



# MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

**Acórdão nº: 12 /2023**

**Protocolo nº: 38319/2022**

**PAT nº: 105/2022**

**PERÍODO FISCAL 01/01/2021 A 30/04/2022**

**Recorrente: MEGA LOCAÇÃO LTDA**

**CNPJ nº: 40.690.785/0001-96**

**IM nº: 159542**

**Relatora: Elaine Cristina Moreira Schnaider**

### EMENTA

**ISSQN sobre a locação de bens móveis associado à execução de serviços. Súmula 31 STF.**

### RELATÓRIO

Trata-se de empresa do ramo de locação de máquinas e equipamentos comerciais e industriais, locação de guindastes, instalação de máquinas e equipamentos industriais, comerciais e do setor agropecuário, transporte rodoviário de cargas, montagem e reparação de máquinas e equipamentos, não optante do Simples Nacional, executa serviços elencados no item 14.15 da lista de serviços, anexa à Lei 7500/2004, sujeitando-se a alíquota de 3% com ISSQN devido na sede do prestador, nos termos da Lei Complementar 116/2003.

A fiscalização concluiu que a empresa deveria recolher diferenças de 2021 a 2022, reiterando que o ISSQN deveria incidir sobre todo o contrato de prestação de serviços, pois o contratante quer o resultado final da prestação de serviços e não a locação de um guindaste.

Entregues, o Termo Circunstanciado nº1888/2022, juntamente com Notificação Preliminar nº2500/2022 em 15/07/2022, o contribuinte apresentou sua contestação. Protocolada em 16/08/2022 sob nº38319/2022, alegando tratar-se de locação de bens móveis, resultou nos autos de infração de lançamento e auto de

4



# MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

infração de imposição de multa nº3518/2022 e 3519/2022 respectivamente, entregues em 06/09/2022, juntamente com o ofício 235/2022.

Protocolada em 05/10/2022, a Reclamação - Impugnação Administrativa, na forma do artigo 58 da Lei 7500/04, alegou:

A súmula vinculante 31 do STF estabelece de forma clara, direta e expressa, que “é inconstitucional a incidência do ISSQN sobre operação de locação de bens móveis”.

O município asseverou que a expressão “guindaste de içamento” ajuda na compreensão da incidência do ISSQN, pois não se trata de locação simples, mas de prestação de serviços pura sendo o guindaste o meio para a prestação final que é a entrega do serviço, conforme segue:

Nos contratos de prestação de serviços apresentados por um dos tomadores de serviços, verificamos que o objeto dos contratos é “serviços de içamento de pré-moldados”: serviço de munc e transporte (retirou container do local para devolução); descarregamento de materiais; “içamento e transporte de estrutura”. Portanto, todos serviços tributados pelo ISSQN conforme previsão na lista de serviços.

Neste contexto, indeferidos os pedidos, nos termos do *Parecer de 1ª Instância*, entregue em 27/10/2022, na forma do artigo 61 da Lei 7500/04, embasado nos contratos e demais documentos probatórios anexados ao PAT 105/2022. Entregues os autos de infração de lançamento e auto de infração de imposição de multa nº5327/2022 e 5328/2022 respectivamente, em 05/01/2023, juntamente com o ofício 328/2022.

Por fim, em 10/01/2023 a autuada protocolou Recurso, na forma do artigo 64 da Lei 7500/04, solicitando a reforma por este i. Conselho de Contribuintes, trazendo novamente a redação da Súmula Vinculante 31 e jurisprudências, no sentido da não incidência de ISSQN sobre a locação de bens móveis.

4



# MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

Com base nesses argumentos proferidos no presente Recurso ao Conselho de Contribuintes, passa-se a proferir o Voto.

### VOTO DO RELATOR

#### **I. Tempestividade do recurso**

O artigo 34 do Decreto 15.538/2019, estabelece que o recurso voluntário será interposto ao Conselho de Contribuintes no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência da decisão. No caso dos autos, o contribuinte foi intimado da r. decisão administrativa em 05/01/2023 e o recurso voluntário interposto em 10/01/2023 (processo 1236/2023), sendo, portanto, tempestivo.

#### **II. Aplicabilidade da Súmula Vinculante 31 STF**

O presente recurso traz uma decisão do TJ – RJ amparando a tese de que o ISS deverá incidir apenas sobre o vulto econômico relativo a prestação de serviços (disponibilização do operador), excluindo-se de forma sumária todo o preço oriundo da operação de locação de maquinário.

Neste contexto, iniciamos a análise da classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, com cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002, em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos



# MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada com algumas ressalvas.

Em detrimento de tal questão, cabe trazer à baila os esclarecimentos do Professor JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, o qual dispõe o seguinte:

"Considerando que o direito tributário constitui um direito de superposição, incidindo sobre realidades postas por outros ramos do direito (civil, comercial etc.), torna-se imprescindível buscar o conceito das espécies básicas de obrigações (dar e fazer), para delimitar o âmbito do ISS, confrontado com os âmbitos do IPI e do ICMS.

Essa espécie de obrigação (fazer) não possui definição e características próprias, configurando-se de modo negativo à outra espécie de obrigação (dar), que 'consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, para a constituição de um direito real (venda, doação etc.), a concessão de uso (empréstimo, locação), ou a restituição ao dono. Já as de fazer, conquanto se definam em geral de modo negativo, são todas as prestações que não se compreendem entre as de dar, têm, na verdade, por objeto um ou mais atos, ou fatos do devedor, como trabalhos materiais ou intelectuais.' 'A obrigação de fazer é a que se vincula o devedor à prestação de um serviço como ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiros, em benefício do credor ou de terceira pessoa.' (...)

Não se pode considerar a incidência tributária restrita à figura do 'serviço', como uma atividade realizada; mas, certamente, sobre a 'prestação do serviço', porque esta é que tem a virtude de abranger os elementos imprescindíveis à sua configuração, ou seja, o prestador e o tomador, mediante a instauração de relação jurídica de direito privado, que irradia os naturais efeitos tributários."

Com isso, constata-se que a diferenciação entre a obrigação de fazer e da obrigação de dar se perfaz de suma importância para distinguir-se qual o imposto será aplicado ao fato, conforme mencionou o renomado autor anteriormente, bem como se observa que a incidência do imposto em liça é sobre



# MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

a prestação do serviço, considerando-se a prestação de serviço uma obrigação de fazer.

Quanto a questão, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO aduz:

"Considerando as distinções existentes entre obrigação de 'dar' e de 'fazer', e os princípios consagrados pela Constituição quanto à tributação, chegou-se a um conceito constitucional de serviço, como sendo 'prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial.'

Portanto, em face do que até agora fora apresentado, conclui-se que o ISSQN é exigido daquele que presta determinado serviço previsto em lei, entendendo-se essa "prestação de serviço" como uma obrigação de "fazer", com finalidade lucrativa.

Feitos tais esclarecimentos, faz-se necessário a análise se a atividade econômica de locação de bens móveis pode se configurar como prestação de serviço, constituindo-se como fato gerador do ISSQN.

Esse entendimento é tão fundamental e pacífico que, quando da publicação da Lei Complementar nº 116/2003, que atualmente dispõe sobre o referido imposto municipal, foi vetado, pelo Presidente da República, o item da lista de serviços que constava a expressão "locação de bens móveis".

A questão no STF, após persistência da controvérsia atinente aos contratos mistos, que englobam tanto a prestação de serviços quanto a locação de bens, deu ensejo à criação da Súmula Vinculante nº. 31, a qual dispõe: "É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis".

Em julgado recente, o Supremo ante a persistência da controvérsia atinente aos contratos mistos, que englobam tanto a prestação de serviços quanto a locação de bens, decidiu que a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) nas operações de locação de bens



# MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

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, in verbis:

*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 (ISSQN) 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." (Rcl 14.290-AgR, rel. min. Rosa Weber, julgamento em 22-5-2014, Plenário, DJE de 20-6-2014.)*

Quanto a questão, podemos concluir que 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.

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.

Vale ressaltar que 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 do disposto no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que:



# MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

“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”.

A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e lease-back (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer”. Cabe impingir que pertinente a hipótese de incidência do ISSQN, este não se restringe a serviço, e sim a prestação do serviço, sempre compreendendo a realização de um negócio jurídico referente a uma obrigação de fazer, que configura a efetiva incidência para a cobrança do mencionado imposto.

Resulta desse novo posicionamento do STF, que detém a última palavra em matéria de constitucionalidade das normas, a necessidade de rever a jurisprudência sobre a incidência do ISS naqueles itens de serviços que caracterizam locação ou cessão de bens móveis, como a cessão de andaimes, palcos e coberturas, bem como nos casos de guincho intramunicipal e guindaste de içamento que constam dos itens 3.05 e 14.15 da lista de serviços.

Tal informação é de suma importância, haja vista que a questão a ser analisada nesses casos, é de que a inconstitucionalidade da incidência do ISSQN recai sobre a locação de bens móveis dissociada da prestação de serviços, pois, em casos que não há possibilidade de execução da prestação de serviços sem o bem locado (guincho, caminhão ou equipamento) este se configura apenas um meio, e não sendo possível a dissociação dos mesmos haverá a tributação pelo ISSQN sobre a totalidade do contrato.

Assim, conclui-se que a Súmula Vinculante 31 não diz respeito a contratos de locação mista – locação de bens móveis acompanhada da prestação de serviços, mas tão somente sobre a inconstitucionalidade da cobrança do tributo quanto a locação dos bens móveis e/ou quando a locação esteja nitidamente apartada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto. Nesse



# MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

sentido, trazemos precedente: 1ª Turma, ARE 666.545 ED, rel. Min. Luiz Fux, julgado em 05/06/2012.

Portanto, não há qualquer fundamento legal para a exigência do ISSQN sobre a locação de bens móveis, devendo o imposto ser cobrado em caso de contrato cuja locação seja mista, no caso, locação de bens móveis acompanhada da prestação de serviços.

**Ementa: AGRAVO INTERNO, RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO, ISS SOBRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, TEMA 212 E SÚMULA VINCULANTE 31. INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO, FATOS E PROVAS, SÚMULA 279 /STF.** 1. Quanto à possibilidade de instituição de ISS sobre locação de bens móveis, o Plenário desta SUPREMA CORTE, no julgamento do RE 626.706 - RT (Tema 212, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJe de 24/9/2010), fixou a seguinte tese: É inconstitucional a incidência do imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza ISS sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviço. 2. Esse entendimento, inclusive, ficou **consolidado** no enunciado de **Súmula Vinculante nº 31**. 3. No caso concreto, o Tribunal de origem, com base nos fatos e provas constantes dos autos, concluiu que a locação não está dissociada da prestação de serviços - muito pelo contrário, entendeu que estão interligadas, por isso há incidência do ISSQN. 4. Incide, assim, o óbice do Enunciado 279/STF. 5. Agravo interno a que se nega provimento. Na forma do art. 1.021, §§ 4º e 5º, do Código de Processo Civil de 2015, em caso de votação unânime, fica condenado o agravante a pagar ao agravado multa de um por cento do valor atualizado da causa, cujo depósito prévio passa a ser condição para a interposição de qualquer outro recurso (a exceção da Fazenda Pública e do beneficiário de gratuidade da justiça, que farão o pagamento ao final).

Como podemos depreender do acórdão acima, e pelas razões expostas, principalmente no que diz respeito ao posicionamento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, concluímos que a locação de bens móveis não pode sofrer a incidência do ISSQN, visto que lhe falta o núcleo da incidência, que é a própria prestação de serviço, uma vez que não envolve a prática de atos que consubstanciam um praestare ou um facere. No entanto, nos casos de contratos de locação mista (locação de bens móveis acompanhada da prestação de serviços), constata-se que a Súmula Vinculante 31 não diz respeito aos mesmos, mas tão somente sobre a inconstitucionalidade da cobrança do tributo quanto a locação dos bens móveis e/ou quando a locação esteja nitidamente apartada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto.

De fato, se a cessão de andaime for seguida de prestação de serviço por parte do cedente, caracterizada estará a incidência do ISS prevista na lista de serviços. O mesmo acontece com a locação de automóvel com fornecimento de motorista, ou locação de guindaste com fornecimento de técnico-





# MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

---

operador. Nessas hipóteses, bastará a previsão na lista nacional de serviços acolhida pelo legislador municipal para legitimar a cobrança do ISSQN.

Assim, qualquer atuação das fiscalizações municipais no sentido de exigirem o ISSQN sobre a locação de bens móveis mistas, em que a locação não esteja apartada da prestação de serviços, não haverá a incidência da Súmula Vinculante 31, sendo procedente a cobrança do ISSQN sobre o valor total do contrato misto. Nesses casos, não há como apartar os serviços prestados, da locação dos bens, pois ambos são totalmente interdependentes, não sendo possível um existir sem o outro, tornando o contrato uno e inseparável.

Diante do exposto, voto pelo IMPROCEDÊNCIA do recurso administrativo e manutenção dos Autos de Lançamento e Auto de Infração com Imposição de Multa.



# MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP 84051-000 – Paraná – 042 3220-100 Ramal 1310

---

### VOTO DIVERGENTE

#### **Conselheiro Ricieri Gabriel Calixto**

Cinge-se a controvérsia acerca da possibilidade de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) nos casos de contrato de locação de equipamentos com cessão de mão de obra.

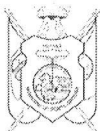
É cediço que o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar n. 116/03. No entanto, em contratos de locação de bens móveis, no qual um bem é cedido temporariamente mediante retribuição financeira, não se caracteriza uma prestação de serviço em si, mas sim a disponibilização do bem.

Por este motivo, a Súmula Vinculante n. 31 do Egrégio Supremo Tribunal Federal corretamente consolida o entendimento de que a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis é inconstitucional.

Essa súmula tem como fundamento a distinção clara entre a locação de bens móveis e a prestação de serviços. Enquanto a locação se refere ao uso e gozo de um bem, a prestação de serviços envolve a realização de uma atividade específica, que não se confunde com a simples disponibilização do bem. Portanto, a locação de bens móveis não se enquadra na lista de serviços sujeitos ao ISS, sendo considerada uma atividade não tributável pelo imposto municipal.

Entretanto, quando se trata de contratos com objeto misto, que englobam tanto a locação de bens móveis quanto a prestação de serviços, é crucial analisar se há uma clara segregação entre a prestação de serviço e o objeto do contrato, bem como se existe uma contrapartida financeira específica destinada a essa prestação.

Se a prestação de serviço for claramente independente, com um valor financeiro específico, é provável que haja incidência do ISS. No entanto, a locação de



# MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

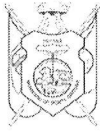
Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP 84051-000 – Paraná – 042 3220-100 Ramal 1310

bens móveis em si não estará sujeita a esse imposto, conforme a Súmula Vinculante n. 31 do STF.

É o que se extrai do julgamento do Supremo Tribunal Federal em situações análogas:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS ASSOCIADA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LOCAÇÃO DE GUINDASTE E APRESENTAÇÃO DO RESPECTIVO OPERADOR. INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE APRESENTAÇÃO DE SERVIÇO. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. SÚMULA VINCULANTE 31. AGRAVO REGIMENTAL. 1. A Súmula Vinculante 31 não exonera a prestação de serviços concomitante à locação de bens móveis do pagamento do ISS. 2. **Se houver ao mesmo tempo locação de semimóvel e prestação de serviços, o ISS incide sobre o segundo fato, sem atingir o primeiro.** 3. O que a agravante poderia ter discutido, mas não o fez, é a necessidade de adequação da base de cálculo do tributo para refletir o vulto econômico da prestação de serviço, sem a inclusão dos valores relacionados à locação. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (ARE 656709 AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgamento em 14.2.2012, DJe de 8.3.2012) (sem grifo no original)

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO SOBRESERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. INCIDÊNCIA EM CONTRATOSMISTOS. LOCAÇÃO DE MAQUINÁRIO COM OPERADORES.RECLAMAÇÃO. ALEGAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DA SÚMULAVINCULANTE 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. (Rcl 14290 AgR, Relator(a): Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2014, DJe 18/06/2014) (sem grifo no original).



# MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP 84051-000 – Paraná – 042 3220-100 Ramal 1310

Nesse diapasão, verifica-se que é imprescindível a definição do objeto do contrato celebrado entre as partes para que se chegue a uma conclusão a respeito da incidência – ou não – do supramencionado imposto. No caso *sub judice*, é possível observar que o contrato não versa tão somente sobre a locação dos equipamentos de elevação e movimentação de cargas, incluindo-se também a prestação de serviços da equipe de operação.

Ademais, a prestação de serviços, disciplinada pelo Código Civil, consiste numa obrigação de fazer. Deste modo, o Supremo Tribunal Federal já declarou a impossibilidade de confundir a locação de serviços com a locação de bens móveis no Recurso Extraordinário n. 116.121/SP.

A inclusão da cessão de mão de obra no contrato não é suficiente para modificar a predominância da essência da locação de bens móveis. Mesmo na presença dessa cessão, se a maior parte dos valores é destinada à locação em si, a natureza do contrato permanece sendo a de locação.

Nessa linha, o simples fato de constar no pacto firmado a cessão de mão de obra não é capaz de afastar a incidência da Súmula Vinculante 31 do STF, pois, ainda que exista cessão de mão de obra, o objeto contratual, em sua maior parte - especialmente quando se verifica que os valores destinados à locação são bem maiores que os destinados à cessão de mão de obra – tem essencialmente a natureza de locação.

Por fim, é relevante destacar que o contribuinte tem o direito de organizar suas operações de forma a reduzir a carga tributária de maneira lícita, respeitando as premissas estabelecidas pela legislação. Isso inclui a análise cuidadosa dos contratos, a separação apropriada das atividades e a conformidade com as normas tributárias aplicáveis, conforme ressaltado pelo jurista Marco Aurélio Greco:

[...] se por um lado a ação do Fisco era controlada por instrumentos formais, a ação do contribuinte também só encontrava limites formais. Vigorava a visão que prestigia uma liberdade absoluta do contribuinte



# MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP 84051-000 – Paraná – 042 3220-100 Ramal 1310

para organizar sua vida, como bem lhe aprouvesse desde que o fizesse por atos lícitos, praticados antes da ocorrência do fato gerador e sem simulação [...] (GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. Revista da Pgf, Brasília, v. 1, n. 1, p.9-18, jan. 2011. p.11.)

Dessa forma, no âmbito do planejamento tributário, é essencial que o contribuinte tome decisões embasadas visando a otimização da carga tributária e a segurança jurídica, desde que dentro dos limites legais. É crucial ressaltar que esse direito não deve ser confundido com práticas ilegais de elisão fiscal abusiva ou evasão fiscal.

Portanto, é injusto e ilógico que a inclusão da cessão de mão de obra no contrato transforme integralmente a natureza do mesmo, apenas para aumentar a arrecadação do Fisco Municipal. Torna-se imperativo definir o objeto do contrato entre as partes para chegar a uma conclusão sobre a aplicação do imposto em questão. No presente caso, fica claro que o contrato abrange não apenas a locação de equipamentos, mas também a prestação de serviços pela equipe de operação.

Neste diapasão, considerar a locação de bens móveis como uma prestação de serviços para fins de tributação pelo ISSQN seria um equívoco grave e inconstitucional, dada a evidente distinção entre esses institutos. Portanto, não há motivo para debater a incidência do tributo na locação de bens móveis neste caso específico.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do recurso administrativo e pela retirada dos autos de lançamento e auto de infração com imposição de multa.

É como voto.

Ricieri Gabriel Calixto





# MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

### ACÓRDÃO

Diante do exposto, ACORDA o plenário da CCMPG, por maioria de votos, contando com um voto divergente, pela improcedência do recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Adriana Maria Osório Miranda, Bianca Karla Wiechetek Alves dos Santos, Márcio Henrique Martins de Rezende, Ricardo Denck e Ricieri Gabriel Calixto, além da Relatora Elaine Cristina Moreira Schnaider e o Presidente do Conselho de Contribuintes Cláudio Grokoviski.

Ponta Grossa, 10 de agosto de 2023.

ELAINE CRISTINA MOREIRA  
SCHNAIDER:01746186976  
186976

Assinado de forma digital por ELAINE CRISTINA MOREIRA  
SCHNAIDER:01746186976  
Dados: 2023.09.26 18:34:30 -03'00'

*Elaine Cristina Moreira Schnaider*

*Relatora*

Cláudio Grokoviski  
Presidente

06/10/2023

Suelen Cristina Jerônimo Beldybski

(42) 3238-3742

065.5.5.869-37