



PROCESSO N.º : 51.314-8/2021
PRINCIPAL : PREFEITURA MUNICIPAL DE VÁRZE GRANDE
PROCEDENTE : SEBASTIÃO DOS REIS GONÇALVES
ASSUNTO : PEDIDO DE RESCISÃO
ADVOGADOS : MAURÍCIO MAGALHÃES FARIA JUNIOR –
OAB/MT 9.839
MAURÍCIO MAGALHÃES FARIA NETO –
OAB/MT 15.436
RELATOR ORIGINÁRIO : CONSELHEIRO VALTER ALBANO
ACÓRDÃO
RESCINDENDO
RELATOR ORIGINÁRIO : CONSELHEIRO ANTONIO JOAQUIM
PEDIDO DE RESCISÃO
MEMBRO COLEGIADO : CONSELHEIRO GUILHERME ANTONIO
SOLICITANTE DA MALUF
VISTA

VOTO-VISTA

Trata-se de Pedido de Rescisão proposto pelo Sr. Sebastião dos Reis Gonçalves, em que objetiva a rescisão do Acórdão n.º 162/2018-TP, em que negou provimento aos Embargos de Declaração opostos em face da decisão proferida no Acórdão n.º 522/2017-TP (Recurso Ordinário) e que manteve a condenação originária no Acórdão n.º 5.964/2013-TP, referente às Contas Anuais de Gestão do exercício de 2012.

A condenação originária, ora impugnada pelo presente pedido, determinou aos Srs. Sebastião dos Reis Gonçalves, César Augusto da Silva Serrano e Christian Laert dos Campos de Almeida, que restituam, solidariamente, o valor de R\$ 2.998.215,71 (dois milhões, novecentos e noventa e oito mil, duzentos e quinze reais e setenta e um centavos) aos cofres públicos, já devidamente atualizado, em razão do suposto pagamento indevido no





processo administrativo de restituição de indébito, realizado em favor da empresa Gemini Projetos, Incorporações e Construções Ltda.

As decisões impugnadas ocorreram nos seguintes termos:

ACÓRDÃO Nº 162/2018 – TP (EMBARGOS DE DECLARAÇÃO) ACORDAM os Senhores Conselheiros do Tribunal de Contas, nos termos do artigo 1o, XVI, da Lei Complementar no 269/2007 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso), por unanimidade, acompanhando o voto do Relator e de acordo com o Parecer no 329/2018 do Ministério Público de Contas em, preliminarmente, conhecer e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO aos Embargos de Declaração constantes dos documentos no 9.616- 4/2018, de fls. 18.827 a 18.829, e no 10.419-1/2018, de fls. 18.850 a 18.862, opostos, respectivamente, pelos Srs. Marcos Martinho Avallone Pires - procurador-geral do Município de Várzea Grande à época, neste ato representado pelas procuradoras Ludimila Paula Pereira – OAB/MT no 14.803 e Roxânia Vilela - OAB/GO no 34.838-A; e Sebastião dos Reis Gonçalves - prefeito municipal no período de 1o-1 a 30-10-2012, neste ato representado pela procuradora Keilla Machado – OAB/MT no 15.359, em face da decisão proferida por meio do Acórdão no 522/2017-TP, eis que ausentes as alegadas omissões e/ou contradições, mantendo-se inalterados os termos da decisão embargada, conforme fundamentos constantes no voto do Relator; (...) Sala das Sessões, 8 de maio de 2018.

ACÓRDÃO Nº 522/2017 – TP (RECURSOS ORDINÁRIOS)

Resumo: PREFEITURA MUNICIPAL DE VÁRZEA GRANDE. CONTAS ANUAIS DE GESTÃO DO EXERCÍCIO DE 2012. RECURSOS ORDINÁRIOS. PROVIMENTO AO RECURSO INTERPOSTO PELO EXSECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO PARA EXCLUIR SUA RESPONSABILIDADE QUANTO À IRREGULARIDADE 8.24 E A MULTA RESPECTIVA. PROVIMENTO AO RECURSO INTERPOSTO PELO PROCURADOR-ADJUNTO CHEFE DA PROCURADORIA FISCAL PARA AFASTAR A SUA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA QUANTO À RESTITUIÇÃO A TÍTULO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO INTERPOSTO PELO EX-GESTOR DO PRIMEIRO PERÍODO PARA AFASTAR A SUA RESPONSABILIDADE E AS MULTAS REFERENTES AOS ITENS 8.36 E 8.28, MANTENDO OS DEMAIS TERMOS DA DECISÃO RECORRIDA, INCLUSIVE A IRREGULARIDADE 8.52 E A RESTITUIÇÃO DE VALORES AOS COFRES PÚBLICOS DE FORMA SOLIDÁRIA. PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO INTERPOSTO PELO





EX-GESTOR DO SEGUNDO PERÍODO PARA MANTER APENAS O ITEM 8.20 E A MULTA CORRESPONDENTE. NÃO PROVIMENTO AO RECURSO INTERPOSTO PELO PROCURADORGERAL.

Vistos, relatados e discutidos os autos do **Processo no 5.571-9/2012**. ACORDAM os Senhores Conselheiros do Tribunal de Contas, (...) **dar PROVIMENTO PARCIAL aos Recursos Ordinários** constantes dos documentos no 8.951-6/2014, de fls. 14.842 a 14.876-TC, interposto pelo Sr. Sebastião dos Reis Gonçalves – prefeito municipal no período de 1o-1 a 30-10-2012, neste ato representado pela procuradora Keilla Machado - OAB/MT no 15.359, para afastar sua responsabilidade, bem como as multas aplicadas sobre as irregularidades referentes aos itens 8.36 e 8.28, mantendo-se inalteradas as demais irregularidades dispostas no acórdão, inclusive a irregularidade apontada no item 8.52, de determinação de restituição aos cofres públicos municipais, de maneira solidária e com recursos próprios, a ele e ao Sr. Christian Laert Campos de Almeida, no valor de R\$ 2.998.215,71 (dois milhões, novecentos e noventa e oito mil, duzentos e quinze reais e setenta e um centavos), atualizado na forma legal, em razão do pagamento indevido de repetição do indébito de ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza);

ACÓRDÃO Nº 5.964/2013 – TP (DECISÃO ORIGINÁRIA)

Ementa: PREFEITURA MUNICIPAL DE VÁRZEA GRANDE. CONTAS ANUAIS DE GESTÃO DO EXERCÍCIO DE 2012. IRREGULARES. RESTITUIÇÃO DE VALORES AOS COFRES PÚBLICOS. APLICAÇÃO DE MULTAS. DETERMINAÇÕES À ATUAL GESTÃO. ENCAMINHAMENTO DE CÓPIA DOS AUTOS AO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, SECCIONAL DO ESTADO DE MATO GROSSO, BEM COMO AO MINISTÉRIO PÚBLICO ESTADUAL, PARA CONHECIMENTO E PROVIDÊNCIAS CABÍVEIS.

Vistos, relatados e discutidos os autos do **Processo nº 5.571-9/2012 ACORDAM** os Senhores Conselheiros do Tribunal de Contas, (...) **j) deficiência dos procedimentos de controle dos bens patrimoniais e de consumo; determinando aos Srs. Sebastião dos Reis Gonçalves, César Augusto da Silva Serrano e Christian Laert Campos de Almeida que restitua solidariamente aos cofres públicos municipais, com recursos próprios, no prazo de 60 dias, o valor de R\$ 2.998.215,71, já atualizado, em razão do pagamento indevido de repetição do indébito; e, ainda, nos termos do artigo 6º, I, “a”, II, “a”, e § 2º, da Resolução Normativa no 17/2010, aplicar ao Sr. Sebastião dos Reis Gonçalves a multa no valor correspondente a 200 UPFs/MT, sendo: a) 40 UPFs/MT pela apropriação a menor da contribuição patronal; b)**





40 UPFs/MT em virtude da ausência de recolhimento da contribuição previdenciária descontada dos segurados; c) 20 UPFs/MT em razão da inadimplência no pagamento das contribuições patronais devidas aos Regimes Próprio (RPPS) e Geral de Previdência Social (RGPS); d) 20 UPFs/MT em razão da alteração do quadro de pessoal durante o período vedado pela legislação eleitoral; e) 20 UPFs/MT em razão das doações de bens móveis e imóveis no ano eleitoral; f) 20 UPFs/MT em função da má gestão do almoxarifado; g) 20 UPFs/MT pela omissão na adoção de medidas de cobrança da dívida ativa tributária; e, h) 20 UPFs/MT em razão da deficiência do sistema de controle interno.

O procedimento encontra-se instruído com as peças processuais a que interessam o objeto do pedido rescisório, sendo que o Rescindente requer, preliminarmente, a admissibilidade do feito, por entender estarem presentes os pressupostos regimentais necessários. Ainda sustenta que a situação em tela se amolda na hipótese prevista no art. 521, V, do Regimento Interno desta Corte.

Ademais, em suma, salienta que a manutenção do acórdão que determinou a restituição solidária ao erário no valor de R\$ 2.998.215,71 (dois milhões, novecentos e noventa e oito mil, duzentos e quinze reais e setenta e um centavos), bem como impôs multa em 200 UPF's/MT em seu desfavor se faz necessária, pois teria deixado de observar a ilegalidade na cobrança do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN, de modo que o ressarcimento ao erário pelos gestores, contraria institutos consolidados no ordenamento jurídico brasileiro, em especial o art. 150, inciso I, da CF/88.

Os autos foram distribuídos na forma regimental do art. 253 deste Regimento Interno, mediante sorteio, à Relatoria do Conselheiro Antonio Joaquim Moraes para condução plenária dos autos.

Na sequência, o processo foi encaminhado à Secretaria de Controle Externo de Recursos, que confeccionou o Relatório Técnico (doc. digital nº 196840/2021), concluindo pelo provimento do pedido em análise, para rescindir o teor da alínea “j” do Acórdão n.º 2.964/2013-TP, referente à restituição





aos cofres municipais no montante por ela estipulado e, por consequência, o item 2 do Acórdão n.º 522/2017-TP, estendendo os efeitos aos Srs. César Augusto da Silva Serrano e Christian Laert Campos de Almeida.

A Secretaria chegou a tal conclusão, pois entendeu, em síntese, que não existem elementos probatórios suficientes para se afirmar, com exatidão, que o encargo financeiro do imposto havia sido transferido para o município ou a terceiros.

De acordo com a Unidade Técnica, os relatórios de pagamento provam que a ação do Fisco Municipal reteve na fonte o pagamento do imposto, ou seja, descontou do preço global da locação o tributo que não seria incidente em tal modalidade contratual, operando, assim, o lançamento de ofício de tributo indevido. Por conseguinte, entendeu ter sido devida a restituição do indébito tributário, por conta da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal da incidência do ISSQN sobre essa operação contratual, qual seja a locação de bens móveis.

Ainda, ressaltou que a boa-fé se presume, mas a má-fé se prova, logo, se não houver prova no sentido de que foi afastada a boa-fé ou de que existiu de fato a má-fé, a primeira prevalecerá de forma presumida, por se tratar de um dos princípios basilares do direito brasileiro.

Ato sequente, os autos foram encaminhados ao Ministério Público de Contas que, por intermédio do Parecer n.º 4.770/2021 (doc. digital 204.726/2021), da lavra do Procurador de Contas William de Almeida Brito Junior, concluiu pelo conhecimento do pedido de rescisão e, no mérito, pela sua improcedência.

Em síntese, o membro do parquet compreendeu que as razões apresentadas já foram amplamente discutidas nos autos originários, sob o aspecto de legalidade no recolhimento do ISSQN, não merecendo provimento,





pois a relação contratual, relativa aos exercícios de 2005, 2006 e 2007, revelou-se, pela natureza do objeto licitado reproduzido no Contrato nº 067/2005, verdadeira prestação de serviço e não mera locação de bem móvel, vedada pela Súmula n.º 31 do Supremo Tribunal Federal.

Conforme certidão (doc. 19952/2022), durante a Sessão Ordinária do Tribunal Pleno, realizada em 05/04/2022, após a leitura do voto pelo Conselheiro Relator, o qual acolheu o posicionamento ministerial de não provimento do pedido, solicitei vistas dos autos, com fundamento no permissivo legal contido no art. 67 do Regimento Interno, para melhor análise.

Destaco que o pedido de vistas justifica-se na complexidade do caso levado à plenário, em que entendi ser necessária a cognição mais aprofundada dos autos em apreço, uma vez que trata de diversas matérias complexas, distintas e complementares entre si, o que se torna indispensável e fundamental o estudo técnico devotado para a minimização de erros e maximização da justiça.

Isto posto e diante da heterogeneidade de elementos a serem analisados nos autos, desde já consigno que há componentes processuais importantíssimos a serem avaliados, os quais possuem o condão de determinar o vetor da deliberação, oportunidade em que passarei a desconjuntar e localizar os aspectos primordiais que regem o caso em tela.

Superadas essas considerações iniciais, passo as razões do voto-
vista.

Em relação à admissibilidade, coaduno na íntegra com o juízo positivo exarado no voto do Relator, por verificar que estão presentes os requisitos regulamentares regimentais, objetivos e subjetivos que regem o pedido de rescisão em questão, o qual deve ser conhecido, razão pela qual reforço o seu conhecimento e processamento.





No tocante ao mérito do pedido, justamente em virtude da complexidade, entendo substancial promover a contextualização dos fatos para melhor compreensão do caso sob exame.

A obrigação de ressarcimento em discussão originou-se do julgamento das Contas Anuais de Gestão da Prefeitura Municipal de Várzea Grande, referentes ao exercício de 2012, sob a gestão do Sr. Sebastião dos Reis Gonçalves, cuja decisão condenou o ora rescindente a restituir, solidariamente com os Srs. César Augusto da Silva Serrano (procurador-adjunto Chefe da Procuradoria Fiscal) e Christian Laert Campos de Almeida (inspetor de tributos do Município), o valor de R\$ 2.998.215,71 (dois milhões, novecentos e noventa e oito mil, duzentos e quinze reais e setenta e um centavos), ante a indevida repetição de indébito de ISSQN.

Outrossim, a equipe técnica competente à época encontrou quatro insubsistências na restituição efetuada, a saber: a) o ônus econômico do tributo não foi suportado pela empresa; b) durante os anos de 2005 a 2007 a atividade da empresa seria de prestação de serviço; c) durante os anos de 2005 a 2007 a retenção não teria incidido sobre o valor global das notas fiscais; d) os juros de mora só são devidos apenas após o trânsito em julgado da sentença condenatória.

Sobre o primeiro ponto e talvez o mais importante no momento, o nobre relator à época do processo originário, entendeu ser indevida a restituição de indébito realizada pelo rescindente em favor da empresa Gemini Projetos e Construções Ltda, uma vez que, segundo seu entendimento, não restou comprovado nos autos que a empresa em questão havia suportado o ônus econômico do tributo, conforme preceitua o art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN.

Ademais, a verificação de suporte econômico do ônus do tributo é





um dos aspectos mais respeitáveis a serem avaliados no caso, pois, em se tratando de tributo que pode ser verificado no caso concreto como direto ou indireto, tal análise se mostra crucial para ulterior compreensão e deliberação.

Em análise de toda a constelação processualística, depreende-se que a empresa Gemini sagrou-se vencedora da Concorrência Pública n.º 006/2005, conforme fls. 3362 a 3381 (doc. digital 108128/2016 dos autos originais n.º 5571-9/2012), cujo objeto é a locação de caminhões, veículos e equipamentos com fornecimento de combustível e, por derradeiro, ensejou a celebração do Contrato n.º 067/2005 com a Prefeitura de Várzea Grande, cujo objeto foi assim previsto:

1. LICITAÇÃO

1.1 OBJETO – Locação de caminhões, veículos e equipamentos com fornecimento de combustível.

Figura 01: processo 55719/2012, doc. digital 108128/2016, fls. 3362

Nesse ponto, dirijo prefacialmente da afirmação de que não há nos autos do processo de contas e nem no presente processo de rescisão, qualquer documento que comprove que a empresa tenha arcado com o encargo financeiro do imposto.

Tal afirmação é irrazoável, uma vez que no caso em análise, precisa-se levar em consideração que a Contratante (Prefeitura) seria a própria legitimada para recolhimento do tributo, sendo que não faria sentido repassar a contrapartida do contratado e, num segundo momento, cobrar o imposto do contribuinte, sendo claramente mais eficaz e seguro a retenção da alíquota diretamente da fonte pagadora.

Fato é: o pedido de restituição não pode ser concedido àquele que, embora tenha recolhido o tributo, não o suportou economicamente dizendo. Isso





se dá porque o ISSQN, como já mencionado alhures, pode ser caracterizado como tributo direto ou indireto, a depender da análise do caso concreto.

No caso concreto, enxergo estar devidamente demonstrado no processo originário, mais precisamente nos volumes de digitalização do procedimento administrativo (doc. digital 108128/2016 dos autos originais nº 5571-9/2012, págs. 137 a 146), **que a empresa teria sim suportado economicamente o tributo, pois via retido do seu pagamento à título de contrapartida contratual o ISSQN, de forma que se faz desnecessário o recolhimento em favor da contratante, que é ao mesmo tempo a recolhadora do tributo.**

Tanto é que, **durante o procedimento de restituição, restou comprovada até mesmo para a própria Prefeitura – no caso a maior interessada naquele momento na verificação – que a empresa, por ter seus pagamentos contratuais deduzidos em 5% à título de ISSQN, suportava o ônus do imposto, não por ter necessariamente recolhido a guia do tributo, mas sim por ter deixado de receber sua contraprestação à medida de dedução do imposto.**

Dessa forma, tal disposição contratual e, em paralelo a relação de contribuinte e Administração Pública competente para recolhimento, é que se faz o verdadeiro “embaraço” nos autos.

Debruçando-me nos autos, noto - diferentemente do noticiado até então - de **que não há a dita “expressa” menção de que o ISSQN estaria englobado no valor final da proposta vencedora do certame, sendo que, na realidade, há apenas uma lacuna nomeada genericamente como “impostos”, os quais sequer convergem à alíquota referente ao ISSQN.** Vejamos:





No caso da contratação em exame, a cláusula 8.2 do edital da concorrência, que trata da formação dos preços, limitou-se a mencionar que: “Preço global da proposta, preços unitário e total de cada item, totalizando a proposta em moeda corrente nacional, incluindo impostos, custos sociais e as demais despesas decorrentes para a perfeita execução do serviço”.

A previsão acima destacada é genérica, amplamente presente nos mais diversos contratos públicos, sendo que por essa razão - de incerteza e indistinção - que não é capaz de se comprovar estar presente ou até mesmo transferido o encargo financeiro relacionado especificamente ao ISSQN, com o fito de se responsabilizar gestores públicos, a fim de que seja realizada a restituição multimilionária em seu desfavor.

Vale ressaltar que esta Corte de Contas não busca a punição de todo e qualquer modo como forma de se fazer justiça, sendo que, na realidade, busca-se analisar as diversidades e dificuldades também enfrentadas pelos gestores frente às situações atípicas em sua gestão.

Destaco que foi por essa razão – da existência de uma lacuna genérica como “impostos” na planilha de preços destacada acima – é que se aduz ter, “expressamente”, repassado o encargo financeiro do tributo ao ente municipal e, no mérito, se condena os gestores ao ressarcimento milionário.

Não menos importante, a Secex chegou a também tal conclusão, ante a nítida análise aprofundada dos autos, sendo que foram levados em consideração os pontos mais intrínsecos do procedimento de restituição de indébito, pois, como sabiamente posicionado no Relatório Técnico (doc. digital 196840/2021), que não existem provas cabais para a condenação em tais proporções, sendo certo que, a priori, foi cobrado do Município de Várzea Grande somente os valores concernentes à locação pura e simples, não havendo que se falar em transferência de encargos de forma expressa.





Consigno, ainda, acerca da segunda irregularidade que diz respeito à natureza contratual de prestação de serviço, que a complexidade do caso vai além do presente procedimento, pois também **verifico, pela própria interpretação do município durante a execução contratual, que por sua vez chegou a considerar por diversas vezes o contrato propriamente intitulado como de locação com prestação de serviço, razão pela qual cada nota fiscal emitida sofria a retenção tributária sob diferentes aspectos e valores, tudo a título do imposto sobre serviços de qualquer natureza.**

Por exemplo, em rápida análise às notas fiscais emitidas, observa-se que sua natureza de operação seria tratada como “prestação de serviço”, porém, em seguida, na descrição do pagamento, era mencionado “locação de veículos, com fornecimento de combustível, nos termos do Contrato nº 067/2005 – Sem Operador”, conforme imagem a seguir (doc. digital 108128/2016 do processo n.º 5571-9/2012, pág. 408):





Gemini Projetos Incorporações
Gemini Projetos Incorp e Const. Ltda
Rua Pedro Pedrossian, 1222 - Centro
CEP: 78025-100 - Fone: (65) 33222001 - Varzea Grande - MT

Processo 55719/2012
Varzea Grande - MT
Fls.: 151

Secretaria Municipal de Fazenda - Coordenadoria de Administração Tributária
Cidade: Varzea Grande - MT

NOTA FISCAL DE SERVIÇOS SÉRIE 2 - 21-10-11

21-10-11 0904/2012 Prestação de Serviços 629

PREFEITURA MUNICIPAL DE VARZEA GRANDE - MT
AVENIDA CASTELO BRANCO, 2.500
VARZEA GRANDE - MT

Nome: AGUA LIMPA
E-mail:
Inscr. Municipal do Contribuinte: 22032

03.507.548/0001-10

Locação de veículos com fornecimento de combustível, conforme contrato nº 067/2005 - Sem Operador.	4.288,68	
Isento ISS conforme teto presidencial da Lei Complementar 116/03.		
Valor do imposto: 0,00	Valor do ISS: 0,00	4.288,68

PROCON - Varzea Grande - MT
Av. Castelo Branco N° 325
CEP: 78110-000 FONE: (65) 3636-3681

Recebimento de Gemini Projetos Incorp e Const. Ltda
os serviços constantes da Nota Fiscal de Serviços indicada ao lado.

2111819 629

Figura 3: processo 55719/2012, doc. 108128/2016, fls. 3549

Além do mais, analisando as dificuldades e situações práticas cotidianas da Administração Municipal, vale lembrar que não foi a Prefeitura quem concluiu ser inconstitucional a incidência do tributo no respectivo contrato de locação de bens móveis, mas sim a mais Suprema Corte deste país – STF.

A “ordem” de inconstitucionalidade, surgiu de uma inteligência e competência jurisdicional indiscutível e hierarquicamente muito superior à municipalidade, sendo que a sua reprodução é, pela colocação clara vinculativa à norma, de reprodução e observância obrigatória.





Afinal, sabe-se que o tema que ensejou a isenção de ISSQN dos contratos de locação de bens móveis, foi amplamente discutido nas mais altas casas de justiça do país, sendo que a declaração de inconstitucionalidade, se voltou, basicamente, pelo verbo predominantemente presente na espécie contratual ser muito mais voltado à obrigação de dar, do que de fazer.

Isso pois, há de se fazer uma diferenciação dos tipos contratuais, a respeito do que trata um contrato de locação de bens móveis (tripulados) e contrato de prestação de serviço (na modalidade de transporte).

Em síntese, a diferença entre ambos transita em alguns pontos caracterizadores por cada espécie contratual, pois, em contrato de locação de bem móvel:

(I) A remuneração devida à locadora não varia segundo o número de trechos cumpridos pelos seus veículos ou até mesmo pela extensão de tais trechos, mas sim converge perante a quantidade de veículos e da quantidade de carga horária utilizada, independentemente de serem acionados os veículos ou não, destoando da prestação de serviço de transporte;

(II) Todos os padrões de utilização dos veículos são estabelecidos, unilateralmente, pelo locatário, o que demonstra ser ele (Contratante) o detentor de sua posse direta (bem móvel), ocasião em que sequer é oportunizado ao motorista do veículo a recusar-se a atuar quando solicitado – diferenciando do serviço de transporte, que por fato da posse direta do bem ser exercida pelo motorista transportador, pode recusar-se a solicitação;

(III) Os veículos permanecem em pleno dispor do locatário nos horários entabulados, podendo inclusive ser utilizado por ele fora do horário de trabalho do motorista condutor, por exemplo, desde que esteja dentro do horário pactuado de disponibilidade do bem ao contratante, de forma também não podem ser empregados pela locadora, paralelamente, para qualquer outra





função ou outra condição senão aquelas determinadas pela própria Contratante – o que tampouco acontece num contrato de serviços de transporte.

(IV) O fornecimento de combustível é de responsabilidade do Contratado (locadora), inclusive nas rotas fixas, onde sua contrapartida é justamente deixar o bem a disposição da locatária e em condições de pleno uso, não sendo crível a locação de veículo em condições incompatíveis com a locomoção que se deseja – o que se diferencia substancialmente dos contratos de transporte, pois o combustível é apenas decorrente da extensão do trecho delineado, em que ficará a cargo do contratante;

(V) Na prestação de serviços, triunfa, indiscutivelmente, o esforço humano, sendo que o objeto principal das contratações de locação, são de cunho material relacionadas aos bens envolvidos (quantidade, qualidade, disponibilidade e carga horária) e não, por exemplo, a qualidade da mão de obra prestada – no caso em análise, nitidamente, predomina a obrigação de dar.

Observa-se da Cláusula Segunda, que define o objeto do contrato primário:

CLÁUSULA SEGUNDA – DO OBJETO

Constituem objeto do presente Contrato a locação de equipamentos, veículos e máquinas com fornecimento de combustível, para atender a Prefeitura Municipal de Várzea Grande.

Figura 4: processo 55719/2012, doc. 108128/2016, fls. 3485

Quanto as responsabilidades previstas, pactuou-se o seguinte no instrumento contratual:





CLÁUSULA SÉTIMA - DAS RESPONSABILIDADES

Por este Termo ficam atribuídas à Contratada, além das responsabilidades previstas na Lei nº 8.666/93 e suas alterações, as abaixo discriminadas:

7.1 - Responsabilizar-se, na forma da Lei, por quaisquer danos ou prejuízos na execução dos serviços contratados, não cabendo à Contratante nenhum ônus para reparação desses danos, causados por ela ou por terceiros;

7.2 - Estabelecer para cada caminhão a carga horária de trabalho, de 08 (oito) horas por dia, de segunda a sexta-feira e, 04 (quatro) horas aos sábados;

7.3 - Fornecer, além dos veículos, equipamentos e combustível, também os motoristas e operadores, ficando a mão-de-obra complementar por conta da contratante.

7.4 - Arcar com todas as despesas decorrentes da manutenção rotineira dos caminhões, bem como a reposição de peças e mão de obra em caso de pane ou acidente.

Figura 5: processo 55719/2012, doc. 108128/2016, fls. 3486

Percebe-se que, salvo os motoristas e operadores de máquina, toda a mão-de-obra complementar ficaria por conta da Contratante, demonstrando o claro posicionamento de previsão acessória à principal, para o melhor deslinde contratual.

Ainda, constata-se que a Cláusula Terceira prevê o regime de execução contratual:

CLÁUSULA TERCEIRA - DO REGIME DE EXECUÇÃO

Os serviços de Locação são executados sob regime de Empreitada do tipo menor preço global, de acordo com o estabelecido no Edital de Concorrência Pública nº 06/2005, item 1.5 contendo em seus Anexos Planilhas discriminando quantidades, valores, especificações e Cronograma de Atendimento proposto pelas Secretarias envolvidas, conforme relação fornecida pela Contratante.

Figura 6: processo 55719/2012, doc. 108128/2016, fls. 3486.





Atente-se que as disposições de modo e forma da execução foram decididas antes mesmo da contratação, sendo certo que a Administração (locatária) dispôs, unilateralmente, sobre as quantidades, valores, especificações e cronograma de atendimento.

Outra observação a se fazer é que, não se cogita, por exemplo, no contrato de locação, que o motorista fornecido tenha condição de delimitar sua atuação, sendo certo que terá de seguir todas as ordens do locatário do bem, afinal o locatário é o possuidor direto, sendo que este último é quem determina os horários, itinerários e a quem se deva transportar, sendo desnecessário a escusa do demandado (locador).

A distinção mencionada é atestada pela jurisprudência:

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. (destaquei)

(TJMG, Processo nº 1.0024.02.802542-7/001, Rel. Des. GOUVÊA RIOS, DJ 05.11.2004)





Dessa forma, pode-se concluir que, quando: (a) o locador se submete às condições impostas pelo locatário - no que tange ao cumprimento da obrigação em horários estabelecidos unilateralmente; (b) se submete ao controle da presença, de permanência à disposição do bem ao locatário na forma estipulada pelo Contratante; (c) se submete à alteração unilateral do contrato em relação aos horários do aluguel e; (d) ainda obedece às rotas apresentadas pelo locatário, pode-se afirmar que a previsão do motorista constitui mero acessório ao contrato principal.

Aliás, entende-se que “prestação de serviços” é toda operação que não constitua venda de um bem material, sendo que em decorrência disso, o conceito da prestação de serviços dotados pela legislação tributária não tem o significado do direito civil, relativo ao contrato de simples fornecimento de trabalho (*locatio conductio operarum*) mediante remuneração.

Certo é que, para incidência do ISSQN, o conceito de “serviço” foi sempre definido por exclusão ao de “transferência de bens” que, por sua vez, é considerado como toda transmissão do poder de dispor de um bem material como proprietário, enquanto a “prestação de serviços” é toda operação que não constitua transferência de um bem material, mas que se sobressaia o trabalho humano.

O Supremo Tribunal Federal decidiu pela inconstitucionalidade da incidência do tributo nesse tipo de contrato, pois, além de maiores observações, ressaltou que o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 110, determina que conceitos como estes – que são de direito privado – não podem ser alterados pela legislação tributária. *In verbis*:

Art. 110. 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.





O Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ao examinar uma relação contratual firmada entre um particular e a Prefeitura Municipal de Linhares/ES, discorreu de forma objetiva sobre a distinção acerca da caracterização ou não de fornecimento de serviços quando o contrato de locação preveja o fornecimento acessório de motoristas:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. APELAÇÃO CÍVEL. **TRANSPORTE DE PASSAGEIROS x CONTRATO DE LOCAÇÃO DE VEÍCULO COM MOTORISTA**. IRPF. BASE DE CÁLCULO. ART. 47 DO DECRETO Nº 3000/99. 1. **A questão versada nos autos cinge-se à discussão acerca da natureza dos dois contratos firmados entre o Autor (contratado) e a Prefeitura de Linhares/ES (contratante), para definição, à luz dos artigos 9º da Lei nº 7.713/88 e art. 47 do Decreto nº 3000/99, da base de cálculo do imposto de renda.** 2. O antigo Código Civil (1916) não contemplava o contrato de transporte em seu texto, tendo em vista ter sido seu projeto elaborado por Clóvis Beviláqua na última década de 1800, quando o transporte coletivo de passageiros estava começando a obter o seu deslinde. Conforme aduz o vigente Código, **contrato de transporte é aquele que uma pessoa ou empresa se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um local para outro, pessoas ou coisas animada ou inanimada** (art. 730). 3. No presente caso, ambos os contratos, juntados aos autos às fls. 34/37 e 38/41, estabelecem a contratação de um veículo destinado ao transporte escolar de determinado número de passageiros, nos turnos matutinos e vespertinos, de certa localidade a outra e vice-versa. Estabelecem, ainda, ser de responsabilidade do contratado as despesas decorrentes da prestação do serviço, tais como: pagamento de pessoal à disposição do veículo, alimentação, hospedagem, manutenção do veículo, bem como reparo de peças, serviços mecânicos, combustível ou quaisquer outras, cabendo-lhe, ainda, respeitar os horários e dias, determinados pela contratante. 4. **No contrato de locação de veículo, a entrega do veículo pelo locador ao locatário para usá-lo livremente é condição indispensável para a caracterização da locação. De posse do veículo, o locatário tem total liberdade, ou seja, vai para onde quiser, na hora que quiser, escolhe o percurso que melhor lhe agrada, sem se preocupar com nada, afinal ele tem a posse do veículo por aquele período previsto no contrato.** 5. Na locação de veículos, mesmo que com motorista, o locatário adquire temporariamente a posse direta do veículo, tendo total ingerência sobre ele (para dizer se, quando, por quem e em que condições será utilizado) e responsabiliza-se pelo seu abastecimento. **Ademais, o motorista acaso fornecido pela locadora deve seguir todas as ordens do locatário, sem controle sobre o itinerário e os horários e - o que é central - sem poder recusar-se a atuar quando demandado, faculdade que o prestador**





de transporte (salvo o transporte público de passageiros) sempre detém. 6. Como se vê, há diferenças substanciais entre os contratos firmados pelo Autor com a Prefeitura de Linhares e um contrato de locação com motorista, assistindo, portanto, razão ao Apelado. 7. Apelação da União a que se nega provimento. (destaquei) (TRF-2 - AC: 00007184220114025004 ES 0000718-42.2011.4.02.5004, Relator: MARCELLA ARAUJO DA NOVA BRANDAO, Data de Julgamento: 23/06/2020, 4ª TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: 25/06/2020)

Não obstante, observe que a atividade desenvolvida pela empresa seria a de locação de bens móveis, assim como presente em seu contrato social, esta é a atividade precípua da empresa restituinte, onde não está sequer prevista a prestação de serviços de transporte:

DO OBJETIVO SOCIAL
O objetivo social, da sociedade tem o seguinte texto:

CNAE: 4120-4/00

➤ **Construção de edifícios e obras de engenharia;**

CNAE: 4299-5/01

➤ Locação de maquinas e equipamentos para construção e engenharia civil, inclusive andaime;

➤ Locação de veículos automotores (caminhões, ônibus e outros veículos leves);

Figura 7: processo 55719/2012, doc. 108128/2016, fls. 3481.

Assim, é respeitável que se reconheça a suportação econ mica do tributo pela empresa que via retido de seu pagamento global a alíquota concernente ao recolhimento do imposto de ISSQN em espécie contratual isenta do tributo, de forma que não se verifica a transferência do encargo e, tampouco, pode-se concluir que o contrato de loca o de bens móveis tripulados, por essa última característica, possa ser reclassificado para presta o de serviços.





Portanto, analisando as reais adversidades e dificuldades enfrentadas pelos gestores, registro que o procedimento administrativo de restituição do indébito encontra-se motivado e embasado nos pareceres técnicos e jurídicos, fundamentados em doutrina e jurisprudência.

Em observação conclusiva, atesto, com a devida vênia de sempre, que se porventura houvesse a necessidade de ressarcimento ao erário - pela concepção de ser indevida a restituição do indébito - a empresa beneficiada deveria figurar no polo passivo, uma vez que foi a principal despertadora da discussão ora em análise.

Por fim, registro que coaduno entendimento colacionado no Relatório Técnico pela Secretaria de Controle Externo de Recurso (doc. digital 196840/2021) de que a má-fé jamais pode ser presumida senão provada, logo, por não verificar que houve expressamente a transferência do encargo financeiro para quem seria o Contribuinte de Fato e, pela previsão acessória de motorista não possuir a capacidade de transformar o objeto contratual de locação para prestação de serviços – para que incida o imposto - entendo ser devida restituição realizada em favor do Contribuinte à época, sob a luz da inconstitucionalidade declarada pelo STF através da Súmula Vinculante nº 31 de que “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

Apesar do presente pedido de rescisão ter sido protocolado apenas pelo Sr. Sebastião dos Reis Gonçalves, o §2º do artigo 255 do Regimento Interno reconhece o seu aproveitamento aos demais interessados, quanto comum o objeto, a defesa ou as novas provas apresentadas. Assim, considerando que os Senhores César Augusto da Silva Serrano e Christian Laert dos Campos de Almeida foram condenados juntamente com o requerente a restituírem o valor pelos mesmos motivos fáticos, concordo com a Unidade Técnica quanto a





necessidade de estender os efeitos aos demais interessados.

Concluo, portanto, por acolher o Relatório Técnico de Recurso e o pedido rescindente para rescindir o Acórdão n.º 5.964/2013-TP, a fim de excluir a determinação aos Srs. Sebastião dos Reis Gonçalves, César Augusto da Silva Serrano e Christian Laert dos Campos de Almeida, para que restitua, solidariamente, o valor de R\$ 2.998.215,71 (dois milhões, novecentos e noventa e oito mil, duzentos e quinze reais e setenta e um centavos) aos cofres públicos, em razão do suposto pagamento indevido no processo administrativo de restituição de indébito, realizado em favor da empresa Gemini Projetos, Incorporações e Construções Ltda.

Por outro lado, em sintonia com a Unidade Técnica, o Parecer Ministerial e o Voto do Relator, **não acolho o pedido de rescisão quanto a exclusão da multa de 200 UPFs/MT aplicada ao requerente.**

A referida multa não possui qualquer ligação com o procedimento de restituição do indébito – objeto da rescisão - tampouco quanto ao ressarcimento ao erário, ao passo que a rescisão de um item, não incidirá de mesma forma ao outro.

Em análise das disposições do Acórdão n.º 5.964/2013-TP, nota-se que a aplicação de multa em 200 UPFs/MT ao recorrente foi motivada por outras irregularidades não correlacionados ao ressarcimento, quais sejam:

- a) **40 UPFs/MT** pela apropriação a menor da contribuição patronal;
- b) **40 UPFs/MT** em virtude da ausência de recolhimento da contribuição previdenciária descontada dos segurados;
- c) **20 UPFs/MT** em razão da inadimplência no pagamento das contribuições patronais devidas aos Regimes Próprio (RPPS) e Geral de Previdência Social (RGPS);
- d) **20 UPFs/MT** em razão da alteração do quadro de pessoal durante o período vedado pela legislação eleitoral;
- e) **20 UPFs/MT** em razão das doações de bens móveis e imóveis no ano eleitoral;





- f) **20 UPFs/MT** em função da má gestão do almoxarifado;
- g) **20 UPFs/MT** pela omissão na adoção de medidas de cobrança da dívida ativa tributária;
- h) **20 UPFs/MT** em razão da deficiência do sistema de controle interno.

Ademais, não há qualquer capacidade do pedido rescisório em alterar o disposto anteriormente quanto à multa, pois não existem razões explicitadas no corpo do instrumento sobre o assunto, sendo abordado apenas ao final - no pedido - ao passo que entendo ser insuficiente para ensejar sua rescisão.

Dessa forma, entendo que deve se manter inalterada toda e qualquer outra disposição determinada no Acórdão n.º 5.964/2013-TP, com única ressalva ao ressarcimento ao erário, que se faz em consequência da restituição de indébito julgada como irregular, a qual já se encontra amplamente explicada e abordada nos termos alhures. Por conseguinte, concluo pela improcedência do pedido rescisório no que diz respeito à multa aplicada em 200 UPF's em seu desfavor.

DISPOSITIVO DO VOTO-VISTA

Diante da análise processual e por todos os argumentos acima expostos, **em sintonia com o Relatório Técnico da Secretaria de Controle Externo de Recursos, divirjo em parte do Parecer Ministerial e do Voto do Relator, e VOTO** pelo conhecimento e, no mérito, pela **procedência parcial do Pedido de Rescisão** proposto pelo Sr. Sebastião dos Reis Gonçalves, aproveitando os seus efeitos aos Senhores César Augusto da Silva Serrano e Christian Laert dos Campos de Almeida, para que rescindir o Acórdão n.º 5.964/2013-TP e excluir a **condenação de ressarcimento ao erário**, determinada no valor de R\$ 2.998.215,71 (dois milhões, novecentos e noventa e oito mil, duzentos e quinze reais e setenta e um centavos) de forma solidária, ante a verificação da falta de comprovação de transmissão do referido imposto





de ISSQN.

É como voto.

Tribunal de Contas de Mato Grosso, Cuiabá, em 26 de maio de
2022.

(assinatura digital)¹

Conselheiro Guilherme Antonio Maluf
Conselheiro Membro

¹Documento firmado por assinatura digital, baseada em certificado digital emitido por Autoridade Certificadora credenciada, nos termos da Lei Federal nº 11.419/2006 e Resolução Normativa nº 9/2012 do TCE/MT.

