



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO  
SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
13	4027383-0	2013	4027383-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	GATE GOURMET LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	ROGERIO DANTAS
Sustentação Oral Requerida:	SIM

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: ROGERIO DANTAS

**Ementa:**

ICMS. Falta de pagamento do imposto. Fornecimento de alimentação para consumo a bordo de aeronaves, não consignando na base de cálculo do ICMS o valor do serviço prestado (Catering e Handling). Preliminar de nulidade do acórdão recorrido. Omissão não configurada. No mérito, paradigmas inservíveis, porque decididos à luz de seus conjuntos fáticos probatórios, não se prestando à demonstração de divergência de interpretação da legislação tributária. Vedado reexame do conjunto fático probatório. RESP do contribuinte não conhecido.

**Relatório e Voto:**

Trata-se de RECURSO ESPECIAL, interposto pelo contribuinte (fls. 6856/6891) contra decisão prolatada em 06/06/14 pela Colenda 12ª Câmara Julgadora (fls. 6848/6851), que negou provimento ao seu Recurso Ordinário.

O AIIM lavrado compõe-se de dois itens de mesma natureza, nos quais a autuada foi acusada de deixar de pagar o ICMS, por emissão de Notas Fiscais, referentes a operações tributadas, com erro na determinação da base de cálculo, por fornecimento de alimentação para consumo a bordo de aeronaves não consignando na base de cálculo do ICMS o valor do serviço prestado (CATERING E HANDLING).

Em seu Recurso Especial, o contribuinte traz as seguintes alegações:

Preliminarmente

1. Nulidade da decisão recorrida
  - i. A r. decisão recorrida não teria apresentado de forma adequada e suficiente motivação, deixando de apreciar relevantes provas e fundamentos apresentados pela recorrente nos autos e, nesse ponto, teria incorrido em deficiência de prestação jurisdicional, cerceamento de defesa e ofensa ao devido processo legal.
  - ii. a única prova supostamente analisada (laudo pericial de engenharia) teria sido distorcida pela subversão de seu conteúdo.
  - iii. Indica como supostos paradigmas os arestos nº DRT 05 – 872992/07 (fls. 6892/6909) e DRTC II – 352804/05 (fls. 6910/7000 e 7150/7181).

No mérito

2. Inexistência de infração fiscal, dada a autonomia dos serviços de handling:
  - i. Afirma que nos acórdãos paradigmas, entendeu-se que os serviços de handling não poderiam ser confundidos com o fornecimento de alimentação (catering) em decorrência da sua autonomia em relação a eles, bem como da existência de previsão específica na legislação do ISS, razão pela qual não sofreria a incidência do ICMS.
  - ii. Ressalta seu entendimento de que somente poderiam ser tributados pelo ICMS os serviços não compreendidos na competência dos Municípios. Logo, por haver menção expressa aos serviços auxiliares aeroportuários na lista de serviços anexa à Lei Complementar, deveria ser afastada a cobrança do ICMS sobre eles.
  - iii. Para demonstrar a divergência jurisprudencial, junta aos autos cópia dos arestos DRT 13 – 750470/05 (fls. 7001/7140) e DRT 13 – 569073/07 (7141/7148).
  - iii.

A Fazenda Pública, por sua vez, apresentou contrarrazões ao Recurso Especial do contribuinte (fls. 7186/7195), sustentando o não conhecimento do RESP do contribuinte.

É o relatório.

Há protesto por sustentação oral (fl. 7183). Interrompo o voto para que seja dada a oportunidade de sustentar oralmente suas razões ao contribuinte.

**VOTO**

Superada a fase de sustentação oral, retomo o julgamento destes autos, passando ao meu voto.

A autuada alega inicialmente a nulidade do acórdão recorrido. Em seu entendimento, a r. decisão recorrida não teria apresentado de forma adequada e suficiente sua motivação, deixando de apreciar relevantes provas e fundamentos apresentados pela recorrente nos autos.

Aduz ainda que não teria analisado as Delivery Notes nem as Notas Fiscais e que **a única prova supostamente analisada (laudo pericial de engenharia) teria sido distorcida pela subversão de seu conteúdo.**

Vou aos autos e verifico que o acórdão recorrido foi conduzido pelo voto do i. juiz relator, Dr. Belmar Costa Ferro, seguido à unanimidade naquela ocasião. Transcrevo o seguinte trecho do referido voto (fls. 6849):

*"No mais, do que se apura dos autos, especialmente a partir das manifestações e provas produzidas pelas partes litigantes, a autuada fornece refeições a companhias aéreas (catering) e também presta serviços de handling, que tratou como serviços auxiliares aeroportuários.*

*Segundo o fisco, o serviço de handling está incluído no serviço de catering, pois não se caracteriza como serviço auxiliar aeroportuário, devendo os valores cobrados a este título serem tributados pelo ICMS.*

*De seu lado, a recorrente sustenta que o handling se trata de prestação de serviço autônoma e independente do catering, sendo tributada pelo ISS.*

*Eis a controvérsia a ser dirimida.*

**Analisando-se O caso e especialmente as notas de entregas/delivery notes (ex. fls. 1084/1182, 3478/3583, 6748/6773), cuja emissão foi autorizada por regime especial (Proc. DRT/13-003067/93), e os laudos periciais (fls. 346/422), que aparentemente serviram de apoio a outro estabelecimento da autuada em processo judicial contra o fisco fluminense, verifica-se que a autuada fornecia refeições a companhias aéreas (catering) e prestava toda a logística (handling) de entrega das refeições nas aeronaves, inclusive limpeza, carregamento e descarregamento dos materiais inerentes ao fornecimento das refeições.**

Tal assertiva é evidenciada no laudo pericial (fls. 340/404), carreado pela própria atuada, em que se verifica que o serviço de handling se constitui de carregamento e descarregamento de aeronaves com alimentos, bebidas e outros materiais de comissaria de bordo, com utilização de equipamentos da própria atuada, transporte da cozinha industrial para as aeronaves e posterior retorno; limpeza de bens utilizados nessas atividades, arrumação e estocagem de bens e produtos das companhias aéreas: trolleys (carrinhos), louças, talheres, pegadores, conchas, pinças de gelo etc.

**Donde se vê que o próprio laudo pericial carreado pela atuada presta-se a confirmar que o chamado serviço de handling por ela prestado teve por objetivo a viabilização do fornecimento das refeições para a qual era contratada.**

Em assim sendo, sem razão a atuada quando alega que tais serviços (handling) eram prestados de forma autônoma e independente dos serviços de fornecimento de refeições (catering).

**Note-se que o serviço de handling existente em aeroportos podem incluir diversas atividades, como trazido pela recorrente. Entretanto, em relação ao presente caso, a atuada não logrou comprovar que o serviço de handling que prestou era autônomo e independente do serviço de catering. Ao contrário, o próprio laudo pericial (fls. 340/404) que trouxe aos autos demonstra que o handling foi prestado para viabilizar a prestação do catering e, nessa condição, trata-se de serviço diretamente relacionado, inerente e decorrente da atividade de prestação de serviço de fornecimento de refeições a bordo de aeronaves (catering), servindo aquele como meio para a execução deste, motivo por que a atuada não poderia ter excluído da base de cálculo do ICMS os valores cobrados a título de handling, pois o artigo 2º, II, do RICMS/00, diz que ocorre o fato gerador do imposto no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, incluídos os serviços que lhe sejam inerentes.**

Neste sentir e considerando que a totalidade dos serviços prestados pela atuada tiveram por finalidade a viabilização da prestação do serviço de fornecimento de refeições a bordo de aeronaves (catering) para a qual foi contratada, a atuada deveria ter oferecido à tributação pelo ICMS o valor total dos serviços prestados.

Dado que a atuada ofereceu à tributação pelo ICMS apenas parte dos valores dos serviços prestados, incorreu na infração que lhe foi corretamente imputada pelo fisco, devendo responder por sua conduta antijurídica." [grifos nossos]

Como se denota da análise do excerto acima, não procede a afirmação de que o relator analisou unicamente o laudo pericial de engenharia.

Ao contrário, o voto afirma que "Analisando-se o caso e especialmente as notas de entregas/delivery notes (ex. fls. 1084/1182, 3478/3583, 6748/6773), cuja emissão foi autorizada por regime especial (Proc. DRT/13-003067/93), e os laudos periciais (fls. 346/422), (...) verifica-se que a atuada fornecia refeições a companhias aéreas (catering) e prestava toda a logística (handling) de entrega das refeições nas aeronaves, inclusive limpeza, carregamento e descarregamento dos materiais inerentes ao fornecimento das refeições. Tal assertiva é evidenciada no laudo pericial (fls. 340/404),"

Resta claro que foram analisadas todas as provas carreadas aos autos, ambos os laudos, inclusive.

No meu entender, não há precariedade na fundamentação do acórdão recorrido tampouco omissão quanto a provas dos autos. Não há que se falar acerca de nulidade por cerceamento de defesa ou ofensa ao devido processo legal. O que há é mero inconformismo com a conclusão a que chegou a 12ª Câmara Julgadora.

Dessa forma, a despeito dos paradigmas indicados tratarem de situações em que foram reconhecidas nulidades das respectivas decisões recorridas naqueles casos, aqui não se verifica nulidade alguma, de tal forma que não conheço o RESP do contribuinte, quanto a essa preliminar.

Quanto ao mérito, o contribuinte aduz que os serviços de handling não poderiam ser confundidos com o fornecimento de alimentação (catering) em decorrência da sua autonomia em relação a eles, bem como da existência de previsão específica na legislação do ISS, razão pela qual não sofreria a incidência do ICMS.

Afirma ainda que somente poderiam ser tributados pelo ICMS os serviços não compreendidos na competência dos Municípios. Logo, por haver menção expressa aos serviços auxiliares aeroportuários na lista de serviços anexa à Lei Complementar, deveria ser afastada a cobrança do ICMS sobre eles.

Para demonstrar a divergência jurisprudencial, junta aos autos cópia dos arestos DRT 13 – 750470/05 (fls. 7001/7140) e DRT 13 – 569073/07 (7141/7148).

Apesar dos supostos paradigmas tratarem de autuações contra a mesma empresa destes autos, **não há como asseverar que da extensa gama de serviços aeroportuários possíveis, os serviços de handling tratados naqueles casos seriam exatamente os mesmos dos tratados nestes autos. Não houve essa demonstração por parte da recorrente.**

Nesse sentido, peço vênha para salientar e transcrever mais um pequeno excerto do voto condutor do acórdão recorrido:

**"Note-se que o serviço de handling existente em aeroportos podem incluir diversas atividades, como trazido pela recorrente. Entretanto, em relação ao presente caso, a atuada não logrou comprovar que o serviço de handling que prestou era autônomo e independente do serviço de catering.**

(...)

Por fim, note-se que em seu socorro a recorrente apresenta anteriores decisões deste Tribunal (TIT). Entretanto, **tais decisões não possuem caráter vinculante, servindo apenas como fonte de pesquisa, sendo certo que a solução de cada caso concreto decorre de suas próprias e específicas circunstâncias fácticas e jurídicas, motivo por que os seus resultados não são necessariamente no mesmo sentido.**" [grifos nossos]

Os acórdãos dos paradigmas indicados foram tirados com base nos seus respectivos conjuntos probatórios e, neles, se chegou à conclusão de que estaria configurada, naqueles casos, a autonomia entre os serviços de catering e de handling. Aqui, diversamente, e com base no conjunto fático-probatório específico destes autos, os julgadores da 12ª Câmara Julgadora, à unanimidade, concluíram que os serviços de handling tratados nestes autos eram tão somente meio para viabilizar o serviço de catering, devendo, pois, serem incluídos na base de cálculo do ICMS.

Dessa forma, forçoso concluir que os paradigmas trazidos, ainda que envolvam a mesma empresa, são inservíveis para demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial, notadamente porque não houve demonstração de que se tratariam dos mesmos serviços de handling destes autos.

Ademais, no meu sentir, não é possível reformar o entendimento firmado pelo acórdão recorrido sem incorrer no vedado reexame probatório nesta fase recursal.

Ante todo o exposto, NÃO CONHEÇO do Recurso Especial do contribuinte.

Câmara Superior

Rogério Dantas

Juiz Relator

**Ementa:**

**EMENTA ICMS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO PARA CONSUMO A BORDO DE AERONAVES NÃO CONSIGNANDO, NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS, O VALOR DO SERVIÇO PRESTADO (CATERING E HANDLING). PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO INEXISTENTE. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. NO MÉRITO, PARADIGMAS SERVÍVEIS, MESMO CONTEXTO FÁTICO. RETORNO DOS AUTOS AO RELATOR PARA ENFRENTAMENTO DO MÉRITO.**

**RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE CONHECIDO.**

**Relatório e Voto:**

VOTO

1. Pedi vista dos presentes autos para ajustar pontos relativos ao Recurso Especial do contribuinte no qual pleiteia em síntese a nulidade da decisão recorrida, por omissão no julgamento e no que tange ao mérito a não incidência do imposto em operações de prestação de serviços de *handling*, em desfavor da Autuada **GATE GOURMET LTDA (AIIM nº 4027383-0/2013)**.
2. Adoto o relatório do eminente juiz e o acompanhamento em suas razões de decidir quanto a preliminar suscitada pela recorrente, pois também não vejo configurada nulidade por vício de omissão na decisão de piso.
3. Divirjo, todavia, quanto ao conhecimento. Explico
4. Afirma o Relator, que os paradigmas delineados pela recorrente não se prestam ao confronto eis que as decisões se pautaram nos conjuntos fáticos probatórios dos respectivos casos e que para reformar a decisão guerreada seria necessário a reanálise das provas. *Permissa* vênua, não foi isso que constatei quando analisei os arestos. Vejamos:

<p><u>Decisão Guerreada</u></p> <p><i>Trata-se de Recurso Ordinário interposto em face da decisão monocrática que julgou procedente o presente AIIM, onde a autuada foi acusada de deixar de pagar o ICMS por emissão de Notas Fiscais referentes a operações tributadas, com erro na determinação da base de cálculo, por fornecimento de alimentação para consumo a bordo de aeronaves não consignando na base de cálculo do ICMS o valor do serviço prestado (CATERING E HANDLING). [...]</i></p> <p><i>Neste sentir e considerando que a totalidade dos serviços prestados pela autuada tiveram por finalidade a viabilização da prestação do serviço de fornecimento de refeições a bordo de aeronaves (catering) para a qual foi contratada, a autuada deveria ter oferecido à tributação pelo ICMS o valor total dos serviços prestados. Dado que a autuada ofereceu à tributação pelo ICMS apenas parte dos valores dos serviços prestados, incorreu na infração que lhe foi corretamente imputada pelo fisco, devendo responder por sua conduta antijurídica.</i></p> <p><i>Por fim, note-se que em seu socorro a recorrente apresenta anteriores decisões deste Tribunal (TIT). Entretanto, tais decisões não possuem caráter vinculante, servindo apenas como fonte de pesquisa, sendo certo que a solução de cada caso concreto decorre de suas próprias e específicas circunstâncias fáticas e jurídicas, motivo por que os seus resultados não são necessariamente no mesmo</i></p>	<p><u>Paradigma DRT 13-750470/2005 às fls. 7001 a 7140</u></p> <p><u>Autuada: Gate Gourmet Ltda</u></p> <p><i>Trata-se de Recurso Ordinário interposto, tempestivamente, contra a r. decisão proferida pelo D. Julgador “a quo” que julgou procedente o AIIM exordial, o qual tem 7 (sete) itens, porém, com exceção do item 5 (que aliás já foi pago), os quais acusam a Recorrente de não incluir na base de cálculo do ICMS serviços realizados junto com o fornecimento de mercadorias. [...]</i></p> <p><i>Examinando ainda todas estas circunstâncias, resta claro a este julgador que o serviço de catering difere do serviço de handling. No que se refere ao primeiro, resta clara a incidência do ICMS. Quanto ao segundo, por tratarem-se nitidamente de serviços auxiliares prestados as companhias aéreas em razão de operarem em determinado aeroporto, em nosso território, esses são nitidamente serviços e, portanto, não sofrem a incidência do ICMS e sim do ISS.</i></p> <p><u>Paradigma DRT 13 – 569073/2007 às fls. 7141 a 7148</u></p> <p><i>Os autos tratam de notas fiscais de ICMS, emitidas nos exercícios de 2004 e 2005, a título de “prestação de serviços) sem destaque do imposto, constando no campo “descrição dos produtos, números de delivery” e no campo “descrição de serviços prestados”, a expressão</i></p>
---	---

sentido.  
Isto posto e tendo enfrentado no essencial as razões recursais, deixo de considerar as demais por entendê-las mero exercício de retórica e, sobretudo, irrelevantes para o deslinde do presente caso, dado que os elementos contidos nestes autos foram suficientes para formar a minha convicção no sentido da correção da ação fiscal.

*“handling/serviço de transporte intramunicipal, armazenamento, carga, descarga, limpeza, arrumação e guarda de bens de terceiros (exs. Fls40/43).*

*Portanto, deduz-se que os valores cobrados referem-se não ao fornecimento da alimentação, mas sim aos serviços acima descritos, como defende a recorrente.*

*As notas de entrega ou “delivery” notes foram juntadas e nelas se observa que os serviços de handling foram identificados por códigos, os quais foram esclarecidos pela recorrente (fls. 9101 e 9102). Não obstante as falhas apontadas pela d. Representação Fiscal às fls. 9071/9072 (descrição em branco ou código ininteligível), tem-se que a discussão se circunscreve aos serviços prestados para o fornecimento de refeições em aeronaves nacionais e de bandeira estrangeira aportadas no país.*

*A discussão foi submetida ao Poder Judiciário por essa empresa, no Rio de Janeiro, tendo nelas sido reconhecido, com base em perícia contábil e de engenharia, que os serviços de handling prestados pela empresa são independentes do fornecimento de refeição e bebidas, estando sujeitos à tributação exclusiva do ISS.*

*Assim, não deve este Estado dar entendimento diverso do já firmado na esfera judicial.*

*[...]*

*Em face do exposto, é reconhecida a prevalência do entendimento dado à matéria pelo Poder Judiciário, ainda que para outro estabelecimento da mesma empresa, pelo que DOU PROVIMENTO AO RECURSO INTERPOSTO, PARA CANCELAR A EXIGENCIA EXORDIAL.*

5. Restou demonstrado que os arestos trazidos tratam de paradigmas que envolvem a Recorrente e versam sobre a mesma questão de direito, ademais conforme evidenciado pela Recorrente (às fls. 6879), os documentos instrutórios dos autos são idênticos destes autos e dos paradigmas elencados, a exemplo de laudos periciais de engenharia de produção e de contabilidade, divergindo somente os períodos de apuração do imposto.

6. Estando diante dos mesmos fatos, envolvendo o mesmo contribuinte que mereceram decisões divergentes, entendo estarem preenchidos os pressupostos de admissibilidade e conhecimento do presente REsp.

#### **DISPOSITIVO**

7. Diante do exposto, rendidas as homenagens ao eminente relator, juiz Rogério Dantas, abro divergência para **CONHECER** do Recurso Especial do Contribuinte e sugerir o retorno dos autos ao Relator, para o enfrentamento dos seus argumentos recursais no que consiste ao mérito. É como voto.

Sala das sessões, em 21/01/2021.

CÉSAR EDUARDO TEMER ZALAF

JUIZ COM VISTA



**GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
13	4027383-0	2013	4027383-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	GATE GOURMET LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	ROGERIO DANTAS
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	CÉSAR EDUARDO TEMER ZALAF

**CONFIRMAÇÃO DO VOTO DO RELATOR**

Confirmo o voto que proferi na sessão de julgamento em que houve o deferimento do pedido de vista.

Plenário Antônio Pinto da Silva, 02 de fevereiro de 2021  
ROGERIO DANTAS  
Juiz Relator

---



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO  
SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
13	4027383-0	2013	4027383-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	GATE GOURMET LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	ROGERIO DANTAS
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	CÉSAR EDUARDO TEMER ZALAF

**DECISÃO DA CÂMARA**

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB):**

**VOTO DO JUIZ RELATOR:** ROGERIO DANTAS

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB):** Não Conhecido.

**JUÍZES QUE ACOMPANHARAM O VOTO DO RELATOR:**

CACILDA PEIXOTO

**VOTO DE VISTA:** CÉSAR EDUARDO TEMER ZALAF

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB):**

**JUÍZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE VISTA:**

MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA

VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS

MARIA DO ROSÁRIO PEREIRA ESTEVES

MARA EUGÊNIA BUONANNO CARAMICO

MARIA AUGUSTA SANCHES

CARLOS AFONSO DELLA MONICA

SILVIO RYOKITY ONAGA

KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM

ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

AUGUSTO TOSCANO

MARCO ANTONIO VERISSIMO TEIXEIRA

ALBERTO PODGAEC (Presidente)

EDISON AURÉLIO CORAZZA



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO  
SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
13	4027383-0	2013	4027383-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	GATE GOURMET LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	ROGERIO DANTAS
Sustentação Oral Requerida:	SIM

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: ROGERIO DANTAS

**Ementa:**

ICMS. Falta de pagamento do imposto. Fornecimento de alimentação para consumo a bordo de aeronaves, não consignando na base de cálculo do ICMS o valor do serviço prestado (Handling). Preliminar de nulidade do acórdão recorrido. Omissão não configurada. No mérito, serviços de handling caracterizados como serviços auxiliares aeroportuários, previstos no subitem 20.02 da lista anexa de serviços da Lei Complementar nº 116/2003, sujeitos à incidência do ISS-QN. RESP do contribuinte conhecido e provido. AIIM cancelado.

**Relatório e Voto:**

**RELATÓRIO**

Trata-se de RECURSO ESPECIAL, interposto pelo contribuinte (fls. 6856/6891) contra decisão prolatada em 06/06/14 pela Colenda 12ª Câmara Julgadora (fls. 6848/6851), que negou provimento ao seu Recurso Ordinário.

O AIIM lavrado compõe-se de dois itens de mesma natureza, nos quais a autuada foi acusada de deixar de pagar o ICMS, por emissão de Notas Fiscais, referentes a operações tributadas, com erro na determinação da base de cálculo, por fornecimento de alimentação para consumo a bordo de aeronaves não consignando na base de cálculo do ICMS o valor do serviço prestado (HANDLING).

Em seu Recurso Especial, o contribuinte traz as seguintes alegações:

Preliminarmente

1. Nulidade da decisão recorrida
  - i. A r. decisão recorrida não teria apresentado de forma adequada e suficiente motivação, deixando de apreciar relevantes provas e fundamentos apresentados pela recorrente nos autos e, nesse ponto, teria incorrido em deficiência de prestação jurisdicional, cerceamento de defesa e ofensa ao devido processo legal.
  - ii. a única prova supostamente analisada (laudo pericial de engenharia) teria sido distorcida pela subversão de seu conteúdo.
  - iii. Indica como supostos paradigmas os arestos nº DRT 05 – 872992/07 (fls. 6892/6909) e DRTC II – 352804/05 (fls. 6910/7000 e 7150/7181).

No mérito

2. Inexistência de infração fiscal, dada a autonomia dos serviços de handling:
  - i. Afirma que nos acórdãos paradigmas, entendeu-se que os serviços de handling não poderiam ser confundidos com o fornecimento de alimentação (catering) em decorrência da sua autonomia em relação a eles, bem como da existência de previsão específica na legislação do ISS, razão pela qual não sofreria a incidência do ICMS.
  - ii. Ressalta seu entendimento de que somente poderiam ser tributados pelo ICMS os serviços não compreendidos na competência dos Municípios. Logo, por haver menção expressa aos serviços auxiliares aeroportuários na lista de serviços anexa à Lei Complementar, deveria ser afastada a cobrança do ICMS sobre eles.
  - iii. Para demonstrar a divergência jurisprudencial, junta aos autos cópia dos arestos DRT 13 – 750470/05 (fls. 7001/7140) e DRT 13 – 569073/07 (7141/7148).
  - iii.

A Fazenda Pública, por sua vez, apresentou contrarrazões ao Recurso Especial do contribuinte (fls. 7186/7195), sustentando o não conhecimento do RESP do contribuinte.

Em sessão de julgamento desta C Câmara Superior, após a sustentação oral pelo patrono do contribuinte, proferi voto sustentando o não conhecimento da preliminar de nulidade (pela inocorrência) e também pelo não conhecimento do apelo quanto ao mérito, porque os paradigmas trazidos, ainda que envolvam a mesma empresa, na minha ótica, seriam inservíveis para demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial, notadamente porque não houve demonstração de que se tratariam dos mesmos serviços de handling destes autos.

O processo saiu em vista ao i. Dr. César Eduardo Temer Zalaf, que proferiu voto acompanhando o não conhecimento do apelo quanto à preliminar de nulidade, mas abrindo divergência quanto à possibilidade de conhecimento do recurso especial quanto ao mérito. Seu voto sagrou-se vencedor e, ato contínuo, os autos retornaram para minha relatoria a fim de que fosse decidido sobre o mérito.

É o relatório.

**VOTO**

Passo, então, à análise do mérito, conforme impugnado no apelo especial do contribuinte.

Como já dito, o AIIM lavrado compõe-se de dois itens de mesma natureza, nos quais a autuada foi acusada de deixar de pagar o ICMS, por emissão de Notas Fiscais, referentes a operações tributadas, com erro na determinação da base de cálculo, por fornecimento de alimentação para consumo a bordo de aeronaves não consignando na base de cálculo do ICMS o valor do serviço prestado (HANDLING).

No entendimento do agente fiscal autuante, o contribuinte consignou como serviços valores que de fato integram a base de cálculo do ICMS sobre fornecimento de alimentação que realizou para empresas aéreas de transporte de carga e de passageiros, tendo como destino o território brasileiro.

Ainda no entendimento do Fisco, o ordenamento jurídico tributário paulista, fixa regra expressa constante dos incisos II e X, do art. 2º, da Lei 6.374/89, de que **integra a base de cálculo do ICMS os valores cobrados a título de serviços inerentes ao fornecimento de alimentação.**

Acrescenta que, com base na análise detalhada do Código de Atividade Econômica enquadrado pela dependente, CNAE 5620-1/01 (Serviços de catering, bufê e outros serviços de comida preparada) e do CNAE 52.40-1 (Atividades auxiliares dos transportes aéreos), ambos conforme descritos no site do IBGE, conclui-se que, diferentemente do que afirma o contribuinte, o handling não se caracteriza como serviço auxiliar de transporte aéreo, estando incluído no chamado serviços de "catering".

Por tais razões, entendeu o Fisco que os valores cobrados a título de serviços de handling deveriam compor a base de cálculo do ICMS sobre o fornecimento de alimentação, vez que são a este inerentes.

Este entendimento do Fisco prevaleceu no acórdão recorrido, tendo sido mantido o AIIM.

De outra banda, o contribuinte aduz que os serviços de handling não poderiam ser confundidos com o fornecimento de alimentação (catering) em decorrência da sua autonomia em relação a eles, bem como da existência de previsão específica na legislação do ISS, razão pela qual não sofreria a incidência do ICMS.

A Recorrente afirma que é sociedade que tem por principais atividades (i) o fornecimento de refeições para consumo a bordo de aeronaves, atividade que no jargão do setor de aviação comercial é denominada **catering** e está sujeita à incidência do ICMS, e (ii) a prestação de serviços auxiliares aeroportuários e de logística operacional, que, por sua vez, é denominada **handling** e está sujeita à incidência do ISSQN.

Alega que a própria fiscalização, após trabalho de auditoria no estabelecimento, constatou que, sobre as prestações de fornecimento de refeições (catering) foi devidamente recolhido o ICMS. Esse fato não é controvertido e não faz parte da autuação. A questão destes autos, centra-se no **handling**, típica prestação de serviços totalmente independente, do ponto de vista contábil, operacional e jurídico. Diz, ainda, que os contratos de prestação de serviços de handling envolvem obrigações de fazer, cuja remuneração está estipulada em função da realização das atividades de suporte operacional para as empresas contratantes, que não são obrigações inerentes ao fornecimento de refeições.

Neste sentido, foram os arestos paradigmáticos tirados nos processos DRT 13-750470/2005 (fls. 7001/7140) e DRT 13 – 569073/2007 (fls. 7141/7148). Nos acórdãos paradigmáticos entendeu-se que os serviços de handling não podem ser confundidos com o fornecimento de alimentação e que a atividade de handling, em decorrência da sua autonomia em relação ao catering e, ainda, da existência de previsão específica na legislação do ISS, não pode ser confundida com o simples fornecimento de refeições, razão pela qual não sofre a incidência do ICMS.

Além disso, foi ressaltado que somente poderiam ser tributados pelo ICMS os serviços não compreendidos na competência dos Municípios. Logo, por haver menção expressa aos serviços auxiliares aeroportuários na lista de serviços anexa à Lei Complementar Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003 (item 20.02 – Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.), deveria ser afastada a cobrança do ICMS sobre eles.

Pois bem.

Há uma certa dificuldade no exame dos serviços prestados a título de handling, decorrente da extensão afirmada pela argumentação da recorrente em relação ao quanto consignado no acórdão recorrido.

De um lado, a recorrente aduz que são exemplos dos serviços prestados a título de handling: (a) o carregamento e descarregamento das aeronaves com materiais utilizados pela tripulação e passageiros, utilizando-se de equipamentos próprios, precisamente concebidos para esse fim (inclusive material de entretenimento de bordo, de higiene e limpeza, etc.); (b) o armazenamento e gerenciamento do material do serviço de bordo; (c) a higienização e reposição do material utilizado a bordo das aeronaves; (d) a seleção de equipamentos danificados; (e) o conserto de equipamentos reparáveis; (f) o monitoramento de estoques e material de serviço de bordo; (g) a requisição e devolução de equipamento e material de serviço de bordo para manter os níveis de inventário das empresas aéreas contratantes; (h) a montagem de aparelhos de vídeo (DVD) para passageiros de Classe Executiva e Primeira Classe, dentre outros.

Na descrição acima, é possível verificar que haveria serviços totalmente dissociados do serviço de fornecimento de refeições, de incidência do ICMS. Todavia, **o acórdão recorrido consignou que os serviços de handling prestados pela recorrente, conforme se depreende do laudo técnico juntado pelo próprio contribuinte, seriam todos inerentes ao fornecimento de refeições.** Transcrevo a seguir, trecho do voto condutor do acórdão recorrido, da lavra do i. juiz relator, Dr. Belmar Costa Ferro, seguido à unanimidade naquela ocasião (fls. 6849):

*"No mais, do que se apura dos autos, especialmente a partir das manifestações e provas produzidas pelas partes litigantes, a atuada fornece refeições a companhias aéreas (catering) e também presta serviços de handling, que tratou como serviços auxiliares aeroportuários.*

**Segundo o fisco, o serviço de handling está incluído no serviço de catering, pois não se caracteriza como serviço auxiliar aeroportuário, devendo os valores cobrados a este título serem tributados pelo ICMS.**

**De seu lado, a recorrente sustenta que o handling se trata de prestação de serviço autônoma e independente do catering, sendo tributada pelo ISS.**

**Eis a controvérsia a ser dirimida.**

*Analisando-se O caso e especialmente as notas de entregas/delivery notes (ex. fls. 1084/1182, 3478/3583, 6748/6773), cuja emissão foi autorizada por regime especial (Proc. DRT/13-003067/93), e os laudos periciais (fls. 346/422), que aparentemente serviram de apoio a outro estabelecimento da atuada em processo judicial contra o fisco fluminense, verifica-se que a atuada fornecia refeições a companhias aéreas (catering) e prestava toda a logística (handling) de entrega das refeições nas aeronaves, inclusive limpeza, carregamento e descarregamento dos materiais inerentes ao fornecimento das refeições.*

**Tal assertiva é evidenciada no laudo pericial (fls. 340/404), carreado pela própria atuada, em que se verifica que o serviço de handling se constitui de carregamento e descarregamento de aeronaves com alimentos, bebidas e outros materiais de comissaria de bordo, com utilização de equipamentos da própria atuada, transporte da cozinha industrial para as aeronaves e posterior retorno; limpeza de bens utilizados nessas atividades, arrumação e estocagem de bens e produtos das companhias aéreas: trolleys (carrinhos), louças, talheres, pegadores, conchas, pinças de gelo etc.**

**Donde se vê que o próprio laudo pericial carreado pela atuada presta-se a confirmar que o chamado serviço de handling por ela prestado teve por objetivo a viabilização do fornecimento das refeições para a qual era contratada.**

*Em assim sendo, sem razão a atuada quando alega que tais serviços (handling) eram prestados de forma autônoma e independente dos serviços de fornecimento de refeições (catering).*

**Note-se que o serviço de handling existente em aeroportos podem incluir diversas atividades, como trazido pela recorrente. Entretanto, em relação ao presente caso, a atuada não logrou comprovar que o serviço de handling que prestou era autônomo e independente do serviço de catering. Ao contrário, o próprio laudo pericial (fls. 340/404) que trouxe aos autos demonstra que o handling foi prestado para viabilizar a prestação do catering e, nessa condição, trata-se de serviço diretamente relacionado, inerente e decorrente da atividade de prestação de serviço de fornecimento de refeições a bordo de aeronaves (catering), servindo aquele como meio para a execução deste, motivo por que a atuada não poderia ter excluído da base de cálculo do ICMS os valores cobrados a título de handling, pois o artigo 2º, II, do RICMS/00, diz que ocorre o fato gerador do imposto no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, incluídos os serviços que lhe sejam inerentes.**

**Neste sentir e considerando que a totalidade dos serviços prestados pela atuada tiveram por finalidade a viabilização da prestação do serviço de fornecimento de refeições a bordo de aeronaves (catering) para a qual foi contratada, a atuada deveria ter oferecido à tributação pelo ICMS o valor total dos serviços prestados.**

*Dado que a atuada ofereceu à tributação pelo ICMS apenas parte dos valores dos serviços prestados, incorreu na infração que lhe foi corretamente imputada pelo fisco, devendo responder por sua conduta antijurídica." [grifos nossos]*

Como se percebe, o acórdão consignou **que o serviço de handling tratado nestes autos se constitui de carregamento e descarregamento de aeronaves com alimentos, bebidas e outros materiais de comissaria de bordo, com utilização de equipamentos da própria atuada, transporte da cozinha industrial para as aeronaves e posterior retorno; limpeza de bens utilizados nessas atividades, arrumação e estocagem de bens e produtos das companhias aéreas: trolleys (carrinhos), louças, talheres, pegadores, conchas, pinças de gelo etc.** E, considerando tais serviços, concluiu que **a totalidade dos serviços de handling tiveram por finalidade a viabilização da prestação do serviço de fornecimento de refeições a bordo de aeronaves.**

No meu sentir, dada a impossibilidade de reexaminar o conjunto fático probatório destes autos, a decisão sobre o mérito tem que partir dessa premissa, de que os serviços handling aqui discutidos são os descritos pelo acórdão recorrido, pois definido pelo órgão a quo, com base nos elementos probatórios específicos destes autos.

Caso a recorrente entendesse que os serviços de handling discutidos nestes autos não são apenas os descritos pelo acórdão recorrido e que este teria incorrido em erro de fato, deveria a atuada ter interposto o devido pedido de retificação de julgado. Mas não o fez.

Assim, faço a minha análise a partir da premissa que o serviço de handling se constitui de carregamento e descarregamento de aeronaves com alimentos, bebidas e outros materiais de comissaria de bordo, com utilização de equipamentos da própria atuada, transporte da cozinha industrial para as aeronaves e posterior retorno; limpeza de bens utilizados nessas atividades, arrumação e estocagem de bens e produtos das companhias aéreas: trolleys (carrinhos), louças, talheres, pegadores, conchas, pinças de gelo etc.

Entendo assistir razão à recorrente, quando afirma que seus serviços de handling são definidos como serviços "auxiliares aeroportuários", porque estão essencialmente ligados à atividade das companhias aéreas e dos aeroportos. São atividades intimamente relacionadas às atividades de aviação civil, sujeitas à disciplina própria dada no artigo 102 do Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei nº 7.565/86) e pela regulamentação pertinente expedida pela Agência Nacional de Aviação Civil – ANAC, notadamente como detalhada na Resolução ANAC nº 116 de 20/10/2009, que dispõe sobre os serviços auxiliares ao transporte aéreo.

Transcrevo a seguir os dispositivos citados:

**"Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei nº 7.565/86)**

Art. 102. São serviços auxiliares:

I - as agências de carga aérea, os serviços de rampa ou de pista nos aeroportos e os relativos à hotelaria nos aeroportos;

II - os demais serviços conexos à navegação aérea ou à infra-estrutura aeronáutica, fixados, em regulamento, pela autoridade aeronáutica.”

Resolução ANAC nº 116/2009

Art. 1º São serviços auxiliares ao transporte aéreo aqueles prestados para apoio às operações do transporte aéreo que estão descritos no Anexo desta Resolução.

(...)

# Código

(NSP/MSP)

Descrição da natureza e modalidade do serviço

1.0 SERVIÇOS DE NATUREZA OPERACIONAL - Serviços destinados à orientação, organização, preparação e deslocamento de aeronaves, aeronautas, passageiros, bagagens e cargas quando em solo.

1.02 ATENDIMENTO DE AERONAVES - Apoio na chegada ou saída de voos, envolvendo: Orientação de tripulantes para o cumprimento de formalidades legais; Representação perante às autoridades públicas de imigração, de alfândega, de vigilância sanitária e de agricultura, no que couber a aplicação da legislação pertinente; Operação de pontes de embarque; Sinalização para manobras de aeronaves no solo; **Coordenação do atendimento das necessidades de abastecimento de combustíveis, de provisões de serviço de bordo (“comissária”) e de manutenção.**

1.05 **COMISSARIA - Serviço de preparo e ou aquisição, transporte por veículo apropriado e colocação no espaço designado na cabine da aeronave de alimentos e bebidas para consumo dos aeronautas, mecânicos e passageiros embarcados.**

1.07 **LIMPEZA DE AERONAVES - Remoção de lixo, dejetos sanitários, higienização, arrumação e limpeza externa de aeronaves.**

1.08 MOVIMENTAÇÃO DE CARGA - Transporte entre aeronaves e terminais aeroportuários, manuseio e movimentação nos terminais aeroportuários e áreas de transbordo, bem como a colocação, arrumação e retirada de cargas, bagagens, correios e outros itens, em aeronaves.

Uma vez caracterizados tais serviços de handling como serviços “auxiliares aeroportuários”, temos que na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 consta o item 20.02 – Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.

Como se depreende de tal item, é possível enquadrar o “carregamento e descarregamento de aeronaves com alimentos, bebidas e outros materiais de comissaria de bordo, com utilização de equipamentos da própria autuada, transporte da cozinha industrial para as aeronaves e posterior retorno” na citada “movimentação de mercadorias, logística e congêneres”, do item 20.02 acima transcrito.

Também a “limpeza de bens utilizados nessas atividades, arrumação e estocagem de bens e produtos das companhias aéreas: trolleys (carrinhos), louças, talheres, pegadores, conchas, pinças de gelo etc” se enquadram, no meu sentir, nas descrições de “armazenagem de qualquer natureza” e “serviços acessórios”.

Dessa forma, entendo que há subsunção dos serviços prestados a título de handling ao subitem 20.02 da lista de serviços da anexa à Lei Complementar Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003, estando sujeitos à incidência do ISS-QN, de competência municipal.

Como é cediço, de há muito tempo as companhias aéreas deixaram de fornecer gratuitamente as refeições a bordo. Estas passaram a ser oferecidas mediante venda ao consumidor/passageiro. E tais vendas passaram a constituir parcela significativa do faturamento das empresas aéreas.

Nesse sentido, transcrevo trecho elucidativo retirado da obra de Giuliana Cesani de Oliveira, intitulada “Os aspectos tributários incidentes sobre a venda, o uso e o consumo de mercadorias a bordo em voos nacionais e internacionais”, referente a seu Trabalho de Conclusão de Curso – LL.M. Direito Tributário – Insper, 2019, tendo como Orientador: Régis Fernando de Ribeiro Braga:

“2 DO USO, CONSUMO E DA VENDA A BORDO EM VOOS DOMÉSTICOS – BREVE HISTÓRICO DA PROBLEMÁTICA

A história das companhias aéreas começa logo após o fim da Primeira Guerra Mundial, inicialmente para transporte de cargas. Com o passar dos anos e com a necessidade (e curiosidade) dos homens em se transportar em curto espaço de tempo, o deslocamento de passageiros tornou-se recorrente.<sup>1</sup>

Com a fomentação do transporte aéreo, as primeiras companhias aéreas em operação resolveram apostar nos serviços de refeição como estratégia de marketing para atrair novos clientes.<sup>2</sup>

De lá para cá, grandes movimentações nessa prestação de serviço ocorreram. No início, em meados dos anos 1950, na chamada “era de ouro das viagens aéreas”, os passageiros desfrutavam de refeições quentes, servidas com talheres de prata.<sup>3</sup>

No entanto, o elevado custo de refeições glamorosas encareceram em muito as passagens aéreas, o que fez surgir a necessidade de limitar a oferta de alimentos pelas companhias, que passaram a padronizar o menu oferecido aos clientes em “café, chá, água mineral e sanduíches ‘simples, frios e baratos’”.<sup>4</sup>

Aos poucos, com a crescente competitividade entre as empresas aéreas, foi-se percebendo que cada custo operacional que fosse cortado do orçamento possibilitaria a redução nos valores das passagens aéreas e, conseqüentemente, o aumento da procura dos clientes pelos serviços das companhias.

Foi assim que surgiram as empresas estrangeiras tidas como low-cost (traduzindo-se do inglês, empresas de custo baixo), cujo modelo operacional consiste na simplificação na oferta do serviço, eliminando custos chamados de secundários, que não influenciam no objetivo principal de sua contratação: o transporte aéreo.

Uma das medidas praticadas pelas companhias aéreas low-cost traduz-se na redução do fornecimento de refeições a bordo para alimentos mais simples, ou mesmo para nenhum alimento, trazendo um cardápio de comidas gourmet para os clientes que desejam adquirir os produtos pelo preço estipulado.<sup>5</sup>

O modelo internacional aparentemente de sucesso, passou a ser apreciado pelas companhias aéreas brasileiras, que passaram, cada vez mais, a baratear o preço de suas passagens aos consumidores na disputa por clientes, reduzindo a quantidade de produtos ofertados durante o voo, deixando à disposição dos passageiros uma gama de produtos a ser comercializado, como medida de garantir aumento na rentabilidade de seus ganhos com outros tipos de atividade: a venda aérea de produtos.

(...)

2.1. DOS DADOS COMERCIAIS

Até 2011, as companhias aéreas brasileiras operavam sem qualquer regulamentação acerca da comercialização de produtos a bordo dos voos brasileiros.

Nem mesmo quando a circulação de mercadorias servia para uso e consumo da aeronave e dos passageiros durante o transporte aéreo havia norma disposta a respeito.

Os chamados Fly Shopping (traduzindo do inglês, os shoppings aéreos) foram introduzidos no Brasil pela TAM (hoje, LATAM)<sup>6</sup> com venda de mercadorias no curso dos voos domésticos operacionalizados dentro do país. O objetivo era aumentar as receitas auxiliares, que também incluem o transporte aéreo de cargas, para garantir a rentabilidade dos negócios na corrida pela disposição de preços mais atrativos no mercado das empresas aéreas brasileiras<sup>7</sup>.

A implementação desse negócio auxiliar foi bem sucedida. Em 2010, a Gol<sup>8</sup> operacionalizava as vendas de lanches a bordo em 84 voos diários, o que representou, somente no primeiro trimestre daquele ano, 12% da receita líquida total da companhia<sup>9</sup>.

Para a TAM, em 2010, o faturamento com receitas auxiliares atingiu o patamar de R\$ 965 milhões. Já em 2011, apenas no primeiro semestre daquele ano, a companhia já havia auferido receita de R\$ 1,06 milhão (sic) (o equivalente a 26% da receita bruta da empresa).<sup>10</sup>

---

1 DUARTE, Marcelo. Quando as companhias aéreas começaram a servir refeições. Disponível em <http://guiadoscuriosos.uol.com.br/blog/2012/03/21/a-comida-na-historia-da-aviacao/>. Acesso em 25 mai 2019.

2 Idem.

3 UOL. Refeições a bordo: veja como era a vida dos passageiros antes do amendoim. Disponível em [https://viagem.uol.com.br/noticias/2016/02/08/refeicoes-a-bordo-veja-como-era-a-vida-dos\[1\]passageiros-antes-do-amendoim.htm/](https://viagem.uol.com.br/noticias/2016/02/08/refeicoes-a-bordo-veja-como-era-a-vida-dos[1]passageiros-antes-do-amendoim.htm/). Acesso em 25 mai 2019.

4 Idem

5 AIRWAY. Falta de transparência tem ajudado companhias aéreas a cobrar mais pela sua viagem. Disponível em [https://airway.uol.com.br/como-a-falta-de-transparencia-tem-ajudado-as\[1\]companhias-aereas-a-cobrar-mais-pela-sua-viagem/](https://airway.uol.com.br/como-a-falta-de-transparencia-tem-ajudado-as[1]companhias-aereas-a-cobrar-mais-pela-sua-viagem/). Acesso em 25 nov 2018.

6 TAM Linhas Aéreas, transformada em LATAM Airlines Group S.A após a fusão com a LAN Airlines, cuja formação foi concluída em 2012.

7 Valor Econômico. Nova norma incentiva comércio a bordo. Disponível em: <https://duqueestrada.adv.br/2011/10/03/nova-norma-incentiva-comercio-a-bordo/> Acesso em 23 mai 2019.

8 Gol Linhas Aéreas Inteligentes, fundada e homologada em 2001.

9 Idem.

10 Idem.

---

Considerando que as companhias aéreas fornecem refeições aos passageiros que optam por comprá-las, entendo que o fornecimento de refeições pela recorrente não é o elo final dessa cadeia de incidência tributária.

Considero, nesse diapasão, que os serviços de handling aqui discutidos, não compõem a base de cálculo do ICMS referente ao fornecimento de refeições, pois se trata de serviços previstos no subitem 20.02 da lista de serviços da anexa à Lei Complementar Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003, estando sujeitos à incidência do ISS/QN, como já afirmado acima.

Entendo, por fim, que o custo desses serviços de handling, suportados pelas empresas aéreas, por óbvio, devem ser inseridos no preço cobrado dos consumidores finais, que são os passageiros que optam por adquirir tais refeições durante os vôos. Porém essa inclusão ocorrerá em novo fato gerador com incidência do ICMS, cujo contribuinte é a empresa aérea.

Tanto é assim, que os Estados e o Distrito Federal em reunião do CONFAZ, visando estabelecer regras e procedimentos fiscais comuns a tais operações celebraram um acordo junto ao Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais ("SINIEF") – o Ajuste SINIEF nº 7 de 2011.

Por meio deste instrumento normativo, concedeu-se regime especial nas operações de venda de mercadorias realizadas a bordo de voos nacionais operados por companhias aéreas brasileiras ou seus parceiros comerciais. Seus dispositivos estão vigentes desde agosto de 2011.

Dentre os procedimentos dispostos no Ajuste SINIEF nº 7 de 2011 estão, em termos gerais, os aspectos relativos à: (i) necessidade de inscrição estadual por estabelecimento nos diversos Municípios de origem e destino dos voos; (ii) emissão dos documentos fiscais para acobertar as operações; e (iii) tributação nas operações de venda, inclusive sobre as mercadorias sujeitas ao regime jurídico de substituição tributária do ICMS.

Por fim, transcrevo trecho do voto condutor do acórdão proferido pela 10ª Câmara Julgadora, da lavra do i. juiz Dr. Raphael Zulli Neto, no processo DRT 13-750470-2005, trazido pela recorrente como paradigma:

“(…)

Aqui, entendo que a não inclusão destas na base de cálculo do ICMS se justifica porque estamos diante de um outro negócio mercantil, e também porque a lei tributária nacional a Lei Complementar 116/2003 lhe dispensa um tratamento específico, a saber, sua sujeição ao ISSQN. **Nesse sentido, aliás, há de se registrar a posição firmada no Poder Judiciário do Estado do RJ de Janeiro, se não a dirigir, ao menos a iluminar a intelecção dos fatos ora tratados, às fls. 1398 e ss., especialmente o acórdão da C. 17a Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, Apelação Cível nº 2006.001.20912, às fls. 1416.”**

Oportuna a lembrança feita pelo i. relator do citado acórdão paradigma, de que o próprio Poder Judiciário, ao se debruçar sobre esse tema, sobre os mesmos serviços de handling prestados pela própria recorrente no seu estabelecimento do Rio de Janeiro, também concluiu pela incidência do ISS-QN. Por óbvio tal decisão não nos vincula, mas traz luz ao direito aqui discutido.

Ante todo o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial do contribuinte e a ele dou provimento para cancelar a autuação.

Câmara Superior

Rogério Dantas

Juiz Relator

**VOTO DE VISTA - Juiz: ALBERTO PODGAEC**

**Ementa:**

ICMS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. SERVIÇOS DE *HANDLING*. INCIDÊNCIA DO ISS. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO PARA CANCELAR A EXIGÊNCIA EXORDIAL.

---

**Relatório e Voto:**

**PEDIDO DE VISTA**

Pedi vista dos autos após voto do I. Juiz Rogério Dantas, solicitando vênia para adotar seu bem elaborado relatório, que, ao apreciar o Recurso Especial da Autuada, assim entendeu: "*ICMS. Falta de pagamento do imposto. Fornecimento de alimentação para consumo a bordo de aeronaves, não consignando na base de cálculo do ICMS o valor do serviço prestado (Handling). Preliminar de nulidade do acórdão recorrido. Omissão não configurada. No mérito, serviços de handling caracterizados como serviços auxiliares aeroportuários, previstos no subitem 20.02 da lista anexa de serviços da Lei Complementar nº 116/2003, sujeitos à incidência do ISS-QN. RESP do contribuinte conhecido e provido. AIIM cancelado*".

Após análise dos autos, concordo integralmente com o voto do I. Relator.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial para dar-lhe provimento, cancelando a exigência exordial.

Sala das Sessões,

ALBERTO PODGAEC

Juiz com vista

**Ementa:**

ICMS. FALTA DE PAGAMENTO. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO PARA CONSUMO A BORDO DE AERONAVES NÃO CONSIGNANDO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS O VALOR DO SERVIÇO PRESTADO. ARGUMENTO de que os serviços prestados – “handling” – não estariam sujeitos ao ICMS. CONHECIMENTO PARCIAL em decorrência de decisão colegiada pretérita nesse sentido. DISSONÂNCIA com o I. JUIZ RELATOR: DESPROVIMENTO: valor jurídico do CNAE conjugado com as provas de que à época da ação fiscal não comprovou a autonomia dos serviços prestados, sendo considerados inerentes à prestação de alimentação (“catering”). Fato jurídico de prestação de serviços submetidos ao ISSQN ausente. Operações mistas. Incidência exclusiva do ICMS. Inteligência do art. 155, § 2º, IX, “b”, da CRFB. Inexistência jurídica de serviços presente na Lista do ISSQN. Precedentes E. STJ. RECURSO ESPECIAL d. CONTRIBUINTE CONHECIDO PARCIALMENTE e DESPROVIDO. ICMS. FALTA DE PAGAMENTO. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO PARA CONSUMO A BORDO DE AERONAVES NÃO CONSIGNANDO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS O VALOR DO SERVIÇO PRESTADO. ARGUMENTO de que os serviços prestados – “handling” – não estariam sujeitos ao ICMS. CONHECIMENTO PARCIAL em decorrência de decisão colegiada pretérita nesse sentido. DISSONÂNCIA com o I. JUIZ RELATOR: DESPROVIMENTO: valor jurídico do CNAE conjugado com as provas de que à época da ação fiscal não comprovou a autonomia dos serviços prestados, sendo considerados inerentes à prestação de alimentação (“catering”). Fato jurídico de prestação de serviços submetidos ao ISSQN ausente. Operações mistas. Incidência exclusiva do ICMS. Inteligência do art. 155, § 2º, IX, “b”, da CRFB. Inexistência jurídica de serviços presente na Lista do ISSQN. Precedentes E. STJ. RECURSO ESPECIAL d. CONTRIBUINTE CONHECIDO PARCIALMENTE e DESPROVIDO.

**Relatório e Voto:**

**Voto-vista**

1. Pedi vistas dos presentes autos para uma análise mais detida dos limites do litígio posto.

2. Nessa medida, o judicioso voto conduzido pela i. Juiz Relator Dr. ROGÉRIO DANTAS apresentou relatório preciso da matéria que se submete ao exame desta C. Câmara, em sede de Recurso Especial, o qual, por ser irretocável, adotamos em sua integralidade.

3. Em **horizontalidade**, após a superação da fase de cognição concludente pelo **não conhecimento da preliminar de mérito e pelo conhecimento da porção do apelo especial quanto ao pleito de mérito**, decorrente de decisão colegiada datada de 02/02/2021, a questão recursal de mérito foi examinada pelo i. Juiz Relator, e, na leitura que apreendo, trouxe como **razões determinantes de seu voto**, isso para **conhecer e prover** o apelo especial particular:

i.) colheu **da afirmação da d. Recorrente** que suas principais atividades seriam: “(i) o **fornecimento de refeições para consumo a bordo de aeronaves**, atividade que no jargão do setor de aviação comercial é denominada **catering** e está sujeita à incidência do ICMS”, e “(ii) a **prestação de serviços auxiliares aeroportuários e de logística operacional**, que, por sua vez, é denominada **handling** e está sujeita à incidência do ISSQN”;

ii.) entendeu que a decisão sobre o mérito nessa sede especial teria que **partir da premissa** “de que os serviços handling aqui discutidos são os descritos pelo acórdão recorrido, pois definido pelo órgão a quo, com base nos elementos probatórios específicos destes autos”

iii.) assim, **entendeu assistir razão ao pleito da d. Recorrente**, conforme a afirmação de suas atividades, de que **“seus serviços de handling são definidos como serviços “auxiliares aeroportuários”, porque estão essencialmente ligados à atividade das companhias aéreas e dos aeroportos”, submetidas à incidência do artigo 102 do Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei nº 7.565/86) e pela regulamentação relacionada presente na Resolução ANAC nº 116/2009**, que dispõe sobre os serviços auxiliares ao transporte aéreo;

iv.) fato, então, suficiente para **atrair a incidência da tributação municipal pelo ISSQN, em específico por meio do item 20.02. da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003** (“Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres); confirmando-se, nessa medida, a disciplina do **Ajuste SINIEF nº 7 de 2011**, que visou estabelecer regras e procedimentos fiscais comuns entre os Estados e o Distrito Federal.

4. Segundo essa apreensão do “iter” de interesse para a atual fase de judicância especial (**exame do pleito de mérito**), pedindo “venia” ao i. Juiz Relator, em sua bem estruturada e consistente fundamentação, aponto minha **dissonância respeitosa** quanto à sua razão de decidir:

Dessa forma, como enunciado, com a superação da fase de conhecimento e da preliminar, em mérito, encontra-se habilitada a **aplicação da lei mais adequada à resolução da lide concreta** (tradução do efeito devolutivo em profundidade, na aplicação analógica do enunciado de Súmula nº 456 do E. STF “O Supremo Tribunal Federal, **conhecendo do recurso extraordinário, julgará a causa**, aplicando o direito à espécie”).

Assim apreendida a questão, concebo a controvérsia de maneira distinta daquela apreendida pelo i. Juiz Relator, no sentido **da possibilidade de se estender a uma Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) diversa daquela declarada pela d. Recorrente à Administração Tributária, quando da ocorrência do fato gerador da presente exigência fiscal (relacionados aos anos de 2009 a 2010)**.

Assim, do que se colhe do instruído CADESP - Cadastro de Contribuintes de ICMS do Estado de São Paulo – da d. Recorrente, às fls. 6842 e decorrente de específica manifestação fiscal de fls. 6797/800, toma-se que **a atividade da d. Recorrente, encontrava-se registrada em declaração juridicamente qualificada:**

- **CNAE principal: 56.20-1/01** - Serviços de catering, bufê e outros serviços de comida preparada. Data de início principal declarada em **20/03/2008**;

- **CNAE secundário: 52.40-1/99** - Atividades auxiliares dos transportes aéreos. Data de início secundária declarada em **10/02/2011**.

Por sua parte, mesmo não ingressando nas classes contempladas por cada atividade, **fato é que a presente exigência fiscal apresenta como período infracional de 2009 a 2010**, conforme consta do relato do lançamento tributário exordial de fls. 01. Fato esse que, de plano, **afasta qualquer incidência normativa do Ajuste SINIEF nº 07/2011**, como se poderia entender, em razão da disposição do artigo 144 do Código Tributário Nacional.

Dessa linha do tempo, emerge que, à época das operações questionadas, a d. Recorrente, na conformidade de sua declaração juridicamente qualificada pelo CNAE junto à Administração Tributária paulista, apresentava atividade **unicamente nos termos da sua atividade principal de Serviços de catering, bufê e outros serviços de comida preparada** – CNAE 56.20-1/01, em nada veiculando, naquele momento, com relação a qualquer outra atividade secundária.

Tenho que **as informações constantes no CNAE, sobretudo para a Administração Tributária paulista, não são destituídas de valor jurídico (na linha, entendo, do dever de colaboração para com a Administração Tributária e do dever fundamental de pagar impostos a que todos se sujeitam, nos termos do artigo 145, § 1º, da CRFB), sendo antes determinantes, quando levadas em conjugação com lastro probatório de sustento do seu critério material, para a configuração da real hipótese de incidência tributária.** O que para o caso dos autos, em que a discussão potencial seria de **operações mistas**, levaria para a sujeição à tributação estadual – ICMS – ou da tributação municipal – ISS.

Logo, **pela linguagem das provas do direito positivo constitui-se o fato jurídico tributário determinante para a hipótese de incidência tributária.** Assim, ausente a prova jurídica do fato, não haveria se falar na incidência da norma jurídica impositiva.

Para o caso dos autos, restou assentado pela r. decisão recorrida, entendo, a **não constituição do fato jurídico para a incidência do ISSQN**, na medida em que a solução normativa daquela se estabeleceu com a concepção de que **os serviços não seriam autônomos e indissociáveis à prestação de fornecimento de alimentação** (serviço de “catering”), pois **com ele – prestação de alimentação - inerentes.**

É o quanto colho da r. decisão recorrida às **fls. 6849:**

**Segundo o fisco, o serviço de handling está incluído no serviço de catering, pois não se caracteriza como serviço auxiliar aeroportuário, devendo os valores cobrados a este título serem tributados pelo ICMS.**

De seu lado, **a recorrente sustenta que o handling se trata de prestação de serviço autônoma e independente do catering, sendo tributada pelo ISS.**

**Eis a controvérsia** a ser dirimida.

(...)

Note-se que **o serviço de handling existente em aeroportos podem incluir diversas atividades**, como trazido pela recorrente. Entretanto, em relação ao presente caso, **a atuada não logrou comprovar que o serviço de handling que prestou era autônomo e independente do serviço de catering.** Ao contrário, o próprio laudo pericial (fls. 340/404) que trouxe aos autos demonstra que o handling foi prestado para viabilizar a prestação do catering e, **nessa condição, trata-se de serviço diretamente relacionado, inerente e decorrente da atividade de prestação de serviço de fornecimento de refeições a bordo de aeronaves (catering), servindo aquele como meio para a execução deste**, motivo por que **a atuada não poderia ter excluído da base de cálculo do ICMS os valores cobrados a título de handling, pois o artigo 2º, II, do RICMS/00**, diz que ocorre o fato gerador do imposto no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, incluídos os serviços que lhe sejam inerentes.

Neste sentir e considerando que **a totalidade dos serviços prestados pela atuada tiveram por finalidade a viabilização da prestação do serviço de fornecimento de refeições a bordo de aeronaves (catering) para a qual foi contratada**, a atuada deveria ter oferecido à tributação pelo ICMS o valor total dos serviços prestados. (grifos nossos)

Como de sabença, na conformidade da disciplina do artigo 155, § 2º, IX, “b”, da CRFB, quando se cuidar das chamadas **operações mistas**, como seria potencialmente a hipótese dos autos, o ICMS “incide sobre o valor total da operação, **quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios**”.

E, mais uma vez dos autos, **a falta de autonomia dos serviços prestados (apreendido como fato jurídico constituído pelas provas), inclusive combinada com o fato jurídico de que, à época das operações questionadas, a d. Recorrente não apresentava outra atividade econômica, que não a do CNAE principal: 56.20-1/01** (Serviços de catering, bufê e outros serviços de comida preparada) evidencia a **inexistência de serviços prestados compreendidos na competência tributária municipal**, denotando a verdadeira identidade tributável – entendo para o período de 2009 a 2010 – de fornecimento de alimentação (evidente obrigação de dar e não de fazer), **sujeitando-se, assim, à incidência do ICMS, nos termos mesmos da disciplina do artigo 2º, II, da Lei estadual nº 6374/1989** (fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, incluídos os serviços que lhe sejam inerentes).

Tal entendimento é consonante com o do E Superior Tribunal de Justiça, que possui firme posição de que “o critério adotado por esta Corte **para definir os limites entre os campos de competência tributária de Estados e Municípios relativamente ao ICMS e ISSQN**, seguindo orientação traçada no Supremo Tribunal Federal, é o de que **nas operações mistas há que se verificar a atividade da empresa, se esta estiver sujeita à lista do ISSQN, o imposto a ser pago é o ISSQN [...]**” (EDcl no AgRg no AgRg no REsp 1.168.488/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 21/6/2010).

Portanto, na forma como apreendo das operações mistas presentes nesses autos, a conclusão final é de que **o fato jurídico “atividade da empresa” (decorrente da linguagem das provas) desenvolvida pela d. Recorrente, não se sujeita a qualquer item da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003**, de maneira que a **incidência tributária é exclusiva do ICMS**, como constou do lançamento exordial e mantido pela r. decisão recorrida.

**5.** Alfim, mais uma vez apresentando “venia” ao i. Juiz Relator, a quem sempre rendo minhas homenagens por sua notoriedade jurídica, por todo exposto e de tudo que dos autos consta, naquilo que diz respeito ao Recurso Especial da d. Contribuinte, da mesma forma que a relatoria, **O CONHEÇO EM PARTE**, contudo, diversamente, em mérito, **O DESPROVEJO**, com o fim de manter a exigência tributária como originalmente posta.

**6.** Eis o voto de vista.

Sala das sessões.

**Valério Pimenta de Moraes**

**Juiz com vista**



**GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
13	4027383-0	2013	4027383-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	GATE GOURMET LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	ROGERIO DANTAS
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	ALBERTO PODGAEC, VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS

**CONFIRMAÇÃO DO VOTO DO RELATOR**

Confirmo o voto que proferi na sessão de julgamento em que houve o deferimento do pedido de vista.

Plenário Antônio Pinto da Silva, 28 de setembro de 2021  
ROGERIO DANTAS  
Juiz Relator

---



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO  
SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
13	4027383-0	2013	4027383-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	GATE GOURMET LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	ROGERIO DANTAS
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	ALBERTO PODGAEC, VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS

**DECISÃO DA CÂMARA**

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB): CONHECIDO PARCIALMENTE. PARCIALMENTE PROVIDO.**

**VOTO DO JUIZ RELATOR:** ROGERIO DANTAS

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB):** Conhecido Parcialmente. Parcialmente Provido.

**JUÍZES QUE ACOMPANHARAM O VOTO DO RELATOR:**

MARIA DO ROSÁRIO PEREIRA ESTEVES

GALDERISE FERNANDES TELES

KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM

CARLOS AFONSO DELLA MONICA

AUGUSTO TOSCANO

EDISON AURÉLIO CORAZZA

**VOTO DE VISTA:** ALBERTO PODGAEC

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB):** Conhecido Integralmente. Provido.

**VOTO DE VISTA:** VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB):** Conhecido Parcialmente. Não Provido.

**JUÍZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE VISTA:**

MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA

CACILDA PEIXOTO

MARIA AUGUSTA SANCHES

MARCO ANTONIO VERISSIMO TEIXEIRA

ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ (Presidente)

**JUÍZ(ES) AUSENTE(S) / IMPEDIDO(S):**

CARLOS AMERICO DOMENEGHETTI BADIA

São Paulo, 28 de setembro de 2021  
Tribunal de Impostos e Taxas



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO  
SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS



**AUTUADO**  
GATE GOURMET LTDA

**IE**  
336367281117

**CNPJ**  
69012656000120

**LOCALIDADE**  
Guarulhos - SP

**AIIM**  
4027383-0

**JULGAMENTO NA CÂMARA DO TIT COM CERTIFICADO DIGITAL**

Julgamento realizado na Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas por meio do ePAT – Processo Administrativo Tributário Eletrônico, com a utilização do certificado digital dos juizes presentes na sessão de julgamento.

São Paulo, 28 de setembro de 2021  
Tribunal de Impostos e Taxas