



ESTADO DE SERGIPE
Prefeitura Municipal de Itabaiana
Departamento Tributário

PARECER DA AUDITORIA Nº 005/2019

OFICIO Nº 026/2019

INTERESSADO: Setor de Licitação/ Pregoeira

ASSUNTO: Consulta sobre a incidência do ISSQN sobre Locação de Veículo com Motorista

1. RELATÓRIO

1.1 Do Pedido e das Razões

No presente ofício o Setor de Licitação deste município, requer esclarecimento sobre a incidência do ISSQN nas Locações de Veículos com Motoristas.

Preliminarmente, a pregoeira informa que foi realizado um Procedimento Licitatório nº 025/2018, modalidade Pregão Presencial, cujo objeto é a locação de veículos e equipamentos para auxílio às operações de coleta e transporte regulares de resíduos sólidos e manutenção de vias e espaços públicos neste município.

Solicita esclarecimentos acerca da Base de Cálculo do ISSQN do serviço prestado de locação de veículo com motoristas, pois as empresas participantes elaboraram planilhas de composição com base de cálculo apenas pelo valor da mão de obra.

A consultante encaminhou cópia do edital e planilha para análise da auditoria.

1.2 Da Consulta

A legislação municipal, em seu art 283 inciso III, da Lei Complementar 10/2009 estabelece que é atribuição do Auditor Fiscal e Tributário emitir parecer e responder consultas acerca de matéria tributária e fiscal.

Eis o Relatório.

2. PARECER

2.1 Da Incidência do ISSQN

Para responder a indagação formulada, preliminarmente, cabem algumas observações sobre incidência do imposto sobre serviços:


Jurelis Georjane Santana
Auditor Fiscal
Mat.: 2.413


Clésia Carla de O. Rodrigues
Auditor Fiscal
Mat.: 3477



ESTADO DE SERGIPE
Prefeitura Municipal de Itabaiana
Departamento Tributário

- I. A obrigação de pagar o ISSQN, assim como qualquer outro tributo do Sistema Tributário Nacional, nasce com a ocorrência do **fato gerador** da obrigação tributária principal, que a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência (Art. 114 da Lei nº 5.172/66 – CTN).
- II. No caso do imposto sobre serviços, as situações previstas em lei, necessária a ocorrência do fato gerador, são aquelas descritas na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar Nacional nº 116/2003 e incorporadas à legislação municipal, que no caso do Município de Itabaiana-Se isto se deu por meio da Lei Complementar Municipal nº 12/2009 (CTM).
- III. Conforme dispõe o Art. 123 do CTM, o fato gerador do imposto ocorre pela efetiva prestação de serviços constantes da sua lista de serviços.
- IV. Para fins de verificação da incidência do imposto sobre o determinado fato econômico (prestação de serviços), assim como identificar o subitem da Lista que o mesmo se enquadra, conforme dispõe o § 4º do artigo 1º da LC 116/2003, retratado pelo artigo 123 da LC 12/2009 e alterado pela LC 60/2017, o que é relevante é a **natureza** ou a **essência do serviço prestado**, e não a denominação dada a ele.

Feitas estas observações sobre a incidência do ISSQN, passa-se agora à análise da incidência do imposto sobre a espécie de atividade objeto da consulta formulada, assim como a Base de Cálculo para recolhimento do imposto.

2.2 Da Incidência do ISSQN sobre o Serviço de Locação de Veículos com Motorista

Conforme relatado antes, a pregoeira informa que o objeto do Procedimento Licitatório nº 25/2018 é locação de veículos e equipamentos para auxílio às operações de coleta e transporte regulares de resíduos sólidos e manutenção de vias e espaços públicos neste município.

No caso de locação bens móveis que será usado por funcionário do locador, como é o caso da locação de veículo com motorista, há prestação do serviço tributável pelo ISSQN. O que se constata na licitação é que as empresas participantes **deverão não apenas alugar carros ao município, mas também prestarão serviços de transporte**. Isso fica claro quando se verifica a menção à locação “com motorista” e quando se observa que a atividade-objeto do referido contrato é tratada no instrumento colacionado como serviço. Não se trata, pois, in casu, de locação pura e simples, mas de locação associada à prestação de serviços, o que implica, a rigor, a incidência do imposto sobre serviços.

Sabe-se que o ISSQN é imposto de competência municipal que possui como materialidade da incidência tributária a *prestação de serviços*, nos termos do art. 156, inciso III da Constituição Federal, assim como, que a expressão *serviço* pressupõe o exercício de uma obrigação de *fazer*. Com isso, todo e qualquer *fazer* com conteúdo econômico estará sujeito, em tese, à tributação pelo ISSQN, à exceção dos casos em que a atividade não esteja prevista na lista de serviços (não tributados), ou, eventualmente, naquelas acobertadas por imunidades ou isenções.

O serviço objeto do Procedimento Licitatório nº 25/2018 tem previsão na Lei Complementar Federal 116/2003 no item 16.02 da lista:



ESTADO DE SERGIPE
Prefeitura Municipal de Itabaiana
Departamento Tributário

16.02 – Outros serviços de natureza municipal.

(Incluído pela Lei Complementar 157, de 2016)

Também há previsão no Código Tributário do Município, Lei Complementar 12/2009, no item 16.02.

Não podemos esquecer que prestação de serviços pressupõe a existência de uma ação humana empregada na satisfação de uma necessidade, com ou sem auxílio de algum bem móvel, isto é, um equipamento, uma ferramenta, ou ainda um utensílio/acessório qualquer.

Isto ocorre, por exemplo, nos serviços de coleta de lixo, nos serviços médicos, de engenharia, de manutenção industrial, na vigilância, entre tantos outros. Em todos esses casos, o uso do bem móvel é praticamente indispensável para a prestação dos serviços. Em outras palavras, os veículos, as máquinas, as ferramentas, os utensílios, são todos instrumentos de trabalho do prestador dos serviços, aliás, sem os quais a prestação estaria totalmente prejudicada. No caso em consulta a ausência do bem móvel (veículo), inviabiliza a prestação do serviço.

Portanto, existe efetivamente prestação de serviço na locação de veículo com motorista com incidência do ISSQN.

Ademais as orientações que vinculam este Fisco são aquelas dadas por escrito em resposta a consulta formulada em ofício pela pregoeira do município.

2.3 Do Local da Incidência do ISSQN sobre o Serviço de Locação de Veículos com Motorista

O ISSQN incidente sobre serviços de locação de veículo com motorista, previsto no subitem 16.02 da Lista de Serviços, é devido ao município do local da prestação de serviço. Pouco importando, neste caso, onde está estabelecido o prestador de serviço, pois o fato gerador neste caso ocorre no local onde está sendo prestado o serviço.

Esta previsão está contida no inciso XIX do artigo 127 da LC 12/2009 alterada pela LC 60/2017.

2.4 Da Retenção do ISSQN na Fonte

De acordo com o disposto no art. 6º da Lei Complementar Nacional nº 116/2003, o ISSQN incidente sobre o serviço de locação de veículos e equipamentos para auxílio às operações de coleta e transporte regulares de resíduos sólidos e manutenção de vias e espaços públicos neste município deve ser retido pelo Tomador do serviço.

Esta previsão legal também se encontra no art. 130 do CTM LC 12/2009. Por este dispositivo legal, qualquer pessoa física ou jurídica tomadora dos serviços devidos no local da prestação dos serviços ou no local do estabelecimento do tomador previsto no artigo citado acima, são responsáveis pela retenção do imposto na fonte e pelo recolhimento do imposto, que no caso em tela é o próprio município.

Handwritten signature
Lamarckes Georjanes Sant'Ana
Auditor Fiscal
Mat.: 227
Cláudio Antônio de O. Rodrigues
Auditor Fiscal
Mat.: 3477



ESTADO DE SERGIPE
Prefeitura Municipal de Itabaiana
Departamento Tributário

3. CONCLUSÃO

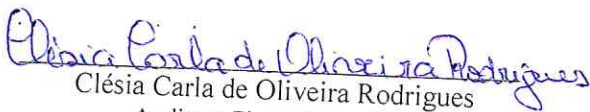
Conforme fundamentos expostos neste parecer, o imposto sobre serviços de qualquer natureza incide sobre o serviço de locação de veículo com motorista, previsto no subitem 16.02 da Lista de Serviços.

A alíquota do ISSQN é de 5% (cinco por cento), conforme tabela I item 2 para prestação de serviços de qualquer natureza constando na lista de serviços. A base de cálculo para nosso caso em estudo é o valor da Nota Fiscal e não qualquer outro valor que porventura o prestador venha a detalhar. Na página 29 do Procedimento Licitatório nº 025/2018 item 9 (valor estimado do certame) subitem 9.1.1 consta o valor anual de R\$ 6.244.941,84 (seis milhões duzentos e quarenta e quatro mil novecentos e quarenta e um reais e oitenta e quatro centavos). Desta forma é o valor a ser tributado. Aplica-se a esse valor a alíquota de 5% (cinco por cento). Ainda na página 29 do Procedimento Licitatório nº 025/2018 item 10 Critérios de Medição e Pagamento, as medições e pagamentos deverão ocorrer mensalmente segundo os valores fixados no processo licitatório, salvo em razão de reduções ou acréscimos contratuais devidamente justificados. Para melhor entendimento, seguindo o que diz o item 10, o município deverá reter o ISSQN do valor total de cada nota fiscal emitida pelo prestador.

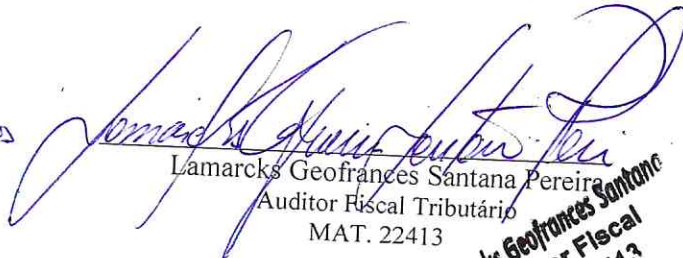
Esse nosso parecer encontra-se fundamentado nas legislações municipal e nacional e ainda na APELAÇÃO Nº 1004608-82.2016.8.26.0157 DO TJ DE SÃO PAULO e AG.REG. NA RECLAMAÇÃO 14.290 – ACORDÃO DO STF.

É o parecer que ora submete-se à apreciação superior.

Itabaiana/SE, 22/02/2019



Clésia Carla de Oliveira Rodrigues
Auditora Fiscal Tributária
MAT. 3477
Clésia Carla de O. Rodrigues
Auditor Fiscal
Mat.: 3477



Lamarcks Geofrances Santana Pereira
Auditor Fiscal Tributário
MAT. 22413
Lamarcks Geofrances Santana
Auditor Fiscal
Mat.: 22413

22/05/2014

PLENÁRIO

AG.REG. NA RECLAMAÇÃO 14.290 DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ROSA WEBER
AGTE.(S) : CONSTRUTORA E TRANSPORTADORA CARVALHO
LTDA
ADV.(A/S) : RICARDO VIEIRA DE CARVALHO FERNANDES
AGDO.(A/S) : MUNICÍPIO DE PARAUAPEBAS
ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE
PARAUAPEBAS

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. INCIDÊNCIA EM CONTRATOS MISTOS. LOCAÇÃO DE MAQUINÁRIO COM OPERADORES. RECLAMAÇÃO. ALEGAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DA SÚMULA VINCULANTE 31. DESCABIMENTO.

A Súmula Vinculante 31, que assenta a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS nas operações de locação de bens móveis, somente pode ser aplicada em relações contratuais complexas se a locação de bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira.

Hipótese em que contratada a locação de maquinário e equipamentos conjuntamente com a disponibilização de mão de obra especializada para operá-los, sem haver, contudo, previsão de remuneração específica da mão de obra disponibilizada à contratante. Baralhadas as atividades de locação de bens e de prestação de serviços, não há como acolher a presente reclamação constitucional.

Agravo regimental conhecido e não provido.

ACÓRDÃO

RCL 14290 AGR / DF

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade e nos termos do voto da Relatora, em conhecer e negar provimento ao agravo regimental. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Ausentes, neste julgamento, os Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Luiz Fux e Roberto Barroso.

Brasília, 22 de maio de 2014.

Ministra Rosa Weber
Relatora

22/05/2014

PLENÁRIO

AG.REG. NA RECLAMAÇÃO 14.290 DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ROSA WEBER
AGTE.(S) : CONSTRUTORA E TRANSPORTADORA CARVALHO
LTDA
ADV.(A/S) : RICARDO VIEIRA DE CARVALHO FERNANDES
AGDO.(A/S) : MUNICÍPIO DE PARAUPEBAS
ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE
PARAUPEBAS

RELATÓRIO

A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora): Contra a decisão de minha relatoria em que negado seguimento à reclamação, por ausência de demonstração de violação da Súmula Vinculante 31 e, inclusive, pela inexistência de jurisprudência que acolha a almejada *“adequação da base de cálculo do ISS para dela excluir o valor relativo à locação de bem móvel”* (fl. 9), maneja agravo regimental Construtora e Transportadora Carvalho Ltda.

Insiste no cabimento da reclamação pela alegada afronta à SV 31, por entender que *“em decorrência do regime de direito público que rege a relação jurídica constituída entre as partes, é inadmissível que o Agravado venha contra fato próprio, pretendendo, somente para fins tributários, desconsiderar que o contrato administrativo e sua execução se voltaram à atividade de locação de veículos e equipamentos”*.

Sustenta que o agravado, ao realizar os pagamentos referentes à consecução do objeto do contrato celebrado entre as partes, após licitação, *“fez incidir o imposto sobre serviço (ISS) em todas essas operações (tanto sobre a locação dos equipamentos quanto sobre a mão-de-obra)”*. Ressalta que seu inconformismo decorre da incidência do ISS somente sobre as operações de locação de móveis, a teor da SV 31, notadamente porque, como foi comprovado nos autos, a locação de veículos e equipamentos representa 90% do valor contratado e somente 10% do valor se referem ao fornecimento de mão de obra.

RCL 14290 AGR / DF

No seu entender, a decisão agravada há de ser revista, visto que: i) o quadro fático se encontra inteiramente delineado, demonstrando o “absurdo admitir-se, com fez o Município, que seja possível entender que o contrato administrativo, com todo o ser regramento jurídico peculiar, tenha sido editado com o fim de dissimular prestação de serviços (e a suposta ocorrência do fato gerador do imposto) com o nomem juris ‘locação de bens móveis’”; e ii) o “núcleo do negócio jurídico da locação de bens móveis – seja em sua modalidade pura, seja combinado com outras figuras contratuais – faz parte, sim, do âmbito de regência jurisprudencial sedimentado na Súmula Vinculante nº 31 e, sobre ele, em qualquer hipótese, não pode haver exação do imposto sobre serviços de qualquer natureza”.

É o relatório.

22/05/2014

PLENÁRIO

AG.REG. NA RECLAMAÇÃO 14.290 DISTRITO FEDERAL

VOTO

A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora): Preenchidos os pressupostos genéricos, **conheço** do agravo regimental e passo ao exame do mérito.

Transcrevo o teor da decisão que desafiou o presente agravo:

“1. Trata-se de reclamação constitucional ajuizada por Construtora e Transportadora Carvalho Ltda., com fundamento no artigo 103-A, § 3º, da Constituição da República, contra ato imputado ao Secretário Municipal de Fazenda do Município de Parauapebas/PA, que indeferiu pedido de restituição de indébito do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, relativo a contrato de locação de bens móveis, em alegado descumprimento ao enunciado da Súmula Vinculante 31.

A reclamante celebrou com o Município contrato de locação de bens móveis – veículos e equipamentos – abrangente do fornecimento de operadores para as máquinas e os equipamentos locados. Ao cobrar o ISS, o reclamado considerou o contrato na sua inteireza *“fazendo-o incidir tanto sobre a locação quanto sobre a prestação de serviço”* (pet. inicial, fl. 2).

Sustenta ter requerido administrativamente a repetição do indébito com fundamento na SV 31. Entretanto, o pleito foi indeferido pela primeira instância da Secretaria da Fazenda Municipal com fundamento no Parecer Jurídico Fiscal 88/2012, apresentado pela Procuradoria Fiscal do Município, no sentido de que: *“havendo a locação de bem (no caso máquina) com operador, não paira dúvidas da incidência do referido imposto, por tratar-se de efetiva prestação de serviços em que o bem objeto da locação é, na verdade, apenas utilizado pelo prestador do serviço como instrumento de seu trabalho”* (fl. 03). Essa decisão seria equivocada por ir de encontro ao aludido verbete sumular, que assenta: *“É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer*

RCL 14290 AGR / DF

Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis". Segundo aponta, a coordenação do uso dos equipamentos é da Prefeitura, "não se trata de construção civil, mas sim de locação de máquinas e equipamentos, conforme bem delimitou a Licitação" (fl. 3), matéria já discutida, pacificada e sumulada na Suprema Corte.

Ressalta a desnecessidade de ajuizar demanda judicial porque a Administração também se submete à citada súmula vinculante. Consigna, outrossim, ter deixado de interpor recurso administrativo por reputá-lo desnecessário, haja vista o posicionamento do Município já estar fixado pela Procuradora Fiscal, o que minaria a insurgência.

Aponta a pertinência do ato reclamado objeto da presente reclamação com o texto da SV 31 e com a discussão do respectivo PSV 35. Ressalta que a discussão se cinge à "negativa do Município em autorizar administrativamente a restituição de ISS incidente sobre a locação de bens móveis (90% do contrato) quando associado à prestação de serviço (10% do contrato de fornecimento de operador para as máquina locadas)" (fl. 07). Segundo alega, o STF já exauriu a matéria no aludido verbete sumular "que impede a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis, mesmo quando acompanhado do fornecimento de operador/motorista" (fl. 11). Também, consoante afirma, já foi rechaçada pela Suprema Corte a incidência do ISS decorrente de locação de bens móveis, "mesmo concomitante ao fornecimento de operadores de máquinas". Portanto, a posição de que "não deve incidir ISS sobre a parte locatícia dos contratos de locação mistos (locação + operação)" é a adotada pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal (fl. 14).

Requer, nos termos do art. 161, parágrafo único, do RISTF, o julgamento monocrático do feito, por se tratar de matéria consolidada em súmula vinculante, e que seja julgada procedente a presente reclamação para anular a decisão administrativa que afrontou a SV 31, de modo a ratificar a assertiva de "que não incide ISS sobre a locação de bens móveis, mesmo nos contratos em que há prestação de serviço de fornecimento de mão de obra em conjunto com a locação; incidindo ISS somente sobre a prestação de serviço de fornecimento de operador da máquina

RCL 14290 AGR / DF

ou equipamento locado e não sobre a locação" (fl. 16).

É o relatório.

2. Passo a decidir.

O instrumento jurídico-constitucional da reclamação destina-se a preservar a competência e a autoridade das decisões do Supremo Tribunal Federal (art. 102, I, *l*, da CF) e do Superior Tribunal de Justiça (art. 105, I, *f*, da CF).

A reclamação constitucional é cabível quando ocorrer usurpação da competência originária do STF ou quando decisões judiciais ou atos administrativos contrariarem: i) decisão da Corte proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade, que produz efeito vinculante (art. 102, § 2º, da CF); ii) ou súmula vinculante, negando-lhe aplicação ou aplicando-a indevidamente (art. 103-A, § 3º, da Constituição Federal).

Na presente reclamação, não se verifica a ocorrência de qualquer uma destas hipóteses, em especial não detecto a alegada ofensa à Súmula Vinculante 31.

Da leitura do Parecer Jurídico Fiscal nº 108/2012, elaborado pela Procuradora-Chefe da Procuradoria Fiscal do Município de Parauapebas/PA, constata-se que, ao contrário do afirmado pela reclamante, houve estrita observância da Súmula Vinculante 31 (doc. 6, fls. 71-3), *verbis*:

"2. ANÁLISE JURÍDICA

2.1. Da incidência do imposto sobre serviços sob locação máquinas com operador.

A locação de imóveis, locação de carros, máquinas e outros bens, sem motorista ou operador, não têm a incidência do ISS por não se caracterizar prestação de serviço e não ter previsão de incidência em Lei Complementar.

Com efeito, na simples locação (cessão de uso) de bens não ocorre a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), por ausente prestação de serviço, segundo mansa e pacífica orientação do plenário do Supremo Tribunal Federal (RE nº 116121/SP, julgado

RCL 14290 AGR / DF

em 11/10/2000).

Neste sentido, foi editada a Súmula nº 31 no STF: "É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis"

Contudo, havendo a locação de bem (no caso, máquina) com operador, não paira dúvidas da incidência do referido imposto, por tratar-se de efetiva prestação de serviços, em que o bem objeto da locação é, na verdade, apenas utilizado pelo prestador do serviço como instrumento de seu trabalho.

De fato, quando a atividade de locação fornecer mão-de-obra especializada para operar os equipamentos locados, tal serviço será caracterizado como auxiliar à construção civil, devendo ser enquadrado no item 7.02 da lista de serviços constante do Anexo II da Lei municipal nº 4.296/05 e na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03. Veja-se:

7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

Em muitos casos a designação contratual do objeto do negócio jurídico está restringida a "locação de bens móveis", mesmo que se tenha na realidade um negócio jurídico complexo, com a locação e, também, uma prestação de serviço, sendo legal, nestes casos, a incidência do Imposto Sobre Serviços - ISS, independentemente da denominação contratual.

Nestes casos, o Fisco municipal poderá se utilizar o disposto no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário

RCL 14290 AGR / DF

Nacional, o qual dispõe que:

Autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Com efeito, não se deve considerar simplesmente o *nomem juris* do contrato ou de seus termos, de forma a deixar de tributar equivocadamente aqueles que, na tentativa de evadir-se do pagamento do tributo, utilizam meios de escamotear a prestação de serviço conjugado com a locação de bens móveis.

Note-se, todavia, que no caso em apreço o Município é o próprio tomador de serviços, através de contrato precedido do devido procedimento licitatório, e assim, logicamente, tem inequívoco conhecimento dos serviços que lhe são prestados pela contribuinte Construtora e Transportadora Carvalho Ltda.

Da análise do Processo Administrativo que gerou a contratação, verifica-se estar consignado que "os serviços serão sempre efetuados exclusivamente por __ empregado habilitado pela empresa vencedora" (fl. 89, Pregão Presencial n.º 9/2010-008SEMOB), bem assim, que a contratada "responsabiliza-se pelos encargos sociais e trabalhistas, fiscais e comerciais resultantes da execução do contrato, bem como __ motorista, combustível e qualquer manutenção" (fl. 88).

Ademais, restou registrado naquele procedimento que nos preços da locação das máquinas estavam inclusos operador e suas despesas com transporte, refeições e alojamento (fl. 87)"

RCL 14290 AGR / DF

(suprimi os grifos do original, transcrito *ipsis litteris*).

Com efeito, o Plenário do STF, nos debates travados no PSV 35, suscitou dúvidas quanto à situação em que a locação de bens móveis está associada à prestação de serviços. Concluiu pela exclusão do termo “dissociadas da prestação de serviços”, dado a Corte não ter examinado a questão relativa aos contratos mistos. Assim, aprovou a proposta de edição da SV 31, nos seguintes termos:

“É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis”.

Resta evidente inexistir contrariedade ao enunciado da SV 31, que não diz respeito a contratos de locação mista – locação de bens móveis acompanhada da prestação de serviços.

Assinalo, outrossim, que, contrariamente ao exposto na inicial, sequer há contrariedade à decisão proferida, pela 2ª Turma desta Corte, no ARE 656.709 AgR. Malgrado a necessidade de adequação da base de cálculo do ISS nos contratos mistos tenha sido consignada na ementa do julgado, a decisão foi desfavorável à empresa contribuinte, haja vista não ter veiculado tal pretensão. Não só, houve, no voto do relator, extensa análise do processo que levou à edição da SV 31, a fim de demonstrar a sua inaplicabilidade à hipótese de conjugação da locação de bens móveis com a prestação de serviços.

Transcrevo o voto do relator, Ministro Joaquim Barbosa, a cujos fundamentos me reporto para elucidar os debates que levaram à redação final da SV 31:

“Segundo entende a parte-agravante, os debates que levaram à aprovação da Súmula Vinculante 31 comprovam que a locação de bem móvel juntamente com a prestação de serviços não deve sofrer a incidência do ISS.

No caso em exame, a agravante reconhece expressamente que o fato gerador consistiu na locação de guindastes com operador (fls. 324) e que:

Logo, é extremamente clara a Súmula Vinculante nº

RCL 14290 AGR / DF

31 que considera inconstitucional a incidência de ISS sobre locação quando há e quando não há prestação de serviço conjuntamente (fls. 325).

Para justificar esse entendimento, o agravante retira do contexto uma única fala, do Ministro Cezar Peluso, durante os debates que antecederam a aprovação da súmula:

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO [...] Veja bem: estamos afirmando que é inconstitucional quando incide sobre locação de móveis, mas só quando é dissociada da operação de serviço. Quando for associada, cabe imposto? Não. Então, a referência a dissociada é desnecessária, porque, quando associada, também não incide.[sic] (Fls. 324).

Embora a Corte tenha optado por suprimir a expressão quando dissociada da prestação de serviço do texto da súmula, essa supressão foi motivada pela presunção de que ela seria redundante, pois serviria apenas para reforçar o óbvio: o tributo incide sobre a prestação de serviços, independentemente dos esforços para escamoteá-lo em contratos de locação.

Nesse sentido são os seguintes trechos dos debates, omitidos das razões de agravo regimental:

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Eu não vejo prejuízo na supressão dessa expressão. A minha preocupação foi em relação àquelas situações em que a prestação de serviço vem escamoteada sob a forma de locação. Por exemplo: locação de maquinário, e vem o seu operador. Nessa hipótese, muito comum.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Então, esse caso aí é a prestação de serviço típica, não é a locação de móvel como tal.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Pois é, mas a prestação é escamoteada aí.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Sim, mas a pergunta é a seguinte: existem, neste caso, locação de

RCL 14290 AGR / DF

móvel e prestação de serviço, ou existem ambas ?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Tem as duas coisas, mas o que aparece é só a locação de móveis.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Então a locação de móvel não tem incidência, mas a prestação de serviço tem.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Mas, como eu disse, não vejo essas questões periféricas que podem surgir aí, podem ser resolvidas em reclamação e em outros procedimentos. Não vejo nenhum problema.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - O meu receio é exatamente que se raciocine nestes termos: quando associadas, elas ficam sujeitas a imposto? Não ficam.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - O que o Ministro Peluso aponta é sério. Nós temos que dar uma redação que não gere dúvida, porque, poder resolver por reclamação, é, de início, já acentuarmos que poderá haver dúvida.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Que haverá reclamação, não tenho a menor dúvida. Reclamação virou a panaceia.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Então, eu acho que, se Vossa Excelência, que propôs, atentando inclusive aos precedentes, entender que realmente a proposta do Ministro Peluso cobre aquilo que discutimos e que foi consolidado como a matéria solucionada pelo Tribunal, melhor que se dê adesão à proposta e se elimine a parte final.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (PRESIDENTE E RELATOR) - Portanto: É inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza sobre operações de locação de bens móveis.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Presidente, com isso ficamos fiéis ao que assentado pela

RCL 14290 AGR / DF

Corte, já que, quando da formalização do leading case , não houve o exame da matéria quanto à conjugação "locação de bem móvel e serviço".

Deve-se esperar, portanto, reiterados pronunciamentos do Tribunal sobre possível controvérsia, envolvida a junção, para posteriormente editar-se um verbete (grifei).

Aliás, a própria sequência da frase pinçada pelo agravante, mas ausente de sua transcrição, revela o alcance do precedente:

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - [...]

Veja bem: estamos afirmando que é inconstitucional quando incide sobre locação de móveis, mas só quando é dissociada da operação de serviço. Quando for associada, cabe imposto? Não. Então, a referência a dissociada é desnecessária, porque, quando associada, também não incide.

Quando há contrato de locação de móveis e, ao mesmo tempo, prestação de serviço, a locação de móveis continua não suportando o imposto; o serviço, sim. Se não tiver nenhuma ligação com prestação de serviço, também continua não suportando; não há incidência. Noutras palavras, o dissociada aí realmente é inútil e pode gerar dúvida. E, quando for associada, está sujeita ao imposto sobre prestação de serviço?

A meu ver, com o devido respeito, não há prejuízo algum ao sentido das inúmeras decisões, se for cortada a expressão final "dissociada da prestação de serviço". É inconstitucional a incidência sobre locação de móveis, só.

Portanto, o que o agravante poderia ter discutido, mas não o fez, é a necessidade de adequação da base de cálculo do ISS para refletir apenas o vulto econômico da prestação de serviços, sem a parcela de retribuição relativa à locação de bem móvel.

Em sentido diverso, com base em uma única fala tirada de contexto, incompleta, o agravante busca estender

RCL 14290 AGR / DF

uma orientação evidentemente inaplicável ao caso.

Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental." (ARE 656709 AgR, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 14/02/2012)

Com essas ponderações, não estou a defender a impossibilidade de adequação da base de cálculo do ISS para dela excluir o valor relativo à locação do bem móvel, quando passível de delimitação. Estou simplesmente consignando que nada colhe a ação de reclamação constitucional para tal desiderato, à falta de jurisprudência consolidada nesse sentido.

A matéria de fundo, trazida pela reclamante, comporta exame nas vias ordinárias, de resto mais apropriadas para o debate acerca da devida qualificação da relação contratual estabelecida entre as partes.

3. Pelo exposto, **nego seguimento** à presente reclamação (RISTF, art. 21, § 1º)".

Nada colhe o agravo.

A agravante não logrou demonstrar o alegado descumprimento da Súmula Vinculante 31. Conforme ressaltado na decisão recorrida, os debates do processo que originou essa súmula vinculante evidenciam a persistência da controvérsia atinente aos contratos mistos, que englobam tanto a prestação de serviços quanto a locação de bens. Esse aspecto foi ressaltado com clareza pelo Ministro Marco Aurélio, ao externar sua concordância com a supressão da expressão "*dissociadas da prestação de serviços*":

"Presidente, com isso ficamos fiéis ao que assentado pela Corte, já que, quando da formalização do *leading case*, não houve o exame da matéria quanto à conjugação 'locação de bem móvel e serviço'

Deve-se esperar, portanto, reiterados pronunciamentos do Tribunal sobre possível controvérsia, envolvida a junção, para posteriormente editar-se um verbete" (Proposta de Súmula Vinculante nº 35-DF).

RCL 14290 AGR / DF

Após essa manifestação, o julgamento foi concluído, com a aprovação do texto atual da Súmula Vinculante 31.

Logo, não detecto a possibilidade de aplicá-la aos contratos de locação de bens móveis associada à execução de serviços. Nesse sentido, colho precedente: 1ª Turma, ARE 666.545 ED, rel. Min. Luiz Fux, julgado em 05/06/2012.

Em relações contratuais complexas, somente se pode falar em descumprimento da Súmula Vinculante 31 quando a locação de bem móvel esteja nitidamente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira.

No caso dos autos, as atividades não se encontram devidamente apartadas, na medida em que, dentre os encargos da contratada, há previsão de disponibilização de trabalhadores, identificados por crachá, juntamente com o maquinário (cláusulas sétima e oitava dos contratos celebrados). Como assinalado na exordial, a reclamante *“entrega à Prefeitura as máquinas e equipamentos com seus operadores”*, sendo que esta *“coordena o uso dos equipamentos, qual a localidade que atuarão, etc.”* (fl. 3). Inexiste, outrossim, previsão de remuneração específica da mão de obra disponibilizada à contratante.

Baralhadas as atividades de locação de bens e de prestação de serviços, não há como acolher a presente reclamação constitucional.

Nessa senda, entendendo descabido o ajuizamento de reclamação em hipóteses análogas à dos autos, refiro as seguintes decisões: Rcl 13.644, rel. Min. Ricardo Lewandowski, proferida em 20/06/2012; e Rcl 10.568, rel. Min. Dias Toffoli, proferida em 10/11/2011.

Agravo regimental conhecido e não provido.

É como voto.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AG.REG. NA RECLAMAÇÃO 14.290

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

RELATORA : MIN. ROSA WEBER

AGTE.(S) : CONSTRUTORA E TRANSPORTADORA CARVALHO LTDA

ADV.(A/S) : RICARDO VIEIRA DE CARVALHO FERNANDES

AGDO.(A/S) : MUNICÍPIO DE PARAUAPEBAS

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE PARAUAPEBAS

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto da Relatora, conheceu e negou provimento ao agravo regimental. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Ausentes, neste julgamento, os Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Luiz Fux e Roberto Barroso. Plenário, 22.05.2014.

Presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber, Teori Zavascki e Roberto Barroso.

Vice-Procuradora-Geral da República, Dra. Ela Wiecko Volkmer de Castilho.

p/ Luiz Tomimatsu
Assessor-Chefe do Plenário



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Registro: 2018.0000359234

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos do Apelação nº 1004608-82.2016.8.26.0157, da Comarca de Cubatão, em que é apelante PREFEITURA MUNICIPAL DE CUBATÃO, é apelado PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS.

ACORDAM, em 15ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Deram provimento ao recurso. V. U.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores SILVA RUSSO (Presidente) e ERBETTA FILHO.

São Paulo, 10 de maio de 2018.

EURÍPEDES FAIM

RELATOR

Assinatura Eletrônica



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

VOTO Nº.: 7595
APELAÇÃO Nº.: 1004608-82.2016.8.26.0157
COMARCA: CUBATÃO
APELANTE: MUNICÍPIO DE CUBATÃO
APELADA: PETRÓLEO BRASILEIRO S.A – PETROBRÁS

EMENTA

TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA – ISS – EXERCÍCIOS DE 2013 E 2015 – Sentença que julgou procedente a ação. Apelo do Município.

LOCAÇÃO DE VEÍCULO COM MOTORISTA – contrato de serviço em que é cabível a incidência do ISS. Precedentes desta C. Câmara.

SERVIÇO DE TRANSPORTE MUNICIPAL – Previsão no item 16.02 da Lei Complementar Federal 116/2003 e no Código Tributário do Município de Cubatão, Lei Municipal 1.383/1983, item 16.01. Sentença reformada.

HONORÁRIOS RECURSAIS - Majoração nos termos do artigo 85, §11 do Código de Processo Civil de 2015 – POSSIBILIDADE – Observância ao disposto nos §§ 2º a 6º do artigo 85, bem como aos limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º do respectivo artigo – Majoração em R\$ 120,72 – Honorários que passam a corresponder a R\$ 7.500,00.

Recurso provido.

Trata-se de recurso de apelação interposto pelo **MUNICÍPIO DE CUBATÃO** contra a r. sentença de fls. 152/155, cujo relatório se adota e que julgou procedente a ação anulatória ajuizada por **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A – PETROBRÁS**, anulando os autos de infração de número 541, 542 e 543, e as notificações de número 416, 417 e 418 sob o fundamento de que o a natureza do contrato celebrado entre a autora e a empresa BN Locadora Ltda. ME. era de locação, e não de prestação de serviços, não incidindo ISS no caso. Condenou o município ao pagamento das custas e honorários advocatícios, estes fixados em 10% sobre o valor da causa.

Nas razões de apelação (fls. 158/166), o apelante alega que incide ISSQN sobre a atividade exercida pela autora, nos termos da Lei Municipal nº 1.383/1983, pois a locação não veio desacompanhada de prestação de serviços. Argumenta que, no caso dos autos, a obrigação contratual é mista, não se tratando de locação pura e simples, pois não teria havido apenas a locação de veículos, mas também a prestação de serviços em razão da cessão de motoristas, não incidindo, portanto, a Súmula Vinculante nº 31. Afirma que o não desmembramento da locação da prestação de serviços é subterfúgio para desnaturar o

contrato que envolve o fato gerador do ISSQN. Requer, assim, o provimento do apelo.

Vieram as contrarrazões (fls. 171/177).

Este é o relatório.

Passa-se a analisar o recurso.

DA NÃO INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS.

O fato gerador do ISSQN é a prestação de serviço, mas essa prestação de serviço tem que ser derivada da obrigação de fazer, ou seja, ato ou efeito de prestar o serviço que resulta na produção de um bem econômico de natureza imaterial.

Assim, não incide o ISS sobre a locação de bens móveis, que caracteriza obrigação de dar, tendo sido essa questão objeto da Súmula Vinculante nº 31:

É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

No mesmo sentido há precedentes desta C. Câmara:

AÇÃO de REPETIÇÃO DE INDÉBITO - ISS relativo a locação de bens móveis - Município de São Bernardo do Campo - Procedência - Inconstitucionalidade da inclusão dessa atividade na lista de serviços - Súmula Vinculante nº 31 do STF - Recurso oficial parcialmente provido, negado provimento ao apelo da Municipalidade. (TJ/SP, Apelação nº 0023645-41.2005.8.26.0564, 15ª Câmara de Direito Público, Rel. Erbeta Filho, j. 10/11/2015, V. U.) (grifo nosso)

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ISS - Exercícios de 2002 e 2003 - Município de Marília - Locação de bens móveis (de veículos automotores/caminhões tipo betoneiras) - Discussão acerca do local da prestação de serviços - Fato Gerador - Alegada bitributação pela ora apelada - Precedentes em primeiro grau - Locação de equipamentos para a construção civil - Incidência do imposto em questão - Não cabimento - Atividade comprovada e que não envolve prestação de serviço - Tributação descabida - Súmula vinculante nº 31 do E. STF - Competência, ademais, do município do local da prestação - Embargos bem acolhidos - Sucumbência devida e bem fixada - Sentença mantida - Apelo da municipalidade improvido. (TJ/SP, Apelação nº 0313950-91.2009.8.26.0000, 15ª Câmara de Direito Público, Rel. Silva Russo, j. 05/07/2012, V. U.) (grifo nosso)

DA INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS CUMULADA COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - VEÍCULO COM MOTORISTA.

Contudo, no caso de locação de um bem que será usado por funcionário do locador, como é o caso de veículo com motorista, há prestação de serviço tributável pelo ISS, como já decidiu essa E. Câmara:

ISS - Município de São Paulo - Mandado de segurança julgado extinto sem exame do mérito - Possibilidade de exame do mérito sem necessidade de dilação probatória, com base no § 3º do art. 515 do CPC - **Alegação de não incidência do imposto por se tratar de locação. Hipótese, todavia, de atividade que envolve, também, prestação de serviços.** Impetração com vistas a impedir o Município, como tomador dos serviços, de reter o ISS devido. **Ilegalidade da retenção não evidenciada.** Ato amparado pela Lei Municipal nº 8.809/78, vigente à época. Recurso não provido. (TJSP, Apelação nº 9217771-49.2003.8.26.0000, 15ª Câmara de Direito Público, Rel. Erbeta Filho, j. 07/07/2011, V. U.) (grifo nosso)

No corpo do acórdão se lê:

O que se constata, no entanto, a partir do contrato firmado entre Município e a impetrante (fls. 22/26), é que **esta não apenas aluga carros ao Município, mas também lhe presta serviços de transporte.** Isso fica claro quando se verifica a menção à **locação "com motorista"** e quando se observa que a atividade-objeto do referido contrato é tratada no instrumento colacionado como serviço. Não se trata, pois, in casu, de locação pura e simples, mas de locação associada à prestação de serviços, o que implica, a rigor, a incidência do Imposto Sobre Serviços. (grifo nosso)

No mesmo sentido:

APELAÇÃO CÍVEL - Ação Declaratória - ISS - Alegação de não incidência do tributo sobre locação de bens móveis - Enquadramento equivocado - Pelo contrato firmado com terceiros, verifica-se que trata-se, na verdade, de **"locação de serviços de movimentação de carga interna" - Atividade que envolve não apenas a locação de veículo mas também o seu custo operacional e motorista** - Contrato que trata a atividade como serviço em diversas cláusulas - ISS devido - Sentença reformada - Recursos providos. (TJSP, Apelação/Reexame Necessário 0003602-25.2009.8.26.0053, 15ª Câmara de Direito Público, Rel. Eutálio Porto, j. 28/04/2011, V. U.) (grifo nosso)

O CASO DOS AUTOS.

No caso dos autos, consta a fls. 34 que o objeto do contrato é a execução de serviços de locação de vans para transporte interno, já às fls. 37 se vê que as obrigações da contratada são relacionadas à prestação de serviços, responsabilizando-se a contratada pelo seguro e gastos com pessoal, constando no contrato inteiro que se trata de serviço.

Mais especificamente a fls. 54 consta que os motoristas serão da contratada e não da contratante, o que evidencia não se tratar de mera locação. Obviamente os motoristas deveriam atender às solicitações da contratante, como disse a testemunha, mas a sua relação era com a contratada, como se vê no contrato.

Além disso, o serviço tem previsão na Lei Complementar Federal 116/2003 no item 16.02 da lista, e não no 16.01:



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

16.02 - Outros serviços de transporte de natureza municipal. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Também há previsão no Código Tributário do Município, Lei Municipal 1.383/1983, no item 16.01

16.01 Serviços de transporte de natureza municipal.

Assim, a incidência é cabível e a ação improcede, merecendo reforma a r. sentença. A sucumbência resta invertida.

DOS HONORÁRIOS RECURSAIS.

Verifica-se que a verba honorária foi arbitrada em 10% do valor da causa, o que totaliza aproximadamente R\$ 7.379,28. Dispõe o art. 85, §11º, do Código de Processo Civil de 2015:

§ 11º O tribunal, ao julgar recurso, majorará os honorários fixados anteriormente levando em conta o trabalho adicional realizado em grau recursal, observando, conforme o caso, o disposto nos §§2º a 6º, sendo vedado ao tribunal, no cômputo geral da fixação de honorários devidos ao advogado do vencedor, ultrapassar os respectivos limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º para a fase de conhecimento.

O que deve ser considerado é o trabalho adicional realizado em grau de recurso.

As regras para essa fixação são as previstas nos §§2º a 6º do art. 85 do mesmo Código, não se podendo ultrapassar os limites dos §§ 2º e 3º do mesmo artigo.

Considerando-se o §2º se pode afirmar que houve zelo do profissional, mas o Tribunal é um lugar agradável de trabalhar, com amplas facilidades, inclusive com o uso de internet, além disso, a natureza e importância da causa são normais, bem como o trabalho realizado e o tempo despendido.

Assim, atendendo-se ao disposto no §11 do artigo 85 do Código de Processo Civil de 2015, majora-se para R\$ 7.500,00.

Por derradeiro, considera-se questionada toda matéria infraconstitucional e constitucional, observando-se jurisprudência consagrada, inclusive no Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que para fins de interposição de recursos extremos às cortes superiores é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão posta tenha sido decidida. Bem por essa razão eventuais embargos declaratórios não se prestariam à eventual supressão de falta de referência a dispositivos de lei (STJ, EDcl no RMS 18.205/SP, Rel. Ministro Felix Fischer, Quinta Turma, DJ 08/05/2006).

Ante o exposto, meu voto propõe que se **CONCEDA PROVIMENTO** ao recurso, invertidos os ônus sucumbenciais.

EURÍPEDES FAIM
RELATOR