



MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

CERTIDÃO Nº.002-JIF-PML/2020.
ACÓRDÃO Nº. 002-JIF-PML/2020.

PAUTA: 14/02/2020.

JULGADO: 20/02/2020.

Relator Suplente:

Ilmº. Sr.: KLEBER LUIZ CAMATTA ZANI.

Presidente:

Ilmº. Sr.: MILTON JOSÉ ALVES PARAÍSO.

Secretária Executiva:

Ilmª. Srª.: MARIA CÉLIA PANDOLFI CALMON.

AUTUAÇÃO

PROCESSO Nº 004963/2018 – Auto de Infração nº 000008/2018.

AUTUANTE: MUNICÍPIO DE LINHARES – ES.

AUTUADO: LASA LINHARES AGROINDUSTRIAL S/A.

ASSUNTO: PEDIDO DE IMPUGNAÇÃO AO AUTO Nº 00008/2018.

CERTIDÃO

Certifico que a Junta de Impugnação Fiscal - JIF do Município de Linhares, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Junta, por unanimidade, votou pelo **PROCEDÊNCIA TOTAL** da exigência tributária, mantendo-se integralmente o Auto de Infração de nº 0008/2018, nos termos do artigo 342, inciso I, da Lei 2662/2006, conforme voto do Membro Relator Suplente. O Presidente, Sr Milton José Alves Paraíso e a Membro Relatora Srª Luciana Paiva Drago Buzatto votaram com o Membro Relator Suplente Sr Kleber Luiz Camatta Zani.

Linhares-ES, 20 de Fevereiro de 2020.


Milton José Alves Paraíso
PRESIDENTE


Maria Célia Pandolfi Calmon
SECRETÁRIA



MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

SESSÃO DE 20 DE FEVEREIRO DE 2020.

JULGADO N.º: 002 – JIF – PML/2020.

PROCESSO N.º 004963/2018 – IMPUGNAÇÃO

APENSO N.º 03665/2018 – AUTO DE INFRAÇÃO N.º 000000008/2018

AUTUADO: LASA LINHARES AGROINDUSTRIAL S/A.

ENDEREÇO: FAZENDA CÓRREGO DAS PEDRAS, S/N, km 141, BR 101, CANIVETE LINHARES/ES.

CNPJ N.º: 27.291.400/0001-50

INSCRIÇÃO MUNICIPAL N.º: 0001466.

AUTUANTE: MUNICÍPIO DE LINHARES

DAT/SEMUF/PML

AGENTES FISCAIS DE ARRECADAÇÃO: ROSINAI TURETA E MARILENE CALLEGARI.

RELATOR SUPLENTE: KLEBER LUIZ CAMATTA ZANI – MATRÍCULA: 006749

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPUGNAÇÃO. ISSQN. RESPONSABILIDADE. RETENÇÃO. LOCAÇÃO DE BENS ASSOCIADA AO FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA. IMPOSSIBILIDADE DE DISSOCIAÇÃO. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA QUE NÃO PREVÊ TAL POSSIBILIDADE. ANÁLISE DO NEGÓCIO JURÍDICO SUBJACENTE. LOCAÇÃO QUE SEQUER RESTOU CONFIGURADA. SUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO. CONCLUSÃO.

I - RELATÓRIO:

Em 14 de março de 2018 a empresa LASA LINHARES AGROINDUSTRIAL S/A apresentou à Junta de Impugnação Fiscal – JIF –, do município de Linhares-ES, impugnação ao Auto de Infração de n.º 000000008/2018, lavrado por falta de recolhimento de parte do ISSQN incidente sobre os valores dos serviços prestados pela empresa JFA Locações e Serviços de Cobrança Eireli EPP, enquadrados no subitem 07.13 da lista de serviços do Anexo I, da Lei Complementar 10/2011.

Para sustentar seus argumentos, afirma que a prestação de serviço é somente a cessão de mão de obra, jamais podendo ser inclusa a locação do bem — um trator Marsey Ferguson 292, 4x4 e uma Carreta Tanque de capacidade de 5.000 litros —, tendo em vista a jurisprudência já consolidada em precedente vinculante do Supremo Tribunal Federal (Súmula 31), e em consequência efetuou a retenção do imposto tão somente quanto à efetiva prestação de serviços — cessão de mão de obra —, excluindo a remuneração correspondente à locação dos bens e, portanto, o tributo foi recolhido nos valores efetivamente devidos ao município, não merecendo provimento a ação fiscal.



MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

Nesse sentido, requer que seja reconhecida a não incidência do ISS sobre a locação de bem móvel, e conseqüentemente seja julgada improcedente a Ação Fiscal no sentido de serem decretadas inexigíveis as obrigações tributárias instadas nos procedimentos fiscais referentes ao auto de infração em epígrafe. (fls. 04-08).

Entretanto, as Agentes Fiscais de Arrecadação responsáveis pelo lançamento tributário em Parecer Fiscal (fls. 124-126), firmam pelo indeferimento do pleito protocolizado pela Impugnante e pela manutenção do Auto de Infração 0000008/2018, pois “resta claro tratar-se de prestação de serviços com empregos de máquinas/equipamentos [...] que foram utilizados na execução dos serviços de aplicação de aquagel/fertilizantes [...], descaracterizando, assim, uma simples locação de bens móveis.” Afirmam ainda que “Não há que se falar em contrato de locação, mas, em contrato de execução por empreitada, cujos serviços enquadram-se no item 7, subitem 7.13, da Lei Complementar Nº 10/2011 [...]”.

É o relatório.

II - VOTO DO RELATOR SUPLENTE KLEBER LUIZ CAMATTA ZANI

MÉRITO. Responsabilidade tributária. Retenção de Tributos. Locação de bens associada ao fornecimento de mão de obra. Impossibilidade de dissociação entre locação e a prestação de serviços. Legislação tributária que não prevê tal possibilidade. Análise do negócio jurídico subjacente. Locação que sequer restou configurada. Subsistência do auto de infração.

Anota o artigo 32, parágrafo único, inciso II, da Lei 2662/2006, que o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e responsável quando, sem se revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa na Lei.

Frisa-se ainda que, conforme artigo 6º da Lei Complementar 116/2003, é possível aos Municípios atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do



MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

Também a Lei Complementar 10/2011, ao tratar dos substitutos tributários, nos seus artigos 6º e 7º, inciso I, dispõe o seguinte:

Art. 6º Substituto tributário é nos termos desta Lei Complementar o tomador ou intermediário de serviços, pessoa física ou jurídica ou a ela equiparada, vinculado ao fato gerador.

§ 1º Nos termos do caput deste artigo, ficam os substitutos tributários previstos nesta Lei Complementar, obrigados a proceder à retenção e recolhimento do imposto ou ao seu pagamento, independentemente de sua retenção, sobre serviços de qualquer natureza, multas e demais acréscimos legais, conforme disposições contidas nesta Lei e/ou em seus regulamentos.

§ 2º O regulamento disporá sobre a forma como o imposto devido, multa e demais acréscimos legais deverão ser recolhidos, se por meio de retenção ou se por meio de pagamento independente de retenção na fonte.

Art. 7º Para os efeitos desta Lei Complementar, são substitutos tributários pelo pagamento ou pela retenção e recolhimento do imposto sobre serviços de qualquer natureza:

I - O tomador do serviço, no caso em que o prestador emitir documento fiscal autorizado por outro município;

[...]

Conforme preceitua a Constituição Federal de 1988 em seu artigo 156, inciso III, bem como a Lei Complementar nº. 116/2003 infere-se que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é de competência municipal, onde a ocorrência de seu fato gerador incide na prestação de serviços, ainda que estes não se constituam como atividade preponderante do prestador. Vejamos:

Constituição Federal

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;

Lei Complementar nº 116/03

Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

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.



MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

No que tange a locação de coisas o artigo 565 do Código Civil dispõe que é o contrato pelo qual uma das partes (locador) se obriga a ceder à outra (locatário), por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa infungível, mediante certa retribuição.

Segundo o Mestre JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, a 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 terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa.'

Ensina ainda, que 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 a obrigação de dar se perfaz de suma importância para distinguir-se qual o imposto será aplicado ao fato, bem como se observa que a incidência do imposto é sobre a prestação do serviço, considerando-se a prestação de serviço uma obrigação de fazer.

Portanto, 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.

Nesse sentido, observa-se que o contrato firmado entre a tomadora (LASA LINHARES AGROINDUSTRIAL S/A) e a prestadora (JFA LOCAÇÕES), tem como objeto uma



MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

prestação de serviço, por se tratar de uma obrigação de fazer e não uma obrigação de dar, conforme se verifica nas cláusulas 1 a 4 do referido contrato. Veja-se:

Cláusula 1 – “A CONTRATADA compromete-se a executar serviço de aplicação de aquagel/fertilizantes, localizada na Fazenda Córrego das Pedras – KM 141 – BR 101 – S/N – Bairro Canivete – Linhares – ES.”

Cláusula 2 – “Para execução dos serviços ora contratados, a CONTRATADA colocará à disposição da CONTRATANTE 01 Trator Marsey Ferguson 292 4x4 – Cor Vermelha e 01 Carreta Tanque Capacidade 5.000L.”

Cláusula 3 – “Todos os serviços serão executados e prestados por funcionários devidamente registrados e habilitados da CONTRATADA, que arcará exclusivamente com todas as obrigações legais para com os mesmos, notadamente as de natureza trabalhista e previdenciária.”

Cláusula 4 – “A CONTRATADA responsabilizar-se-á por todos os prejuízos a que der causa, decorrentes da inobservância do disposto no presente instrumento ou de normas técnicas, ou, ainda, oriundos de imprudência, negligência ou imperícia na execução dos serviços.” (grifo e destaque nosso)

Nesse sentido, Roberto Tauil identifica os elementos essenciais do contrato de locação de coisas. Veja-se:

Um deles é a cessão de posse do objeto locado, ou seja, a posse da coisa é transferida ao locatário, proporcionando a este o uso e gozo temporários do bem locado. A concluir que se não houver a transferência de posse perde a locação todos os seus efeitos. Ao assumir a posse da coisa locada o locatário passa a tratá-la com o mesmo cuidado como se sua fosse (artigo 569, inciso I, do Código Civil). Vai daí que o locatário se reveste de total responsabilidade pelo bem, a servir-lhe dele com zelo e atenção, a evitar na medida do possível sua deteriorização e mantê-lo em bom estado. A retribuição que o locatário paga ao locador pelo uso e gozo da coisa chama-se aluguel. E aluguel é pago mediante comprovação por recibo, documento que dá prova de quitação de algum pagamento. O locador não emite comprovante de aluguel por meio de documento fiscal, qual “Nota Fiscal de Serviço, pois a locação não foi uma prestação de serviço no sentido específico da palavra serviço. Contrato de prestação de serviços é aquele em que uma das partes (prestador) se obriga para com a outra (tomador) a fornecer-lhe a prestação de uma atividade, mediante remuneração, com algumas características como a bilateralidade (gera obrigação para ambos os contratantes), onerosidade e consensualidade. Ao contrário do contrato de locação (obrigação de dar), o contrato de prestação de serviço é uma obrigação de fazer, oriunda do esforço humano aproveitado por outrem, e que pode ser material ou imaterial. Contratos de serviços podem ser caracterizados por meio de contrato de trabalho, empreitada e contrato de prestação de serviços. No contrato de trabalho há um vínculo de subordinação do prestador ao tomador do serviço, exercendo aquele uma atividade sob a direção deste. Nos contratos de empreitada e de prestação de serviço inexistente a subordinação que ocorre no contrato de trabalho. O serviço é exercido de forma autônoma pelo prestador e com objetivos geralmente específicos. Nos contratos de empreitada o objetivo é alcançar um determinado resultado, que vem a ser o objeto do contrato. Tal resultado é a obra a ser executada. Em outras palavras, o resultado do contrato se satisfaz mediante a execução da obra prometida. Nos contratos de prestação de serviços o objetivo também é o de concretizar um resultado, porém, a ser obtido pela consecução do esforço de fazer. A distinção é destacada por Arnaldo Rizzardo: ‘Exemplificando, no contrato de empreitada, além da



MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

atividade de construção, opera-se a entrega da coisa. No compromisso de realizar uma pintura, há o simples fazer. Em ambas as hipóteses, presta-se um fato. Nas duas obrigações, deve-se uma prestação'. Opera-se o contrato de empreitada pela entrega da obra. **Opera-se o contrato de prestação de serviço pelo ato de fazer.** No primeiro, interessa que a coisa seja entregue; no segundo, interessa a prestação em si do serviço. Deste modo, no contrato de empreitada não há o *intuiti personae*, ou a qualidade do obrigado, podendo o prestador, via de regra, subcontratar ou subempreitar partes da obra. Já no contrato de prestação de serviço torna-se relevante o *intuiti personae*, porquanto se contrata em vistas da capacidade própria do prestador do serviço.

Seguindo este entendimento, verifica-se que a contratada ao aplicar aquagel/fertilizante com uso de maquinário e mão de obra especializada para execução do serviço na lavoura de cana de açúcar da contratante, prestou o serviço de pulverização o qual está enquadrado no subitem 07.13 da lista de serviço do Anexo I, da Lei Complementar municipal 10/2011.

A propósito, veja-se o seguinte julgado:

APelação CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ISS. SERVIÇOS PRESTADOS POR MEIOS AÉREOS. AVIAÇÃO AGRÍCOLA. 1. Não se pode confundir o serviço tributado com o modo de prestá-lo. Se tributado é o serviço de pulverização, este é o fato gerador, que vem a ser a atividade-fim. Não há confundido-lo com o modo de prestá-lo, por meios aéreos, terrestres, etc., que são atividades-meio. Mesmo quando ocorre por meio de avião, em lavouras agrícolas, a incidência continua sendo sobre o serviço de pulverização, e não sobre serviço de aviação agrícola. A interpretação taxativa da lista, quando consta apenas o gênero dos serviços, por óbvio abrange todas as espécies. Dentro do gênero a interpretação é ampla. Ademais, há ainda as variações analógicas a partir da expressão congêneres, isto é, que pertencem ao mesmo gênero. Exegese do art. 108, § 1º, do CTN, e dos sub-itens 7.12, 7.13 e 7.16 da Lista Anexa à LC 116/03. 2. Apelação desprovida. (Apelação Cível Nº 70028172245, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Irineu Mariani, Julgado em 12/08/2009)." (grifei)

Veja-se que na legislação tributária vigente, bem como na jurisprudência, inexistente possibilidade de dissociar a prestação de serviço prevista no subitem 07.13, em cessão de mão de obra e locação de bens móveis.

Afasta-se, portanto, o argumento apresentado pela impugnante no sentido dissociar do serviço de pulverização (subitem 07.13 da lista de serviço) os maquinários utilizados para prestação do serviço contratado, como se fosse serviço de locação de bens móveis com o intuito de aplicar a Súmula 31 do STF e, assim, afastar a incidência do ISS sobre a integralidade do valor do serviço contratado.



MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

Inoportuna, portanto, a possibilidade da aplicação da Súmula 31 do STF, haja vista inexistir, no caso em tela, locação de bens móveis.

Desde já, afasta-se também a espontaneidade da iniciativa do sujeito passivo, haja vista que situação emoldurada nos autos ora impugnado não se enquadra na hipótese prevista no artigo 138, Parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que trata da denúncia espontânea, por já ter sido iniciado um procedimento fiscalizatório. Senão vejamos:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (destaque e grifo nosso)

De modo semelhante a Lei 2.662/2006, em seu artigo 285, inciso II, ao tratar da denúncia espontânea destaca que:

Art. 285 Considera-se iniciado o procedimento administrativo-fiscal de ofício para apuração das infrações com o fim de excluir a espontaneidade da iniciativa do sujeito passivo da obrigação tributária:

I - **com lavratura do termo de início de fiscalização ou intimação escrita para apresentar livros fiscais ou contábeis e outros documentos solicitados pela fiscalização;**

II - **com a lavratura do auto de infração;**

[...]. (destaque e grifo nosso)

Diante do exposto, constata-se que a impugnante deixou de recolher em parte o ISSQN incidente sobre o valor da prestação de serviço objeto do contrato, pois, de forma equivocada optou por desmembrar a prestação de serviço de pulverização em cessão de mão de obra e locação de bens, tendo excluído da receita tributável o valor referente à locação, o que não é possível por não encontrar amparo legal para tal opção quanto ao serviço de pulverização, pois este é a atividade-fim e sobre o qual incide o ISS, não sendo possível excluir da receita tributável qualquer dos meios utilizados para execução do serviço contratado pela impugnante devendo o ISS ser recolhido na sua integralidade.



MUNICÍPIO DE LINHARES
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

III – CONCLUSÃO

À vista do exposto voto pela **PROCEDÊNCIA TOTAL** da exigência tributária, mantendo-se integralmente o Auto de Infração n.º 000000008/2018.

É o voto.

Kleber Luiz Camatta Zani

KLEBER LUIZ CAMATTA ZANI

(MATRICULA: 006749/01)

RELATOR SUPLENTE