



Município de Criciúma
Processo Contencioso Tributário
Autoridade Julgadora de Primeira Instância

Processo Impugnação: CM 455/2024

Impugnante: DRIVE KIDS MINI VEICULOS ELETRICOS LTDA

Objeto: Anulação do auto de infração da Ação Fiscal n. 369/2024

I. Relatório

Trata-se de discussão acerca do aspecto material do ISS, o impugnante aduz mais especificamente que há ausência prestação de serviços, bem como aduz a inexigibilidade de ISS sobre locação de bens.

Pontua que sua atividade econômica não consiste na prestação de qualquer tipo de serviço, mas sim em locação de bens móveis de forma dissociada de qualquer prestação de serviço.

Em sua réplica, a autoridade fiscal defendeu a manutenção do lançamento tributário.

Analizando os autos, verifico a desnecessidade de diligências.

É o breve relatório. Passo ao julgamento.

II. Fundamentação

A empresa Drive Kids Mini Veículos Elétricos LTDA atua com miniveículos elétricos dentro de Shoppings Centers.

Código Tributário do Município de Criciúma elencou como serviços de lazer e entretenimento as diversões eletrônicas. Independentemente do nome a que o contribuinte queira dar a essas atividades, elas deverão ser oneradas pelo ISS.

Art. 1º (...) § 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.

12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.

Com isso, de acordo com a autoridade fiscal, conforme **a área de atuação da empresa e de acordo com a natureza do serviço**, a empresa está prestando o serviço de diversões eletrônicas.

O impugnante pontua que sua atividade econômica não consiste na prestação de qualquer tipo de serviço, mas sim em locação de bens móveis de forma dissociada de qualquer prestação de serviço.



Município de Criciúma
Processo Contencioso Tributário
Autoridade Julgadora de Primeira Instância

Portanto, o cerne da celeuma é se a atividade prestada pela empresa seria somente de locação de bem móvel.

No que se refere a diferenciação da obrigação de “fazer” e de “dar”, o STF, em análise sobre a atividade de locação de bens móveis, definiu que se tratava de obrigação de dar, afastando a incidência de ISSQN.

Conforme esse entendimento, a Suprema Corte editou a Súmula Vinculante nº 31:

Súmula Vinculante 31: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens imóveis.”

O STF verificou que, em situações que houve combinação de locação de bens móveis junto com a prestação de serviço, incidirá o ISSQN somente sobre a prestação de serviço, em 14/02/2012, no ARE 656.709-AgR, 2ª Turma do STF:

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 bem móvel 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.

Todavia, na ausência dessa clareza, a tributação do ISSQN incidirá sobre o valor total.

No caso em concreto do AgReg na Rcl nº 14.290, que envolveu a locação de maquinário e equipamentos conjuntamente com a disponibilização de mão de obra especializada para operá-los, o contribuinte (uma construtora) não se desincumbiu do ônus da prova, uma vez que as atividades de locação e de prestação de serviços estavam “baralhadas”, isto é, misturadas, impedindo, pois, a identificação e separação do que era locação e do que era prestação de serviço; por conseguinte, não foi possível diferenciar o aluguel da remuneração do serviço. Como consequência, a solução recai para a incidência total do ISSQN.

Já no ARE 1.420.065-AgR, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 2ª Turma, j. em 04/2023, o caso envolveu a Companhia Siderúrgica Nacional (contra o Município de Volta Redonda), com análise final dos fatos pelo TJRJ de que as atividades de locação de empilhadeiras e de serviço de movimentação de produtos estavam interligadas (fundidas, baralhadas) e não claramente separadas, logo, com tributação total do ISSQN, sem o destaque do (inexistente) aluguel. Aqui, convém transcrever trecho do acórdão do tribunal fluminense, constante na decisão do STF:

“8. O objeto do contrato firmado pelas empresas foi de prestação de serviços de movimentação de produtos com a utilização de empilhadeiras, estando a locação de bens móveis a ela interligada. 9. A súmula vinculante 31 do Supremo Tribunal



Município de Criciúma
Processo Contencioso Tributário
Autoridade Julgadora de Primeira Instância

Federal assenta a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) nas operações de locação de bens móveis, que somente pode incidir nas relações contratuais complexas se a locação de bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços.

Ainda, há atividades que são prestadas “mediante locação”, que constam na atual lista anexa à LC 116. O STF vem rechaçando ao longo dos anos tentativas de declaração de inconstitucionalidades por serem “obrigações de dar”. O STF refutou a aplicação desses precedentes (RE 116.121; SV 31, tema 212 com repercussão geral) para todas essas outras atividades, legitimando, pois, a tributação do ISS, a saber: *leasing* (RE 592.905, tema 125 com repercussão geral, j. 12/2009), plano de saúde (RE 651.703, tema 581 com repercussão geral, j. 09/2016), franquia (RE 603.136, tema 300 com repercussão geral, j. 05/2020), exploração de jogos e apostas (RE 634.764, tema 700 com repercussão geral, j. 06/2020), farmácia de manipulação (RE 605.552, tema 379 com repercussão geral, j. 08/2020), *software* (RE 688.223, tema 590 com repercussão geral, j. 12/2021), locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza (ADI 3142, j. 08/2020), cessão de uso de espaço em cemitério (ADI 5869, j. 02/2023), hospedagem (ADI 5764, j. 10/2023).

Em razão desses precedentes do STF, as atividades atualmente previstas na lista de serviços anexa à LC 116 não são afastadas da tributação do ISSQN.

Passando-se a análise do presente caso concreto. Primeiramente, cabe observar que não há formalização de um contrato escrito para a utilização dos minicarros, aliado à breve duração da atividade. O que já pode ser um indício da finalidade da atividade de recreação e não locação simples.

Ainda, o uso dos miniveículos é restrito ao ambiente do shopping, conforme exposto pela autoridade fiscal em sua réplica, com isso, não há transferência de posse plena, o que evidencia que a empresa oferece uma atividade de entretenimento monitorada.

Com isso, fica evidente que o uso os miniveículos é estritamente limitado às dependências do shopping center, ademais o cliente não exerce plena liberdade para usufruir do bem como desejar.

Ou seja, não está efetivamente alugando o bem para uso próprio, mas sim participando de uma experiência de entretenimento organizada e controlada pela empresa, pois não há uma transferência de posse que permita o uso e gozo de coisa não fungível.

Por fim, conforme exposto pela autoridade fiscal em sede de réplica, no decorrer da atividade, a empresa permanece responsável pela manutenção e por qualquer problema técnico durante o uso do minicarro. Preservando sua responsabilidade sobre o bom funcionamento do miniveículo durante todo o período de uso. Além disso, no caso de falhas, a empresa substitui prontamente o brinquedo por um similar, garantindo a continuidade do serviço sem que o cliente assuma qualquer responsabilidade técnica ou financeira pelo bem.



Município de Criciúma
Processo Contencioso Tributário
Autoridade Julgadora de Primeira Instância

Com isso, o tomador do serviço está ciente de que, caso ocorra qualquer falha, haverá sempre um funcionário da empresa para prestar o suporte necessário.

O que atesta o controle contínuo da empresa exercido sobre o bem, evidenciando mais uma vez a inexistência de locação.

Diante do exposto, resta evidente, que objetivo da atividade é o lazer e não o aluguel de bem. Pois, o item é disponibilizado para o lazer dos usuários em ambiente controlado, sob regras específicas e sob supervisão de funcionários.

Com isso, conforme exposto, mesmo que se considere haver uma locação de bem móvel, não há clareza da sua separação com a prestação de serviço, devendo haver a tributação do ISSQN sobre o total da prestação do serviço. Ademais, o serviço está elencado na lista do Código Tributário do Município de Criciúma.

Em decisão de caso que se assemelha em certa medida ao presente, a jurisprudência pátria aduziu que **“o que se sobressai da atividade da empresa não é a locação pura e simples de veículo, mas, sim, a atividade de entretenimento proporcionada pela experiência de passear em um veículo de luxo”**:

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL E RECURSO ADESIVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. AÇÃO DECLARATÓRIA. ATIVIDADE DA EMPRESA. **ATIVIDADE DE ENTRETENIMENTO E NÃO DE LOCAÇÃO.** CASO CONCRETO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MAJORAÇÃO. DESCABIMENTO. 1. **Hipótese em que, o que se sobressai da atividade da empresa não é a locação pura e simples de veículo, mas, sim, a atividade de entretenimento proporcionada pela experiência de passear em um veículo de luxo, tendo a opção de dirigir esse veículo ou de ficar na carona, mas sempre com o acompanhamento de um instrutor e inclusive com a previsão de pagamento de taxa extra para a hipótese de pretender levar um carona.** E, por isso, independentemente de o motorista do veículo ser o cliente/contratante ou o instrutor, tal atividade se enquadra no item 12, subitem 12.5, da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar nº 116 /2003, a qual prevê a incidência de ISS sobre os serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, com alíquota de 5%. Correto, portanto, o enquadramento efetivado pelo município. Com isso, não há falar na incidência da Súmula Vinculante nº 31. 2. Na forma do art. 20, § 4º, do CPC, não sendo condenatório o provimento judicial, o valor dos honorários sucumbenciais deve ser fixado consoante apreciação equitativa do magistrado. Hipótese em que não se mostra cabível a majoração pretendida, pois o arbitramento definido em primeira instância não se mostra irrisório. APELAÇÃO E RECURSO ADESIVO DESPROVIDOS. (Apelação Cível Nº 70065456139, Segunda... Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Torres Hermann, Julgado em 19/08/2015).

A referida jurisprudência deixa claro o que já foi exposto anteriormente, que a disponibilidade de veículo para fins de entretenimento com supervisão, com regras e ambiente controlado, não caracteriza locação pura e simples.



Município de Criciúma
Processo Contencioso Tributário
Autoridade Julgadora de Primeira Instância

Ademais, no presente caso concreto, fica mais evidente que não há locação de bem móvel, pois se trata de “brinquedo” (minicarro) eletrônico utilizado para entretenimento, e não de veículo automotor, como na jurisprudência citada.

Com isso, diante de todo o exposto, fica claro que a atividade não pode ser equiparada à locação, pois não há realmente uma locação de bem móvel. Trata-se claramente de uma prestação de serviços de diversão eletrônica, pois a empresa continua exercendo controle sobre o bem (brinquedo) e, por isso, devidamente prevista na Lei Complementar 116/2003 e sujeita à incidência de ISS. Por fim, mesmo que houvesse locação de bem conjuntamente com prestação de serviço, o ISS deve incidir sobre o total das atividades, por não haver separação destas.

III. Dispositivo

Ante o exposto, **julgo improcedente a impugnação** oposta pela impugnante.

Intime-se o impugnante do resultado desta decisão, nos termos dos arts. 154 e 155 da LC 287/2018, c/c art. 43, I do Decreto 1325/2018, para, querendo, interpor recurso ordinário ao Conselho Municipal de Contribuintes, no prazo de 10 (dez) dias.

Após escoado o prazo legal, sem manifestação da impugnante, archive-se os presentes autos.

Criciúma, 21 de novembro de 2024.

Gabriel de Alcântara Albuquerque
Julgador de Processos Fiscais
Matrícula nº 54.644