

**ISSQN - CONTRATO DE LOCAÇÃO - TRANSPORTE ESCOLAR - VEÍCULO - CONDIÇÕES FIXADAS
PELA CONTRATANTE - OBSERVÂNCIA - MOTORISTA - SERVIÇO ACESSÓRIO - ALÍQUOTA
APLICÁVEL**

- Tratando-se de locação de ônibus para transporte escolar, submetendo-se o contribuinte às condições impostas pelo contratante quanto ao cumprimento de horários estabelecidos, controle de presença e permanência dos empregados em serviço, alteração de horários, escola a ser atendida e rotas apresentadas, o serviço prestado pelo condutor do veículo constitui mero acessório, sem descaracterizar o contrato principal de aluguel de coisa, o que autoriza a incidência do ISSQN, com aplicação da alíquota prevista para os serviços de locação.

- A observância de conceitos e formas de direito privado constitui um dos limites ao poder de tributar, não podendo o intérprete e aplicador da lei alterar seu conteúdo e alcance.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.02.802542-7/001- Comarca de Belo Horizonte - Relator: Des. GOUVÊA RIOS

Ementa oficial: Anulatória de débito fiscal - ISSQN - Contratos de transporte e de locação - Locação armada ou *time charter* - Admissibilidade e caracterização - Observância aos limites do poder de tributar. - No contrato de transporte ou fretamento, em que se dá o veículo a frete, há a constituição de uma mera obrigação de fazer, ou seja, o transporte por um número de viagens ajustado (ponto a ponto), um prazo certo e mediante quantia determinada, ou seja, frete. Por outro lado, o contrato de aluguel se caracteriza na cessão de posse imediata do veículo, através de contrato de locação e mediante o recebimento do aluguel. Pode o locador ceder o uso do veículo a outrem, por certo tempo, já devidamente armado e equipado. Nesse caso, se o locador se submete às condições baixadas pelo locatário quanto ao cumprimento de horários estabelecidos e ao controle de presença e permanência dos empregados em serviço, à alteração unilateral pelo locatário dos horários da prestação dos serviços, bem como da escola a ser atendida e, ainda, obedece às rotas apresentadas pelo locatário, o serviço do motorista constitui mero acessório ao contrato principal de locação de coisa, qual a do ônibus, caracterizando o contrato de locação *time charter*. "É imperiosa a imposição de limites ao poder de tributar. E a observância dos conceitos jurídicos constitui um desses limites". "Somente o legislador poderá atribuir efeitos tributários distintos, alterando o alcance e o conteúdo dos institutos e conceitos do Direito Privado, se inexistir obstáculo na Constituição. Não o intérprete e aplicador da lei".

Acórdão

Vistos etc., acorda, em Turma, a Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, incorporando neste o relatório de fls., na conformidade da ata dos julgamentos e das notas taquigráficas, à unanimidade de votos, EM DAR PROVIMENTO.

Belo Horizonte, 26 de outubro de 2004. - *Gouvêa Rios* - Relator.

Notas taquigráficas

O Sr. Des. *Gouvêa Rios* - Reportando-me ao relatório lançado nos autos, observo que foram satisfeitos os requisitos de admissibilidade (fls. 159-verso, 160, 173 e 181), motivo pelo qual conhecimento do recurso.

Não foram argüidas preliminares, nem as vi de ofício.

A autora requereu a declaração da nulidade do Auto de Infração nº 030027-S, de 28.12.1999 (Lançamento nº 1360499030027S), pelos seguintes motivos:

- 1) inobservância do art. 3º da Lei nº 8.666/93 (princípio da vinculação ao instrumento convocatório);
- 2) inobservância dos princípios da moralidade e da razoabilidade (art. 37 da Constituição Federal);
- 3) os serviços prestados pelo autor foram realmente de 'locação de veículos com motorista', conforme contratado, e não os serviços de 'transporte' (fl. 12).

Em sua peça de contestação, o réu afirmou que:

a autora deve ter-se equivocado ao insistir na pretensão de pagar o ISS a menor uma vez que a alíquota de 1% se refere à locação de veículos e não à prestação de serviços de transporte de passageiros. A autora não locou simplesmente o seu ônibus, como fazem as empresas de locação de veículos em geral (que devem recolher a alíquota de 1%), mas sim permaneceu encarregada de efetivamente realizar o transporte escolar, isto é, não basta ceder o veículo, também deverá ter um condutor empregado da empresa para a execução dos serviços (fl. 120).

O MM. Juiz decidiu pela configuração na espécie de um contrato de transporte, e não de mera locação (fls. 149 e 150), haja vista a sua fundamentação para tanto, na direção de que as obrigações da contratada em obedecer rigorosamente às normas estabelecidas pela BHTRANS e Prefeitura, orientadoras da qualidade dos serviços de transporte escolar, bem como, em razão da concorrência haver sido realizada, tendo sido o menor preço unitário por viagem e, ainda, a partir de 1º de junho de 2000, por ficarem alterados os lotes e rotas dos ônibus para transporte diário de alunos da rede municipal de ensino de Belo Horizonte.

O Município de Belo Horizonte e a empresa Rodoviário Vale do Sol Ltda. celebraram

contrato de locação de ônibus para transporte diário de alunos da rede municipal de ensino, decorrente da licitação concorrência 005/98, em conformidade com a Lei 8.666/93 e Decreto Municipal 7.878/94 (fls. 43).

Constitui objeto do aludido contrato “a locação de ônibus com motorista para transporte diário de alunos da rede municipal de ensino de Belo Horizonte” (cláusula primeira, fl. 43), sendo de se destacar que, também, dentre as obrigações da contratada (Rodoviário Vale do Sol Ltda.) se encontram a de “*submeter-se às condições baixadas pela Secretaria Municipal de Educação quanto ao cumprimento de horários estabelecidos e ao controle de presença e permanência dos empregados em serviço*” (cláusula

2.5, fl. 44), submeter-se à alteração unilateral pela Secretaria Municipal de Educação dos horários da prestação dos serviços, bem como da escola a ser atendida (cláusula 13.5, fl. 48) e, ainda, de cumprir as rotas apresentadas pelo contratante: fls. 50, 54 e 57/66.

Ora, no contrato de transporte ou fretamento, em que se dá o veículo a frete, há a constituição de uma mera obrigação de fazer, ou seja, o transporte por um número de viagens ajustado (ponto a ponto), um prazo certo e mediante quantia determinada, ou seja, frete.

Por outro lado, o contrato de aluguel se caracteriza na cessão de posse imediata do veículo, através de contrato de locação e mediante o recebimento do aluguel.

Sobre a confusão que doutrinadores de escol fazem ao conceituar os contratos de locação e fretamento (dar o veículo a frete), RICARDO ALVARENGA esclarece:

Quem aluga cede a posse do bem em favor do inquilino, para que este possa usá-lo, dentro da finalidade a que se destina, durante o prazo da locação. O risco de perecimento ou de deterioração do objeto alugado passa a correr por conta do inquilino, que se obriga a restituí-lo no estado em que o recebeu, salvo o desgaste natural ou em virtude do uso da coisa locada, findo o prazo contratual (Código Civil, art. 1.192, inciso IV). Já em contrapartida, quando se trata de prestação de serviço de transporte, o que há, na espécie, é mera obrigação de fazer, ou seja, executar o transporte de passageiros e/ou de cargas, mediante pagamento da remuneração ajustada. Quem está fretando o navio para realizar o transporte de uma partida de mercadorias está, em verdade, firmando com o proprietário da embarcação um contrato de transporte, denominado, de forma apropriada, fretamento.

Não está, entretanto, ‘alugando’ tal navio, pois esse jamais sairá da posse da empresa de navegação ou de seu proprietário, mesmo que sua condução seja realizada por um preposto - tal como deve ser considerado o ‘capitão’, responsável pela tripulação e pelos destinos da embarcação (*Direito Aeronáutico: dos Contratos e Garantias sobre Aeronaves*, Ed. Del Rey, 1992, p. 48).

Assevere-se que, em determinadas ocasiões, pode o locador ceder o uso do veículo a outrem, por certo tempo, já devidamente armado e equipado.

Se tal se verificar, temos que, como ensina J. C. SAMPAIO DE LACERDA, em lição que se aplica à hipótese, embora sobre exploração de embarcação,

há o contrato conhecido pela designação de *time charter*, também impropriamente incluído entre uma das formas de fretamento. Trata-se, ainda aqui, de outra forma de locação de coisa, embora presente tipo especial, uma vez que está incluído no contrato o serviço de tripulação (...) É, pois, o *time charter* um contrato de natureza especial, misto de locação de coisa e de serviços, se bem deva ser regulado, na falta de regulamentação própria, pelas normas concernentes à locação de coisa, de vez que esse é o contrato principal, ocupando o de locação de serviços lugar simplesmente acessório. Pela apresentação mista de locação de coisa e de locação de serviços, têm-no alguns autores classificado como fretamento. Entretanto, a distinção torna-se nítida se se atender ao objeto dos dois contratos: no fretamento o objeto é o transporte e no *time charter* o uso do navio por tempo determinado (*Curso de Direito Privado da Navegação*, v. I, Biblioteca Jurídica Freitas Bastos, 3ª ed., p. 167).

Portanto, na espécie, em que a contratada se submete às condições baixadas pela Secretaria Municipal de Educação quanto ao cumprimento de horários estabelecidos e ao controle de presença e permanência dos empregados em serviço, à alteração unilateral pela mesma Secretaria Municipal dos horários da prestação dos serviços, bem como da escola a ser atendida e, ainda, obedece às rotas apresentadas pelo contratante, penso que o serviço do motorista constitui mero acessório ao contrato principal de locação de coisa, qual a do ônibus.

Não à toa, a Administração Pública fornece à autora guias de recolhimento do ISSQN indicando a alíquota inerente aos serviços de locação (fls. 70/72).

Convém lembrar que, mudado o que deve ser mudado, como asseverou o em. Des. José Francisco Bueno:

o Código Tributário Nacional, no art. 110, contém orientação segundo a qual a lei tributária não pode alterar conceitos de direito privado utilizados na Constituição para definir ou limitar competências tributárias. Sobre o dispositivo, o Ministro Marco Aurélio (STF-RE 116.121-3-SP) escreveu: 'O preceito veio ao mundo jurídico como um verdadeiro alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a premência do Estado na busca de acréscimo de receita'. Ou seja, não basta que a lei complementar defina os serviços, com liberdade criativa, como se vinha posicionando antes o próprio STF. Ao contrário, é imperiosa a imposição de limites ao poder de tributar. E a observância dos conceitos jurídicos constitui um desses limites (TJMG - Quinta Câmara Cível - Apelação Cível nº 1.0000.00.341755- 7/000(1) - Belo Horizonte - Rel. Des. José Francisco Bueno - v.u. - J. em 25.03.2004 - Publ. em 30.04.2004).

Vale dizer, como atualiza MISABEL ABREU MACHADO DERZI:

somente o legislador poderá atribuir efeitos tributários distintos, alterando o alcance e o conteúdo dos institutos e conceitos do Direito Privado, se inexistir obstáculo na Constituição. Não o intérprete e aplicador da lei (*Direito Tributário Brasileiro*, ALIOMAR BALEEIRO, Ed. Forense, 11ª ed., p. 690).

SERGIO FELTRIN CORRÊA comenta:

A Constituição Federal é sempre uma obra resultante de muitos esforços. Em especial, a de 1988 assenta-se sobre múltiplos e longos conflitos internos, que o legislador constituinte procurou superar, ou pelo menos abrandar.

Pela leitura do art. 110, nítido complemento do art. 109, não restam dúvidas. A lei ou o intérprete nada podem em se tratando de conceitos e formas de direito privado, utilizados de modo expresso ou implícito pelas Constituições ou Leis Orgânicas dos entes ali enumerados.

Embora o presente artigo reafirme algo indubitavelmente imutável, tenha-se em mente que o legislador atuou com particular sabedoria ao registrar e impor as limitações constantes do art. 110. Ora, sendo impossível

redefinir por lei conceitos postos em sede constitucional, risco não haverá de ver-se a Carta sem as cautelas e processos que lhe são próprios, alvo de alterações.

Define Hugo de Brito Machado: 'Aliás, o art. 110 do Código Tributário Nacional tem na verdade um sentido apenas didático, meramente explicitante. Ainda que não existisse, teria de ser como nele está determinado. Admitir que a lei ordinária redefine conceitos utilizados por qualquer norma da Constituição é admitir que a lei modifique a Constituição. É certo que a lei pode, e deve, reduzir a vacuidade das normas da Constituição, mas, em face da supremacia constitucional, não pode modificar o significado destas' (ob. cit., infra, p. 82) (*Código Tributário Nacional Comentado*, Coordenador: Vladimir Passos de Freitas, Ed. RT, 2004, p. 536).

A jurisprudência é pacífica:

Processual civil - Imposto de renda - *Leasing* - Descaracterização para fins tributários - Inocorrência - Acórdão fundado na Lei Tributária Nacional - CTN, art. 110 - (...) Em homenagem ao princípio da livre convenção das partes quanto ao preço pactuado por ocasião da compra, o contrato de *leasing* não pode ser descaracterizado como sendo de compra e venda, pelo Fisco, para fins tributários, se evidenciada uma das situações previstas legalmente. Recurso especial não conhecido (STJ - REsp 90.824/SP - Rel. Min. Francisco Peçanha Martins - v.u. - J. em 16.11.2000 - DJU de 18.12.2000, p. 174).

A lei tributária não pode desnaturar os institutos colhidos do direito privado (art. 110, CTN) (TRF - 3ª Região - AG 88148/SP - Relatora Juíza

Sallete Nascimento - J. em 17.11.1999 - DJU de 22.03.2000, p. 864).

Na espécie, o Município de Belo Horizonte usou o veículo dentro da finalidade a que se destinava, durante o prazo da locação, não estando caracterizado o dever de recolhimento da alíquota do ISSQN de 5% (cinco por cento) sobre o transporte de natureza estritamente municipal, previsto pela Tabela II do Anexo à Lei Municipal 5.641/1989, que dispõe sobre os tributos cobrados pelo Município de Belo Horizonte.

Ante o exposto, dou provimento ao apelo, reformo a sentença, julgo o pedido procedente, declaro a nulidade do Auto de Infração nº 030027-S, de 28.12.1999 (Lançamento nº 1360499030027S), e condeno o Município de Belo Horizonte ao pagamento dos honorários advocatícios, fixados em R\$3.500,00 (três mil e quinhentos reais), os quais serão monetariamente corrigidos até o efetivo pagamento, de acordo com a tabela divulgada pela Corregedoria-Geral de Justiça, acrescidos, a partir do trânsito em julgado dos juros legais.

Custas, pelo recorrido, isento.

A Sr.^a Des.^a Vanessa Verdolim Hudson Andrade - De acordo.

O Sr. Des. Hugo Bengtsson - De acordo.

Súmula - DERAM PROVIMENTO.

-:-:-