



**DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS INCIDENTE SOBRE A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. SÚMULA VINCULANTE NO. 31 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL APLICÁVEL APENAS AO PERÍODO REGIDO PELO DL 406/68, ITEM 79. INEXISTÊNCIA DE POSICIONAMENTO DO STF ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE DA EXAÇÃO SOB A ÉGIDE DA LC 116/03. ADINS 3142 E 3287 PENDENTES DE JULGAMENTO. VIABILIDADE DA COBRANÇA PELO MUNICÍPIO DO ISS SOBRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, COM FULCRO NO ITEM 3 E SUBITENS DA LC 116/03. PECULIARIDADES FÁTICAS DE CADA CASO CONCRETO QUE PODEM RATIFICAR A CARACTERIZAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ISS.**

**Sr. Procurador-Chefe da PG/PTR**

## **I - RELATÓRIO**

O presente parecer trata da questão relativa à constitucionalidade da exigência do ISS sobre a locação de bens móveis, considerando a edição da Súmula Vinculante no. 31 do Supremo Tribunal Federal.



## II - FUNDAMENTAÇÃO

### 1. Breve Histórico da exigência do ISS na locação de bens móveis

Em 1965, através da Emenda Constitucional 18, com o advento do novo Sistema Nacional, surgiram o ICM e o ISS. A Reforma Tributária de 1965 criou o imposto municipal que veio substituir outros tributos até então existentes, a saber:

- a) o IMPOSTO DE TRANSAÇÕES (estadual), que incidia sobre algumas prestações de serviços, tais como construção civil, locação de bens móveis, hospedagem, consertos e pinturas;
- b) o IMPOSTO DE INDÚSTRIAS E PROFISSÕES (municipal), que incidia sobre o exercício de atividades lucrativas, inclusive a prestação de serviços
- c) o IMPOSTO DE DIVERSÕES PÚBLICAS (municipal), que incidia sobre jogos e diversões públicas.

A própria filosofia da Reforma Tributária corrobora o acerto do posicionamento supra, pois ela visou substituir as bases do regime tributário então vigente, preocupando-se, sobretudo, com a acumulação de gravames fiscais que oneravam e dificultavam a produção e a circulação de bens e serviços. Não se pode olvidar que o sistema tributário albergado na Constituição de 1946 fora elaborado com base num critério estritamente jurídico (nominalístico), sem levar em conta o aspecto econômico dos fatos geradores.

A Comissão constituída para proceder à Reforma Tributária de 1965 modificou essa postura, visando a consolidar impostos de idêntica natureza em figuras unitárias, definidas por vias de referência às suas bases econômicas, antes que a uma das modalidades jurídicas que pudessem revestir. Em tais condições,



deu-se maior relevância ao aspecto econômico do imposto do que ao aspecto jurídico. Conseqüentemente, os impostos deixaram de ser rotulados pelo texto constitucional, que passou a mencionar apenas as áreas da atividade econômica sujeitas à tributação, considerando os diferentes setores onde se verificava presente a capacidade contributiva.

Assim, como se observa no CTN, foram criados impostos sobre o comércio exterior, impostos sobre o patrimônio e a renda, impostos sobre a produção e a circulação, além de impostos especiais, ampliando-se, por conseguinte, o campo tributável, em estrita obediência aos princípios da generalidade e igualdade tributárias.

**Bernardo Ribeiro de Moraes** corrobora o posicionamento explicitado nos seguintes excertos da obra “Doutrina e Prática do ISS”, RT, 1984:

*“O ISS, como forma de gravar os serviços, é uma espécie tributária do gênero básico dos impostos sobre as vendas, parte específica relativa às vendas de bens imateriais.”* (p. 7)

*“O conceito tributário de prestação de serviços não é equivalente ao do Direito Civil, conforme preconizado pela CEE. O imposto sobre o valor agregado, na parte que onera a prestação de serviços, incide sobre serviços de qualquer natureza, ou melhor, sobre a venda de bens imateriais (cessão de direitos, transporte, armazenagem, fornecimento de trabalho etc.)”.* (p. 25)

*“Assim, o imposto sobre o valor acrescido, quanto à prestação de serviços, onera as atividades econômicas de transferência de bens não materiais, ou melhor, de bens imateriais, isto é, de serviços.*

*Conforme se verifica, adotou-se o conceito econômico de serviços, assim entendido o bem econômico (meio idôneo para satisfazer uma necessidade) que não seja bem material, isto é, que não seja de extensão corpórea ou de permanência no espaço. Serviço, no sentido econômico, é sinônimo de bem imaterial, fruto do esforço humano aplicado à produção.”* (p. 41)

*“Serviço, portanto, vem a ser o resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material, v.g., a atividade do transportador, do locador de bens móveis, do médico etc.*



*O conceito econômico de prestação de serviços (fornecimento de bem imaterial) não se confunde e nem se equipara ao conceito de 'prestação de serviços' do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços é o fornecimento, mediante remuneração, de trabalho a terceiros). O conceito econômico, não se apresentando acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços do direito civil) como outras atividades, v.g., locação de bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, execução de obrigações de não fazer etc. (vendas de bens imateriais).” (p. 42/43)*

*“..., com a reforma tributária de 1965, o Brasil reestruturou o seu regime impositivo, para agasalhar um imposto sobre o valor acrescido, onerando, no objetivo final, as vendas em geral: vendas de bens materiais, limitada em nosso direito às operações relativas à circulação de mercadorias (mercadorias ou produto), que ficou com os Estados (ICM); e as vendas de bens imateriais (serviços), de competência tributária dos Municípios (ISS).” (p. 54/55)*

*“À semelhança dos países que adotaram um imposto sobre o valor acrescido, o Brasil modificou seu imposto sobre vendas, adotando o ICM para onerar a circulação de mercadorias (bens materiais) e o ISS para onerar a venda de bens não considerados mercadorias (serviços).*

*Em síntese, a reforma tributária de 1965, ao adotar nova técnica de tributação relativa à circulação de bens, do tipo não cumulativo, fez de forma semelhante à legislação estrangeira, apenas bipartindo a competência tributária entre dois poderes tributantes (Estado e Município), com duas designações (ICM e ISS), com a mesma base impositiva (para a circulação de bens materiais, o valor acrescido; para a circulação de serviços, o preço).” (p. 55/56)*

*“Devemos salientar, desde logo, que a Emenda Constitucional n. 18, de 1965, ao adotar nova discriminação de rendas tributárias, não batizou imposto algum. Aceitando critérios mais econômico do que jurídico, a referida emenda deixou de lado o nomem juris dos tributos, fazendo a distribuição da competência fiscal através de títulos genéricos, que exprimem os fatos econômicos aptos a servirem de base para a tributação. A preocupação do legislador constituinte foi a de dar maior flexibilidade ao sistema tributário, apresentando apenas o objeto de cada imposto: imposto sobre a importação; imposto sobre a exportação; imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; imposto sobre serviços de qualquer natureza, etc.” (p. 71)*

*“Desejando alterar o sistema tributário estabelecido pela Constituição Federal de 1946, a Emenda Constitucional n. 18 abandonou o princípio ortodoxo jurídico estabelecido desde a constituição de 1891, o qual mostrava uma partilha de impostos*



PREFEITURA  
DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO  
Procuradoria Geral do Município  
Procuradoria Tributária

*elaborada através de critérios nominalísticos (apresentando o nomem juris ou a roupagem jurídica do imposto), sem atenção alguma ao conteúdo econômico. O novo sistema deixou para um segundo plano o aspecto jurídico da discriminação, que era predominante, colocando em seu lugar o aspecto econômico do imposto. Reunindo impostos de idêntica natureza em figuras unitárias, definidas em referência às suas bases econômicas, aptas a servirem de base para a tributação, a Emenda Constitucional n.18 adotou uma classificação de impostos nitidamente econômica e, com essa base, estabeleceu nova discriminação constitucional de rendas.”(p. 75)*

*“De acordo com seu objeto, o ISS se apresenta como um imposto que grava os serviços de qualquer natureza, conforme discriminação constitucional de rendas tributárias (Emenda Constitucional n. 1, de 1969, art. 24, n. II).*

*Devemos observar que o ISS não recai sobre a ‘prestação de serviços’, mas, sim, sobre ‘serviços de qualquer natureza’. A norma constitucional outorgou aos municípios competência para onerar o ‘serviço’.” (p. 81)*

*“No Direito Civil brasileiro, a expressão ‘prestação de serviços’ é representada pela ‘locação de serviços’.” (p. 82)*

*“Portanto, ‘locação de serviços’, mais propriamente ‘prestação de serviços’ é o contrato pelo qual uma pessoa se compromete a prestar certa atividade a outrem, mediante contraprestação ou remuneração.” (p. 83)*

*“O conceito de ‘serviço’ é outro, que se acha radicado na Economia.*

*Já vimos que ‘serviço’ é a atividade realizada, da qual não resulta um produto material industrial ou agrícola. Para a ciência econômica, a atividade que interessa é a que se dirige para a produção de bens econômicos (criação de bens úteis), que podem ser tanto bens materiais como bens imateriais. Levando-se em conta esse resultado da atividade sob a forma de bem imaterial, chegamos ao conceito de ‘serviço’. Este pode ser conceituado como o ‘produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que não se apresenta sob a forma de bem material’. (p. 84)*

*“O ISS é, assim, um imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou melhor, um imposto que recai sobre bens imateriais que circulam. Grava a venda de serviços. Exame superficial da lista de serviços, baixada pelo Decreto-lei n. 406 de 1968, nos aponta uma série enorme de atividades admitidas como ‘serviços’, mas que não se enquadram como ‘prestação de serviços’ (conceito de direito civil). São elas: **LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS**, diversões públicas, publicidade, hospedagem, venda de bilhetes de loteria, etc. Tal fato evidencia ser o*



PREFEITURA  
DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO  
Procuradoria Geral do Município  
Procuradoria Tributária

*ISS um imposto que grava exclusivamente 'serviços', podendo abranger todas as atividades de venda de bens imateriais, inclusive as de fornecimento de trabalho. Em outras palavras, o ISS não se restringe quanto ao seu objeto, apenas às hipóteses de 'prestação de serviços' (conceito civil).*

*Os serviços onerados pelo ISS são os de 'qualquer natureza', isto é, qualquer forma ou espécie de venda de serviço (bem imaterial), ..."* (pp. 84/85)

*"O ISS foi previsto no sistema tributário nacional como um imposto sobre circulação, mais propriamente sobre a circulação de serviços de qualquer natureza (Emenda Constitucional n. 18, de 1995, art. 15; Constituição do Brasil de 1967, art. 23, n. II; Emenda Constitucional n. 1, de 1969, art. 24, n. II).*

*O objeto do ISS, já vimos, é bastante vasto, abrangendo os serviços de qualquer natureza, inclusive atividades de 'prestação de serviços' propriamente ditas. Os impostos do sistema tributário nacional foram definidos, conforme Emenda Constitucional n. 18, de 1965, 'por via de referência às suas bases econômicas', 'dando-se mais ênfase ao aspecto econômico do imposto', deixando-se para um segundo plano o critério nominalístico. Pois bem, dentro de tal sistema, o imposto municipal ora examinado recebeu a denominação de imposto sobre serviços de qualquer natureza, numa patente demonstração de que o referido tributo recai sobre serviços, isto é, sobre bens imateriais (não tenham extensão corpórea e são permanência no espaço). O ISS onera a venda (é imposto sobre circulação) de bens imateriais (de serviços) e não a simples atividade decorrente de contratos de 'prestação de serviços'.*

*A noção de 'serviço' (objeto do ISS) não pode ser confundida com a de simples 'prestação de serviços' (contrato de direito civil, que corresponde ao fornecimento de trabalho)." (pp. 97/98)*

*"Serviço, assim, é expressão que abrange qualquer bem imaterial, tanto atividades consideradas de 'prestação de serviços' (v.g.: atividade do médico, do advogado, do engenheiro, do corretor etc.) como as demais vendas de bens imateriais (v.g.: atividade do LOCADOR DE BENS MÓVEIS, do transportador, do albergueiro, do vendedor de bilhete da Loteria Federal etc.). Na lição de Aliomar Baleeiro serviço pode ser tanto o resultado de uma atividade prestada como o de coisas que as pessoas 'põem à disposição dos outros'. Quem aluga um automóvel, na realidade não está fornecendo trabalho mas estará fornecendo, a terceiros, um bem imaterial, ou melhor, um serviço (cessão de uso e gozo da coisa). Exame superficial da lista de serviços, baixada pelo Decreto-lei n. 406, de 1968, nos mostra que o ISS grava várias atividades que não constituem objeto do contrato de 'prestação de serviços', como tal conceituada pelo direito civil, sendo exemplos os serviços de LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, de venda de bilhetes da Loteria Federal etc.*



PREFEITURA  
DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO  
Procuradoria Geral do Município  
Procuradoria Tributária

*Assim, o ISS recai sobre serviços de qualquer natureza, entendendo-se como tal a circulação (venda) de bens imateriais.” (p. 98/99)*

*“A incidência do ISS sobre a locação de bens móveis é de fácil justificativa. Na locação de bens móveis o que se tributa é a entrega de um bem móvel a terceiro, por determinado tempo, para seu uso e gozo, mediante remuneração. Como inexistência de transferência da propriedade do bem material, pois o bem locado é restituído ao dono, na locação de bens móveis não pode haver a incidência do ICM. O legislador não desejou que a locação de bens móveis deixasse de ser onerosa. Daí colocá-la no campo de incidência do único imposto (ISS) que poderia abranger a referida atividade.” (p. 369)*

Como visto alhures, o ISS foi criado em substituição ao imposto de indústrias e profissões, ao imposto de diversões públicas e ao imposto de transações, o qual incidia sobre a locação de bens móveis.

Isso explica a razão pela qual a locação de bens móveis é tributada pelo ISS desde que esse tributo foi criado, constando da REDAÇÃO ORIGINAL DO ART. 71 DO CTN, posteriormente revogado pelo Decreto-lei nº 406/68, conforme registra BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, no seguinte trecho:

***“O primeiro agrupamento legal dos serviços alcançados pelo ISS foi estabelecido pelo Código Tributário Nacional. A Lei n. 5.172, de 25.10.1966, no §1º do art. 71, considera serviços, para efeitos de incidência do ISS, as seguintes atividades:***

***“I – o fornecimento de trabalho, com 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 a guarda de bens de qualquer natureza.”(obra citada, p. 160)***



Ora, se o art. 71 do CTN estabelecia a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, é evidente que nem mesmo eventual invocação do art. 110 do mesmo diploma legal (que baseou a decisão adotada pelo STF no RE 116.121) poderia ser utilizada para afastar essa atividade da sujeição tributária àquele imposto como fez inadvertidamente o precedente do Supremo Tribunal Federal mencionado, sob pena de contradição insuperável.

Se o Constituinte de 1988 tinha pleno conhecimento de que a doutrina e a jurisprudência admitiam que a locação de bens móveis podia ser considerada serviço para fins de incidência do ISS, caso fosse sua intenção excluir essa atividade da tributação teria feito expressa ressalva ao definir a matriz constitucional do Imposto sobre Serviços (art. 156, III). Se não o fez, é porque claramente admitiu a cobrança do tributo nesta hipótese.

Para comprovar o asseverado, citam-se exemplificativamente, algumas decisões unânimes das duas Turmas que compõem o próprio Supremo Tribunal Federal acerca da matéria sob exame (RE 112.947-SP, RE 113.383-SP, RE 107.363-SP, RE 100.779-SP e A.I. 119.117 (Ag. Rg. – SP).

Como é cediço, o Supremo Tribunal Federal, modificando seu acertado e pacífico entendimento anterior, ao julgar o Recurso Extraordinário 116.121-3/SP, afirmou, por SEIS VOTOS A CINCO, em decisão plenária capitaneada pelo voto vencedor do Min. Marco Aurélio, a inconstitucionalidade do item 79 da lista anexa ao Decreto-lei 406/68 com a redação da Lei complementar 56/87, que, acertadamente, previa a locação de bens móveis como fato gerador do ISS. Cabe lembrar ainda que neste julgamento foram vencidos os Ministros Octávio Gallotti, Carlos Velloso, Ilmar Galvão, Nelson Jobim e Maurício Corrêa quando do julgamento citado.

A decisão adotada pela maioria circunstancial do Supremo Tribunal Federal, que acompanhou o voto do Min. Marco Aurélio, parece ter ignorado o fato de que desde a criação do ISS a locação de bens móveis sempre esteve sujeita à





**incidência desse imposto municipal, tendo sido durante cerca de trinta e cinco anos reconhecida sua constitucionalidade por aquele Tribunal Superior.** O posicionamento do Min. Marco Aurélio, *permissa venia*, peca por pretender que o amplo alcance da expressão serviços de qualquer natureza utilizada pelo Estatuto Supremo, equivalha ao âmbito acanhado da expressão “locação de serviços”, encontrada no Código Civil.

A maior prova de que a questão relativa à constitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis não restou pacificada após o precedente mencionado do STF consiste no fato de que é possível coletar diversos acórdãos proferidos nos **Tribunais de Justiça por todo o país**, posteriores à decisão do **RE 116.121-3/SP**, que **consagram a tese da constitucionalidade da incidência do ISS** sobre a locação de bens móveis.

Tais decisões justificam-se pelo fato de que **esta questão já estava de longa data superada no âmbito do STF** até este **surpreendente julgado** adotado em 2000, de sorte que **muitos julgados ainda acompanhavam a tradicional jurisprudência deste Egrégio Tribunal sobre o tema.**

Neste sentido, cumpre mencionar ementas de diversos julgados do **Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro** favoráveis à tese municipal, **todos posteriores à decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 116.121-3:**

“EMENTA: **ISS. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. LOCAÇÃO DE MÁQUINAS. DENEGAÇÃO DE ORDEM. REJEIÇÃO DAS PRELIMINARES ARGÜIDAS PELA MUNICIPALIDADE. A AÇÃO MANDAMENTAL É O CAMINHO LEGAL PARA DISCUTIR A CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA MUNICIPAL, NOS TERMOS DO ARTIGO 5º, INCISO LXIX, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DIFUSO. NO MÉRITO, A ATIVIDADE COMERCIAL DA EMPRESA RECORRENTE NÃO SE LIMITA À OBRIGAÇÃO DE ENTREGAR O BEM LOCADO. O CONTRATO SOCIAL MENCIONA A PRESTAÇÃO DE OUTROS SERVIÇOS, ENTRE ELES, O**



SERVIÇO DE CONCERTO E DE MANUTENÇÃO. **LEGALIDADE NA COBRANCA DO TRIBUTO. DIVERGÊNCIA RECENTE DA SUPREMA CORTE, NO JULGAMENTO DO RE Nº 116.121-3-SP.** COMO BEM APONTADO NO VOTO DO MINISTRO NELSON JOBIM O "CONCEITO ECONÔMICO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS É O QUE FOI ADOTADO PELO TEXTO CONSTITUCIONAL, À LUZ DO DIREITO COMPARADO E DOS OBJETIVOS DO NOVO IMPOSTO QUE VEIO A SUBSTITUIR O ANTIGO IMPOSTO DE INDÚSTRIAS E PROFISSÕES QUE INCIDIA SOBRE ATIVIDADES SEMELHANTES. TANTO É ASSIM QUE O IMPOSTO RECAI, NÃO SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MAS SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. O USO DESSA EXPRESSÃO DEIXA CLARO QUE A INTENÇÃO DA CARTA MAGNA NÃO É SOCORRER-SE DE DEFINIÇÃO DO DIREITO CIVIL, MAS UTILIZAR-SE DO CONCEITO DE SERVIÇO. E DENTRO DESSE CONCEITO ESTÁ COMPREENDIDA A LOCAÇÃO DE MÓVEIS." MANUTENÇÃO DA SENTENÇA RECORRIDA. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO APELO." (AC 3026/03, DÉCIMA SÉTIMA CÂMARA CÍVEL, REL. DES. RAUL CELSO LINS E SILVA, **DECISÃO 18/06/03**)

“EMENTA: TRIBUTÁRIO, ISS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. GUINDASTES. **O Imposto Sobre Serviços incide nas locações de bens móveis, no caso guindastes, pois o fato gerador do tributo deve levar em consideração a realidade econômica,** no caso em exame a atividade prestada com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza a locação. Provimento do primeiro recurso, prejudicado o segundo.” (AC 23273, DÉCIMA SÉTIMA CÂMARA CÍVEL, REL. DES. HENRIQUE ANDRADE FIGUEIRA, **DECISÃO 26/3/03**)

“EMENTA: Apelação cível. Ação declaratória. Repetição de indébito. **ISSQN. Locação de bens móveis. Incidência do tributo face a natureza da atividade. Locação de bens incorpóreos.** O ISSQN, como imposto sobre a circulação de bens que não sejam materiais, implica em movimentação ou circulação econômica de serviços, sendo sua principal característica a utilidade decorrente da transferência do bem incorpóreo e, inobstante não ter a Lei Complementar 56/87 definido o conceito de serviços, mas sim fornecido uma lista das atividades tributáveis, e' certo que embora seja defeso incluir novos serviços, e' permitido a interpretação extensiva, considerando a atividade



de cessão onerosa de uso de bens como atividade tributável. Recurso desprovido. (AC 504/03, DÉCIMA OITAVA CÂMARA CÍVEL, REL. DES. JORGE LUIZ HABIB, **DECISÃO 20/05/03**)

“EMENTA: Apelação Cível – Tributário – **Incidência de ISS sobre a locação de bens móveis** – Serviço de qualquer natureza deve ser entendido tudo que se encontrar à disposição para utilização, mediante pagamento, podendo, assim, a utilização recair em pessoas, ou seja, nas suas habilidades técnicas, bem como em coisas, no seu próprio uso – Parecer pelo improvimento do recurso.” (AC 3948/03, DÉCIMA QUARTA CÂMARA CÍVEL, REL. DES. EDSON SCISINIO, **DECISÃO 11/11/03**)

No **Tribunal de Justiça do Distrito Federal** também é possível vislumbrar ainda julgados favoráveis à constitucionalidade da exação. Como exemplo, cumpre mencionar o seguinte precedente, que faz alusão à decisão proferida no RE 116.121-3/SP, porém deixa claro que a questão ainda não restou pacificada em nossos tribunais, *verbis*:

“EMENTA: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. **ISS SOBRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. TEMA NÃO-PACIFICADO. PLAUSIBILIDADE DO DIREITO E PERIGO DA DEMORA. AUSÊNCIA. 1. A QUESTÃO RELACIONADA AO ISS NÃO SE ENCONTRA PACIFICADA, INCLUSIVE, POSTERIORMENTE À DECISÃO DO STF**, O STJ, NA DATA DE 13-3-2001, CONFORME RESP. N. 73.798 MG, ENTENDEU SER REGULAR COBRANÇA DE ISS SOBRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS; ASSIM, O REQUISITO DA PLAUSIBILIDADE DO DIREITO ADQUIRIDO NÃO SE ENCONTRA MATERIALIZADO, DE PRONTO. 2. NO QUE PERTINE AO PERICULUM IN MORA, ENTENDO QUE O MESMO INCIDE AO REVERSO, ISTO É, SUA IMEDIATA CESSAÇÃO PRODUZIRÁ FRANCOS PREJUÍZOS À FAZENDA PÚBLICA, E, ALÉM DO MAIS, CASO SEJA PROCEDENTE O PEDIDO FORMULADO NA SEDE MANDAMENTAL, A DEVOLUÇÃO DAR-SE-Á DESDE A IMPETRAÇÃO, SENDO QUE O ENTE PÚBLICO POSSUIRÁ RECURSOS PARA TAL RESTITUIÇÃO, E, A CONTRARIO SENSU, EM VIRTUDE DA FALTA DE GARANTIA, NÃO SE SABE SE A IMPETRANTE, CASO SUCUMBENTE, TERIA CONDIÇÕES PARA TANTO. (AI 2002/0020073360AGI, 2<sup>A</sup>



PREFEITURA  
DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO  
Procuradoria Geral do Município  
Procuradoria Tributária

TURMA CÍVEL, RELATOR DES. SILVÂNIO BARBOSA DOS  
SANTOS, **JULGADO EM 2/12/2002**, DJU 09/04/2003)

Outro julgado do mencionado Tribunal adota idêntico  
entendimento, *verbis*:

”Ementa: MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. LOCAÇÃO DE  
SERVIÇOS. INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE DIREITO  
LÍQUIDO E CERTO. I. **A EMPRESA QUE REALIZA  
ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS É  
CONTRIBUINTE DO ISS**, POR EXPRESSA PREVISÃO NO  
ITEM 79, DA LISTA ANEXA DO DECRETO-LEI 406/68,  
COM REDAÇÃO DADA PELA LEI COMPLEMENTAR 56/87,  
E ITEM 78, ART. 1º, DO DECRETO 16.128/94 DO DISTRITO  
FEDERAL. II. APELO IMPROVIDO. (APELAÇÃO CÍVEL  
20010110703072APC DF, 4ª Turma Cível, REL. DES. VERA  
ANDRIGHI, **DECISÃO 31/3/2003**, DJU 04/06/03)

**O TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO MATO GROSSO DO SUL**  
também já teve a oportunidade de reconhecer a constitucionalidade da exação,  
assentando a tese de que a questão não se encontrava pacificada mesmo após o  
precedente do Supremo Tribunal Federal. Segue a ementa do julgado:

“E M E N T A - REGIMENTAL - OBSTADO SEGUIMENTO  
DO INSTRUMENTO POR MANIFESTA IMPROCEDÊNCIA -  
LIMINAR PARA SUSPENSÃO DO RECOLHIMENTO DO ISS  
PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE LOCAÇÃO DE  
VEÍCULO - INDEFERIDA - FUMAÇA DO BOM DIREITO  
INEXISTENTE - **JULGAMENTO DO STF SEM  
UNANIMIDADE** - **EXISTÊNCIA DE CORRENTE OBTUSA** -  
DECISÃO SEM ILEGALIDADE OU ABUSO DE PODER -  
IMPROVIDO.

**Apresenta-se manifestamente improcedente o instrumental  
que pretende liminar para suspensão de pagamento de tributo  
consubstanciado em julgamento do STF, tanto mais quando  
este não é unânime e há corrente obtusa à colacionada.**  
(Processo 2002.001491-6/0001.00, 2ª Turma Cível, Rel. Des.  
Nildo de Carvalho, Decisão 25/03/2002)



Todavia, é fato que o Supremo Tribunal Federal proferiu diversos acórdãos posteriores a 2000 reafirmando a inconstitucionalidade do item 79 da Lista do DL 406/68, o que resultou na edição da Súmula Vinculante no. 31, conforme analisado a seguir.

## 2. A Súmula Vinculante no. 31 e sua exclusiva aplicabilidade ao período regido pelo DL 406/68

A Súmula Vinculante no. 31 foi aprovada pelo STF nos seguintes termos: “*É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis*”.

Na proposta de Súmula Vinculante (PSV 35) consta explicitamente a menção ao DL 406/68, art. 8º, item 79, com redação da LC 56/87. Tal referência também constou explicitamente do texto da publicação da Súmula no DJE de 12/2/2010 e no Diário Oficial da União de 17/2/2010, *verbis*:

“Em sessão de 4 de fevereiro de 2010, o Tribunal Pleno editou o seguinte enunciado de súmula vinculante, que se publica no Diário da Justiça Eletrônico e no Diário Oficial da União, nos termos do § 4º do artigo 2º da Lei n. 11.417/2006:

**Súmula vinculante no 31** - É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

**Precedentes** : RE 116.121/SP, rel. para acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, *DJ* de 25.5.2001; RE 455.613-AgR/MG, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, *DJE* de 19.12.2007; RE 553.223-AgR/RJ, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, *DJE* de 14.12.2007; RE 465.456-AgR/PR, rel. Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, *DJ* de 18.5.2007; RE 450.120-AgR/MG, rel. Min. Carlos Britto, 1ª Turma, *DJ* de 20.4.2007; RE 446.003-AgR/PR, rel. Min. Celso de Mello, 2ª Turma, *DJ* de 4.8.2006; AI 543.317-AgR/RJ, rel. Min. Eros Grau, 1ª Turma, *DJ* de 10.3.2006; AI 551.336-AgR/RJ, rel. Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, *DJ* de 3.3.2006; AI 546.588-AgR/MG, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, *DJ* de 16.9.2005.



PREFEITURA  
DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO  
Procuradoria Geral do Município  
Procuradoria Tributária

**Legislação:**

Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966), art. 71, §1o; art. 97, I e III.

Decreto-lei n. 406/1968, art. 8o e item 79.

Lei Complementar n. 56/1987.

Brasília, 4 de fevereiro de 2010.

Ministro GILMAR MENDES

Presidente”

Como se sabe, o referido dispositivo (art. 8º do DL 406/68, item 79) foi revogado pela Lei Complementar no. 116/03, que instituiu nova lista de serviços tributáveis pelo ISS.

O item 3 da nova lista define como tributáveis “*Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.*” Apenas o subitem 3.01, que continha a expressão “*locação de bens móveis*” foi vetado pelo Presidente da República. Permaneceram na lei mencionada, além do item mencionado, outros subitens, como o de no. 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 o de no. 3.05 (*Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário*).

Como mencionado, na proposta inicial de Súmula Vinculante, a **legislação referenciada foi o DL 406/68, art. 8º, item 79, com redação da LC 56/87. Ademais, todos os nove precedentes mencionados na proposta (RE 116.121, RE 455.613, RE 553.223, RE 465.456, RE 450.120, RE 446.003, AI 543.317, AI 551.336, AI 546.588) abordaram o tema em exame à luz da legislação citada (DL 406/68) e não à luz da LC 116/03.**

Ainda que a redação final da Súmula Vinculante não explicitado de forma textual que o entendimento do Tribunal (assentado nos precedentes mencionados) sobre a matéria está limitado ao exame da constitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis à luz do DL 406/68, esta deve ser a



melhor interpretação da Súmula, pois o Supremo Tribunal Federal ainda não firmou posicionamento sobre a constitucionalidade da mesma exação à luz da LC 116/03.

Desta forma, serão **equivocadas tentativas de aplicação da Súmula Vinculante a feitos em que a constitucionalidade da incidência do ISS esteja sendo questionada à luz da LC 116/03, pois, como já ressaltado, os nove precedentes mencionados na Proposta de Súmula Vinculante foram baseados na interpretação da questão à luz do DL 406/68 (item 79).**

Ressalte-se que está **pendente de julgamento no STF a ADIN 3142 (Relator Min. Dias Toffoli), questionando a constitucionalidade do subitem 3.04 da Lista de Serviços anexa à LC 116/03 (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 feito em exame, o Município do Rio de Janeiro já foi admitido como *amicus curiae*.

Também está **pendente de julgamento no STF a ADIN 3287 (Relator Ministro Marco Aurélio), que questiona a constitucionalidade do subitem 3.05 da Lista de Serviços anexa à LC 116/03 (3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário).** Neste feito, o Município do Rio de Janeiro também tentará obter ingresso na qualidade de *amicus curiae*.

Em outros termos, ao menos em relação aos mencionados subitens, a matéria relativa à constitucionalidade do ISS nas operações de locações de bens móveis será novamente debatida explicitamente pelo Tribunal à luz da LC 116/03, em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

O Município do Rio de Janeiro (e certamente os demais municípios da federação) possui número significativo de feitos questionando a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis apenas no período posterior à edição da LC 116/03.



Como se sabe, no âmbito do Município do Rio de Janeiro, a exigência do ISS sobre o serviço de locação de bens móveis no período posterior à vigência da LC 116/03 é justificada pelo entendimento de que, não obstante tenha ocorrido o veto presidencial ao subitem 3.01 (que trazia a expressão “locação de bens móveis”), o **item 3** da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar no. 116/03 utiliza a expressão genérica “*Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres*”, **o que traduz força normativa suficiente para tributar a atividade de locação de bens móveis de forma geral.**

**Desta forma, os subitens 3.02 a 3.05 representam meras explicitações do conteúdo normativo do item 3. Assim, o veto presidencial ao subitem 3.01 foi ineficaz, pois não impediu a possibilidade da exigência genérica do ISS sobre a locação de bens móveis em razão da força normativa suficiente do item 3, que não foi vetado.**

**Com efeito, caso houvesse a intenção de extirpar completamente a locação de bem móvel do campo de incidência do ISS, o veto presidencial deveria ter sido dirigido ao gênero, contido no item 3. Como isso não ocorreu não restou impossibilitada a tributação dos municípios da locação de bens móveis.**

A legislação tributária municipal foi alterada após a edição da LC 116/03, para consolidar a mesma sistemática preconizada pela Lei Federal.

Assim, a Lei Municipal no. 3.691/03 conferiu nova redação ao art. 8º do Código Tributário Municipal, estabelecendo que:

“Art. 8º - O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação dos serviços constantes da lista a seguir:

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





PREFEITURA  
DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO  
Procuradoria Geral do Município  
Procuradoria Tributária

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

3.02 – 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.

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

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

Na mesma linha, o Decreto no. 23753/03 deu nova redação ao art. 1º do Decreto no. 10514/91 (Regulamento do ISS), estabelecendo:

“Art. 1º O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação dos serviços constantes da lista a seguir:

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

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

3.02 – 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.

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

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

Acerca da matéria, é lícito afirmar que **o legislador da LC 116/03, ao prever o item 3 da Lista de Serviços, incorreu em verdadeira correção legislativa da jurisprudência, buscando superar o entendimento fixado pelo STF a**



**partir do precedente do RE 116.121-3/SP de que não seria possível a incidência do ISS sobre serviços de locação de bens móveis.**

Na lição de Ricardo Lobo Torres, a correção legislativa da jurisprudência

[...] dá-se através de emenda constitucional, lei complementar ou lei ordinária. Implica: a) o radical repúdio à interpretação judicial, pela edição de norma intencionalmente contrastante com a jurisprudência; b) a retificação da norma anterior que, por ambigüidade ou falta de clareza, tenha levado o Judiciário a adotar interpretação incompatível com os pressupostos doutrinários da matéria.<sup>1</sup>

É certo que a partir da nova ordem constitucional inaugurada em 1988, a teoria da supremacia judicial na interpretação da Constituição surgiu como uma espécie de decorrência natural da combinação entre as noções de força normativa da Constituição e de jurisdição constitucional. O próprio texto positivo da CRFB/1988 fornece embasamento para a doutrina da supremacia judicial, ao estabelecer no art. 102, *caput*, que ao STF cabe, “precipuamente, a guarda da Constituição”.

Todavia, afirmar que o direito constitucional brasileiro consagra a doutrina da supremacia judicial não significa, por óbvio, concluir que o Poder Legislativo não seja também legitimado para empreender a interpretação da Constituição. O reconhecimento do Poder Legislativo como intérprete legitimado da Constituição constitui, como é intuitivo, um passo lógico para o reconhecimento, no direito brasileiro, da legitimidade da própria correção legislativa da jurisprudência, que nada mais é do que um exercício interpretativo produzido pelo Legislativo em oposição ao entendimento judicial.

No direito constitucional brasileiro, são variados os caminhos que justificam a legitimidade do Poder Legislativo como intérprete constitucional. A

---

<sup>1</sup>TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 447-448.



importância do papel do Legislativo como intérprete da Constituição ganha especial relevo em virtude do caráter nitidamente compromissório do texto da CRFB/1988, que procurou conciliar ideologias e projetos diversos e transferiu para o legislador futuro, de forma explícita ou não, significativa parcela do trabalho de densificação das normas constitucionais.

Ressalte-se que o reconhecimento da legitimidade do Poder Legislativo como intérprete da Constituição compõe o núcleo central de um dos mais relevantes princípios de interpretação constitucional, que é o da presunção de constitucionalidade das leis, segundo o qual o Poder Judiciário só deve declarar a inconstitucionalidade de uma lei se houver manifesta contrariedade ao texto da Carta<sup>2</sup>.

Vale salientar ainda que, no Brasil, há pelo menos dois argumentos de direito constitucional positivo em favor da legitimidade da atividade interpretativa do legislador e, por consequência, da viabilidade da correção legislativa da jurisprudência, tal como ocorreu com a edição da LC 116/03.

Em primeiro lugar, o art. 102, § 2º da CRFB/1988, ao dispor sobre os destinatários do efeito vinculante das decisões proferidas em ação direta de inconstitucionalidade e em ação declaratória de constitucionalidade, omite o Poder Legislativo. Desta forma, não há impedimento constitucional no sentido de obstar que o legislador edite norma de conteúdo idêntico ou similar a ato normativo outrora declarado inconstitucional.

Em sentido semelhante, o art. 103-A da CRFB/1988, incluído pela EC nº 45/2004, também não incluiu o Poder Legislativo no rol de destinatários da súmula vinculante formulada pelo STF. Desta forma, não há óbice constitucional a que

---

<sup>2</sup>BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**, São Paulo: Saraiva, 2004, p. 177. No mesmo sentido, Cláudio Ari Mello: "O fundamento desse cânone hermenêutico é, evidentemente, uma atitude de respeito ou de deferência judicial ao legislador, que também exerce competência funcional de aplicação da constituição e, portanto, também deve realizar interpretações do sentido das normas constitucionais no exercício da função legislativa" (MELLO, Cláudio Ari. **Democracia constitucional e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.p. 220).



o legislador edite ato normativo em sentido contrário ao entendimento consubstanciado na súmula.

O reconhecimento da legitimidade do Legislativo no processo de interpretação constitucional também pode ser justificado à luz da conhecida teoria da sociedade aberta dos intérpretes da Constituição formulada por Peter Häberle, que desfruta de grande aceitação pela doutrina brasileira. Sustenta o autor alemão que a interpretação constitucional se caracteriza como processo eminentemente pluralista, e o elenco dos intérpretes da Constituição não pode ser reduzido a um número fechado, pois abrange não apenas os órgãos estatais, mas todos os cidadãos. Ao discorrer sobre tal pluralidade de intérpretes, Häberle enfatiza o papel do Poder Legislativo<sup>3</sup>.

A correção legislativa da jurisprudência, como já explicitado, materializa um processo de interação entre os poderes do Estado. Em seu núcleo encontra-se a ideia de desacordo, ou seja, de insatisfação do Legislativo com o entendimento adotado pelo Judiciário acerca de um tema específico.

Desta forma, no âmbito do Estado Democrático de Direito, do qual o respeito às decisões judiciais pelos demais poderes constitui um dos pilares, a correção legislativa da jurisprudência afigura-se como um meio legítimo de manifestação de insatisfação do Poder Legislativo com a consolidação de determinado entendimento jurisprudencial julgado inadequado.

Em termos práticos, a correção legislativa da jurisprudência significa que a solução final de determinado assunto controvertido não ocorrerá necessariamente no âmbito do Poder Judiciário. Se os órgãos deliberativos considerarem que a solução da questão se deu de forma incorreta pelo Judiciário, é possível que ocorra nova discussão da matéria no âmbito do Legislativo, podendo

---

<sup>3</sup>“O processo político não é um processo liberto da Constituição; ele formula pontos de vistas, provoca e impulsiona desenvolvimentos que, depois, se revelam importantes da perspectiva constitucional, quando, por exemplo, o juiz constitucional reconhece que é missão do legislador, no âmbito das alternativas compatíveis com a Constituição, atuar desta ou daquela forma. O legislador cria uma parte da esfera pública (Öffentlichkeit) e da realidade da Constituição, ele coloca acentos para o posterior desenvolvimento dos princípios constitucionais. *Ele atua como elemento precursor da interpretação constitucional e do processo de mutação constitucional*” (HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional**: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1997 – grifo nosso).



resultar em ato legislativo que regule o tema de forma diversa da que fora definida pela jurisprudência.

Acerca de tal aspecto, cumpre enfatizar as lições de Marcelo Neves, que propõe uma releitura do princípio da separação de poderes através do desenvolvimento da tese de que o Estado Democrático de Direito se legitima pela *circularidade* e pela *pluralidade* dos procedimentos eleitoral, legislativo-parlamentar, jurisdicional e político-administrativo. A pluralidade dos procedimentos exprimiria o dissenso existente na esfera pública, possibilitando que os valores e interesses aí presentes tivessem permanentemente acesso ao Estado:

Assim sendo, os diversos procedimentos, estruturados circularmente, permitem que os valores e interesses presentes na esfera pública, assim como as exigências de esferas autônomas da sociedade, tenham sempre meios de acesso ao Estado de Direito. O controle recíproco entre os procedimentos impede uma decisão definitiva excludente. Seja em outro momento procedimental ou em outro tipo de procedimento (por exemplo, a declaração de inconstitucionalidade proposta por uma minoria parlamentar), os interesses, valores e exigências provisoriamente excluídos podem ressurgir como vitoriosos, exceto nos casos em que se pretende destruir a própria ordem da pluralidade procedimental.<sup>4</sup>

A noção desenvolvida por Marcelo Neves nos parece plenamente aplicável ao figurino da correção legislativa da jurisprudência, que se caracteriza perfeitamente como um dos instrumentos do processo de *circularidade dos procedimentos democráticos* no âmbito do Estado de Direito mencionado pelo autor, impedindo a configuração de uma *decisão definitiva excludente*. Em outros termos, determinado interesse que tenha sido contrariado pela formação de entendimento jurisprudencial (procedimento jurisdicional) pode buscar sua afirmação no âmbito de outro procedimento – no caso, a correção legislativa da jurisprudência, por meio do procedimento legislativo-parlamentar.

---

<sup>4</sup>NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã**: uma relação difícil. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 195-196.



A correção legislativa da jurisprudência pode desempenhar importante papel em uma democracia constitucional, na medida em que propicie que interesses contrariados no âmbito da esfera judicial possam voltar a ser discutidos na seara legislativa. Isto possibilita que aspectos ignorados ou pouco explorados pela decisão judicial sejam examinados com maior cautela no âmbito do processo legislativo.

Assim, da mesma forma que a *judicial review* costuma ser encarada por diversos autores como espaço de reflexão qualificada das decisões políticas majoritárias, *os debates legislativos em torno das posições jurisprudenciais (que podem acarretar correções legislativas) simetricamente podem funcionar como instância de reflexão democrática sobre a correção das decisões adotadas pela jurisdição constitucional.*

Sobre o ponto, vale trazer a contribuição de Cláudio Ari Mello, ao sustentar que, em uma democracia, a definição dos conteúdos constitucionais cumpre primariamente aos órgãos legislativos, que refletem o pluralismo da sociedade e as circunstâncias da política. Todavia, tal circunstância não confere liberdade absoluta e irrestrita ao legislador, pois se trata de atividade materialmente vinculada às decisões do poder constituinte expressas na Constituição<sup>5</sup>.

Cláudio Ari Mello reforça, contudo, a circunstância de que também as decisões judiciais devem estar sujeitas à reflexão das instâncias democráticas:

“Como as decisões judiciais são obrigatoriamente motivadas, a argumentação jurídica racional permite que a sociedade exerça sobre elas um controle público e amplo. Esse controle pode ser jurídico, através dos recursos processuais disponibilizados pelo sistema legal às partes e terceiros interessados, e pode ser social, moral e *sobretudo político, que pode ser exercido pelo processo legislativo e por emendas constitucionais.* Por isso, a própria natureza do processo judicial em uma democracia constitucional

---

<sup>5</sup>MELLO, Cláudio Ari. *Op. cit.*, p. 159.



implica um *diálogo racional permanente* entre o Poder Judiciário e a cidadania em geral.”<sup>6</sup>

Ao sustentar que as decisões do Poder Judiciário no âmbito da jurisdição constitucional se submetem ao controle político exercido pelo processo legislativo e por emendas constitucionais, o autor admite implicitamente a possibilidade de a correção legislativa da jurisprudência constituir instrumento de tal controle.

Cabe, todavia, indagar: na hipótese de o STF ter firmado entendimento acerca de determinado conteúdo constitucional, a alteração de sua jurisprudência somente poderia ser efetuada mediante a edição de emenda constitucional? Haveria hipóteses em que o legislador poderia obter com sucesso a modificação do entendimento do STF mediante a edição de lei infraconstitucional?

Como já referido, o art. 102, § 2º da CRFB/1988, ao elencar os destinatários do efeito vinculante das decisões proferidas em ação direta de inconstitucionalidade e em ação declaratória de constitucionalidade, omite o Poder Legislativo. Desta forma, não há impedimento constitucional no sentido de obstar que o legislador edite norma de conteúdo idêntico a ato normativo outrora declarado inconstitucional, com a pretensão de alterar o entendimento jurisprudencial. Trata-se de entendimento já assentado pelo STF em alguns julgados<sup>7</sup>. No julgamento do Agravo Regimental na Reclamação nº 2.617-5 MG (DJ 23/02/2005), o Ministro Cezar Peluso assentou que conclusão diversa

[...] comprometeria a relação de equilíbrio entre o tribunal constitucional e o legislador, reduzindo este a papel subalterno perante o poder incontrolável daquele, com evidente prejuízo do espaço democrático-representativo da legitimidade política do órgão legislativo. E, como razão de não melhor tomo, a proibição erigiria mais um fator de resistência conducente ao inconcebível fenômeno da fossilização da Constituição.<sup>8</sup>

<sup>6</sup>MELLO, Cláudio Ari. *Op. cit.*, p. 192 – grifo nosso.

<sup>7</sup> ADI nº 864, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 17/09/93; ADI nº 907, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 03/12/93.

<sup>8</sup>Cumpra ainda mencionar trecho significativo do voto do Ministro Sepúlveda Pertence no julgado citado: “Considero salutar que o efeito vinculante não alcance o legislador de modo a impedir-lhe a reedição de norma similar ou de conteúdo idêntico. É que, quando o Supremo Tribunal conclui pela



Para tornar o raciocínio mais claro, um exemplo pode ser útil. Se o STF reconhece, por meio de ação direta, a inconstitucionalidade de um ato normativo, sustentando que o mesmo trouxe uma hipótese de incidência tributária que não se ajusta ao figurino constitucional de determinado imposto, o sistema constitucional positivo brasileiro não impede que, no dia seguinte ao da publicação da decisão do STF, o Legislador edite ato legislativo infraconstitucional de conteúdo idêntico. Neste caso, nova ação de inconstitucionalidade deverá ser manejada e, salvo a hipótese de o Tribunal modificar seu entendimento, deverá ser proferida nova declaração de inconstitucionalidade.

Em suma, não há impedimento a que o Legislativo, por meio de ato infraconstitucional, pretenda modificar entendimento jurisprudencial do STF acerca da interpretação da Constituição. Nesta linha de raciocínio, podemos citar precedente recente, ocorrido no julgamento da ADIN 3.772.

O STF, em diversos precedentes, interpretando o disposto no art. 40, § 5º da CRFB/1988, havia fixado o entendimento de que a redução dos requisitos de tempo de contribuição e idade para efeito de aposentadoria de professor abrangia apenas o tempo de serviço em sala de aula<sup>9</sup>. O entendimento acabou sendo cristalizado pela Súmula nº 726, publicada no DJ de 9/12/2003, pela qual, “para efeito de aposentadoria especial de professores, não se computa o tempo de serviço prestado fora da sala de aula”. A Lei nº 11.301/2006 acrescentou o § 2º ao art. 67 da Lei nº 9.394/1996 para estabelecer:

---

constitucionalidade, não estando o próprio Supremo vinculado, a questão pode ser reaberta. Mas não, assim, quando o Supremo declara inconstitucional a lei: aí, a única forma de o tema constitucional, em atenção, às vezes, às mutações constitucionais que a própria História impõe, voltar ao Tribunal é que o legislador edite norma similar.”

<sup>9</sup>Neste sentido, ADIN nº 2.253, Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 26/10/2001; AGRG no REXT 276.040-4, 1ª T., DJ 19/10/2001, *verbis*: “EMENTA: APOSENTADORIA ESPECIAL DE PROFESSOR. CONTAGEM DE TEMPO DE SERVIÇO EM ATIVIDADES FORA DE SALA DE AULA. IMPOSSIBILIDADE. Entendimento pacificado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em julgamentos proferidos por seu Plenário e por suas duas Turmas, no sentido da exigência do efetivo exercício de funções que são próprias do magistério, em sala de aula, para aposentadoria especial de professor. Agravo regimental desprovido.”





PREFEITURA  
DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO  
Procuradoria Geral do Município  
Procuradoria Tributária

“Para os efeitos do disposto no § 5º do art. 40 e no § 8º do art. 201 da Constituição Federal, são consideradas funções de magistério as exercidas por professores e especialistas em educação no desempenho de atividades educativas, quando exercidas em estabelecimento de educação básica em seus diversos níveis e modalidades, incluídas, além do exercício da docência, as de direção de unidade escolar e as de coordenação e assessoramento pedagógico.”

A parte final do dispositivo constitui clara tentativa de corrigir o entendimento jurisprudencial do STF consubstanciado na Súmula nº 726, pois pretendeu incluir no âmbito de aplicação do art. 40, § 5º da CRFB/1988 as atividades de direção de unidade escolar, coordenação e assessoramento pedagógico, não exercidas em sala de aula – fato que contrariava o entendimento contido na Súmula.

A norma em tela foi objeto da ADIN nº 3.772, proposta pelo Procurador-Geral da República, na qual uma das alegações ventiladas foi exatamente o descompasso entre a inovação legal e o entendimento jurisprudencial do STF consagrado na Súmula nº 726.

A ADIN nº 3.772 foi julgada apenas parcialmente procedente<sup>10</sup> para, mediante interpretação conforme à CRFB/1988, excluir da aposentadoria especial apenas os especialistas em educação mencionados na alteração legislativa. Vale conferir a ementa do julgado:

“EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE MANEJADA CONTRA O ART. 1º DA LEI FEDERAL 11.301/2006, QUE ACRESCENTOU O § 2º AO ART. 67 DA LEI 9.394/1996. CARREIRA DE MAGISTÉRIO. APOSENTADORIA ESPECIAL PARA OS EXERCENTES DE FUNÇÕES DE DIREÇÃO, COORDENAÇÃO E ASSESSORAMENTO PEDAGÓGICO. ALEGADA OFENSA AOS ARTS. 40, § 4º, E 201, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INOCORRÊNCIA. AÇÃO JULGADA PARCIALMENTE PROCEDENTE, COM

<sup>10</sup>Rel. p/ acórdão Min. Ricardo Lewandowski, DJ 27/03/2009. Restaram vencidos os Ministros Carlos Britto (Relator), Carmen Lúcia e Joaquim Barbosa, que julgavam procedente a ação, e a Ministra Ellen Gracie, que julgava totalmente improcedente a ação.



PREFEITURA  
DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO  
Procuradoria Geral do Município  
Procuradoria Tributária

INTERPRETAÇÃO CONFORME. I – A função de magistério não se circunscreve apenas ao trabalho em sala de aula, abrangendo também a preparação de aulas, a correção de provas, o atendimento aos pais e alunos, a coordenação e o assessoramento pedagógico e, ainda, a direção de unidade escolar. II – As funções de direção, coordenação e assessoramento pedagógico integram a carreira do magistério, desde que exercidos, em estabelecimentos de ensino básico, por professores de carreira, excluídos os especialistas em educação, fazendo jus aqueles que as desempenham ao regime especial de aposentadoria estabelecido nos arts. 40, § 4º, e 201, § 1º, da Constituição Federal. III – Ação direta julgada parcialmente procedente, com interpretação conforme, nos termos supra.”

A decisão adotada, portanto, apesar de excluir expressamente os especialistas em educação, manteve a aplicação preconizada pela Lei nº 11.301/2006 a respeito da aposentadoria especial no que se refere aos professores que exercem cargos de direção de unidade escolar, coordenação e assessoramento pedagógico, o que contraria o teor da Súmula nº 726 do STF. Em outras palavras, o STF admitiu que por meio de lei ordinária houvesse modificação, ainda que parcial, de entendimento por ele consagrado na interpretação de dispositivos constitucionais.

É certo que o fato de a CRFB/1988 não estender ao Poder Legislativo o efeito vinculante das decisões proferidas nas ações de controle concentrado e na hipótese da súmula vinculante (art. 102, § 2º e art. 103-A) não pode conduzir o legislador a utilizar de forma abusiva a prerrogativa de editar leis infraconstitucionais que busquem modificar a interpretação constitucional do STF. Tal prerrogativa deve ser exercida apenas em determinadas situações especiais.

O reconhecimento de que o Poder Legislativo é intérprete legitimado da Constituição conduz à conclusão de que, em determinadas circunstâncias específicas, o legislador poderia superar com êxito, por meio de lei infraconstitucional, a maneira como o tema foi definido pela jurisprudência constitucional, sem a necessidade de alteração do texto por meio de emenda constitucional.



Há situações em que o entendimento jurisprudencial a ser corrigido foi formado em *circunstâncias peculiares*, levando o legislador a crer que, se o tema for novamente ventilado na Corte pela edição de lei infraconstitucional, há real possibilidade de o Tribunal modificar o entendimento adotado. Se o precedente jurisprudencial foi adotado por apertada maioria no âmbito do STF, há indicação de que o tema não atingiu o grau de pacificação necessário para tornar injustificada a edição de lei ordinária corretiva. Se aliarmos tal circunstância ao fato de que, após o precedente (adotado por maioria apertada) houve considerável mudança na composição dos membros do STF, o que efetivamente ocorreu nos últimos anos, a probabilidade de ocorrer mudança na orientação jurisprudencial cresce significativamente. Estaria justificada nesse caso a viabilidade de a correção legislativa ser veiculada por intermédio de lei ordinária, de forma que a questão pudesse ser novamente avaliada pelo STF a partir da nova legislação. Outra circunstância que reforçaria a legitimidade da medida legislativa seria o fato de o precedente que originou a jurisprudência que se quer corrigir tenha contrariado o entendimento histórico do Tribunal acerca da matéria.

Exemplo paradigmático que reúne todas as circunstâncias descritas acima diz respeito exatamente à polêmica acerca da constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) sobre a locação de bens móveis, examinada nesta oportunidade.

Após anos de jurisprudência pacificada no âmbito do STF acerca da constitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, em 2000, no julgamento do RE nº 116.121<sup>11</sup>, o STF reconheceu a inconstitucionalidade da incidência da exação na hipótese, por maioria de *seis votos contra cinco*. A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que estabeleceu normas acerca do ISS, previu, no item 3 da lista de serviços anexa, os “*serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres*”, materializando desta forma correção legislativa do entendimento jurisprudencial do STF

---

<sup>11</sup> Ricardo Lobo Torres anotou a surpreendente modificação jurisprudencial no caso em exame, *verbis*: “O STF, surpreendentemente, após trinta anos de prática do tributo municipal, declarou a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de serviços, prevista no item 79 da Lista de Serviços da LC 56/87” (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 401).



O raciocínio que justifica a possibilidade de correções legislativas por via infraconstitucional nessa situação pode ser extraído por um argumento *a fortiori*: *se a modificação do entendimento jurisprudencial poderia ocorrer de forma espontânea pelo STF, provocada pelo julgamento de novo recurso extraordinário (julgado por nova composição de ministros), interposto por uma única pessoa, não há razão que impeça que a mudança do entendimento do STF seja provocada por ato legislativo infraconstitucional, produzido pelo Poder Legislativo, que é um dos atores interpretativos legítimos da Constituição.*

Também poderíamos compreender as considerações explicitadas acima através da lente da mutação constitucional. Como se sabe, esta se caracteriza pela alteração do sentido de um conteúdo constitucional sem a alteração do respectivo texto. Luís Roberto Barroso, ao elencar os mecanismos de atuação da mutação constitucional, menciona que esta pode ocorrer pela via da interpretação (na hipótese de o próprio STF modificar entendimento previamente fixado sobre norma constitucional), pela via do costume ou pela *atuação do legislador*, na hipótese em que “por ato normativo primário, procurar-se modificar a interpretação que tenha sido dada a alguma norma constitucional”<sup>12</sup>.

Barroso assinala, com a precisão habitual, que a legitimidade de toda mutação constitucional deve ser buscada no equilíbrio entre dois conceitos da teoria constitucional: a rigidez da Constituição e a plasticidade das normas constitucionais. Neste sentido:

---

<sup>12</sup>BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 132. A viabilidade de a mutação constitucional ser empreendida por atividade do legislador também é reconhecida por Adriana Zandonade: “Contudo, pode-se dar hipótese em que o ato legislativo assimeditado (lei complementar, lei ordinária...), fixando o conteúdo concreto de uma norma constitucional, altera-lhe o alcance, o sentido ou o significado, sem violar o seu texto. O resultado assim obtido configura *mutação constitucional*, identificada, portanto, a *lei* como uma das vias concretas de sua realização” (ZANDONADE, Adriana. *Mutação constitucional*. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 35, 2001, p. 215) e Carlos Roberto Ibanez Castro: “Insta ressaltar, por importante, que a mutação constitucional pela via da interpretação legislativa ocorre quando o sentido atribuído aos conceitos fixados pela norma constitucional é alterado. Tal se dá em razão da necessidade de amoldá-lo a situações novas, ditadas por circunstâncias diferentes, decorrentes de momento histórico distinto e do irrefreável desenvolvimento social” (CASTRO, Carlos Roberto Ibanez. **Modificação constitucional e o atributo de estabilidade da Norma Fundamental**. São Paulo: Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), 2007. Dissertação – Mestrado em Direito do Estado, p. 139).



“A rigidez procura preservar a estabilidade da ordem constitucional e a segurança jurídica, ao passo que a plasticidade procura adaptá-la aos novos tempos e às novas demandas, sem que seja indispensável recorrer, a cada alteração da realidade, aos processos formais e dificultosos de reforma.”<sup>13</sup>

Na situação em exame, a rigidez não é comprometida ao ponto de tornar ilegítima a mutação constitucional pela atuação do legislador, pois o entendimento jurisprudencial que a lei corretiva pretende modificar não foi cristalizado de forma suficiente a ponto de gerar o estado de segurança jurídica que a rigidez constitucional busca tutelar.

Desta forma, é lícito afirmar que o legislador da LC 116/03, ao prever o item 3 da Lista de Serviços (e detalhar nos respectivos subitens situações que se amoldam ao figurino genérico do item 3), incorreu em verdadeira correção legislativa da jurisprudência, buscando superar o entendimento fixado pelo STF a partir do precedente do RE 116.121-3/SP de que não seria possível a incidência do ISS sobre serviços de locação de bens móveis.

Efetuamos **pesquisa na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e não logramos êxito em encontrar nenhum acórdão da corte que tenha explicitamente manifestado a inconstitucionalidade do ISS sobre a locação de bens móveis na égide da LC 116/03 (item 3). Além disso, como já afirmado, constam pendentes de julgamento as ADINs de nos 3142 e 3287, que questionam alguns subitens (3.04 e 3.05).**

Tal cenário reforça a conclusão de que **a publicação da Súmula Vinculante no. 31 somente definiu a situação de inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis à luz do DL 406/68**, de forma que o período regido pela LC 116/03 não foi alcançado por esta.

---

<sup>13</sup>*Ibid.*, p. 127.



Diante da falta de definição do STF acerca da constitucionalidade da incidência do ISS na hipótese após a LC 116/03, entendemos, na linha descrita, que inexistente entrave para que o Município do Rio de Janeiro prossiga exigindo o ISS nos serviços de locação de bens móveis, nos termos do item 3 e subitens do art. 8º do Código Tributário Municipal (redação da Lei Municipal no. 3.691/03) e art. 1º do Decreto no. 10514/91 (redação do Decreto no. 23753/03).

### **3. Da influência dos contornos fáticos do caso concreto para reforço da legitimidade da incidência do ISS na locação de bens móveis**

Há outro fator, de ordem eminentemente empírica, baseado no acompanhamento das diversas ações judiciais que tramitam na Procuradoria Tributária sobre o tema, que recomenda a viabilidade do prosseguimento da exigência do ISS sobre a locação de bens móveis.

Não é raro que, ao longo do desenvolvimento do processo judicial cujo tema central de mérito seja a constitucionalidade do ISS na locação de bens móveis (**seja à luz do DL 406/68 ou com fulcro na LC 116/03**), reste evidenciado, por intermédio da análise dos contornos fáticos do caso concreto (às vezes, por meio de prova pericial), que a atividade do contribuinte não se limitava a simples entrega de um bem móvel em locação a determinado favorecido.

Em tais situações, fica evidenciado que a atividade do contribuinte vai muito além da simples entrega da coisa móvel, incluindo também a prestação de esforços e atividades pelo contribuinte que configuram típicas obrigações de fazer. Ora, nestes casos, a premissa teórica que embasa o entendimento adotado pelo STF no RE 116.121 (de que na locação de bens móveis inexistente esforço humano, ou um “fazer”, mas apenas uma obrigação de dar) não se sustenta.



PREFEITURA  
DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO  
Procuradoria Geral do Município  
Procuradoria Tributária

Em outros termos, o raciocínio que fundamenta a inconstitucionalidade do ISS sobre a locação de bens móveis parte do pressuposto de que, na hipótese concreta, a única atividade prestada pelo contribuinte seja dar o bem em locação a outrem. Se em casos concretos verificam-se que tal substrato fático não é reproduzido, inexistente razão para afastar a incidência do ISS.

Vale ressaltar que não são poucos os acórdãos do **TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO** que comungam desta tese, *verbis*:

“Apelação Cível. Direito Tributário. ISS. Ação declaratória de inexistência de débito c/c repetição do indébito. Sentença improcedente. Apelação objetivando a reforma da sentença alegando, para tanto, que a jurisprudência do STF não admite a incidência do ISS sobre a locação de bem móvel, mas apenas sobre a prestação de serviço. A doutrina leciona que o ISS recai apenas sobre a prestação de serviço de qualquer natureza (obrigação de fazer), que não se confunde com a locação de bem móvel (obrigação de dar), tanto assim que tratadas de forma diferente pelo Código Civil. Porém, **no contrato ora examinado de locação de helicópteros ao IBAMA, num primeiro momento, salta aos olhos a natureza de contrato de locação de bem móvel, mas uma análise mais acurada das disposições contratuais percebe-se que, além de uma simples locação, existe prestação de serviço agregado ao contrato e que prepondera na sua substância. As cláusulas contratuais que atribuem obrigações, atribuições e causas de rescisão para ambos os contratantes, demonstram que se trata de contrato de prestação de serviço, cujo fazer prevalece sobre o dar, devendo, portanto, incidir o ISS.** Desprovimento do recurso. Manutenção da sentença.” (2009.001.33516 - APELACAO. DES. MONICA TOLLEDO DE OLIVEIRA - Julgamento: 24/11/2009 - QUARTA CAMARA CIVEL)

“Agravado de Instrumento tirado de decisão que deferiu liminar em Mandado de Segurança. Decisão manifestamente contrária à Lei e a jurisprudência de nossos Tribunais Superiores. **ISS. Locação de bens móveis. Incidência. Atividade comercial da Agravada que não está restrita à mera locação de bens móveis,**



**compreendendo, ainda, prestação de serviços de assistência técnica e assessoria de equipamentos e máquinas em serviços relacionados à exploração de petróleo e gás natural.** Segundo o Código Civil, na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição, enquanto que a prestação de serviços envolve diretamente o esforço humano, o que é o caso dos autos. Reforma da decisão. Recurso a que se dá provimento na forma do art. 557 § 1º-A do Código de Processo Civil.” (2008.002.20730 - AGRAVO DE INSTRUMENTO DES. MARILIA DE CASTRO NEVES - Julgamento: 17/09/2008 - DECIMA NONA CAMARA CIVEL)

“RECURSO. AGRAVO. ISS. LOCAÇÃO DE COISA MÓVEL. SERVIÇO DE SOCORRO. ANTECIPAÇÃO DE TUTELA INDEFERIDA. **Estabelecendo o contrato social da agravante que constituem objeto social da sociedade serviços de socorro com máquinas especiais, guindaste em auto- estrada e locação de guindastes para socorro, tudo a demonstrar que sua atividade não se limita à locação de bens móveis, abrangendo também a prestação de serviço,** deve ser mantida a decisão guerreada que indeferiu o pedido de antecipação de tutela para declarar a inexigibilidade de sua obrigação de recolher o ISS, até porque ausente o risco de lesão grave e de difícil reparação.” (2006.002.26857 - AGRAVO DE INSTRUMENTO DES. MARCUS BASILIO - Julgamento: 18/12/2006 - DECIMA NONA CAMARA CIVEL)

“APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE ISS. MANDADO DE SEGURANÇA. **EMPRESA DE ANDAIMES E OUTROS EQUIPAMENTOS TEMPORÁRIOS DE CONSTRUÇÃO. ART. 156, II DA LEI MAIOR. DECRETO 406168 E LEI COMPLEMENTAR 116/03. INCLUSÃO, POR ÓBVIO, DE SERVIÇOS ACESSÓRIOS, TAIS COMO TROCA EM CASO DE DEFEITO, ENTREGA, INSTALAÇÃO, MÃO DE OBRA. CONJUNTO DE VALORES QUE CARACTERIZAM A NÍTIDA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E NÃO A LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DECORRENTE DE ATIVIDADE EMPRESARIAL DESENVOLVIDA COM HABITUALIDADE. OCORRÊNCIA**





PREFEITURA  
DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO  
Procuradoria Geral do Município  
Procuradoria Tributária

DO FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). APELO CONHECIDO E PROVIDO PARA CONSIDERAR LEGÍTIMA A COBRANÇA DO IMPOSTO.” (2006.001.29630 - APELACAO. DES. SIRO DARLAN DE OLIVEIRA - Julgamento: 12/12/2006 - DECIMA SEXTA CAMARA CIVEL)

Nestas hipóteses, em que os contornos fáticos da causa militam a favor da comprovação de que a atividade do contribuinte foi além da simples entrega de coisa móvel em locação, a decisão adotada pelo acórdão do TJRJ não poderá ser reformada em recurso extraordinário, por força do entendimento consagrado na Súmula 279 do STF (“*PARA SIMPLES REEXAME DE PROVA NÃO CABE RECURSO EXTRAORDINÁRIO*”).

De fato, a **jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica acerca da impossibilidade do recurso extraordinário ser veiculado com o intuito de renovar a discussão sobre aspectos fáticos da causa decididos no acórdão local, tendo em vista o teor da Súmula 279. Neste sentido os seguintes precedentes, em feitos nos quais se discutia exatamente a incidência do ISS na locação de bens móveis:**

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. ISS SOBRE A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A orientação do Tribunal é no sentido de que não pode incidir sobre a locação de bens móveis o imposto sobre serviços, desde que essa atividade não se confunda com a prestação de serviços. II - **O ACÓRDÃO RECORRIDO, COM BASE NO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, ENTENDEU RESTAR CONFIGURADA A ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE SERVIÇOS, SUJEITA AO ISS. PARA SE CHEGAR À CONCLUSÃO CONTRÁRIA À ADOTADA, NECESSÁRIO SERIA O REEXAME DE MATÉRIA DE FATO, O QUE ATRAI A INCIDÊNCIA DA SÚMULA 279 DO STF.** III - Agravo regimental improvido.” (AI 699051 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 17/03/2009, DJe-071 DIVULG



16-04-2009 PUBLIC 17-04-2009 EMENT VOL-02356-23  
PP-04846) grifo nosso

**“DECISÃO:** 1. Trata-se de agravo regimental contra decisão do teor seguinte: “1. Trata-se de recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro que deu pela incidência do Imposto Sobre Serviço (ISS) em locação de bens móveis. A recorrente sustenta, com base no art. 102, III, **a**, violação aos arts. 146, III, **a**; e 156, III, da Constituição Federal.

2. Consistente o recurso. O acórdão impugnado decidiu em desconformidade com a jurisprudência assentada da Corte sobre o tema, como se pode ver à seguinte ementa exemplar:

“TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – 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” (RE nº 116.121, Rel. p/ o acórdão Min. **MARCO AURÉLIO**, Plenário, DJ de 25.5.2001. Grifos nossos).

Eis precedente mais recente da Segunda Turma:

“**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) – LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR – INADMISSIBILIDADE DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL – DISTINÇÃO ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER) – IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) – INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68) – PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – ATENDIMENTO, NA ESPÉCIE, DOS**



PRESSUPOSTOS LEGITIMADORES DA CONCESSÃO DE PROVIMENTO CAUTELAR (RTJ 174/437-438) – OUTORGA DE EFICÁCIA SUSPENSIVA A RECURSO EXTRAORDINÁRIO, QUE, INTERPOSTO POR EMPRESAS LOCADORAS DE VEÍCULOS AUTOMOTORES, JÁ FOI ADMITIDO PELA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL RECORRIDO – DECISÃO REFERENDADA PELA TURMA” (AC nº 661-QO, Rel. Min. **CELSO DE MELLO**, DJ de 8.4.2005. Grifos nossos. No mesmo sentido: RE nº 445.981, Rel. Min. **ELLEN GRACIE**, DJ de 8.4.2005; RE nº 442.677, Rel. Min. **MARCO AURÉLIO**, DJ de 15.4.2005; RE nº 443.621, Rel. Min. **GILMAR MENDES**, DJ de 16.3.2005).

3. Isso posto, valendo-me do art. 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil, com a redação dada pelas Leis nºs 9.756/98 e 8.950/94, conheço do recurso extraordinário e dou-lhe provimento, para julgar indevida a incidência do tributo. Custas *ex lege*.” (fl. 465/466).

Alega o agravante que o acórdão recorrido, ao confirmar a incidência do ISSQN, fundamentou-se em matéria fático-probatória, que não poderia ser revista em recurso extraordinário.

2. Com razão o agravante.

O acórdão proferido pelo Tribunal de origem, ao analisar o contrato social da requerida, concluiu que:

“A apelante é uma sociedade que atua no mercado de transporte concorrendo com outras prestadoras de serviço do mesmo ramo, oferecendo à sua clientela não só o contrato de transporte de passageiros, mas de produtos, serviços de reparos e manutenção de aeronaves de sua propriedade, atividades típicas de prestação de serviços, sem que, em nenhum momento se mencione a locação de coisa móvel.” (fl. 332)

**ORA, FIXADA PELO JUÍZO A QUO A PREMISSA DE QUE A RECORRIDA NÃO DESENVOLVE ATIVIDADES LIGADAS À LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, NÃO PODE ESTA CORTE, EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO, DISSENTIR DESSAS AVALIAÇÕES FACTUAIS QUE, COMO PREMISSAS NECESSÁRIAS, LEVARAM AO**



**TEOR DECISÓRIO DO JULGADO, POR ÓBICE DA SÚMULA 279.**

3. Diante do exposto, em juízo de retratação, atendo ao agravo regimental, para reconsiderar a decisão de fls. 465/466 e negar seguimento ao recurso extraordinário (arts. 21, § 1º, do RISTF, 38 da Lei nº 8.038, de 28.5.90, e 557 do CPC).

Publique-se. Int..

Brasília, 10 de setembro de 2009. Ministro **CEZAR PELUSO**

Relator” grifo nosso (RE 591.404, DJ 22.09.2009)

“**DECISÃO:** Trata-se de recurso extraordinário interposto com fundamento no artigo 102, inciso III, alínea “a”, da Constituição do Brasil, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, ementado nos seguintes termos [fl. 164]: “TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ISS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE ROLDOVIÁRIO. LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL COMO FORMA DE ATINGIR A ATIVIDADE-FIM, HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO CONFIGURAA. RECURSO PROVIDO. A locação de bens móveis pura e simples, quando desacompanhada de prestação de serviço é mera cessão de uso. Com a disponibilização do bem, passa o locatário a usá-lo, pagando o aluguel respectivo, sem que passe a usufruir de qualquer serviço prestado pelo locador. Assim, nessa situação não incide o ISS. De outro vértice, a locação de bem móvel com o fornecimento de mão-de-obra por meio de pessoal próprio, como forma de prestar um serviço diferenciado para seus clientes, materializa, em concreto, o fato gerador do ISS. Essa exação é decorrência da efetiva prestação do serviço, pouco importando a atividade empregada para atingir a atividade-fim, no caso em tela, a locação de bem móvel (caminhão)”. 2. Alega-se, no recurso extraordinário, violação do disposto nos artigos 155, inciso II, e 156, inciso III, da Constituição do Brasil. 3. **O RECURSO NÃO MERECE PROVIMENTO. O TJ/SC PROVEU O RECURSO DO MUNICÍPIO ORA RECORRIDO, SOB O ENTENDIMENTO DE QUE A LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL COM O FORNECIMENTO DE MÃO-DE-OBRA**



**POR MEIO DE PESSOAL PRÓPRIO, COMO FORMA DE PRESTAR UM SERVIÇO DIFERENCIADO PARA SEUS CLIENTES, MATERIALIZA, EM CONCRETO, O FATO GERADOR DO ISS. 4. DESSE MODO, ENTENDIMENTO DIVERSO DO ADOTADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO DEMANDARIA O REEXAME DE FATOS E PROVAS, PROVIDÊNCIA VEDADA NESTA INSTÂNCIA, EM FACE DO ÓBICE DA SÚMULA N. 279 DESTA TRIBUNAL.**

5. Nesse sentido, o AI n. 699.051-AgR, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJ de 17.4.09, ementado nos seguintes termos: “EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. ISS SOBRE A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A orientação do Tribunal é no sentido de que não pode incidir sobre a locação de bens móveis o imposto sobre serviços, desde que essa atividade não se confunda com a prestação de serviços. II - O acórdão recorrido, com base no conjunto fático-probatório dos autos, entendeu restar configurada a atividade de locação de serviços, sujeita ao ISS. Para se chegar à conclusão contrária à adotada, necessário seria o reexame de matéria de fato, o que atrai a incidência da Súmula 279 do STF. III - Agravo regimental improvido.” Nego seguimento ao recurso com fundamento no disposto no artigo 21, § 1º, do RISTF. Publique-se. Brasília, 26 de agosto de 2009. Ministro Eros Grau - Relator - 1 (RE 602057, Relator(a): Min. EROS GRAU, julgado em 26/08/2009, publicado em DJe-169 DIVULG 08/09/2009 PUBLIC 09/09/2009)

“DESPACHO: Vistos, etc. Recurso extraordinário, com fundamento no art. 102, inciso III, alínea "a", da Magna Carta, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. A decisão atacada restou assim ementada (fls. 213): "ISS - LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS - LEI COMPLEMENTAR 56/87 - CONSTITUCIONALIDADE. O Decreto-lei 406/68, modificado pela Lei Complementar 56/87, foi recepcionado pela atual Constituição Federal. A lista anexa a esse diploma legal define como serviço, sujeito ao ISS, a 'locação de bens móveis' (item 79). Essa expressão não se confunde com a simples 'locação de coisa', tal como prevista no antigo Direito Romano. Se a empresa tem como finalidade estatutária a típica prestação de serviço, não pode pretender isenção do ISS, nem devolução de parcelas eventualmente recolhidas.”



Alega a parte recorrente ofensa ao artigo 156, inciso III, da Carta Magna. Sustenta que a expressão "locação de bens móveis", contida no item 79 do Decreto-lei 406/68, com redação da LC 56/87, é inconstitucional, visto que a atividade de locação não representa um serviço, não podendo ser tributada pelo ISS. De fato, esta colenda Corte entende que a locação de bens móveis, por não configurar uma prestação de serviço, não é hipótese de incidência para a cobrança do Imposto Sobre Serviços - ISS. Nesse sentido, o AI 485.707-AgR, Relator o Ministro Carlos Velloso, e o RE 116.121, Relator para o acórdão o Ministro Marco Aurélio. Porém, o recurso não merece acolhida. É que **O ARESTO RECORRIDO RECONHECEU, NO CASO ESPECÍFICO DOS AUTOS, QUE O OBJETIVO DA EMPRESA COMPAC SOLO LTDA NÃO SE RESUME A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, POSSUINDO OUTRAS ATIVIDADES, ENTRE ELAS PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.** Extraio, a propósito, o seguinte trecho da decisão atacada, in verbis (fls. 216 e 217): "(...) No caso dos autos, sobressai ainda a circunstância de que, embora tenha a autora pleiteado o reconhecimento da não-incidência do ISS sobre tal atividade, sob a alegação de que só cuida da locação de máquinas, não é essa a realidade fática retratada pela cláusula segunda da sua última alteração contratual apresentada (f. 17): 'O objetivo social da empresa continua sendo a exploração do ramo de aluguel, arrendamento, reparação e comercialização de máquinas, ferramentas e peças; locação e fabricação de compactadores, bem como a industrialização, torneamento, usinagem e beneficiamento de metais e congêneres.' Ainda, pois, que se pudesse aceitar a falsa premissa da apelante, de que a locação de máquinas não seria serviço, outros serviços estão claramente previstos e definidos como elementos integrantes de seu objeto social, o que a coloca, automaticamente, como contribuinte do ISS. Não tendo ela explicitado nem definido, na instrução do processo, o que seria ISS recolhido sobre locação de máquinas, para distingui-lo do ISS incidente sobre outros serviços, não haveria como deferir, na eventualidade do reconhecimento da não-incidência do tributo sobre aquela primeira atividade, a devolução do imposto eventualmente recolhido. (...) "**NO CASO, O TRIBUNAL DE ORIGEM, EXAMINANDO A QUESTÃO FÁTICA PERTINENTE -- CUJA INTERPRETAÇÃO LHE É SOBERANAMENTE ATRIBUÍDA, DIGA-SE DE PASSAGEM --, CONCLUIU QUE A RECORRENTE TEM COMO FINALIDADE**



PREFEITURA  
DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO  
Procuradoria Geral do Município  
Procuradoria Tributária

**ESTATUTÁRIA A TÍPICA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PARA SE CHEGAR A CONCLUSÃO DIVERSA, DE QUE A RECORRENTE POSSUI APENAS COMO ATIVIDADE A LOCAÇÃO DE BENS MOVEIS, SERIA NECESSÁRIO O EXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O QUE É VEDADO PELA SÚMULA 279 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.**

Assim, frente ao art. 557, caput, do CPC e ao art. 21, § 1º, do RI/STF, nego seguimento ao recurso. Publique-se. Brasília, 16 de dezembro de 2004. Ministro CARLOS AYRES BRITTO  
Relator

(RE 405578, Relator(a): Min. CARLOS BRITTO, julgado em 16/12/2004, publicado em DJ 14/02/2005 PP-00046)

No mesmo sentido, outros precedentes relevantes do Supremo Tribunal Federal:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISS. FATO GERADOR. CORRETORA. MERCADO DE FUTUROS. FATOS E PROVAS. SÚMULA 279 DO STF. FUNDAMENTO INFRACONSTITUCIONAL. TRÂNSITO EM JULGADO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 283/STF. 1. **A HIPÓTESE DOS AUTOS IMPÕE O REEXAME DE FATOS E PROVAS. INVIABILIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. SÚMULA N. 279 DO STF.** 2. O fundamento infraconstitucional, suficiente para a manutenção do acórdão impugnado, transitou em julgado. Incidência da Súmula 283/STF. Agravo regimental a que se nega provimento.”

(RE 464901 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 16/09/2008, DJe-202 DIVULG 23-10-2008 PUBLIC 24-10-2008 EMENT VOL-02338-05 PP-00943 LEXSTF v. 31, n. 361, 2009, p. 199-202)

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISS. FATO GERADOR. **REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. SÚMULA 279 DO STF. A hipótese dos autos impõe o reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula n. 279 do STF.** Agravo regimental a que se nega provimento.”



(RE 576844 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 09/09/2008, DJe-197 DIVULG 16-10-2008 PUBLIC 17-10-2008 EMENT VOL-02337-13 PP-02603)

#### **4. Precedente do Supremo Tribunal Federal acerca da constitucionalidade da incidência do ISS no contrato de *leasing***

Recentemente, o STF, em dezembro de 2009, no RE 547245 (DJ 05/03/2010) foi chamado a visitar novamente o alcance da expressão “serviços de qualquer natureza” definida pela Constituição da República, ao decidir a constitucionalidade da incidência do ISS nas operações de *leasing* financeiro.

É bem verdade que a atividade de locação de bens móveis não é equivalente ao *leasing* financeiro, possuindo algumas particularidades que a diferenciam. Não obstante, a análise cuidadosa do acórdão proferido pelo STF demonstra que vários ministros manifestaram o entendimento de que a definição da abrangência das possibilidades da expressão “serviços de qualquer natureza” constante do art. 156, inciso III, não pode se apegar à tentativa de interpretação de serviço para efeito de tributação do ISS com base exclusivamente pelo conceito do direito privado, como se fosse um conceito puramente ontológico. Ademais, houve manifestação no sentido da dificuldade, em muitas oportunidades, de distinguir as obrigações de dar e as obrigações de fazer, de forma a definir que apenas as obrigações de fazer comportariam a incidência do ISS.

Como é cediço, todas essas considerações estão em franco conflito com a espinha dorsal ideológica que norteou o julgamento do precedente no RE 116.121 de 2000, de forma que **é perfeitamente viável nutrir a esperança de que o STF poderá, ao ser chamado a examinar a constitucionalidade do ISS sobre a locação de bens móveis sob a égide da LC 116/03, aceitar a correção legislativa de sua jurisprudência materializada pelo ato normativo citado.**





Tal argumento é reforçado pela circunstância de que o único voto vencido, da lavra do Ministro Marco Aurélio, no RE 547.245, foi fundamentado exatamente pelas considerações explicitadas pelo Ministro no RE 116.121, no qual seu voto foi o condutor da apertada maioria vencedora (seis votos a cinco).

Cumprе mencionar a ementa do acórdão do STF acerca da constitucionalidade da incidência do ISS nas operações de *leasing*:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se dá provimento.”

(RE 547245, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, DJe-040 DIVULG 04-03-2010 PUBLIC 05-03-2010 EMENT VOL-02392-04 PP-00857)

Vale destacar trecho bastante significativo do voto do Ministro Cezar Peluso:

“Senhor Presidente, eu também peço vênیا para acompanhar o eminente relator, observando apenas que as dificuldades teóricas opostas pelas teses contrárias a todos os votos já proferidos vêm, a meu ver, de um erro que eu não diria apenas histórico, mas um erro de perspectiva, qual seja o de tentar interpretar não apenas a complexidade da economia do mundo atual, mas sobretudo



os instrumentos, institutos e figuras jurídicos com que o ordenamento regula tais atividades complexas com a aplicação de concepções adequadas a certa simplicidade do mundo do império romano, em que certo número de contratos típicos apresentavam obrigações explicáveis com base na distinção escolástica entre obrigações de dar, fazer e não fazer. O mundo moderno é extremamente mais complexo para poder ser explicado à luz da economia do mundo romano ou à luz dos institutos que ali os regiam.”

### III - CONCLUSÃO

Pelas razões explicitadas, propomos as seguintes conclusões objetivas acerca do tema em exame:

- 1) **a publicação da Súmula Vinculante no. 31 do STF somente definiu a situação de inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis à luz do DL 406/68**, de forma que o período regido pela LC 116/03 não foi alcançado por esta;
- 2) **o Supremo Tribunal Federal não se manifestou ainda de forma explícita seu entendimento sobre a constitucionalidade do ISS sobre a locação de bens móveis na égide da LC 116/03 (item 3). Além disso, constam pendentes de julgamento as ADINs de nos 3142 e 3287, que questionam alguns subitens (3.04 e 3.05);**
- 3) Apesar do veto presidencial ao subitem 3.01 (que trazia a expressão “locação de bens móveis”) da LC 116/03, o **item 3 da Lista de Serviços anexa à Lei**



**Complementar no. 116/03 utiliza a expressão genérica “*Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres*”, o que traduz força normativa suficiente para tributar a atividade de locação de bens móveis de forma geral. Desta forma, os subitens 3.02 a 3.05 representam meras explicitações do conteúdo normativo do item 3. Assim, o veto presidencial ao subitem 3.01 foi ineficaz, pois não impediu a possibilidade da exigência genérica do ISS sobre a locação de bens móveis em razão da força normativa suficiente do item 3, que não foi vetado;**

- 4) **A LC 116/03, ao prever o item 3 da Lista de Serviços, incorreu em verdadeira correção legislativa da jurisprudência, buscando superar o entendimento fixado pelo STF a partir do precedente do RE 116.121-3/SP de que não seria possível a incidência do ISS sobre serviços de locação de bens móveis. Na hipótese em exame, as peculiaridades do caso conduzem à aceitação de que o legislador pudesse, por meio de ato infraconstitucional, buscar modificar entendimento jurisprudencial do STF acerca da interpretação da Constituição. Há precedente recente do STF admitindo que o legislador modifique por lei ordinária a interpretação de dispositivo constitucional pelo STF, mesmo consagrado em súmula (ADIN 3.772, DJ 27/03/2009);**



- 5) Diante da falta de definição do STF acerca da constitucionalidade da incidência do ISS na hipótese após a LC 116/03, **não existe entrave para que o Município do Rio de Janeiro prossiga exigindo o ISS nos serviços genéricos de locação de bens móveis, nos termos do item 3 e subitens do art. 8º do Código Tributário Municipal (redação da Lei Municipal no. 3.691/03) e art. 1º do Decreto no. 10514/91 (redação do Decreto no. 23753/03);**
- 6) Em situações nas quais é colocado o tema da constitucionalidade do ISS na locação de bens móveis (seja à luz do DL 406/68 ou com fulcro na LC 116/03), pode restar evidenciado, por intermédio da análise dos contornos fáticos do caso concreto, que a atividade do contribuinte não se limita a simples entrega de um bem móvel em locação a determinado favorecido, incluindo também a prestação de esforços e atividades pelo contribuinte que configuram típicas obrigações de fazer. Nestes casos, a premissa teórica que embasa o entendimento adotado pelo STF no RE 116.121 (de que na locação de bens móveis inexistente esforço humano, ou um “fazer”, mas apenas uma obrigação de dar) não se sustenta. Há acórdãos do TJRJ neste sentido, bem como decisões do Supremo Tribunal Federal que negaram provimento a recursos extraordinários dos contribuintes que pretendiam rediscutir o conteúdo fático e probatório em ações relativas ao ISS sobre a locação de bens móveis



PREFEITURA  
DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO  
Procuradoria Geral do Município  
Procuradoria Tributária

Rio de Janeiro, 23 de março de 2010

**GUSTAVO DA GAMA VITAL DE OLIVEIRA**  
Procurador do Município do Rio de Janeiro  
matrícula 10/221193-6 OAB 109.688 – RJ

**Ref.: Processo nº 04/350.077/2006**

PARECER PG/PTR nº 002-GGVO, de 23/03/2010

Senhor Procurador-Geral:

Estou de acordo com o Parecer da lavra do i.  
Procurador GUSTAVO DA GAMA VITAL DE OLIVEIRA, nos termos do art.



61, II, “a”, do RIPGM. Todavia, permito-me tecer os argumentos a seguir, diante da complexidade da matéria e sua repercussão no âmbito da Administração Tributária municipal, haja vista a significativa fonte de arrecadação que representa a tributação pelo ISSQN da locação de bens móveis (no exercício fiscal de 2009 o valor foi de R\$ 54.700.000,00 (cinquenta e quatro milhões e setecentos mil reais), segundo o “Relatório de Transparência Fiscal” da Secretaria Municipal de Fazenda referente ao exercício de 2009, cuja divulgação na Internet ocorreu em abril do corrente ano.

Preliminarmente, faz-se necessário reconhecer a prejudicialidade do Parecer em apreço, tendo em vista o Pronunciamento constante do processo nº 04/000.269/2005, de autoria da i. Procuradora ANDREA VELOSO CORRÊA, e bem assim a necessidade de manifestação no processo nº 11/000.687/2010.

Destarte, sugiro que, se aprovado, o PARECER PG/PTR nº 002-GGVO, de 23/03/2010, seja encartado em cada um desses processos ou, se possível, que os mesmos sejam apensados ao processo nº 04/350.077/2006, à exceção daquele de nº 11/000.687/2010.

No que diz respeito à manifestação propriamente dita, é imperiosa a constatação de seu acerto e erudição jurídicos, dignos de encômios à pena de seu Autor, ao enfrentar o espinhoso tema do equacionamento da temática da (in)constitucionalidade da tributação da locação de bens móveis pelo ISSQN, com base em dois regimes jurídicos, a saber: (a) o do Decreto-Lei nº 406/68 na redação ofertada pela Lei Complementar nº 56/87; e (b) o da Lei Complementar nº 116/2003.

Merecedor de registro é que o Parecer em tela desincumbiu-se dessa tarefa tendo que se deparar com uma significativa modificação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no assunto. Aliás, ressalte-se que as manifestações jurisprudenciais da Corte Suprema, tanto as já proferidas quanto aquelas à espera de prolação, são como um verdadeiro espectro a assombrar o espírito do jurista que pretenda se posicionar no espinhoso tema.

De fato, conforme destacado no corpo do ato enunciativo, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sofreu forte guinada com o advento do RE 116.121-3/SP, redator p/o Acórdão o Min. Marco Aurélio,



julgado em 11/10/2000, publicação no DJ de 28/05/2001, até desembocar na Proposta de Súmula Vinculante nº 35/DF, que culminou na Súmula Vinculante nº 31, publicada no DJ de 17/02/2010 (DJE de 12/02/2010), cujo enunciado é o seguinte;

“É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

Impende consignar que o RE 116.121-3/SP constituiu-se em verdadeira modificação da linha de precedentes na matéria, sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68, no seio daquele Tribunal, caracterizando o que se denomina de *overruling* dos precedentes no tema, em detrimento das razões sedimentadas nesses julgados do pristino. Na decisão do RE 116.121-3/SP, o Supremo Tribunal Federal entendeu por realizar uma argumentação jurídica que privilegiasse os argumentos lingüísticos e sistemáticos. É daí que se pode inferir a força daquele julgado, de molde a influenciar a jurisprudência seguinte da Corte e culminar na edição da Súmula Vinculante nº 31.

Sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68 (na redação imprimida pela Lei Complementar 56/87) em seu item 79, tornou-se chapada a inconstitucionalidade da incidência do ISSQN nas operações de locações de bens móveis. *Tollitur quaestio*.

Concordo com o i. Parecerista que bem diferente é a situação sob o pálio da Lei Complementar nº 116/2003, nada obstante o veto presidencial apostado ao subitem 3.01 (“locação de bens móveis”) do item 3 (“Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres”) da lista de serviços anexa ao novo Diploma legal que sucedeu o vetusto Decreto-Lei. Ocorre Sr. Procurador-Geral, que não existe veto tácito ou presumido, e, muito menos, “por arrastamento”. De conseguinte, restaram intocados, além do próprio



item 3 (“Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres”), os demais subitens, dentre eles, o 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 o 3.05 (“Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário”).

É bem verdade que tais itens são objeto de ADI perante o Supremo Tribunal Federal: item 3.04 – ADI 3142, relator Min. Dias Toffoli; item 3.05 – ADI 3287, relator Min. Marco Aurélio. Em ambas as ações, o MRJ, por intermédio da PGM (PTR) requereu a intervenção no feito como *amicus curiae*, sendo admitido em ambos os feitos nessa condição.

Destarte, entendo que no presente momento não há espaço para qualquer iniciativa de paralisação da atividade de tributação com arrimo na Súmula Vinculante 31 ou mesmo no veto presidencial aposto ao item 3.01 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003. Até porque, **a não aplicação da legislação municipal tributária vigente**, e que se baseia no arquétipo federal (nacional), editada com arrimo nos arts. 30, III, e 156, III, da Carta da República, somente poderia ser decidida pelo Exmo. Sr. Prefeito municipal, vinculado que está diretamente à Constituição Federal (princípio da juridicidade), ao entender que o Texto Constitucional estaria sendo subjugado em sua supremacia e/ou força normativa.

Todavia, é razoável concluir que, estando dois subitens da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 *sub judice*, e, juntamente, **com o restante daquele complexo normativo, que não foi vetado, a irradiar normatividade suficiente para servir de esteio à tributação em tela, não deva** o Alcaide adiantar-se e realizar tal proferimento, sob pena de ser colhido por resultado em sentido contrário (oriundo do controle concentrado de constitucionalidade) pela jurisdição do “Guardião da Constituição” (art. 102, I).

Diante do arcabouço normativo vigente, tanto constitucional quanto infraconstitucional, aqui, não se recomenda aplicar a tese de que o Poder Executivo tem o poder-dever de *dizer o que o direito é*, sendo melhor entender, a partir do magistério de *Marbury v. Madison* (5 U.S. 137, 1803), que se está diante de uma situação que se enfeixa na competência e no dever do Poder





PREFEITURA  
DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO  
Procuradoria Geral do Município  
Procuradoria Tributária

Judiciário de *dizer o que é o direito* (“*It is emphatically the province and duty of the Judicial Department to say what the law is*”).)

Cabe ainda ressaltar que, após a remessa do presente expediente, sobreveio indagação oriunda da Secretaria de Fazenda acerca do disposto no art. 18, §4º, III, c/c §5ºA da Lei Complementar no. 123/2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. De fato, o §5ºA mencionado explicita que “*as atividades de locação de bens móveis serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar, deduzindo-se da alíquota o percentual correspondente ao ISS previsto nesse Anexo*”, indicando que no regime de tributação do SIMPLES NACIONAL foi explicitamente excluída a exigência do ISS na locação de bens móveis. A nosso sentir, tais dispositivos legais não derrubam o raciocínio anteriormente explicitado, visto que a norma mencionada é de aplicação restrita ao sistema tributário especial do SIMPLES NACIONAL, que possui explícita previsão constitucional no art. 146, III, “d”, da Constituição Federal, com a redação da EC 42/03. A finalidade expressa nesse dispositivo constitucional, a saber, “*definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para empresas de pequeno porte*”, justifica um regime tributário especial como medida razoável para sua consecução, sendo hipótese individual diversa daquela geral, em termos de incidência de ISS sobre locação de bens móveis, que foi objeto do Parecer retro.

Por derradeiro, com essas achegas, cumpre, então, ratificar as conclusões extraídas pelo insigne Parecerista e recomendar a APROVAÇÃO do PARECER PG/PTR nº 002-GGVO, de 23/03/2010.

Era o que me cabia aduzir.

À consideração de Vossa Excelência.

Rio de Janeiro, 27 de maio de 2010, 14:00.

Marco Antonio Ferreira Macedo



PREFEITURA  
DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO  
Procuradoria Geral do Município  
Procuradoria Tributária

*Procurador-Chefe da PG/PTR*  
Matrícula nº 11/145.236-6

**Ref.: Processo Administrativo n. 04/350.077/2006**

VISTO\*PA-PG-PTR-002-2010-GGVO

À Exma. Sra. Secretária de Fazenda,

Encaminho o Parecer PG/PTR/002/10, com o qual estou de acordo, incluído o visto do i. Procurador-Chefe da PG/PTR, para que essa Secretaria possa elaborar a análise pertinente da matéria, servindo o presente parecer como subsídio para tal estudo.

Rio de Janeiro, 17/8/10



PREFEITURA  
DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO  
Procuradoria Geral do Município  
Procuradoria Tributária

Fernando dos Santos Dionísio  
Procurador-Geral do Município  
Matr. 11/151.360-5 – OAB/RJ 35.124