CAD - CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMA FILHO

TRIBUTAÇÃO NA LOCAÇÃO DE BENS:

A CONTROVÉRSIA GERADA PELA LEI COMPLEMENTAR 116/2003

SILVANA MARA BAPTISTA BARBOSA COELHO

Belo Horizonte

2009

CAD - CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMA FILHO

TRIBUTAÇÃO NA LOCAÇÃO DE BENS:

A CONTROVÉRSIA GERADA PELA LEI COMPLEMENTAR 116/2003

Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação do Centro de Atualização em Direito – CAD como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Auditoria de Tributos Municipais.

Orientadora: Prof. Maria do Carmo Silveira Nascimento

SILVANA MARA BAPTISTA BARBOSA COELHO

Belo Horizonte

2009

CAD - CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMA FILHO

TRIBUTAÇÃO NA LOCAÇÃO DE BENS:
A CONTROVÉRSIA GERADA PELA LEI COMPLEMENTAR 116/2003

Silvana Mara Baptista Barbosa Coelho

Data de aprovação: _____ de _____ de 20____.

Professor orientador:

_____
Profa. Maria do Carmo Silveira Nascimento

Professor avaliador:

_____

RESUMO

Este estudo trata de revisão da literatura a respeito da controvérsia gerada pelo item 3 da Lei Complementar (LC) 116/2003 com relação à tributação na locação de bens móveis. O parágrafo 1º do artigo 71 do Código Tributário Nacional, revogado pelo Decreto lei 406/68, definiu serviços originalmente, mas, desde 1966, outros posicionamentos surgiram. Há questionamentos sobre autonomia municipal, ausência de definição de conceitos de serviços, prestação de serviços e de serviços de qualquer natureza. Há inconstitucionalidade em subitens da LC. Existem, principalmente, entendimentos controversos sobre o real direito dos Poderes Públicos Municipais, gerados pela inconsistência legal e amparados pelo Supremo Tribunal. Na realidade, não há pacificação na doutrina com relação ao tema deste estudo.

Palavras-chave: lei complementar; locação de bens móveis; serviços; prestação de serviços; serviços de qualquer natureza.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

§	-	Parágrafo
CF	-	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN	-	Código Tributário Nacional
GELEC	-	Gerência de Legislação e Consultoria
PBH	-	Prefeitura Municipal de Belo Horizonte
STF	-	Supremo Tribunal Federal
STJ	-	Superior Tribunal de Justiça
TA	-	Tribunal de Alçada

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 6

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A tributação sobre a prestação de serviços: histórico e evolução 10

2.2 Serviços e prestação de serviços 17

2.3 A locação de coisas 19

2.4 A Lei Complementar 116/2003 22

2.4.1 O item 3 da Lista de Serviços da LC 116/2003 23

2.5 Os artifícios contemporâneos dos contribuintes na burla ao adequado recolhimento tributário 26

2.5.1 Analogia 26

2.5.2 Simulação 30

CONCLUSÕES 36

REFERÊNCIAS 39

1 INTRODUÇÃO

O marco teórico deste trabalho se situa em 31 de julho de 2003, quando a Presidência da República, obedecendo ao disposto no art. 146, III, da Constituição da República Federativa do Brasil (CF/88), sancionou a Lei Complementar (LC) 116/03, que institui e consolida a legislação relacionada ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) até então vigente.

Na revisão da literatura e das normativas, buscou-se esclarecer a tributação na locação de bens e a controvérsia gerada pela LC 116/2003. Na realidade, um dos problemas está no conceito de 'serviços', que deve ser esclarecido para se entender, como sugere Machado (2004a, p.10), "se a locação de um bem móvel se situa ou não entre os fatos que o constituinte colocou à disposição do legislador para a definição da hipótese de incidência desse imposto".

Para Martins (2008), o comportamento tributado pelo ISS é aquele em que o esforço pessoal do devedor se sobrepõe aos materiais e equipamentos eventualmente aplicados, ou seja, é diretamente ligado à atividade pessoal do sujeito. Define-se, portanto, o critério material de incidência do ISS como a relação jurídica entre um tomador e um prestador que tem por objeto a prestação de um serviço, uma ação ou efeito de servir, propiciar, executar um trabalho intelectual ou obra material descrito pela LC 116/2003. Assim, para ser critério material do ISS, o fato deve atender a 3 conceitos: (i) ser relação jurídica, (ii) ser serviço e (iii) estar descrito na Lei Complementar nº 116/2003.

No contrato de locação de bens móveis, o elemento principal é a entrega do bem locado ao locatário, que se consubstancia em verdadeira obrigação de 'dar', negócio jurídico esse que não envolve nenhuma prestação, como ocorre nas obrigações de 'fazer'. Assim, não poderia uma Lei Complementar definir como 'serviço' aquilo que não possui essa natureza jurídica. Segundo Barreto (2003), essa ampliação do conceito de serviço teria por efeito alargar a competência tributária do município, o que é matéria constitucional e, pois, impossível de ser modificada. As competências constitucionalmente fixadas são inderrogáveis.

Outro aspecto se refere à competência municipal. O art. 156 da Constituição da República Federativa do Brasil (CF/88) conferiu aos municípios a competência tributária para a instituição de impostos, incluída a tributação dos "serviços de

qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar" (CF, art. 156, II), ou seja, restringiu sua abrangência. A expressão ‘definidos em lei complementar’ pode ser considerada o cerne da polêmica em torno do ISS.

Machado (2003, p.362) observa que "da mesma forma que a União Federal não pode tributar as grandes fortunas sem que lei complementar defina (...), também os Municípios não podem tributar os serviços de qualquer natureza que não tenham sido definidos em lei complementar." Em outras palavras, um município apenas pode, em lei tributária municipal, considerar específico serviço como fato gerador de ISS se houver sua anterior inclusão em uma lista de serviços, divulgada pela primeira vez com o Decreto-Lei 406, de 1968, alterada pela LC 56, de 1987 e pela LC 116, de 2003.

Dada a breve contextualização, a situação problemática deste estudo é: qual a solução possível para a controvérsia gerada pelo item 3 da lista de serviços anexa à LC 116/03, com relação à locação de bens móveis, considerando estar havendo evasão fiscal de ISSQN?

O ISSQN é tributo que recai sobre a circulação de serviços, ou seja, seu objeto é a circulação econômica de determinado bem (serviço) em que se pressupõe um prestador de serviço e um preço para essa operação de transferência.

Dentre os serviços de qualquer natureza sujeitos ao Imposto sobre Serviços (ISSQN), a lista anexa à LC 116 indica em seu item 3: Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres. 3.01 – (vetado); 3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda; 3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, *stands,* quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza; 3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza; e 3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

O item 79 da Lista de Serviços Anexa à LC 56/87 relacionava ‘locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil’. Assim, conforme Melo (2001), o enquadramento do negócio jurídico ‘locação’ no âmbito do ISS é questionável pela circunstância de não representar um fazer (típico da prestação de serviços), mas

traduzir um dar, ou permitir a utilização de determinado bem (corpóreo ou imaterial). Machado (2004a) observa que o item 79 da antiga lista de serviços era genérico e pretendia abranger tudo o que está descrito atualmente no item 3 da LC 116/2003.

A controvérsia jurídica parece estar, então, sobre a fixação da natureza jurídica da atividade de 'locação de bens móveis', respondendo-se à questão de essa ser ou não uma espécie de serviço. Para Abreu (2004), pode ser citado o exemplo de locação de veículos automotores, em que a natureza jurídica de serviço não encerraria uma obrigação de prestar (característica dos serviços), mas apenas uma obrigação de dar. Os defensores desse entendimento afirmam que tal aspecto retiraria à locação de bens móveis o principal caráter de um típico serviço, o qual se identifica com uma prestação (*praestare*) e não com uma dação (*dare*).

O conceito do contrato de locação na literatura (BEVILAQUA *apud* DINIZ, 2009, p.203), significa

> O contrato pelo qual uma das partes, mediante remuneração paga pela outra, se compromete a fornecer-lhe, durante certo lapso de tempo, o uso e gozo de uma coisa infungível, a prestação de um serviço apreciável economicamente ou a execução de alguma obra determinada.

Identificam-se, portanto, três objetos de um contrato de locação: uma coisa, um serviço, e a realização de uma obra.

A partir do contexto teórico apresentado, a justificativa para o desenvolvimento do estudo é a necessidade de ampliação de esclarecimentos por meio da busca de posicionamentos da literatura se a locação de bens móveis pode ser tributada pelo ISS.

O objetivo geral perseguido foi o de esclarecer a controvérsia gerada pelo item (3) da Lei Complementar 116/03 com referência à locação de bens móveis.

Os objetivos específicos buscaram historiar a evolução sobre a tributação na prestação de serviços; abordar serviços, serviços de qualquer natureza, prestação de serviços, e locação de coisas; e informar sobre os diversos entendimentos da literatura sobre a LC 116/2003 e a locação de bens móveis.

Quanto aos fins, esta pesquisa constituiu-se explicativa, visando esclarecer quais fatores contribuem para a ocorrência do fenômeno estudado.

Quanto aos meios, foi baseado em pesquisa bibliográfica, por análise de conteúdo da literatura, buscando fazer uma síntese, a mais completa possível, dos dados pertinentes ao tema. Esse processo foi feito por pré-análise (organização do

material), descrição analítica dos dados e interpretação e reflexão sobre o tema. A pesquisa foi bibliográfica porque, para sua fundamentação teórico-metodológica e consecução, a investigação foi feita com base em material disponível ao público, como livros e artigos publicados em revistas especializadas. Além disso, é documental, composta pela interpretação da CF/88 e de normativas infraconstitucionais.

A estrutura do trabalho foi dividida em seis seções de revisão da literatura, precedidas da contextualização, identificação da situação problemática, apresentação da justificativa, definição dos objetivos e procedimentos metodológicos utilizados.

Na primeira seção, cita-se a tributação sobre a prestação de serviços, seu histórico e evolução; os serviços e prestação de serviços constituem-se abordagem da segunda; a terceira seção trata de entendimentos sobre a locação de coisas; a Lei Complementar 116/2003 e o item 3 da Lista de Serviços anexa são tema da quarta seção. A quinta informa sobre artifícios de contribuintes na burla ao adequado recolhimento tributário, tanto no aspecto de analogia ao item vetado da Lista quanto pela simulação.

O estudo é finalizado com as conclusões obtidas e com a lista de referências que possibilitou o desenvolvimento do trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A tributação sobre a prestação de serviços: histórico e evolução

Piragini e Oliveira (2003) sugerem que a tributação sobre a prestação de serviços teve início com a vinda de D. João VI para o Brasil, quando instituiu o "imposto do banco", um tributo bastante elevado submetido às lojas, armazéns e embarcações, objetivando recursos para que o Erário pudesse cumprir suas obrigações junto ao Banco do Brasil, do qual era o principal acionista. Esse imposto foi substituído pelo Imposto sobre Lojas, em 1836, obrigatório também para as oficinas que expunham à venda quaisquer obras de sua manufatura, como os de entalhador, escultor, marceneiro, polieiro, tanoeiro; de cutileiro, espingardeiro, ferreiro e serralheiro; de pintor, dourador e gravador; de alfaiate, sapateiro, cocheiro e seleiro, além de atividades desenvolvidas por corretores, cambistas, escritórios de negociantes, cartórios de advogados, escrivães e tabeliães.

Com a proclamação da República em 1889 e a vigência da Constituição Federal de 1891, houve mudanças no regime tributário e o 'imposto do banco', que havia tido sua denominação alterada para 'imposto sobre indústrias e profissões', passou a ser de competência estadual. Na Constituição de 1934, a tributação sobre serviços de competência dos municípios era feita apenas sobre diversões públicas, regra que foi mantida pela Constituição de 1937. Com a Constituição Federal de 1946, o Imposto sobre Indústrias e Profissões tornou-se tributo de competência privativa dos municípios, mantendo-se o Imposto sobre Diversões Públicas (PEIXOTO; CARDOSO, 2003).

O ISS nasceu como combate aos efeitos econômicos do imposto sobre o volume de vendas e com a concepção econômica de serviços como produto. É obra do século XX, embora a idéia do imposto sobre o valor agregado possa ser atribuída a autores de épocas anteriores, como os autores alemães.

O ISS é fruto da preocupação dos Estados modernos na substituição do 'Imposto Geral sobre o Volume de Vendas' por um 'Imposto Sobre o Valor Agregado', não cumulativo. Consiste em aplicar, aos bens e serviços, um imposto geral sobre o consumo proporcional ao preço dos bens e serviços, qualquer que seja

o numero de transações que intervenham no processo de produção e de distribuição anterior à fase da imposição (embora atingindo operações da circulação econômica, o imposto pago na operação anterior é sempre dedutível).

O Brasil decidiu onerar essas vendas com dois impostos diversos (ICM e ISS[1]), atribuindo competência tributária a duas entidades políticas diferentes (Estados-Membros e Municípios), dando-lhe legislação e denominação especificas para cada um dos tributos.

A situação anterior à reforma tributária de 1965 mostra que a prestação de serviços, como atividade tributável, era alcançada pelos seguintes impostos, admitidos pela Constituição Federal de 1946:

(a) Imposto Sobre Transações (estadual) recaindo sobre certos serviços, como hospedagem e construção civil;

(b) Imposto de Indústrias e Profissões (municipal), incidente sobre o efetivo exercício de atividade lucrativa, abrangendo, dentro de sua área, a indústria, o comércio e a profissão, inclusive todo e qualquer serviço;

(c) Imposto Sobre Diversões Públicas (municipal), sobre os jogos e as diversões públicas.

Após a Revolução de 31 de março de 1964, o Governo, preocupado com a crise brasileira, abriu novas diretrizes para recuperação econômica do país, adotando um elenco de medidas corretivas de emergência, objetivando o combate à inflação, o reativamento da economia, a correção do desequilíbrio cambial e a sustação da crise de motivação. Veio a reforma tributária, estabelecida pela Emenda Constitucional (EC) 18, de 01 de dezembro de 1965, que ofereceu ao Brasil um novo sistema tributário. Objetivando a tributação dos serviços (circulação de bens e matérias), essa EC suprimiu os seguintes impostos:

(1) Imposto Sobre Transações (Estadual). A emenda, admitindo exclusivamente os impostos nela referidos (art. 5º), eliminou de vez o campo residual ou concorrente, não permitindo mais o antigo o imposto sobre transações;

(2) Imposto de Indústrias e Profissões (Municipal)[2]; e

---

[1] O primeiro tributo é o ICM, denominado Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (Emenda Constitucional nº 18, de 1965, art. 12); o segundo é o ISS, denominado de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (Emenda Constitucional nº 18, de 1965, art. 15).

[2] Este tributo, no entender da Comissão Especial de Reforma Tributária, possuía designação notoriamente inadequada para definir qualquer figura tributária específica. Pela definição legal, o imposto abrigava todos os tipos de atividades industriais ou comerciais, mais todas as modalidades ocupacionais e profissionais (FRANCO, 2002).

(3) Impostos Sobre Diversões Públicas (Municipal).

Em substituição a tais impostos definidos juridicamente, a EC 18, de 1965, instituiu o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (art. 15), que veio abranger o campo da incidência do Imposto sobre Transações, do Imposto de Indústrias e Profissões (suprimidas as áreas do comércio, da indústria e das atividades financeiras), e do Imposto Sobre Diversões Públicas (área total dos jogos e das diversões públicas).

Embora o campo de incidência do ISS seja constituído apenas de uma parte do gênero 'atividade lucrativa', abrangida pelo antigo Imposto de Indústrias e Profissões, não se pode falar em identidade de tributos em relação ao ISS, o Imposto de Indústrias e Profissões. Não seria correto admitir 'identidade' quando os dois impostos pertencem a sistemas tributários diferentes, elaborados com fundamentos diversos. Os tributos do sistema anterior não podem ser considerados como os tributos do sistema novo (instituídos por via de interferência à sua base econômica). O imposto que recaía sobre toda e qualquer atividade lucrativa (Imposto de Indústria e Profissões) desapareceu, e em seu lugar apareceu outro, mais específico quanto ao seu objeto, por recair tão-somente sobre a prestação de serviços. O ISS possui uma área de incidência diferente de qualquer outra pertencente aos tributos antigos.

A reforma tributária representou um processo complexo, que se iniciou com a Emenda Constitucional 18 à Constituição Federal de 1946, continuou com o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de outubro de 1966), os vários Atos Complementares e Decretos-Leis posteriores, para culminar com a Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. A Emenda Constitucional 18, de 1965, não permitia, ainda, a implantação do novo imposto por parte dos municípios, que deveriam aguardar uma Lei Complementar para o estabelecimento dos critérios para distinção das atividades sujeitas ao ICM e ao ISS.

Em 25 de outubro de 1966 foi promulgado o Código Tributário Nacional (CTN, Lei 5.172), que veio a disciplinar a matéria, trazendo, além de normas gerais de Direito Tributário, o conceito da 'hipótese de incidência fiscal' (art. 72) e a 'pessoa' da qual se exigia o ISS (art. 73).

O conceito de serviço, para efeitos da incidência do imposto, foi determinado pelo art. 71:

> I – O fornecimento de trabalho, como ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais; II – A locação de bens móveis; III – A locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza.

Também em 1966, o CTN recebeu ligeiras correções. Baseados na EC 18, de 1965, e no Código Tributário Nacional, municípios começaram a implantar o novo imposto, enfrentando dificuldades para fazê-lo às comunas menores, que não contavam com administração fiscal moderna e bem equipada. Um dos primeiros municípios a legislar sobre o ISS foi o de Fortaleza, no Ceará, com sua Lei Municipal nº 3.330, de 30 de novembro de 1966. Em 01 de janeiro de 1967, o ISS era exigido nos diversos cantos do país, embora alguns municípios, por dificuldades ou desconhecimentos, deixassem de lançar mão da competência tributária, que lhes era específica.

Novas normas maiores vieram alterar o Código Tributário Nacional, no que se refere à sistemática do ISS:

- O Ato Complementar nº 34 de 30 de janeiro de 1967, ampliou o conceito e a enumeração do que se considerava "serviço" para efeito de cobrança do ISS (art. 3º, alteração 7ª); apresentou novo conceito de atividade mista (art. 3º, alteração 8ª); regulou a base de cálculo do tributo para os casos de atividades mistas e de execução de obras hidráulicas e de construção civil (art. 3º, alteração 9ª) e estabeleceu a alíquota máxima para a cobrança do imposto em relação a certos serviços (art. 9º). Para os efeitos do ISS, considerava-se "serviço":

> I – locação de bens móveis; II – locação de espaço e bem imóveis, a título de hospedagem ou para a guarda para bens de qualquer natureza; III – jogos e diversões públicas; IV – beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, conserto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações similares, quando relacionados com mercadorias não destinadas a produção industrial ou a comercialização; V – execução, por administração ou empreitada de obras hidráulicas ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos; VI – demais formas de fornecimento de trabalho com ou sem utilização de máquinas ferramentas ou veículos.

- O Ato Complementar 35, de 28 de fevereiro de 1967, excluiu as subempreitadas, realizadas com obras ligadas ao Poder Público, da incidência do ISS (art. 3º) e alterou a regra da base de cálculo do tributo para os casos de execução de obras hidráulicas e de construção civil (art. 4º);

- O Ato Complementar 36, de 13 de março de 1967, trouxe o conceito de “local da operação para efeito de ocorrências do fato gerador” do ISS nos casos de prestação de serviço em mais de um Município (art. 6º).

A Constituição promulgada em 24 de janeiro de 1967, para entrar em vigor no dia 15 de março (art. 189), não alterou o imposto que foi distribuído aos municípios. Conservou a competência municipal do ISS com a seguinte expressão: “Art. 25. Compete aos municípios decretar imposto sobre: (...) II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência da União ou dos Estados definidos em lei complementar”.

A partir de então (março de 1967), a Constituição exigia que os serviços que constituíssem hipótese de incidência do ISS fossem definidos em Lei Complementar (o Código Tributário Nacional não devia apenas “estabelecer critérios de distensão”, mas definir os serviços alcançados pelo ISS).

Posteriormente, foi editado o Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabeleceu normas gerais de Direito Financeiro, aplicáveis aos Impostos Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Serviços de Qualquer Natureza, revogando, expressamente, todas as disposições relativas ao ICM e ao ISS que constavam do Código Tributário Nacional (art. 13). O legislador procurou simplificar as normas relativas ao ISS e a hipótese de incidência fiscal passou a ser a prestação de serviços constantes de uma lista, que tinha 29 itens[3]. A atividade de ‘caráter misto’ foi suprimida com o estabelecimento de duas regras simples: os serviços incluídos na lista ficavam sujeitos apenas ao imposto municipal dos serviços, ainda que sua prestação envolvesse fornecimento de mercadorias (art. 8º, §1º); os serviços não especificados na lista cuja prestação envolvesse o fornecimento de mercadorias ficavam sujeitos ao Imposto de Circulação de Mercadorias (art. 8º, §2º). A base legal do imposto recebeu novas regras (art. 9º) e o local de prestação de serviços foi estabelecido de forma mais simples (art. 12).

O Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968, entrou em vigor em 01 de janeiro de 1969 e, editado na véspera, não deu tempo para nova sistematização do ISS em legislação local.

Segundo Machado (2004c, p.255),

---

[3] Posteriormente, passou para 66 itens (Decreto-Lei 834, de 8 de agosto de 1969), para 67 (Lei 7.192, de 05 de janeiro de 1984); e a última alteração aumentou para 100 itens (Lei Complementar 56, de 15 de dezembro de 1987).

> O conceito de serviço também já rendeu oportunidade para questionamentos que envolvem a norma do art. 110 do CTN e, assim, a questão da supremacia constitucional a impedir a mudança de conceitos utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias.

A CF/88 definiu as linhas mestras da repartição de receitas tributárias, outorgando a cada um dos entes dotados de autonomia legislativa a chamada ‘competência tributária’ que, conforme Carrazza (2005, p.437), "é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas".

Esse entendimento também é o Silva (1995, p.657), para quem a competência tributária

> Compreende a competência legislativa plena, e é indelegável, salvo as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária e outras de cooperação entre essas entidades públicas.

A interpretação literal do dispositivo contido no inciso II do art. 156 da CF/88, ao aludir a ‘serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, II’, não permite concluir, de modo pleno, a identificação do critério material do tributo. Devem ser identificados negócios jurídicos dotados de conteúdo econômico, reveladores, portanto, de capacidade contributiva. A materialidade ‘serviços de qualquer natureza’ estatuída na CF/88 leva ao entendimento de que o critério material do imposto, ao reclamar negócios jurídicos indicadores de capacidade contributiva, recaia sobre ‘prestações de serviços’. A redação do inciso III do art. 156 concede aos municípios competência para tributar serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, II, dispositivo constitucional que colabora para delinear os contornos do art. 156. A interpretação conjunta de ambos fortalece a idéia de que o legislador constitucional apontou como critério material da regra-matriz de incidência do ISS a ‘prestação de serviços’ (MOURA, 2004).

Na perspectiva de Anselmo (2004), o entendimento segundo o qual o município só pode tributar com o ISS os serviços descritos na lei complementar é plenamente inconstitucional, por violar alguns princípios basilares do ordenamento brasileiro, como os abaixo expostos:

(1) princípio federativo – em uma federação, ocorre a rígida repartição das competências tributárias, que não podem ser tolhidas por outro ente;

(2) princípio da autonomia – que pode ser compreendida em três aspectos: (a) política (eleição dos seus próprios prefeitos e vereadores); (b) administrativa (capacidade para velar pelos interesses próprios do município, gerindo-os da melhor forma); e (c) tributária (que lhe permite a instituição e a arrecadação de tributos). Tendo sido o município elevado à categoria de ente federativo pela CF/88, tem-se que a faculdade dada a uma lei complementar de estabelecer os serviços que podem ser tributados pelo município é contrário ao princípio da autonomia;
(3) rigidez da Constituição – sendo a Constituição rígida, não pode ser alterada por mera lei ordinária ou complementar, apenas mediante emenda, aprovada com o quorum especial e, portanto, reconhecendo-se a validade da lei complementar que institui os serviços, estar-se-ia reconhecendo, indiretamente, a possibilidade de alteração do alcance constitucional por diplomas infraconstitucionais.

Na visão de Carrazza (1998, p.544),

> Lei complementar não pode prever 'serviços por definição legal' tributáveis pelo ISS. Por outro giro verbal, lei complementar não pode considerar serviços, para fins de tributação por via de ISS, fatos que não o sejam. Isto feriria, dentre outros, o direito subjetivo do contribuinte de só ser tributado pela pessoa política competente e nos estritos termos da Constituição.

Cabral (2002) salienta que o aspecto objetivo do ISS deve estar adstrito ao perfil delineado pela CF/88 para a incidência do imposto, ou seja, prestação de serviço, respeitados os contornos determinados pelo Direito Civil, como estabelece o art. 110 do CTN: "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, (...) para definir ou limitar competências tributárias". Nesse sentido, percebe-se a inconstitucionalidade do item 79 da Lista de Serviços do ISS diante das limitações da CF/88, especialmente devido ao art. 156, II, onde se trata a matriz constitucional de incidência do ISS e a diretriz de que o imposto apenas poderá ser exigido em caso de prestação de serviços.

O Código Civil de 2002, em sua Parte Especial, Livro I, Título VI, Capítulo VII, trata "da prestação de serviços", abrangendo os art. 593 a 609. É entendimento de Diniz (2004, p.455) de que, para o Direito Civil, a prestação de serviço "é um contrato pelo qual uma das partes (prestador) se obriga para com outra (tomador) a prestar-lhe uma atividade lícita, material ou imaterial, mediante remuneração". Complementando, a autora esclarece que a prestação de serviços é uma obrigação de fazer, ou seja, a prestação de uma atividade lícita, não vedada pela lei e pelos

bons costumes, oriunda da energia humana aproveitada por outrem, e que pode ser material ou imaterial.

Deve-se remeter ao art. 1188 do Código Civil de 1916 que conceituava ‘locação’, porque o item 79 da Lista de Serviços incluía ‘locação de bens móveis’ como sujeita à tributação pelo ISS: “na locação de coisas, 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”. Em outubro de 2000, o STF declarou inconstitucional a incidência de ISS sobre a ‘locação de bens móveis’, por entendê-la uma obrigação de dar, ao passo que o ISS deve incidir sobre prestação de serviços, que possui a natureza de obrigação de fazer.

2.2 Serviços e prestação de serviços

Serviço consiste no desempenho de uma atividade humana em benefício de outrem. Serviços de qualquer natureza, de acordo com o sistema tributário nacional, traduzem sempre prestação de uma atividade a terceiro, em regime de direito privado, com caráter econômico. Na verdade, conforme Ferraro (2001), o que se tributa não é o fato puro serviço, mas a ‘prestação de serviço’, pois é necessária a atuação de um particular em favor de um terceiro, com intuito de receber uma retribuição. O critério material da hipótese de incidência do ISS é ‘prestação de serviços de qualquer natureza’, serviços esses definidos em lei complementar, com exceção daqueles de competência estadual e distrital. Assim, a prestação de serviço exprime, invariavelmente, uma obrigação de fazer.

Entretanto, na visão de Coelho (2007, p.38),

> Subsumir que serviço de qualquer natureza é "obrigação de fazer" envolve um salto conceitual ilícito, que apenas aparentemente encontra fundamento nas regras e institutos do direito. Para concretizar tal salto, a discussão far-se-á à luz do Direito Privado, do Código Civil, do Direito das Obrigações – onde serviço é tratado como sinônimo de "fazer" – e do Direito dos Contratos – onde serviço é tratado de modo específico como elemento essencial de contrato de prestação de serviços. Entretanto, seu escopo, o domínio ontológico do conceito de "serviços de qualquer natureza" somente poderia ser o Direito Público, o Direito Tributário, a lista extensional de serviços, onde o conceito de "serviço de qualquer natureza" é dado constitucionalmente e se constitui como um domínio mais amplo.

Ainda segundo Coelho (2007), a premissa sustentada pelos antifiscalistas é a da preponderância do Direito Civil sobre o Direito Tributário. Essa preponderância poderia ser admitida apenas sub-repticiamente, pois o entendimento que prevalece na doutrina é que o direito é uno, suas divisões se realizam apenas para fins didáticos e, mesmo quando ocorrem aparentes conflitos e inconsistências, recorrendo-se às regras e institutos jurídicos, seria possível se extrair e obter harmonia.

Todos os contratos não subordinados à legislação do trabalho podem ser reunidos na terminologia de 'contrato de prestação de serviços', como: (1) de prestação de serviços *stricto sensu*; (2) de trabalho eventual; (3) de trabalho desinteressado; e (4) de trabalho doméstico. Essa tentativa de sistematização subordina-se a três pressupostos (GOMES, 2008):

—A diversidade de regime legal para o trabalho subordinado e o trabalho autônomo;

—A persistente tendência para tratar desigualmente o trabalho intelectual e o trabalho manual;

—A exclusão de numerosos trabalhadores do âmbito da legislação do trabalho, mesmo diferenciada.

Ainda segundo Gomes (2008), esses contratos permanecem, por consequência, na órbita do Direito Civil. Embora alguns sejam essencialmente trabalhistas, regulam-se pelo direito comum. Na estrutura romana, em um contrato de trabalho estariam integrados: a locação de serviços, a locação de obra, e o mandato. No direito moderno, são figuras distintas, denominadas de 'contrato de trabalho', 'empreitada', e 'contrato de prestação de serviços'.

No consenso unânime de especialistas, o elemento decisivo para a caracterização do contrato de trabalho é o vínculo de subordinação a que fica presa a parte que se obriga a trabalhar. A atividade profissional do trabalhador é exercida, necessariamente, sob a direção da outra parte. A essa característica se junta a da continuidade, ou seja, o processo não eventual. Sendo assim, o contrato com trabalhador avulso, a que se falta o elemento de continuidade, deve ser tido como vínculo jurídico distinto do contrato de trabalho propriamente dito. "A antiga locação de serviços, correspondente à *locatio operarum* dos romanos, reduz, deste modo, sua órbita, para conter-se, tão-somente, à espécie hoje definida como 'contrato de trabalho" (GOMES, 2008, p.291).

Ainda segundo o autor, o trabalho autônomo pode ser objeto de contratos distintos.

> Via de regra, presta-se em vista de determinado resultado. Tal resultado consiste, ordinariamente, numa obra feita. O contrato que tem este fim chama-se, na técnica do direito moderno, 'empreitada', e corresponde à *locatio operis fasciendi* dos romanos (GOMES, 2008, p.291).

Empreitada ou locação de obra é o contrato pelo qual um dos contraentes (empreiteiros) se obriga, sem subordinação ou dependência, a realizar, pessoalmente ou por meio de terceiro, certa obra para outrem, com material próprio ou por este fornecido, mediante remuneração determinada ou proporcional ao trabalho executado (PEREIRA, 2006).

2.3 A locação de coisas

A tradição romana legou uma divisão tríplice a respeito da locação de coisas: a *locatio-conditio rerum*, que compreendia o aluguel de coisas móveis e imóveis; a *locatio-condutio operarum*, que era a de serviços; e a *locatio-condutio operis*, a de obra ou empreitada. Esse critério de classificação, que ainda sobrevive, vem sendo atingido desde que foi proposta a distinção dos contratos cujo objeto é uma coisa daqueles em que se visa a um trabalho ou a um direito. Segundo Caio Mário da Silva Pereira (2006, p.271), "sente-se que é muito maior a aproximação entre a locação de coisa e a venda, o comodato, o depósito, por um lado; e entre a locação de serviços e o mandato, por outro, do que a clássica *locatio rerum* e a *locatio operarum*".

No Direito moderno, essas três modalidades contratuais foram disciplinadas sob os nomes, respectivamente, de 'locação de coisa', locação de serviços', e 'locação de obra ou empreitada', rompendo-se a unidade conceitual. Estreitou-se, portanto, o sentido da palavra 'locação', hoje reservada para designar apenas o contrato cuja causa é proporcionar a alguém o uso e o gozo temporários de uma coisa restituível, em troca de retribuição pecuniária. "<u>Atualmente, locação é só a de coisas</u>" (grifo nosso) (GOMES, 2008 p.272).

Segundo Diniz (2004, p.399), locação de coisas “é o contrato pelo qual uma das partes (locador) se obriga a ceder à outra (locatário), por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa infungível, mediante certa remuneração designada aluguel”.

“Coisa’ é definida por inúmeros juristas, entre os quais Aubry e Rau; Beviláqua; e Gonçalves, como qualquer coisa não fungível, que pode ser objeto de locação corpórea ou incorpórea, móvel ou imóvel, inteira ou fracionada. Assim, pela própria conceituação, o objeto da locação deve recair em coisa não fungível. É da natureza do contrato que a coisa locada seja restituída ao locador sem diminuição de sua substância. A obrigação fundamental do locador se desdobra para cobrir três aspectos de utilização pelo locatário: entrega, manutenção e garantia. As obrigações do locatário são quatro: pagar pontualmente o que foi acordado[4]; servir-se da coisa para os usos convencionados[5]; levar ao conhecimento do locador as interferências de terceiros[6]; e restituir a coisa, findo o contrato[7] (PEREIRA, 2006).

A assimilação dos serviços às coisas, para o fim de locação, apenas se justificava na Roma antiga, sociedade de estrutura econômica alicerçada no trabalho escravo.

> Modernamente, a equiparação do trabalho humano às coisas repugna à consciência coletiva. Inadmissível, assim a concepção de que possa ser objeto de locação. A orientação atual de restringir às coisas o contrato de locação é realmente certa sob todos os pontos de vista (GOMES, 2008, p.273).

De acordo com o previsto na lista anexa ao antigo Decreto-Lei nº 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar nº 56/87, o serviço de locação de bens móveis <u>deveria</u> (grifo nosso) sofrer a incidência de imposto municipal, pois constava do item 79 da lista:

> Art. 8º. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa. (...). Item 79. Locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil.

Entretanto, o tempo passou e a expressão ‘locação de bens móveis’ foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do

---

4 CC/2002, art. 569, II.
5 CC/2002, art. 569, I.
6 CC/2002, art. 569, III.
7 CC/2002, art. 569, IV.

Recurso Extraordinário 116.121/SP, cujo relator foi o Ministro Octavio Gallotti. O referido recurso extraordinário foi interposto pela empresa Ideal Transportes e Guindastes Ltda. contra a Prefeitura Municipal de Santos/SP, nos autos de embargos à execução fiscal. Os embargos objetivaram combater o lançamento de ISSQN sobre a locação de guindastes, promovido pela Prefeitura Municipal de Santos contra a empresa Ideal, com fundamento no item 79 da lista de serviços do Decreto-Lei nº 406/68 e no item 78 do § 3º do art. 50 da Lista de Serviços da Lei 3.750/71 daquele município. Em primeira instância, os embargos foram julgados improcedentes e, em segunda instância, foi negado provimento ao recurso do contribuinte. Daí a interposição do recurso extraordinário ao Supremo Tribunal Federal.

No acórdão RE 115.013.0-SP, o Ministro Oscar Correa, do STF, explica que a palavra 'serviço' deve ser examinada na sua posição e no seu movimento histórico e sociológico, sendo clássica a distinção das atividades econômicas em 'industrial', comercial' e de 'serviços'. Para o Ministro, tudo se refere à atividade, ocupação e trabalho. Na primeira, há a criação de utilidades; na segunda, a circulação social de bens e, na terceira, a diferenciação é ainda mais aprimorada, porque reúne tudo quanto, sendo atividade econômica, não se inclui no conceito de indústria e de comércio. Assim, no serviço, a atividade humana assume papel destacado. A coisa fica em segundo plano.

Na visão dos sociólogos, o mais antigo contrato de locação que o homem conheceu foi o de locação de sua própria força física (as sementes do atual contrato de trabalho) e a locação de animais (PONTES DE MIRANDA, 1987).

O art. 565 do Código Civil (CC/2002) estabelece seu conceito: "na locação, 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". Assim, o locador é obrigado a: (I) entregar ao locatário a coisa alugada, com suas pertenças, em estado de servir ao uso a que se destina, e a mantê-la nesse estado, pelo tempo do contrato, salvo cláusula expressa em contrário; e (II) a garantir-lhe, durante o tempo do contrato, o uso pacífico da coisa.

Salomão (2006) observa que o CC/2002 separou em capítulos próprios a locação de coisas e a prestação de serviços, o que anteriormente era denominado 'locação de serviços'. Além disso, o autor considera relevante o fato de o diploma

não diferenciar se a locação é de bem móvel ou imóvel, e apenas evidenciar se tratar de obrigação de dar.

Aqui cabe lembrar o art. 110 do CTN, que determina:

> 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.

Assim, pela unicidade do Direito, o art. 110 do CTN, que também é Lei Complementar, expressamente impede que o legislador tributário e civil altere o teor de preceitos de outras áreas do Direito consignados na Constituição. Salomão (2006) afirma que, como toda e qualquer prestação de serviço configura uma obrigação de fazer, apenas ela pode ser arrolada em LC como fato imponível tributário do ISS.

O característico da locação é o regresso da coisa locada ao seu dono, ao passo que o serviço prestado fica pertencendo a quem o pagou, e não é suscetível de restituição (GOMES, 2008).

Assim, torna-se necessário analisar se a atividade econômica de locação de bens móveis pode ser entendida como prestação de serviço, constituindo-se, por isso, fato gerador do ISSQN.

2.4 A Lei Complementar 116/2003

Como já citado, esta “dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências”. Seu artigo 1º estabelece que o ISSQN, “de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”

Na Lista de Serviços, independente da clareza e suficiência tributária no texto do item, o legislativo esclareceu subitens como espécies do gênero previsto no respectivo item. Assim, Troianelli e Gueiros (2003) entendem que o fato de alguns subitens apenas repetirem os itens, e outros detalharem precisamente quais as

espécies daquele serviço descrito no item podem ser tributadas (quem efetivamente veicula os tipos tributários são os subitens), cabe ao item a mera função de índice, exatamente como já ocorre com a TIPI[8], que traz as alíquotas do IPI.

Essa também é a posição de Salomão (2006), que se interroga: se os subitens fossem meramente sinalizadores de quais serviços estão abarcados pelo item genérico, qual seria sua utilidade jurídica? Além disso, como explicar os inúmeros itens que possuem apenas um subitem, que repetem, na íntegra, seu respectivo item?

Na percepção de Troianelli e Gueiros (2003, p.114), parece que

> Os itens têm o papel de indexar a lista anexa à LC 116/03 e não possuem força normativa plena capaz de estabelecer os serviços nos subitens. Disso decorre que nessa nova lista os subitens são taxativos e serviços pertinentes a um item, que porventura não estiverem expressamente previstos nos seus subitens não poderão ser tributados.

Na Lista de Serviços consta o termo 'congêneres'. Salomão (2006) afirma que se esta expressão estiver localizada em um item, sua insignificância tributária é evidente, já que o item, por si só, e independente desta palavra, possui função de índice, ou seja, já permite a inclusão de subitens (desde que configurem espécies de gênero indicado no índice). Já seu emprego em um subitem é inaceitável no ordenamento jurídico brasileiro, face à plena vigência do princípio da tipicidade cerrada no Direito Tributário.

Para Melo (2003, p.53), "se são os subitens que trazem os tipos tributários no ISS, eles não podem conter expressões que visem generalizar, deixar em aberto a hipótese de incidência do imposto. Muito pelo contrário, o sistema jurídico impõe sua taxatividade".

2.4.1 O item 3 da Lista de Serviços da LC 116/2003

O item (3) da Lista determina: "Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres". A Presidência da República vetou o item 3.01 – locação de bens móveis – da lista de serviços anexa à LC 116/03, justificando a decisão baseada em jurisprudência do STF que a considerou inconstitucional[9]. Cabe

---

8 TIPI = Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados.

9 TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS -

lembrar que essa decisão (RE 116-121/SP) demorou nove anos para ser concluída e obteve 6 votos a favor e cinco contrários, ou seja, constituiu resultado apertado.

Dentre os fundamentos que levaram o STF a não considerar a locação de bens móveis como prestação de serviços, cabe a transcrição de parte do trecho do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio:

> Senhor Presidente, vou pedir vênia ao nobre Ministro-Relator para divergir, porque entendo que as noções são diversas: a relativa à prestação de serviços, em si, e a inerente à locação de bem móvel. Na espécie, o imposto, conforme a própria nomenclatura revela e, portanto, considerando o figurino constitucional, pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação. Indago se, no caso, o proprietário do guindaste coloca à disposição daquele que o loca também algum serviço. Penso que não. Creio que aí se trata de locação pura e simples, desacompanhada, destarte, da prestação de serviços. Se houvesse o contrato para essa prestação, concluiria pela incidência do tributo. Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observem-se os institutos em vigor, tal como se contém na legislação de regência. A definição de locação de serviços e de locação de móveis vem-nos do Código Civil e, aí, o legislador complementar, embora de forma desnecessária e que somente pode ser tomada como pedagógica, fez constar no Código Tributário o seguinte preceito: '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 preceito veio ao mundo jurídico como um verdadeiro alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a premência do Estado na busca pelo acréscimo de receita. Relembrem-se as noções dos referidos contratos, de que cuidam os artigos 1.188 e 1.216 do Código Civil: 'Art. 1.188. Na locação de coisas, 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'. 'Art. 1.216. Toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição'. (...) Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas, cuja força permanece insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-

---

CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.
ACÓRDÃO. Vistos, relatados e discutidos esses autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso extraordinário pela letra 'c' e, por maioria, em dar-lhe provimento, declarando incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão 'locação de bens móveis', constante do item 79 da Lista de Serviços a que se refere o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; na redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, pronunciando, ainda, a inconstitucionalidade da mesma expressão 'locação de bens móveis', contida no item 78 do § 3º do artigo 50 da Lista de Serviços da Lei nº 3.750, de 20 de dezembro de 1971, do Município de Santos/SP. (RE 116.121/SP, Rel. Ministro Octavio Gallotti, STF – Tribunal Pleno, j. 11/10/2000, DJ 25/05/2001).

> contribuinte; permanece ao fim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesse do estado, embora não enquadráveis como primário. Pela alínea 'c' conheço do recurso do contribuinte e dou-lhe provimento. Declaro a inconstitucionalidade dos dispositivos que prevêem essa incidência.

Antes de analisar todos os cinco subitens do item 3, cabe registrar uma diferença dessa lista das anteriores que compunham a legislação nacional do ISS. Nas listas anteriores, eram indicados itens abrangentes e cada um especificava uma hipótese de incidência do imposto e, além disso, havia a descrição genérica de serviço, abrangendo todas as atividades alcançadas pela ampla classificação. Na de 2003, o legislador utilizou-se de itens e subitens. Embora o STF já tenha deixado claro a taxatividade da Lista de Serviços, há muito tempo, também, ficou autorizada pela Suprema Corte sua interpretação "ampla e analógica" [10].

Na opinião de Machado (2004a), mesmo não alcançados pelo veto presidencial, os subitens 3.02, 3.03, 3.04 e 3.05[11] são desprovidos de validade por inconstitucionalidade, pela mesma razão que levou o STF a declarar a inconstitucionalidade do item 79 da antiga lista. O subitem 3.02 contempla a cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda, que não envolve prestações de fazer, mas o consentimento no uso de bens imateriais, porque essa é a natureza jurídica das marcas e dos sinais de propaganda. O subitem 3.03 contempla a exploração de salões de festas, centro de convenções, etc., porque a 'exploração' daqueles bens não se confunde com a realização dos eventos neles realizados, o que é corretamente considerado no subitem 12.07. O subitem 3.04 contempla locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, no qual se percebe o uso de um bem e não uma atividade que se possa caracterizar de serviço[12]. Da mesma forma, o subitem 3.05 é inconstitucional, porque é similar à locação. A cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário é atendida pelo uso do bem e não por um serviço, ou seja, não se verifica um fazer, mas um dar.

---

10 RE 75.952, Relator Min. Thompson Flores, col. 2ª Turma, j. 29 de outubro de 1973.

11 Item 3: "Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres".

12 Machado (2004, p.16) observa que cobrar ISS nos termos deste item é uma forma de onerar os serviços públicos de transportes e comunicações, porque esse imposto é transferido para os usuários dos serviços pelos concessionários. Nesse caso, o art. 9º, § 3º da Lei 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, é muito claro ao estabelecer que a alteração dos tributos cuja cobrança produza impacto no custo do serviço público implica revisão da tarifa respectiva.

As obrigações de dar estão definidas no art. 233 do Código Civil de 2002, e segundo Diniz (2004, p.220), “na obrigação de dar, a prestação do obrigado é essencial à constituição ou transferência do direito real sobre a coisa”. Em 1954, Clóvis Beviláqua (1954, p.54) já afirmava que uma obrigação de dar

> É aquela cuja prestação consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, seja para constituir um direito real, seja somente para facultar o uso, ou ainda, a simples detenção, seja, finalmente, para restituí-la ao seu dono. A definição compreende duas obrigações de obrigações: a de dar, propriamente dita, e a de restituir.

No Código Civil de 2002, a partir do art. 593, constam as obrigações de fazer como “da prestação de serviço”, e não há margem para dúvidas.

Segundo Carvalho (1982, p.148), o critério material da hipótese de incidência do ISS é a “prestação a terceiro de uma utilidade, material ou imaterial, com habitualidade e de conteúdo econômico, sob regime do Direito Privado”.

Barreto e Ataliba (1990, p.55) citam posicionamento de Beviláqua a respeito dessas diferenças: “o conteúdo da obrigação não se confunde: na obrigação de dar, a prestação consiste na entrega de uma coisa; na de fazer, o objeto da prestação é um ato do devedor”.

2.5 Os artifícios contemporâneos dos contribuintes na burla ao adequado recolhimento tributário

A explanação teórica prévia leva ao ponto-chave do esclarecimento que se deseja neste trabalho de conclusão de curso de pós-graduação, ou seja, o conjunto de artifícios utilizados atualmente para ter sua atividade enquadrada como locação de bens ao invés de prestação de serviços.

2.5.1 Analogia

Com base na decisão que considerou inconstitucional a cobrança do ISSQN sobre a locação de bens móveis, e com base no veto presidencial do subitem 3.01 da Lista de Serviços anexa à Lei 116/03, algumas atividades que guardam alguma

característica de semelhança à locação de bens móveis, utilizando-se do conceito de isonomia, estão pleiteando o mesmo entendimento.

São os seguintes itens da Lista anexa à LC 116/03 que buscam receber o mesmo tratamento que a locação de bens:

1 – Serviços de informática e congêneres. (...)

1.05 – licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

3.01 – (Vetado)

3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.

3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.

3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.

15.09 – Arrendamento mercantil (*leasing*) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing).

17.08 – Franquia (*franchising*).

Os contribuintes que prestam os serviços anteriormente listados assentam-se na analogia como base para a não incidência do imposto sobre suas atividades. De fato, existe uma lógica para esse pleito, pois após o veto do subitem 3.01 a corrente que defende a não incidência do ISS sobre a locação de bens e os contribuintes que exploram a atividade viram a questão solucionada.

Ao contrário do que se esperava, o veto parcial do item 3 e a manutenção dos demais subitens na Lista de Serviços anexa à LC 116/03 fizeram com que a tributação na locação de bens continuasse válida e legal. O Legislador que deveria buscar uma solução definitiva para a questão, ao contrário, desprezando claramente os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, manteve expressa no item 3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direitos de uso e congêneres - a permissão para os municípios instituírem ISS sobre a locação de bens.

Consequentemente veio uma avalanche de dúvidas, questionamentos e contenciosos sobre a validade da tributação das atividades que guardam alguma semelhança com a locação.

Antes da LC 116/03, os municípios tributavam, por exemplo, o licenciamento e a cessão do uso de *software* com o enquadramento do serviço prestado 'locação de bem móvel', atividade prevista na lista anexa ao Decreto-Lei 406/68. Esse entendimento apoiava-se na definição dada pelo Código Civil que à época vigorava, o qual considerava como bem móvel para os efeitos legais, dentre outros, o direito do autor. Atualmente essa atividade está prevista no item 1.04 (elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos) da lista de serviços, entendendo ser a elaboração de um programa de computador, a pedido de alguém, uma obrigação de 'fazer' configurando, por conseqüência, em serviço.

Por outro lado, se a empresa apenas cede os direitos de uso dos *softwares* aos seus clientes, estando este já pronto, não há que se falar em obrigação de 'fazer', mas apenas uma obrigação de 'dar', não se tratando, portanto de um serviço. Porém tal atividade vem sendo tributada e incluída no item 1.05 (licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação).

Analisemos o item 15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral. Embora possa ser considerado similar ao item 3.01, por inserir o termo 'locação', nesse item entende-se que deveria ser incluído o termo 'ou', para esclarecer a caracterização de serviço, já que, implicitamente, há a condição de

‘fazer’. Não há que ser entendida a obrigação de ‘dar’, em analogia ao item 3.01 da Lista Anexa à LC/116, pois a manutenção de carga e recarga (principalmente de terminais eletrônicos e de atendimento) significa a condição de ‘fazer’.

Para o item 15.09 – Arrendamento mercantil (*leasing)* de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (*leasing*), já existem decisões contrárias à sua inclusão na Lista de Serviços. O Tribunal de Justiça de Minas Gerais, no processo 1.0024.03.184235-4/001(1), com Relatoria do Desembargador José Domingues F. Esteves, assim se posicionou na ementa:

> TRIBUTÁRIO. ISSQN SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL. RECENTE ENTENDIMENTO DO STJ. AFASTAMENTO DA INCIDÊNCIA DA SÚMULA 138 DO STJ. ENQUADRAMENTO DO SERVIÇO NAS OBRIGAÇÕES DE DAR. DETURPAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇO, QUE ABRANGE SOMENTE AS OBRIGAÇÕES DE FAZER. ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL MANIFESTADO NO RE Nº 116.121-3. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA. DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO PAGO. RECURSO PROVIDO. Nos termos da recente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (Resp. 805317/RS), não incide o ISSQN sobre os serviços decorrentes de contrato de arrendamento mercantil: seja por não atrair a incidência da Súmula 138 do STJ, que, publicada em 1993, foi editada com finalidade diversa da que ora se discute, já que, pelo exame de seus precedentes, não estava em discussão o exame da complexa natureza daquele instituto ou mesmo qualquer questão de ordem constitucional; seja por reconhecer que tais serviços são típicas obrigações de dar, independentemente da atividade que venha a prevalecer, já que o mencionado contrato abrange atividades de financiamento, de locação e de compra e venda, não se enquadrando, assim, no conceito de 'serviços', que consiste em obrigações de ‘fazer’, previsto no art. 156 da CF/88, escapando, portanto, da esfera de tributação do ISSQN pelos Municípios. Nesse rumo, afigura-se, sem dúvida, manifesta inconstitucionalidade perpetrada pela União Federal ao adicionar tal atividade à lista de serviços anexa à LC 116/2003; e, da mesma forma, pelo Município de Belo Horizonte, ao cobrar, por lei municipal, o ISS sobre a atividade de leasing, fazendo, por tal razão, o contribuinte jus à repetição dos valores pagos a este título. Recurso provido. Súmula: DERAM PROVIMENTO, VENCIDO O REVISOR. Acórdão: Inteiro Teor. 06/03/2007. Pub. 23/03/2007.

E finalmente cabe comentar as alegações das empresas que prestam serviços de franquia, atividade inserida no item 17.08 da Lista de Serviços anexa à LC 116/03. Nessa atividade as empresas se prendem à justificativa de que os contratos são lastreados somente na concessão de uso de uma determinada marca sem que o franqueador preste qualquer assistência técnica ao franqueado, inexistindo assim a obrigação de ‘fazer’, apenas a obrigação de ‘dar’, não podendo ser tratado como serviço.

Outras alegam que as ‘atividades de apoio’, também chamadas de ‘atividades meio’ exercidas pelo franqueador têm a única função de garantir a viabilidade do negócio franqueado, e que, por si só, não seria um serviço.

2.5.2 Simulação

Outra conseqüência não menos drástica do veto à incidência do ISSQN sobre locação de bens móveis, é a simulação de locação para tentar ‘escapar’ da tributação do ISSQN. Ora as empresas mascaram a prestação de serviços declarando a locação como objeto do contrato, ora separam em distintas atividades uma mesma e singular atividade prestada a um cliente, reconhecendo uma parte serviço e simulando a outra parte como locação de bens. Isto ocorre quando há serviço enquanto "fazer" ocorrendo simultaneamente com o "dar", isto é, a efetiva entrega de alguma coisa não fungível como máquinas e equipamentos numa prestação de serviços como a empreitada, por exemplo. Essa separação ocorre via contrato ou, simplesmente, via emissão de distintas notas fiscais referentes a um mesmo contrato (COELHO,2007).

Esse procedimento fere a regra de que o acessório segue o principal, pois se a entrega de um bem se insere dentro e acessoriamente a um contrato que tem como principal a execução de uma tarefa e uma clara prestação de serviços, essa entrega também será tributada enquanto serviços.

A regra que constava explícita no Código Civil de 1916[13] deixou de ser reproduzida no Código Civil de 2002. Nenhum dos doutrinadores pesquisados soube esclarecer a razão dessa omissão, mas todos reconhecem que, em vista de inexistência de manifestação contrária a ela, sua aplicação permanece.

> Embora o Código Civil de 2002, diferentemente do anterior, não explicite com todas as letras que o acessório segue o principal, o princípio está contido em seu sistema, por vezes claramente, como no art. 233, que se refere às obrigações de dar coisa certa. Nestas, o acessório, salvo disposição contrária, segue o principal (FIÚZA, 2007, p.190).

O art. 233 do CC/2002 é claro: “a obrigação de dar coisa certa abrange os acessórios dela embora não mencionados, salvo se o contrário resultar do título ou das circunstâncias do caso”.

---

[13] "Art. 59. Salvo disposição especial em contrário, a coisa acessória segue a principal” (CC/1916).

As atividades que mais comumente utilizam do artifício da simulação para se eximir da exação do ISSQN são:

Terraplenagem:

Item 7.02 da lista de serviços – Execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, (...), terraplanagem, pavimentação, concretagem e (...).

O objeto destes contratos é a prestação de serviços de terraplenagem, serviços estes executados com a utilização de máquinas de propriedade da empresa prestadora, operadas por funcionários contratados também pelo prestador, mas as empresas alegam que apenas locam seu maquinário para seus clientes. Mas sabe-se que os equipamentos geralmente necessitam de pessoal especializado para operá-los, não sendo possível aos tomadores manuseá-los.

Locação de caçambas e locação de banheiros químicos:

Enquadradas no item 7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer – as empresas de coleta de entulhos e rejeitos químicos alegam que o que fazem é mera locação de caçambas ou banheiros, mas é público e notório que os contratos firmados com estas empresas vão muito além da locação, assumindo estas o compromisso de remover e dar correta destinação aos resíduos coletados, para locais apropriados.

O cerne do contrato é a obrigação de coletar e transportar o resíduo, o que nada tem a haver com locação do equipamento utilizado para a coleta.

Locação de estruturas e materiais para feiras, festas e outros eventos:

As empresas do ramo de organização e administração de festas e eventos além de prestarem os serviços a que se propõem, também fornecem as estruturas, equipamentos e materiais diversos que são utilizados durante os eventos e, se aproveitando disso, algumas se dizem apenas locadoras de materiais e

equipamentos e outras fracionam a receita informando uma parte como locação e outra como serviços.

São vários os itens da lista anexa à LC 116/03 envolvidos neste tipo de simulação para ‘escapar da exação’ ou diminuir a base de cálculo do ISSQN:

Item 12.12 – Execução de música.

12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.

Item 12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.

17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.

Item 12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.

17.11 – Organização de festas e recepções, bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

É muito comum, por exemplo, empresas que prestam serviços de sonorização ou iluminação para festas ou eventos alegarem que simplesmente disponibilizam os equipamentos de som ou iluminação para os tomadores, caracterizando suas atividades como locação. As empresas são contratadas para prestarem serviços de sonorização ou iluminação disponibilizando não só os equipamentos como seus funcionários aos seus clientes durante o evento. Não existe somente uma ‘obrigação de dar’, mas sim uma ‘obrigação de fazer’.

Outro dilema enfrentado pelo fisco é com as empresas que prestam serviços de bufê (item 17.11), quando estas são contratadas para organizar uma festa, cedendo o espaço, incluindo todo o material e pessoal necessários para a realização do evento, até mesmo o fornecimento de alimentação e bebidas, declaram ao fisco que nada mais fazem que locação do espaço e de todo o aparato necessário como material de copa, enfeites, brinquedos e outros, ficando a organização do evento em segundo plano.

Locação de equipamentos de segurança e vigilância:

Enquadrados no item 11.02 os serviços de vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas têm sido interpretados pelos contribuintes como atividade de locação de equipamentos de segurança porque estas se utilizam de equipamentos como câmeras de circuito interno, rádios e outros necessários para execução dos seus serviços. Mas sabe-se que, muito além da locação de bens, os contratos de prestação de serviços envolvem a realização de diversas tarefas além da simples disponibilização de equipamentos, como vigilância física, monitoramento remoto, além da assistência técnica aos equipamentos utilizados durante a vigência dos contratos.

Em todos os casos analisados o que se tem são artifícios utilizados unicamente com o objetivo de burlar o fisco alterando o entendimento sobre o núcleo do contrato para dizer que seu objetivo principal é disponibilizar uma coisa na forma de locação e não executar uma determinada tarefa.

Não se pode deixar de reconhecer, portanto, a existência da verdadeira atividade de locação de bens móveis, quando o locador efetivamente disponibiliza um bem ao locatário, desde que este fique na posse do locatário para seu uso e gozo.

A Gerência de Legislação e Consultoria (GELEC) da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte (PBH) vem se manifestando firme e claramente no sentido de descaracterizar as tentativas de simulação e coibir a evasão fiscal, conforme se pode verificar a seguir.

No posicionamento 070/2007, consta a locação de equipamentos de terraplenagem com operadores da empresa contratada:

> "070/2007 – ISSQN – TERRAPLENAGEM / LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS – INCIDÊNCIA / NÃO INCIDÊNCIA. Na locação de bens móveis temos a disponibilização temporária ao contratante de um bem de propriedade do contratado, cabendo ao primeiro utilizá-lo de forma adequada mediante pessoal próprio e a restituí-lo nas mesmas condições em que foi locado. Nesse sentido, nenhuma responsabilidade assistiria à contratada no que pertine à execução dos serviços. Sua obrigação seria de "dar" e não de "fazer". Por outro lado, em sendo a consulente contratada para a prestação dos serviços de terraplenagem previstos em seu objeto social e se, para a consecução desses serviços, há a necessidade da utilização de equipamentos tais como tratores, retroescavadeiras, pás-carregadeiras, etc., caracterizado está que estes equipamentos são meros acessórios da

> atividade principal para a qual a consulente foi contratada, não podendo haver dissociação de preços, devendo, neste caso, ser emitida a nota fiscal de serviços consignado os serviços efetivamente contratados, quais sejam, os de terraplenagem."

No posicionamento 066/2007, a questão se coloca na locação de material para festas que, no entendimento da PBH, vem acompanhada, obrigatoriamente, de pessoas para animar os eventos (Itens 12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres; 17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres):

> "066/2007 – ISSQN – LOCAÇÃO DE BRINQUEDOS E MATERIAL PARA FESTA, ORGANIZAÇÃO E ANIMAÇÃO DE FESTAS, EVENTOS RECREATIVOS E ESPORTIVOS – OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS – CUMPRIMENTO. Somente as operações submetidas à incidência do imposto é que devem ser acobertadas pela expedição de notas fiscais de serviços, ficando desautorizada a emissão do mencionado documento fiscal para comprovação do exercício de atividades não alcançadas pelo imposto. As operações não tributáveis pelo ISSQN, tais como a locação de bens móveis podem ser documentadas por intermédio da emissão de qualquer outro meio comprobatório não dependente de autorização e controle deste Fisco Fazendário. Ressalte-se que em sendo a consulente contratada para a organização e animação de festas, eventos recreativos e esportivos e, para a consecução desses serviços, haja a necessidade do acompanhamento de equipamentos esportivos, de festa ou brinquedos, fica bem caracterizado que estes equipamentos são meros acessórios da atividade principal para a qual a consulente foi contratada, não podendo haver dissociação de preços, devendo ser consignado na nota fiscal de serviços a ser emitida o serviço efetivamente contratado, qual seja, organização e animação de festas, eventos recreativos e esportivos."

No Parecer 063/2007, a PBH se manifesta a favor da emissão de Nota Fiscal de Serviços, porque a atividade contratada foi a execução de produção cinematográfica:

> "063/2007 – ISSQN – LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS – NÃO INCIDÊNCIA – COMPROVAÇÃO DO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE. A atividade concernente à disponibilização a terceiros de equipamentos, mediante remuneração, caracteriza-se como locação de bens móveis, não se sujeitando à incidência do ISSQN em face de não ter sido a mesma contemplada no Anexo Único à Lei Complementar 116/2003. Não estando a locação de bens móveis inserida no campo de incidência do ISSQN, o exercício da atividade pode ser comprovado mediante a expedição de qualquer outro documento que não a nota fiscal de serviços. Ressalte-se, entretanto, que em sendo a consulente contratada para a prestação de serviços de produção audiovisual, edição, filmagem, gravação e cópias de filmes, vídeos e congêneres, produção cinematográfica, dentre outros previstos em seu objetivo social e, para a consecução desses serviços, haja a necessidade do acompanhamento de equipamentos de vídeo e cinema, fica bem caracterizado que estes equipamentos são meros acessórios da atividade principal para a qual a consulente foi contratada, não podendo haver dissociação de preços, devendo, neste caso, ser emitida a nota fiscal de serviços consignado os serviços efetivamente contratados,

> quais sejam, produção audiovisual edição, filmagem, gravação e cópias de filmes, vídeos e congêneres, produção cinematográfica, e etc.”

Assim, pode-se compreender o conjunto de pontos em que diverge o ato de locar do ato de prestar serviços. O problema está, desde 2003, no fato de que empresas, mesmo sendo cadastradas como prestadoras de serviços (grifo nosso), quando aplicada corretamente a análise acima descrita, têm buscado se eximir da tributação pela simples renomeação de suas receitas, tipificando como aluguel operações de prestação. Cabe lembrar que a LC 116/03 é clara em seu artigo 1º, §4º, que estabelece: “para incidência do imposto, independe o nome dado à operação”.

3 CONCLUSÕES

Neste estudo, foi cumprido o objetivo geral de abordar entendimentos para o esclarecimento da controvérsia gerada pela LC 116/03 no tocante à locação de bens móveis. As seguintes conclusões puderam ser tiradas:

1. A definição inicial de serviço como sendo o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais; a locação de bens móveis; e a locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para a guarda de bens de qualquer natureza foi dada pelo artigo 71 do Código Tributário Nacional. Este conceito original sofreu inovações e assim várias atividades foram alcançadas pelo imposto municipal cujo disciplinamento somente ocorreu de fato, com o advento do Decreto-lei 406/68;
2. Quando entende o serviço como hipótese de incidência do ISS, a CF/88 não conjuga o serviço como locação de serviços. Nesse sentido, há entendimentos de que a palavra ‘serviço’ deva ser examinada na sua posição e no seu movimento histórico e sociológico;
3. Há interpretação econômica do Direito Tributário que o ISS deva incidir sobre serviços e não sobre prestação de serviços. Assim, quaisquer outros bens imateriais teriam a incidência de tributo sobre serviços e a locação de bens móveis sofreria a tributação municipal de ISS;
4. Quando elaborou o critério material da regra-matriz de incidência do ISS, o legislador complementar respeitou a sistemática constitucional de modo a descrevê-la como sendo a ‘prestação de serviços’. Entretanto, fez constar da lista de serviços anexa à LC 116 três itens que não poderiam ser considerados ‘serviços’ na acepção da palavra, como também não definiu o termo;
5. Esses itens são inconstitucionais, por violação da conceituação de ‘serviços de qualquer natureza’, utilizada pela CF/88 para definição de competência. Os subitens do item 3 aludem a ‘serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres’. Mas a normativa não define ‘congêneres’;
6. Na revisão da literatura, observou-se que o problema da interpretação das leis reside no fato de que o hermeneuta deveria optar em analisar o caso sob

duas perspectivas, ou seja, constitucional e infraconstitucional. Assim, se optar pela interpretação constitucional, deve repelir os preceitos da lei complementar, já que tudo repousa na materialidade. Tudo o que está aposto na CF, em matéria tributária, já se encontra predefinido;

7. A ‘locação de bens móveis’, constante do item 79 da lista anexa à LC 56/87, já havia sido declarada inconstitucional pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (RE 116.121-03-SP). Por isso, o subitem 3.01 da LC 116/03 foi vetado;
8. Convocado a se posicionar, o STF apontou a prevalência dos institutos do direito comum utilizados pelo legislador constitucional para a construção da sistemática de repartição de competências tributárias e decidiu pela não tributabilidade da locação de bens móveis pelo ISS. O Ministro Celso de Mello afirmou, na oportunidade, que o ISS somente pode incidir sobre a obrigação de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis;
9. Parafraseando Coelho, o Min. Marco Aurélio Mello, escudado pelo Min. Celso de Mello, mais os quatro votos que arrebanharam no STF e o decorrente veto presidencial à tributação sobre ‘locações de bens móveis’, lançaram uma sombra sobre o Sistema Tributário Nacional. Os ministros, a despeito de usarem de excessiva discricionariedade, arbitrária e equivocadamente atentaram contra sua consistência, coerência e integridade. Fizeram um desserviço para com a justiça, criaram tensões internas desnecessárias e puseram na berlinda institutos jurídicos consagrados;
10. Por força de disposição constitucional expressa, o ISSQN depende de normas municipais e de norma de caráter geral (LC) que definam quais são os serviços tributáveis. Não é função de LC discriminar serviços tributáveis, mas definir quais serão onerados pelo tributo municipal nos termos das legislações locais;
11. ‘Locação’ não se enquadra como ‘prestação de serviço’. Em decorrência do veto à incidência do ISSQN sobre ‘locação de bens móveis’, tornou-se comum o contribuinte separar em distintas atividades uma mesma e singular atividade prestada a um cliente, reconhecendo uma parte serviço e simulando a outra como locação de bens móveis. Isso se constitui inadequado, porque esse procedimento fere a regra de que o acessório segue o principal;

12. O critério tributário definitivo é o econômico, em que, pela análise do valor do investimento revela-se o principal, na premissa de que o ônus maior sempre se dirige ao principal. Entretanto, ainda dentro desse critério econômico, pode-se falar também no critério da importância ou finalidade da atividade, ou seja, a que é visada em seu objetivo primeiro. Sob esse critério, pode-se obter um principal diverso do que se obteria pelo critério do ônus.

Em virtude do acima exposto, percebe-se que empresas estão se aproveitando de posicionamentos indevidos, até mesmo por parte do STF, em relação aos entendimentos jurídicos e econômicos da matéria.

Por um lado, entende-se que há de chegar um momento em que os Ministros considerem inconstitucional a totalidade do item 3 da lista de serviços anexa à LC 116/03. Por outro, que promovam a conceituação contemporânea de ‘serviços’, ‘prestação de serviços’, e ‘contratos de prestação de serviços’.

Atualmente, muitos contratos firmados precisam ser analisados individualmente, em suas características básicas. Quando seu objetivo implicar na execução de um serviço, não se poderá falar de contrato de locação, principalmente quando a contratada for ‘empresa prestadora de serviços’. Quando o bem continuar sob sua posse e manuseio, operando os bens com seus próprios condutores e com técnicas próprias de manejo no ambiente da contratante, conclui-se claro que esse contrato se distingue totalmente das características de locação, caracterizando, de forma evidente, um serviço de empreitada ou de prestação de serviços.

Entretanto, não é essa a posição de grande parte da doutrina, que se esquece que, com o aumento constante de empresas prestadoras de serviços no mundo, as prefeituras municipais devem possuir a garantia constitucional de autonomia federativa para tributar e arrecadar os tributos que lhe foram assegurados pela Carta Magna.

REFERÊNCIAS

ABREU, Rogério Roberto Gonçalves de. ISS e locação de bens móveis. **Jus Navigandi,** Teresina, ano 8, n. 265, 29 mar. 2004. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4941>. Acesso em: 27 fev. 2009.

ANSELMO, Márcio Adriano. ISS – regra matriz e a Lei Complementar 116/03. Nov. 2004. **Diritto & Diritti – Il portale giuridico italiano**. Disponível em < http://www.diritto.it/materiali/straniero/dir_brasiliano/anselmo1.html>. Acesso em 20 mar. 2009.

BARRETO, Aires; ATALIBA, Geraldo. ISS – Locação e Leasing. **Revista de Direito Tributário,** São Paulo, n.52-61, 1990.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

BRASIL. Decreto-Lei 406. 31 de dezembro de 1968. Estabelece Normas Gerais de Direito Financeiro, aplicáveis aos Impostos sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de qualquer Natureza, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 31 de dezembro de 1968.

BRASIL. Lei Complementar 56. 15 de dezembro de 1987. Dá nova redação à Lista de Serviços a que se refere o art. 8º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 16 de dezembro de 1987.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 05 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**, 05 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei Complementar 116. 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza de competência dos Municípios e do Distrito Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 01 de agosto de 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. A Natureza Jurídica do ISS - Aplicação Prática: Incidência nos Casos de Promoções de Bailes por Agremiações Esportivas. **Revista de Direito Tributário,** São Paulo, v. 23/24, 1982, p.146-166.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil anotado**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**: teoria das obrigações contratuais e extracontratuais. 25 ed., vol.3. São Paulo: Saraiva, 2009.

FERRARO, Leonora. A inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre locação de bem móvel. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 6, n. 52, nov. 2001. Disponível em: <jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2407>. Acesso em: 22 mar. 2009.

FIUZA, César. **Direito Civil – Curso Completo**. 10 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

GOMES, Orlando. Contratos de prestação de serviços. In: GOMES, Orlando. **Contratos**. 26 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.290-296.

GOMES, Orlando. Locações. In: GOMES, Orlando. **Contratos**. 26 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.272-289.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS e a locação ou cessão de direito de uso.** 2004a. Disponível em <http://www.hugomachado.adv.br>. Acesso em 26 fev. 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no Anexo da LC 116/2003**. 25 jun. 2004b. Disponível em <http://www. dominiopublico.gov.br/download/ texto/bd000005.pdf>. Acesso em 26 fev. 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol.II. São Paulo, Atlas, 2004c.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Natalie de Souza. ISS. Inconstitucionalidade da incidência na locação de bens móveis e a incidência vinculada à atividade hoteleira. **Revista Jus Vigilantibus**, 19 de junho de 2008. Disponível em <http://jusvi.com/artigos/34138>. Acesso em 27 fev. 2009.

MELO, José Eduardo Soares. **ISS:** aspectos teóricos e práticos. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MONTEIRO, Andréa Scheffer de Oliveira; QUINTANILHA, Isabella Castilho; MACHADO, Pedro Gabriel Hayashi Almeida. **ISS:** a função da Lei Complementar 116/03 e a locação de bens e cessão de direitos trazidos pela lista anexa. 2007. Disponível em <http://www2.uel.br/revistas/direitopub/pdfs/VOLUME_3/num_1/Pedro %20Gabriel%20Hayashi[1].pdf>. Acesso em 27 fev. 2009.

MOURA, Fábio Clasen. A tributação da transferência de tecnologia pelo ISS: aspectos constitucionais. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles; LÔBO, Marcelo Jatobá. **Questões controvertidas em matéria tributária**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2004, p.441-446.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARDOSO, Laís Vieira. Comentários à lista de serviços anexa à lei complementar 116/03. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **ISS.** Curitiba: Juruá, 2006.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**, vol.3. 12 ed. Rio de Janeiro, Forense, 2006.

PESSOA, Leonardo Ribeiro. A inconstitucionalidade da incidência do ISSQN do município do Rio de Janeiro sobre a locação de bens móveis e imóveis. **Revista Jus Vigilantibus,** 24 de janeiro de 2005. Disponível em <http://jusvi.com/artigos/2720> Acesso em 26 fev. 2009.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado,** vol.40. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

RODRIGUES JUNIOR, Cemes Correa; SANTOS, Marise Bechtloff. **ISS:** local da prestação de serviços. [Monografia. Pós-Graduação em Administração Pública, Instituto Superior do Litoral do Paraná – INSULPAR, 2008. 60p.]. Curitiba: INSULPAR, 2008.

SALOMÃO, Marcelo Viana. O ISS e a locação, a cessão de direito de uso e congêneres. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **ISS.** Curitiba: Juruá, 2006, p.453-461.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 10 ed. rev. São Paulo: Malheiros, 1995.

TROIANELLI, Gabriel; GUEIROS, Juliana. O ISS e a Lei Complementar 116/03: aspectos polêmicos da Lista de Serviços. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ISS e a LC 116.** São Paulo: Dialética, 2003, p.110-124.