



Apelação nº. 0245737-15.2015.8.19.0001

Apelante 1: Município do Rio de Janeiro

Apelante 2: Mills Estruturas e Serviços de Engenharia S A

Apelados: Os mesmos

Relatora: Des. Rose Marie Pimentel Martins

Apelações Cíveis. Direito tributário. ISSQN. Município do Rio de Janeiro. Ação anulatória objetivando a desconstituição dos Autos de Infração sob os nºs 97.972 e 97.974, lavrados pela municipalidade em razão de mora no recolhimento de ISSQN incidente sobre os serviços prestados pela sociedade demandante no período de 1995 e 1997. Sentença de parcial procedência. Irresignação de ambas as partes. Inexistência de controvérsia quanto aos contratos de locação pura e simples de bens móveis, os quais não estão sujeitos à incidência do ISSQN, conforme Súmula Vinculante nº 31 do STF. Esta súmula, no entanto, será aplicada às relações contratuais complexas (contratos mistos) se a locação de bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços, no que toca ao seu objeto e ao valor específico da contrapartida financeira, conforme jurisprudência do STF (Tema 212 e Rcl 14290 AgR). Na hipótese, foi produzida prova pericial que conclui pela existência de contratos de locação pura e simples; contratos mistos com segregação dos de serviços de locação e dos serviços de manutenção e montagem; e contratos que dependiam de medição, cujo recolhimento de ISS se deu tempestivamente. Sentença reformada para *anular parcialmente os Autos de Infração nºs. 97.972, e 97.974, em relação à incidência de ISSQN sobre: (i) a locação pura e simples de bens móveis; (ii) sobre os contratos de locação mista que contenham a locação de bens móveis claramente segmentada da prestação de serviços, no que toca ao seu objeto e ao valor específico da contrapartida financeira, não incidindo ISSQN*



Apelação nº. 0245737-15.2015.8.19.0001

sobre as parcelas referentes à locação de bens móveis e (iii) para os contratos em que o faturamento dependia de aprovação pelo contratante e da medição ou quantificação dos serviços, de modo a atrair a aplicação do teor do parágrafo 2º do artigo 44 da Lei nº. 691/84. Recursos conhecidos. Desprovimento do recurso fazendário. Parcial provimento ao recurso da Autora.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos da **Apelação nº. 0245737-15.2015.8.19.0001** em que são Apelantes e Apelados o Município do Rio de Janeiro e Mills Estruturas e Serviços de Engenharia S A, acordam os Desembargadores da Quinta Câmara de Direito Público (antiga Décima Sexta Câmara Cível) do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, por unanimidade, **conhecer dos recursos, negar provimento ao recurso fazendário e dar parcial provimento ao recurso da autora**, na forma do voto da Desembargadora Relatora.

Desembargadora **ROSE MARIE PIMENTEL MARTINS**

R E L A T O R A



Apelação nº. 0245737-15.2015.8.19.0001

RELATÓRIO

Recorrem, tempestivamente, o Município do Rio de Janeiro e Mills Estruturas e Serviços de Engenharia SA da sentença (index 3689/3696) da lavra da **Magistrada Mirella Letizia Guimaraes Vizzini** e oriunda do **Juízo da 12ª Vara de Fazenda Pública da Comarca da Capital**, a qual, nos autos da ação anulatória de débito fiscal, julgou parcialmente procedente o pedido nos termos seguintes:

“Isto posto, JULGO PROCEDENTE, em parte, o pedido, na forma do artigo 487, inciso I, do CPC, para anular parcialmente os Autos de Infração nrs. 972.972, e 972.974, em relação à incidência de ISSQN sobre a locação, pura e simples, de bens móveis, permanecendo as demais cobranças.

JULGO IMPROCEDENTES os demais pedidos.

Tendo em vista a sucumbência recíproca, as custas deverão ser rateadas e cada uma das partes pagará honorários advocatícios para o patrono do seu ex adverso, apurados sobre o valor da diferença entre o valor dos autos de infração e o, efetivamente, devido, após anulação parcial dos autos, e calculados pelo percentual mínimo de cada faixa fixada nos incisos do 83º do artigo 85 do novo CPC (Lei 13.105/2015) combinado com o 8 5º, do mesmo artigo.”

2. Entendeu o Juízo *a quo* que, em relação aos contratos de locação pura e simples de bens móveis, que representam, respectivamente, 58,34% e 71,02% das notas fiscais vinculadas aos Autos de Infração nº 97.972 e 97.974, não há incidência do ISSQN, em razão da aplicação do Enunciado nº. 31 da Súmula Vinculante do C. STF. Por outro lado, no que diz respeito aos contratos de natureza mista, foram mantidos hígidos os autos de infração por ter a Magistrada considerado legítima a incidência do ISSQN sobre estes contratos, sob o fundamento de que a locação de bens móveis se confunde com prestação dos serviços. Entendeu, por fim, que a Apelante não teria apresentado documentação suficiente para comprovar que, para os contratos de natureza mista e de prestação de serviços, o faturamento dependia de aprovação pelo contratante e da medição ou quantificação dos serviços, de modo a atrair a aplicação do





Apelação nº. 0245737-15.2015.8.19.0001

teor do parágrafo 2º do artigo 44 da Lei nº. 691/84, razão pela qual julgou parcialmente procedentes os pedidos.

3. O Município do Rio de Janeiro (primeiro Apelante) pretende a reforma da sentença alegando, em apertada síntese, a inexistência de vício formal ou material dos autos de infração mencionados na inicial, ausência de cerceamento de defesa, ao argumento de que a Autora apresentou todos os recursos cabíveis na esfera administrativa. Aponta que o laudo pericial constante dos autos informa que não foram apresentados todos os contratos referentes a todas as notas fiscais autuadas. Acusa que, tendo as autoridades fazendárias constatado que a Autora prestou serviços agregados à locação, tidos como mistos ou impuros para fins de incidência de ISS, não tendo sido comprovada a segregação fiscal e contábil das receitas oriundas de suas mais variadas atividades ou que a segregação não correspondia aos serviços efetivamente prestados, cabe a incidência do ISS. Requer a improcedência integral dos pedidos (index. 3708/3719).

4. Narra a segunda Apelante (index. 3743/3761) que os contratos que ensejaram a lavratura dos autos de infração podem ser divididos em três grupos distintos: (i) **contratos de simples locação** de bens móveis (andaimes e outras estruturas metálicas); (ii) **contratos mistos** de bens móveis conjugados com a prestação de serviços de assistência técnica (montagem e desmontagem de estruturas metálicas e plataformas elevatórias) e (iii) **contratos de prestação de serviços** de jateamento, pintura industrial, dentre outros que dependiam da emissão de relatórios de medição.

5. Afirma que, **em relação ao primeiro grupo**, não existe controvérsia, porquanto, é inconstitucional a incidência de ISS sobre tais contratos, conforme enunciado da súmula vinculante 31 do Supremo Tribunal Federal. **Em relação ao segundo grupo**, sustenta que os serviços de montagem e desmontagem das estruturas se afiguram como atividade meio e são inerentes ao contrato de locação, não sendo





Apelação nº. 0245737-15.2015.8.19.0001

devido o ISS nesses casos, subsidiariamente, argumenta que a cobrança do imposto nunca poderia incidir sobre a parcela referente à locação dos bens móveis especialmente porque, na hipótese, houve a segregação entre a locação e a prestação de serviços nos contratos e nas notas fiscais. **Quanto aos contratos do terceiro grupo**, reconhece a incidência do imposto sobre eles, porém afirma que o houve o recolhimento do imposto tempestivamente. Para tanto, explica que a competência mensal era postergada para o mês subsequente à ocorrência do fato gerador, em observância ao disposto no art. §2º do art. 44 da Lei 691/84, uma vez que havia necessidade de medição dos serviços. Argumenta que, somente após a anuência do cliente e da emissão do respectivo “BOLETIM DE MEDIÇÃO”, a Apelante poderia faturar os serviços. Conclui que, para esse grupo de contratos, inexistente qualquer atraso no recolhimento do ISSQN.

6. Conta que não obstante ter oposto embargos de declaração, ante a ausência de manifestação daquele juízo sobre diversos pontos levantados pela Autora, eles foram rejeitados. Em razão disso, argui preliminar de nulidade da sentença recorrida, por ausência de fundamentação e violação aos artigos 489 e 1.022 do CPC/2015. No mérito, defende a impossibilidade de incidência de ISSQN também sobre os contratos de natureza mista, porque, a seu ver, nos contratos de locação de bens móveis, a montagem e a desmontagem das estruturas são serviços inerentes à própria atividade de locação, cabendo ao locador entregar os bens devidamente montados e em condições de uso ao locatário, não incidindo, assim, o tributo sobre qualquer parcela do contrato. Afirma que a cobrança do imposto municipal nunca poderia alcançar a parcela referente à locação, especialmente nas hipóteses em que existe a segregação entre a locação e a prestação de serviços nos contratos e nas notas fiscais, como no caso em comento. Ressalta que o Juízo *a quo* não analisou essa questão e manteve a cobrança do ISSQN sobre o valor total das faturas/notas fiscais emitidas para os contratos de natureza mista, o que colide frontalmente com o teor do Enunciado nº. 31 da Súmula Vinculante do C. STF. Pugna pela anulação da sentença e no mérito, pela reforma a fim de julgar totalmente procedentes os pedidos.



Apelação nº. 0245737-15.2015.8.19.0001

7. Foram apresentadas Contrarrazões em index. 3732/3742 pela parte Autora.
8. Contrarrazões do ente municipal em index. 3762.

É o relatório.

VOTO

9. Os recursos são conhecidos, porquanto, presentes seus requisitos de admissibilidade.
10. Na origem, trata-se de anulatória deflagrada pela segunda Apelante em face do primeiro Apelante, objetivando a desconstituição dos Autos de Infração sob os nºs 97.972 e 97.974, lavrados pela municipalidade em razão de mora no recolhimento de ISSQN incidente sobre os serviços prestados pela sociedade demandante no período de 1995 e 1997. Os pedidos foram assim elencados em sua exordial:



Apelação nº. 0245737-15.2015.8.19.0001

- (i) seja concedida a antecipação dos efeitos da tutela jurisdicional, *inaudita altera parte*, para suspender a exigibilidade dos créditos tributários consubstanciados nos Autos de Infração nº 972.972 e 972.974, nos termos do artigo 273 do CPC c/c o inciso V do artigo 151 do CTNº, e determinar que a Rê se abstenha da prática de quaisquer atos tendentes à cobrança do ISSQN em referência, tais como inscrição da Autora no CADIN e nos cadastros da SERASA, ajuizamento de executivo fiscal, etc., assegurando-se ainda, a obtenção de certificados de regularidade, sempre que requeridos.
- (ii) a procedência do pedido, confirmando-se a antecipação dos efeitos da tutela, se deferida, para:
 - (ii.1) **declarar** a nulidade dos Autos de Infração nº. 97.972 e 97.974, em virtude da ausência de descrição circunstanciada dos fatos geradores e do consequente cerceamento do direito de defesa da Autora.
 - (ii.2) **declarar** a improcedência dos lançamentos e **anular** os Autos de Infração nº. 97.972 e 97.974, em razão da não incidência do ISSQN sobre os contratos de locação celebrados pela Autora, nos termos do disposto na Súmula Vinculante nº 31/STF.
 - (ii.3) **declarar** a improcedência dos lançamentos e **anular** os Autos de Infração nº. 97.972 e 97.974, em virtude da previsão legal constante no § 2º do artigo 44 da Lei nº 691/84, que autoriza que o recolhimento do ISSQN seja postergado para o mês seguinte ao mês de vencimento do imposto municipal.
- (iii) a condenação da Rê no pagamento das custas, despesas processuais e honorários advocatícios a serem prudentemente arbitrados por Vossa Excelência.

11. A antecipação da tutela foi concedida nos termos pleiteados e, na instrução probatória, foi confeccionado laudo pericial em index. 3477.

12. A sentença foi de parcial procedência, daí os recursos de ambas as partes.



Apelação nº. 0245737-15.2015.8.19.0001

13. De saída, afasta-se a preliminar de nulidade da sentença por ausência de fundamentação, porquanto, fundamentação sucinta não se equivale a sua ausência, sendo certo que a sentença recorrida cumpriu o mandamento constitucional contido no art. 93, IX.

14. No mérito, tem-se que o Supremo Tribunal Federal já se posicionou quanto à matéria devolvida em sede recursal, de forma que, **nas hipóteses de contratos de locação pura de bens móveis, incide a Súmula Vinculante 31, verbi:**

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

(Súmula vinculativa 31)

“É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza- ISS sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviços.”

(Tema 212 do STF, com repercussão geral. Relator Min. Gilmar Mendes. Leading Case RE 626706).

15. Esta súmula **somente será aplicada às relações contratuais complexas se a locação de bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços, no que toca ao seu objeto e ao valor específico da contrapartida financeira.** Neste sentido:

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





Apelação nº. 0245737-15.2015.8.19.0001

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): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22-05-2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-118 DIVULG 18-06-2014 PUBLIC 20-06-2014 RTJ VOL-00238-01 PP-00088)

16. Na hipótese, restou apurado em perícia que o percentual dos contratos de locação pura e simples era de, respectivamente, 58,34% e 71.02% das notas fiscais vinculadas aos Autos de Infração nº 97.972 e 97.974:





Apelação nº. 0245737-15.2015.8.19.0001

4

3) Considerando as espécies de contrato celebradas pela Autora e os débitos lançados nos Autos de Infração nº 97.972 e 97.974, é correto afirmar que os valores atinentes aos contratos de locação pura e simples são mais representativos do que aqueles que se referem aos contratos de natureza mista (locação e serviços de montagem e desmontagem) e aos contratos de jateamento/pintura industrial? Em uma análise comparativa, quais seriam os percentuais relativos a cada modalidade contratual?

RESPOSTA: Positiva é a resposta. Conforme notas demonstradas nos Anexos III e IV, os percentuais são:

QUADRO PERCENTUAL DE SERVIÇOS PRESTADOS

AUTO DE INFRAÇÃO 97.972 (Anexo III)			AUTO DE INFRAÇÃO 97.974 (Anexo IV)	
DESCRIÇÃO NA NOTA FISCAL	NOTAS	PERCENTUAL	NOTAS	PERCENTUAL
LOCAÇÃO	633	58,34	290	71,07
JATEAMENTO	0	0	5	1,23
MANUTENÇÃO	0	0	8	1,96
ASSIST.TECNICA	53	4,89	10	2,45
MÃO DE OBRA	2	0,18	3	0,74
PINTURA	0	0	8	1,96
ADMINISTRAÇÃO	0	0	2	0,49
SERVIÇOS PRESTADOS	2	0,18	6	1,47
RECUPERACÃO	0	0	1	0,25

17. Com efeito, trata-se de hipótese em que se aplica a súmula 31 do Supremo Tribunal Federal acima mencionada, tendo o Juízo de origem corretamente julgado procedente o pedido quanto a esses contratos, inexistindo retoque a ser feito no *decisum* vergastado.

18. Quanto aos contratos mistos, afasta-se a tese recursal de que “a montagem e a desmontagem das estruturas são serviços inerentes à própria atividade de locação, cabendo ao locador entregar os bens devidamente montados e em condições de uso ao locatário, não incidindo, assim, o tributo sobre qualquer parcela do contrato.”





Apelação nº. 0245737-15.2015.8.19.0001

19. Inclusive, do próprio objeto social da empresa recorrente, depreende-se que o serviço de locação pode ser desassociado da prestação de serviço, vejamos:

Artigo 2º - A Companhia tem por objeto: (a) a locação, intermediação comercial e venda, com montagem ou não, de bens móveis de fabricação própria ou adquiridos de terceiros, compreendendo formas, escoramentos, andaimes, habitáculos pressurizados, pisos, estruturas e equipamentos semelhantes, em aço, alumínio, metal, plástico e madeira, bem como suas peças, componentes, acessórios e matérias primas; (b) a locação, com ou sem operador, intermediação comercial e venda de plataformas aéreas de trabalho e manipuladores telescópicos, treinamento de pessoal para operação nos respectivos equipamentos, manutenção e assistência técnica de equipamentos próprios ou de terceiros; (c) importação e exportação dos bens acima descritos, inclusive suas peças, componentes e matérias primas; (d) a prestação de serviços de pintura, jateamento, isolamento térmico, tratamento de superfície, proteção passiva contra incêndio, movimentação de carga, caldeiraria, refratário, inspeção e ensaios não destrutivos, incluindo o acesso por corda utilizado pelos escaladores industriais e outros equipamentos e serviços inerentes a tais atividades, assim como fabricação, montagem e comercialização de produtos próprios para tais atividades; (e) consultoria e venda de projetos de engenharia, (f) construção de coberturas em tenda estruturada, com fechamento em lona plástica ou similar; (g) instalações elétricas de baixa tensão; e (h) a participação como acionista ou quotista, em outras companhias ou sociedades.


20. Por outro lado, ainda quanto aos contratos mistos, verifica-se que o i. expert concluiu que, dos contratos mistos apresentados, a parcela referente à locação dos bens móveis era separada das parcelas de montagem e assistência técnica, senão vejamos:



Apelação nº. 0245737-15.2015.8.19.0001

ANEXO I .

5) A partir da análise das notas fiscais e dos contratos, é possível dizer que, nos contratos de natureza mista, a parcela de locação era faturada separadamente da de assistência técnica? É possível concluir, portanto, que a autoridade fiscal poderia ter segregado a parcela da locação da prestação de serviço para exigir a mora relativa ao ISSQN somente da parcela referente aos serviços?

 **RESPOSTA:** Positiva é a resposta. Não sei como é feita a avaliação por parte do Fisco, porém existem notas que demonstram em separados toda a operação.

21. Logo, para esses contratos mistos, em que houve a segregação da locação, aplica-se igualmente a súmula 31 do Supremo Tribunal Federal, de forma que não incidirá ISSQN sobre as parcelas referentes à locação de bens móveis, merecendo reforma a sentença nesse ponto.

22. Noutro giro, no tocante aos contratos que dependiam de medição (contratos de natureza mista ou de jateamento/pintura industrial), o laudo pericial foi peremptório no sentido de que, diante da necessidade de medição dos serviços, as notas fiscais só poderiam ser emitidas após a aprovação pelos contratantes, de forma que, com amparo no §2º do art. 44 da Lei 691/84, os recolhimentos foram tempestivos:



Apelação nº. 0245737-15.2015.8.19.0001

6) Nos contratos de natureza mista ou relativos aos serviços de jateamento/pintura industrial, havia a obrigatoriedade de medição dos serviços pelo contratante previamente ao faturamento? Nesses casos, é correto afirmar que a Autora só podia emitir as Notas Fiscais após a aprovação dos Boletins de Medição pelos contratantes?

RESPOSTA: Positiva é a resposta para as duas perguntas.

7) Partindo da premissa de que o período de competência dos contratos acima referidos era o mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 2º do artigo 44 da Lei nº 691/84, é possível afirmar que os recolhimentos realizados pela Autora foram tempestivos?

RESPOSTA: Partindo dessa premissa, positiva é a resposta.

O § 2º do artigo 44 da Lei nº 691/84, menciona "Nas obras por administração e nos serviços cujo faturamento dependa de aprovação, pelo contratante, da medição efetuada, o mês de competência será o seguinte ao da ocorrência do fato gerador".

23. Dessa forma, ao contrário do que constou da sentença, restou comprovado que, para os contratos de natureza mista e de prestação de serviços, o faturamento dependia de aprovação pelo contratante e da medição ou quantificação dos serviços, de modo a atrair a aplicação do teor do parágrafo 2º do artigo 44 da Lei nº. 691/84, cabendo, assim, a reforma da sentença, também nesse ponto.

24. Aqui, cabe frisar que não foram entregues todos os contratos de prestação de serviço relativos às notas fiscais que embasaram os autos de infração:



Apelação nº. 0245737-15.2015.8.19.0001

VI – COMENTÁRIO TÉCNICO E CONSIDERAÇÕES FINAIS

Porém, como é notório, este auxiliar não pode, ainda que movido pelo espírito de melhor atender ao honroso mandato que recebeu, exceder os limites traçados, sem mencionar qualquer outro tipo de questão, sob a ótica econômico-financeira que o presente caso apresenta.

O que garante o trabalho pericial, é o fato de que, foram respondidos os quesitos das partes autora e ré, tomando como base toda a documentação acostada aos Autos.

Devido ao período questionado, alguns documentos não foram apresentados e em alguns casos, a Perícia precisou utilizar critérios para mensurar a relação dos contratos e notas fiscais, conforme descritos nos Anexos:

I: Discriminação do conteúdo de cada volume do Processo em questão;

II: Relação de Contratos (Disponibilizados nos Autos: Lembrando que não foram disponibilizados todos os contratos. O ideal seria, o Autor ter disponibilizado todos os contratos referentes a todas as NFs autuadas);

III: Relação Analítica de NFs do Auto de Infração nº I: (NFs disponibilizadas nos Autos: Lembrando que não foram disponibilizadas todas as NFs autuadas); e

IV: Relação Analítica de NFs do Auto de Infração nº II (Lembrando que nesse auto de infração foram disponibilizados todas as NFs autuadas).

25. Desta forma, dá-se parcial provimento ao segundo recurso para, reformando a sentença, **anular parcialmente os Autos de Infração nºs. 97.972, e 97.974, em relação à incidência de ISSQN sobre: (i) a locação pura e simples de bens móveis; (ii) sobre os contratos de locação mista que contenham a locação de bens móveis claramente segmentada da prestação de serviços, no que toca ao seu objeto e ao valor específico da contrapartida financeira, não incidindo ISSQN sobre as parcelas referentes à locação de bens móveis e (iii) para os contratos em que o faturamento dependia de aprovação pelo contratante e da medição ou quantificação dos serviços, de modo a atrair a aplicação do teor do parágrafo 2º do artigo 44 da Lei nº. 691/84. Uma vez que não foram apresentados todos os contratos referentes às notas fiscais englobadas pelos**



Apelação nº. 0245737-15.2015.8.19.0001

autos de infração impugnados, permanecem as demais cobranças, já que a Autora não logrou êxito em comprovar seu direito.

26. Por tais fundamentos, vota-se no sentido de **conhecer** ambos os recursos, **negar provimento ao recurso fazendário e dar parcial provimento ao recurso da autora**, nos termos do voto da Relatora.

Rio de Janeiro, na data da assinatura eletrônica.

Desembargadora **ROSE MARIE PIMENTEL MARTINS**
R E L A T O R A