos Suplentes EDUARDO GAZALE FÉO e HÉLIO PAULO FERRAZ.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 11 de janeiro de 2018.

**FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES**  
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO  
CONSELHEIRO RELATOR