



Assunto: Processo Contencioso Administrativo Tributário(PCAT)
Data: 05 de junho de 2025
Conselhos CM-455/2024

Processo Contencioso Administrativo Tributário (PCAT): CM-455/2024

Recorrente: Drive Kids Mini Veículos Elétricos Ltda

Assunto: Cancelamento de notificação fiscal de ISS

Fase Processual: Recurso Voluntário (2ª. Instância)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISS. NOTIFICAÇÃO FISCAL. NATUREZA JURÍDICA DA ATIVIDADE ENVOLVENDO O USO DE MINIVEÍCULOS. LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL NÃO SUJEITA À INCIDÊNCIA DO ISS. SÚMULA VINCULANTE 31 DO STF. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

ACÓRDÃO

Vistos etc., acordão os membros do Conselho Municipal de Contribuintes, em sessão havida em 30/06/2025, em conformidade da ata de julgamentos, por UNANIMIDADE dos votos dar provimento ao recurso.

Conselheiro Rayan Biava Rocha – RELATOR



QUESTÕES PRELIMINARES

Não foi arguida qualquer preliminar, tão pouco observado qualquer vício ou ilegalidade que torne inócuo o direito material ou o pedido do recorrente.

Conheço do recurso, eis que presentes os pressupostos de sua admissibilidade.

RELATÓRIO

Trata-se de processo originado da Ação Fiscal 369/2024, cujo objeto foi a fiscalização da atividade econômica da empresa recorrente para fins de incidência do ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), a qual consiste na disponibilização de miniveículos para uso dos seus clientes nas dependências de *shoppings centers*.

De acordo com a recorrente a empresa exerce a atividade de “aluguel de equipamentos recreativos e esportivos”, conforme o CNAE 77.21-7-00, argumentando que a posse dos miniveículos é transferida temporariamente ao cliente, sem qualquer prestação de serviço adicional.

A fiscalização municipal, de outro lado, enquadrou a atividade no subitem 12.09 da lista de serviços tributáveis pelo ISS, que trata de “bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não”, por se tratar, a seu ver, de um serviço de entretenimento.

Em razão disso, fora lavrada a Notificação Fiscal de Lançamento no valor de R\$ 180.108,51 a título de ISS não recolhido ao município, incluindo correção monetária, juros e multa.

A decisão de primeira instância rejeitou a impugnação apresentada pela empresa, tendo destacado que os miniveículos não são entregues ao cliente para livre uso, mas sim disponibilizados dentro de um



ambiente controlado (*shopping center*), bem como que os períodos de uso dos miniveículos são curtos (variando entre 10 e 45 minutos) e sem a celebração de contratos formais de locação com os clientes, de forma que não se transfere a posse plena sobre o miniveículo.

Em razão disso, a decisão de primeira instância considerou que o miniveículo é um meio pelo qual a empresa presta um serviço de lazer, semelhante a bilhares, fliperamas e outras formas de recreação eletrônica, estando, a atividade, enquadrada no conceito de entretenimento infantil, previsto no subitem 12.09 da lista de serviços tributáveis pelo ISS.

Recebido e autuado o recurso voluntário do contribuinte onde este repisa as alegações já expendidas em primeira instância, os autos digitais foram encaminhados para réplica no Despacho 9, tendo o senhor auditor fiscal se manifestado pelo desprovimento do recurso e manutenção da decisão singular.

Este é o relatório.

VOTO DO RELATOR

O caso, adianta-se, é de provimento do recurso voluntário.

A Constituição Federal dispõe no seu art. 156, III, quanto ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza que:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

No mesmo sentido, dispõe o art. 235 da Lei Complementar 287/2018 (Código Tributário Municipal



de Criciúma) que “O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, tem como fato gerador a **prestação de serviços** constantes da lista abaixo, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”.

O cerne da discussão travada nestes autos é saber se a atividade econômica da empresa recorrente, a qual consiste na disponibilização de miniveículos para uso dos seus clientes, é fato gerador do ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza).

O contorno fático está bem delineado, não havendo controvérsia a esse respeito, cingindo-se a celeuma apenas quanto à natureza jurídica da atividade, se de locação ou prestação de serviço.

Como baliza interpretativa, tem-se o disposto no art. 110 do CTN, segundo o qual “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Com efeito, tal como exposto em primeira instância, a atividade desenvolvida pela recorrente consiste em ceder miniveículos aos seus clientes, sem um contrato formalizado e por curto período de tempo (em torno de 10-40 minutos), para uso dentro das dependências dos *shoppings centers*.

Nenhum desses elementos, porém, desnatura a atividade locatícia realizada pela recorrente, na verdade a confirma.

Registro, de início, que a recorrente está regularmente inscrita no CNPJ (Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas) no CNAE 77.21-7 “Aluguel de equipamentos recreativos e esportivos”, sendo a atividade também condizente com o seu objeto social principal, tal como consta da cláusula primeira do contrato social, na forma da 1ª alteração contratual realizada em 03/08/2017, abaixo transcrita:

CLÁUSULA PRIMEIRA. A sociedade passa a ter o seguinte objeto:

ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS RECREATIVOS, COMERCIO VAREJISTA DE BRINQUEDOS E ARTIGOS RECREATIVOS.

Por sua vez, o art. 565 do Código Civil define o contrato de locação de bens móveis como aquele em que “uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não



fungível, mediante certa retribuição”.

Nesse sentido, quanto ao primeiro elemento elencado pelo Código Civil para a caracterização da locação, convém distinguir entre posse e detenção.

Conforme a definição dada pela legislação civil “considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade”, ao passo que “considera-se detentor aquele que, achando-se em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas”.

No presente caso, entendo que esteja caracterizada a posse, e não a mera detenção, pois a atividade da empresa recorrente consiste em ceder os miniveículos aos seus clientes para uso em benefício próprio e finalístico destes, ou seja, para o seu uso e gozo. Ser plena ou não a posse não é relevante para esse mister, dado o permissivo legal.

Situação diversa seria, por exemplo, aquela citada na decisão de primeira instância em que a cessão dos veículos seja apenas um meio para se alcançar finalidade diversa, qual seja, proporcionar uma experiência, mas sempre com o acompanhamento de um instrutor que conduz a atividade, permanecendo dentro do veículo exercendo a posse direta da coisa o tempo todo. No caso tratado nestes autos, porém, não há nenhum registro de que um preposto da empresa se mantenha próximo aos miniveículos, controlando o seu uso pelos clientes.

Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. ISS. ATIVIDADE DE LOCAÇÃO E FRETAMENTO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO SOMENTE EM RELAÇÃO AO FRETAMENTO. SENTENÇA DE PARCIAL PROCEDÊNCIA MANTIDA. REMESSA DESPROVIDA.

Se há a disponibilização de motorista na atividade desenvolvida pela demandante junto à locação do veículo, é certo que se está diante de um instrumento-meio para alcançar a atividade-fim, que é a prestação do serviço de transporte, razão pela qual possível a incidência do ISS, na forma da lei de regência.

(TJ-SC - REEX: 258293 SC 2010 .025829-3, Relator.: Francisco Oliveira Neto, Data de Julgamento: 10/10/2011, Terceira Câmara de Direito Público, Data de Publicação: Apelação Cível n., de Jaraguá do Sul)

Não considero, também, que o ambiente seria controlado por se tratar de *shoppings centers*, afinal



tal estrutura não é de propriedade ou está sob o domínio da empresa recorrente, mas caracteriza-se como um condomínio, podendo ser horizontal ou vertical. De qualquer modo, o fato é que o uso das áreas comuns pela empresa ou seus clientes não lhes transfere a posse exclusiva ou o controle destas.

No que se refere ao requisito tempo, entendo que também se encontra preenchido, pois, como ficou incontroverso nos autos, a transferência da posse direta dos miniveículos aos clientes é feita por prazo determinado de 10-40 minutos.

É válido dizer, nesse sentido, que a legislação e os costumes não impõem um prazo mínimo para o contrato de locação, sendo possível que seja indeterminado, inclusive.

Relativamente à fungibilidade do bem e ao pagamento do preço não há qualquer dúvida, tendo em vista que se tratam de miniveículos, os quais evidentemente não se consomem pelo uso. Além disso, a existência de preço é evidenciada pelo próprio faturamento da empresa recorrente, utilizado como base de cálculo para a Notificação Fiscal de Lançamento de ISS.

Quanto à forma, a lei não exige contrato escrito para caracterizar uma locação. A relação locatícia pode ser comprovada por diversas formas, não somente pelo contrato escrito. Um contrato verbal (que possua agente capaz; objeto lícito e possível, determinado ou determinável; forma prescrita ou não defesa em lei - art. 104 do Código Civil) é um contrato válido.

Já para a caracterização da atividade como serviço, por outro lado, exigir-se-ia o “exercício de qualquer **atividade intelectual ou material** com finalidade lucrativa ou produtiva.” (Maria Helena Diniz, Dicionário Jurídico, Saraiva, São Paulo, 1998, pág. 311).

Na presente hipótese, no entanto, não se verifica a prestação de qualquer atividade da empresa em favor dos seus clientes, seja ela intelectual ou material, na medida em que o que ocorre é a simples transferência da posse dos miniveículos da empresa ao cliente, mediante pagamento de preço, devendo o bem ser restituído ao final do prazo ajustado entre as partes.

Inclusive, a atividade da recorrente em nada se assemelha com aquela descrita no subitem 12.09 da lista de serviços tributáveis pelo ISS, que trata de “bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não”. A título de exemplo, as mesas de bilhares ou pistas de boliches são equipamentos instalados dentro das dependências do prestador dos serviços, fixas e normalmente imóveis, estando sob o controle do prestador a todo momento, o



qual gerencia a atividade desenvolvida pelos clientes, situação muito distinta da que ocorre nos presentes autos.

Logo, entendo que incide a Súmula Vinculante 31 do STF, segundo a qual “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Esse entendimento também é compartilhado por outros tributaristas de renome, como Mizabel Derzi (*apud* Hugo de Brito Machado, 2004), dado que se considera fora do campo de incidência do ISS as atividades em que prevalece o dar sobre o fazer, em que a obrigação predominante é a de dar o bem para uso mediante retribuição.

Inclusive, os tribunais pátrios tem entendido dessa mesma forma:

APELAÇÃO CÍVEL - ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - MUNICÍPIO DE ITURAMA - LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS - AQUISIÇÃO DE SOFTWARE COMERCIALIZADO EM SÉRIE DE FORMA NÃO CUSTOMIZADA (SOFTWARE DE PRATELEIRA) - ISSQN - COBRANÇA - NÃO INCIDÊNCIA - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - SENTENÇA MANTIDA.

1. Não há que se falar em incidência do ISS, tratando-se de locação pura e simples de equipamentos é hipótese bem diversa da prestação de serviços que o Município de Iturama pretende impingir a empresa recorrida, não tendo a municipalidade logrado êxito em comprovar que a locação foi associada à prestação de serviços, hipótese em que incidiria o tributo.

2. O Supremo Tribunal Federal tem entendimento no sentido de que o software, quando desenvolvido por encomenda específica para um determinado consumidor, é considerado como serviço sujeito ao ISSQN. Por outro lado, se o software é vendido em série, de forma não customizada (software de prateleira), é considerado como mercadoria sujeita ao ICMS.

3. Sentença mantida.

(TJ-MG - AC: 00111664220148130344 Iturama, Relator.: Des.(a) Teresa Cristina da Cunha Peixoto, Data de Julgamento: 24/04/2019, 8ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 07/05/2019)

Pondero, por fim, que o fato de a atividade econômica desenvolvida pela recorrente proporcionar lazer não desqualifica a sua natureza locatícia e, portanto, não conduz automaticamente à incidência de ISS, não transformando-a em prestação de serviço, até mesmo porque “entreter” ou “divertir” não se configuram fatos geradores do ISS.

Pelo exposto, entendo que deva ser reformada a decisão de primeira instância para reconhecer a



inocorrência de fato gerador do ISS no exercício da atividade de “aluguel de equipamentos recreativos e esportivos” pela recorrente e, conseqüentemente, declarar nulo o lançamento de ISS realizado por meio da Notificação Fiscal de Lançamento no bojo da Ação Fiscal 369/2024.

É como voto.

DECISÃO

O Conselho Municipal de Contribuintes, por UNANIMIDADE dos votos, conheceu do recurso e **DEU-LHE PROVIMENTO**, nos termos do voto do relator.

VOTAÇÃO

Rayan Biava Rocha – RELATOR PROVIDO

Antonella Rigo – CONSELHEIRA PROVIDO

INTIMAÇÃO PARA CUMPRIMENTO DA DECISÃO



As decisões do CMC são definitivas, desta forma, caso haja débitos pendentes, os mesmos deverão ser regularizados no prazo de 10 (dez) dias, conforme preceituam os arts. 163 e 164 do CTM regulamentado pelo arts. 50 e 51, do Decreto SF/nº 1.325/18, sob pena de inscrição na dívida ativa e consequente medidas de cobranças administrativa ou judicial.

Os autos serão remetidos ao Setor de Arrecadação/Dívida ativa, pertencentes a Secretaria da Fazenda, para fins de cumprimento da decisão.

Rayan Biava Rocha

Conselheiro Relator

Luiz Fernando Cascaes

Presidente do CMC



Verificação de assinaturas



Código para verificação da assinatura: 68419d80323d4

Lista de assinaturas:

Este documento foi assinado digitalmente pelos seguintes signatários nas datas indicadas (horário de Brasília):

LUIZ FERNANDO CASCAES (CPF 016.xxx.xxx-57) em 05/06/2025 10:37:04

Para verificar a validade das assinaturas, acesse:

<https://protocolo.criciuma.sc.gov.br/app/citizen/authenticity?hash=68419d80323d4>