

VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade na qual se alega, em suma, que as situações constantes do subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 – o qual é expressamente mencionado no art. 3º, § 1º, da mesma lei – não guardariam conformidade com o art. 156, III, da Constituição Federal. Eis o teor dos dispositivos:

Constituição Federal:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).”

Lei Complementar nº 116/03:

“Art. 3º (...)

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.”

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03:

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

(...)

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.”

Segundo a requerente, a incidência do ISS sobre locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza seria inconstitucional, tendo em vista que, em tais operações, se afiguraria preponderante a disponibilização de um bem em detrimento da prestação de um fazer humano.

Ademais, para ela, a norma contida no § 1º do art. 3º da LC nº 116/03 ofenderia a proporcionalidade e a razoabilidade, pois o contribuinte enquadrado na hipótese do aludido subitem, “para que possa cumprir a lei,

[teria] que criar uma infraestrutura operacional em centenas de Municípios, inclusive com abertura de filial, somente para que se recolha o tributo ISS a cada Município”; fora isso, estaria ele sujeito a variadas obrigações acessórias por força da legislação de cada um desses municípios.

O cerne da primeira questão está em dizer se as situações referidas pelo subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03 estão ou não abrangidas pela materialidade do ISS.

De início, é importante ressaltar que a Constituição Federal não delimitou, de maneira estanque, o que seriam serviços de qualquer natureza para fins de incidência do ISS. Tanto é que ela consignou caber a lei complementar definir esses serviços para tais fins, com a exceção daqueles mencionados no art. 155, II, da Constituição Federal – serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Deve-se destacar, em outro giro, não ser cabível ao legislador complementar expandir, a seu alvitre, sob o pretexto de estar realizando tal definição, o campo da competência tributária atribuída pelo texto constitucional aos municípios. Afinal, se isso fosse permitido, o legislador infraconstitucional estaria promovendo alteração da própria Constituição Federal, o que, como é evidente, não é permitido.

Cumpra, então, perquirir quais são os limites a que está jungido o legislador complementar ao definir serviço de qualquer natureza para fins de incidência do ISS, nos termos do dispositivo constitucional mencionado.

ISS como sucessor do imposto sobre indústrias e profissões (IIP). referência histórica não segura para se concluir pela incidência do ISS sobre locação e sobre operações a ela assemelhadas.

Tem-se alegado que, pelo fato de o atual ISS ser sucessor do antigo imposto sobre indústrias e profissões (IIP), a operação de locação de bens (isoladamente considerada) e as outras semelhantes a ela, quando definidas em lei complementar a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, poderiam ser tributadas pelo atual imposto municipal. Em reforço, os defensores dessa tese ainda citam não só ensinamento de Aliomar Baleeiro, para quem a antiga exação (IIP) abrangia aluguel de veículos, tratores, máquinas etc., mas também o **revogado art. 71 do CTN**, em que o negócio de locação de bens aparecia como fato gerador do ISS.

A meu sentir, entretanto, as argumentações nessa direção não merecem prosperar. Nesse ponto, destaco os trabalhos realizados pela Comissão responsável por redigir anteprojeto para reforma do Sistema Tributário Nacional da Constituição Federal de 1946, que resultaram na conhecida Emenda Constitucional nº 18/65 (da qual surgem importantes raízes do atual ISS).

Ao apresentar o anteprojeto, a Comissão logo referiu que estaria propondo uma mudança: os municípios deixariam de ter competência para instituir o IIP e passariam a poder cobrar o ISS. As razões para essa alteração foram apresentadas. Segundo aquela equipe, a expressão que designava o antigo tributo, isto é, “imposto de indústrias e profissões”, era “notadamente inadequada para definir qualquer figura tributária”. A identificação daquele tributo dependia, assim, muito da base de cálculo para ele eleita. Por sua vez, os municípios, “para não ficarem limitados meramente a uma taxa, uma ‘patente’ ou um emolumento sobre o exercício de atividades industriais ou profissionais – que aliás se confundiriam com o imposto de licença (...)”, passaram a eleger bases de cálculo arbitrárias com o fim de cobrar tal imposto. Dentre as mais variadas bases eleitas para o IIP, continua o relato daquela Comissão, remanesceu, quase que de maneira isolada, “por ser a um tempo a mais produtiva e a mais fácil de administrar, o chamado ‘movimento econômico’, que outra coisa não é, entretanto, senão a **receita bruta da atividade tributada** ” (destaquei). Para aquela equipe, o antigo IIP ora se revestia de duplicação do imposto de renda (federal), ora de adicional de imposto de vendas e consignações (estadual).

Muito por conta desse quadro, aquela Comissão, ao apresentar o anteprojeto, sentiu-se “no dever de declarar de modo expresso que **a sua intenção foi restringir o campo de incidência do impôsto, chamado de indústrias e profissões** ” (grifei). Sugeriu-se, assim, a criação da figura do imposto sobre serviços de qualquer natureza. Ademais, propôs-se, em razão dessa restrição da competência tributária municipal, compensação financeira aos municípios por meio de redistribuição de receitas proveniente de tributos federais e estaduais (como IR e ICMS, sucessor do imposto sobre vendas e consignações).

Desse modo, a meu ver, o fato de ter-se intencionalmente restringido o campo de tributação dos municípios com a aludida alteração já revelaria não ser a referência histórica em tela argumento inequívoco para se concluir pela possibilidade de tributação, pelo novo imposto municipal, da operação de locação de bens (isoladamente considerada) e de outras semelhantes a ela.

Acerca da compreensão de que, para se averiguar a amplitude do ISS, não é recomendado utilizar nem o art. 71 do CTN nem o fato de esse tributo ser, em certa medida, sucessor do IIP, cito as lições de Leandro Paulsen:

“Mas descabe invocar a amplitude constante do art. 71 do CTN, cuja vigência foi efêmera, pois logo revogado pelo Decreto-Lei n. 406 /68, porquanto o próprio CTN já surgiu à luz do art. 15 da EC n. 18/65 que estabelecia competir aos Municípios ‘o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza’. Não havia, pois, um conceito de serviços para fins tributários que se pudesse tomar como referência do constituinte ao estabelecer a competência municipal. A referência histórica ao fato de o ISS ter vindo substituir o antigo imposto sobre profissões e indústrias também não é referência segura à delimitação da sua base econômica” (PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário nacional comentados à luz da doutrina e da jurisprudência** . 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 413).

Fora isso, admitimos que a interpretação econômica não pode preponderar sobre a interpretação jurídica, a qual concebe a hermenêutica constitucional de forma sistemática com os demais ramos do Direito. Nesse sentido:

“A doutrina da interpretação do Direito Tributário segundo a realidade econômica do fenômeno da vida, também chamada ‘construtiva’, o que na verdadeira realidade faz é a demolição do que há de jurídico no Direito Tributário. Em nome da defesa do Direito Tributário, eles matam o ‘direito’ e ficam apenas com o tributário” (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário** . São Paulo: Saraiva, 1963, p.117-118).

Feitas essas considerações, vejamos como a Corte vem enfrentando a questão relativa à conceituação de serviços de qualquer natureza para efeito de cobrança do ISS, consoante a previsão constitucional.

Da jurisprudência da Corte.

Alguns julgados da Corte já tangenciaram a questão discutida nos autos.

Assim, por exemplo, no exame do RE nº 116.121/SP, Relator para o acórdão o Ministro **Marco Aurélio**, o Tribunal Pleno concluiu ser inconstitucional a cobrança do ISS relativamente a locações de bens móveis – naquele caso, tratava-se de mera locação de guindastes. Em síntese, o entendimento foi construído com base não só no primado da legislação civil como fonte para interpretação do conceito de serviço, levando-se em conta o art. 110 do CTN, mas também na clássica dicotomia civilista **entre obrigações de dar e de fazer**: na espécie, o negócio não revelaria prestação de um esforço humano, enquadrando-se, portanto, na primeira categoria (obrigação de dar), razão pela qual seria inviável a cobrança do tributo. Isso ficou bem destacado no voto do Relator para o acórdão, o Ministro **Marco Aurélio**, e no voto do Ministro **Celso de Mello**, do qual transcrevo a seguinte passagem:

“O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: (...) Tenho para mim, na **mesma** linha de entendimento exposta por AIRES FERNANDINO BARRETO (*Revista de Direito Tributário*, vol. 38/192) e por CLÉBER GIARDINO (*Revista de Direito Tributário*, vol. 38/196), que a qualificação da *locação de bens móveis*, **como serviço**, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a **inadmissível e arbitrária manipulação**, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, **eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer**, a cuja matriz conceitual **não se ajusta** a figura contratual da locação de bens móveis.

Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis **não** se identifica **e nem** se qualifica, para efeitos constitucionais, **como serviço**, pois esse negócio jurídico - **considerados** os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material - **não** envolve a prática de atos que consubstanciam um **praestare** ou um **facere**.

Na realidade, a locação de bens móveis **configura verdadeira obrigação de dar**, como resulta claro do **art. 1.188** do Código Civil: *“Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição” (grifei)*” (trecho do voto do Ministro Celso de Mello no RE nº 116.121/SP, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Octavio Galloti, Relator para o acórdão o Ministro Marco Aurélio, DJ de 25/5/2001).

Fruto dessa orientação é a Súmula Vinculante nº 31: *“é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”*.

Julgados posteriores àquele **leading case** revelam uma atualização da jurisprudência. Digo atualização porque, a meu ver, os novos julgados não chegaram a infirmar o resultado daquele caso nem a revogar o verbete vinculante.

Notadamente a partir do exame do RE nº 592.905/SC e do RE nº 547.245/SC, ambos de relatoria do Ministro **Eros Grau**, o Tribunal Pleno passou a consignar que a diferença entre obrigações de dar e de fazer seria em variados casos – especialmente por força da complexidade de diversas figuras negociais hodiernas – insuficiente para solucionar a questão da validade da cobrança de ISS relativamente a determinada operação, devendo, assim, tal dicotomia ser apreciada com temperamento nas controvérsias desse tipo. A partir desses julgados, ainda, a Corte passou a consignar que o conceito de serviço a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal não deveria ser interpretado exclusivamente nos termos da legislação de Direito Civil.

Mais especificamente, no exame daqueles dois recursos extraordinários (RE nº 592.905 e do RE nº 547.245), a Corte reconheceu a constitucionalidade da incidência do ISS em relação ao **leasing** financeiro e ao **lease-back**. Na ocasião, o Relator, o Ministro **Eros Grau**, ressaltou que restringir a materialidade do imposto apenas a serviço enquadrado em típica obrigação de fazer, como definido pelo direito privado, resultaria na desconsideração da expressão “de qualquer natureza”, constante do aludido dispositivo constitucional. Ademais, disse Sua Excelência haver, naquelas espécies contratuais atividade de financiamento que, de sua perspectiva, consubstanciaria verdadeiro serviço. Do voto-vista do Ministro **Joaquim Barbosa** importa destacar ter ele asseverado, dentre outros pontos, que: a) as operações de arrendamento mercantil não resistiriam “à classificação tradicional como meras cessões temporárias do direito de usar (aluguel) ou como meras operações financeiras”; b) não seria possível “identificar conceito incontroverso, imutável ou invencível para serviços de qualquer natureza”; c) não seria possível condicionar a Constituição, de modo imutável, a um conceito universal e inequívoco de serviço eventualmente existente na legislação ordinária, sob pena de se provocar confusão entre os planos normativos. Acompanhando o Relator, o Ministro **Ricardo Lewandowski** asseverou ser o contrato de **leasing** “um contrato complexo, em que predomina a prestação de serviço”. Na mesma direção foi o Ministro **Ayres Britto**, para quem o arrendamento mercantil seria um contrato híbrido. O Ministro **Cezar Peluso**, por seu turno, referiu ser equivocado tentar interpretar as atividades complexas presentes na economia do mundo atual à luz de institutos “adequados a certa

simplicidade do mundo do império romano, em que certo número de contrato típicos apresentavam obrigações explicáveis com base na distinção entre obrigações de dar, fazer e não fazer”.

No exame do RE nº 625.706/SP, Relator o Ministro **Gilmar Mendes**, a Corte concluiu pela impossibilidade da cobrança do ISS quanto à operação de locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para videogames e assemelhados. Na ocasião, Sua Excelência assentou ser aplicável ao caso a Súmula Vinculante nº 31, chamando a atenção para o **fato de que as operações então em questionamento estavam dissociadas de qualquer prestação de serviço**.

Coerente com essa linha de raciocínio, importa destacar o julgamento da Rcl nº 14.290/DF-AgR, Relatora a Ministra **Rosa Weber**. Nesse caso, o Tribunal Pleno reconheceu que a Súmula Vinculante nº 31 somente é aplicável em relações contratuais complexas se a obrigação de dar (naquele caso, relativa à locação de bens móveis) estiver “claramente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira”. Sendo impossível essa segmentação, essa separação de obrigações, ou, nas palavras da Relatora, estando elas baralhadas, inaplicável é o verbete vinculante. Eis a ementa desse julgado:

“DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. INCIDÊNCIA EM CONTRATOS MISTOS. LOCAÇÃO DE MAQUINÁRIO COM OPERADORES. RECLAMAÇÃO. ALEGAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DA SÚMULA VINCULANTE 31. DESCABIMENTO. A Súmula Vinculante 31, que assenta a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS nas operações de locação de bens móveis, somente pode ser aplicada em relações contratuais complexas se a locação de bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira. Hipótese em que contratada a locação de maquinário e equipamentos conjuntamente com a disponibilização de mão de obra especializada para operá-los, sem haver, contudo, previsão de remuneração específica da mão de obra disponibilizada à contratante. Baralhadas as atividades de locação de bens e de prestação de serviços, não há como acolher a presente reclamação constitucional. Agravo regimental conhecido e não provido” (Rcl nº 14.290/DF-AgR, Tribunal Pleno, Relatora a Ministra **Rosa Weber**, DJe de 20/6/14).

Consolidação dos entendimentos extraídos dos referidos julgados.

Em suma, dos julgados da Corte citados é possível depreender algumas orientações: (1) no caso em que a operação tributada revelar como a essência dela, de modo chapado, simples obrigação de dar – como, por exemplo, uma mera locação de bens móveis – inviável será a incidência do ISS relativamente a ela (Súmula Vinculante nº 31); (2) no caso em que a operação tributada revelar obrigação de fazer, possível é a incidência do ISS; (3) no caso de relação mista ou complexa, sendo possível claramente segmentar uma circunstância não sujeita ao ISS (como uma obrigação de dar), “seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira”, inviável é a incidência do imposto tão somente quanto a essa circunstância; (4) no caso de relação mista ou complexa em que não seja possível essa clara segmentação, estando a operação tributada definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal, cabível, **a priori**, a incidência do imposto municipal.

Em relação ao último caso (4), reitero que, apenas a princípio, será possível a cobrança do ISS. Isso porque, por exemplo, determinadas relações mistas ou complexas podem envolver, simultaneamente, circulação de mercadorias e prestações de serviços, provocando dúvidas quanto à cobrança desse tributo ou do ICMS.

É certo que, em casos como esse, tradicionalmente a Corte vem superando a controvérsia com base em critério objetivo: estando a operação definida em lei complementar como serviço para fins de cobrança do ISS, é esse o imposto que deve ser cobrado, e não o estadual; não havendo essa definição por lei complementar, cabível é a cobrança do ICMS. Nesse sentido: RE nº 144.795/SP, Primeira Turma, Relator o Ministro **Ilmar Galvão**, DJ de 12/11/93.

Não obstante, em determinadas situações, a Corte vem reconhecendo a impossibilidade de cobrança do imposto municipal relativamente a certas operações mistas, ainda que definidas em lei complementar como serviço para fins de cobrança do ISS. Cito, por exemplo, a ADI nº 4.389/DF-MC, Relator o Ministro **Joaquim Barbosa**, em que a Corte deu interpretação conforme ao subitem 13.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, decidindo pela incidência do ICMS sobre as operações de

industrialização por encomenda de embalagens, ainda que a composição gráfica faça parte do processo produtivo, quando destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria.

Destaco, por fim, a orientação da Corte de que, embora seja taxativa a lista de serviços de qualquer natureza tributáveis pelo ISS, os diversos serviços constantes dessa lista admitem interpretação extensiva. Não obstante o assunto esteja com repercussão geral reconhecida – RE nº 784.439/DF (substituto do RE nº 635.548/RJ-RG), Relatora a Ministra **Rosa Weber** –, é preciso asseverar que essa é a tradicional compreensão do Supremo Tribunal Federal. Nessa direção:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I. - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, **embora comportem interpretação ampla os seus tópicos** . Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. - RE conhecido e provido” (RE nº 361.829/RJ, Segunda Turma, Relator o Ministro **Carlos Velloso**, DJ de 24/2/06).

No mesmo sentido: RE nº 75.852/SP, Segunda Turma, Relator o Ministro **Thompson Flores**, DJ de 2/1/74.

Análise dos dispositivos impugnados à luz da jurisprudência da Corte.

Passo a examinar, de modo específico, os dispositivos impugnados.

Na espécie, o subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03 define como serviços, para fins de cobrança do ISS, “locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza”.

A respeito da palavra “arrendamento”, faço uma breve anotação. Não me parece que aqui ela tenha o mesmo significado de **leasing** . Isso porque, quando a LC nº 116/03 quis se referir a esse último negócio, utilizou-se da

expressão estrangeira ou da expressão completa “arrendamento mercantil” (**vide** subitens 10.04 e 15.09 da mesma lista). Assim, a meu ver, o arrendamento mencionado no subitem 3.04 da lista anexa à tal lei complementar tem o sentido mais próximo ao de locação. A respeito dessa acepção, De Plácido e Silva leciona, em seu Vocabulário Jurídico:

“ **Arrendamento.** (...) Juridicamente, expressa o contrato pelo qual uma pessoa, senhora de um prédio, transpassa e assegura a outrem, mediante contribuição fixa e prazo certo, o uso e gozo do mesmo.

O arrendamento tem, assim, feição semelhante ao contrato de locação. Na locação, a coisa também se dá para uso e gozo do locatário, mediante certa retribuição e pelo prazo que se estipular.

No entanto, o arrendamento se firmou mais especialmente para designar a locação da propriedade imobiliária rústica ou dos prédios não urbanos, reservando-se locação, propriamente, para o contrato de aluguel de casas ou prédios urbanos e o de bens móveis.

Nesse sentido mesmo, determina a lei civil que, quando a enfiteuse traz prazo limitado, é arrendamento. (...)” (SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico** . 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 140).

Em todas as situações descritas no subitem 3.04, **quando isoladamente consideradas** , é notória a presença – como a essência delas – ou de simples obrigação de dar, isto é, da obrigação de se colocar uma coisa à disposição, ou de simples abstenção de prática de algum ato (como, por exemplo, tolerar a passagem de cabos, que, ao fim, se traduz em um não fazer). Elas (as situações descritas no aludido subitem), quando de tal modo consideradas, não se revestem de qualquer complexidade, isto é, nelas não existe um misto inseparável com alguma obrigação de fazer; ademais, delas não resulta produto cujas características se assemelhem a serviço.

O fato de, eventualmente, o locador, o sublocador, o arrendante ou o permitente ter a obrigação de manter coisas em bom estado e de garantir seu bom uso não transforma as referidas situações em relações mistas ou complexas.

Cenário análogo a esse, a propósito, foi objeto de discussão no já citado caso da locação de bens móveis (RE nº 116.121/SP, Tribunal Pleno, Relator para o acórdão o Ministro **Marco Aurélio** , DJ de 25/5/01). Naquela ocasião, levantou-se argumento de que esse negócio seria tributável pelo ISS em razão de o locador ter as obrigações de manter a coisa alugada em bom estado e de garantir o uso pacífico dela. Esse argumento, contudo, não foi o

suficiente para que a Corte mudasse o entendimento de que a essência chapada do negócio de locação de bens móveis seria uma obrigação de dar, motivo pelo qual se concluiu pela impossibilidade da cobrança do imposto municipal. Transcrevo, nesse ponto, trechos do voto do Ministro **Celso de Mello** e do voto do Ministro **Ilmar Galvão** proferidos no exame do RE nº 116.121/SP:

“ O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: (...) **Insista-se** , portanto, na asserção de que, **para efeito** de configuração do contrato de locação de coisas (**locatio rerum** , que se **distingue** , juridicamente, da **locatio operarum** e da **locatio operis faciendi**), a **entrega** de coisa **não** fungível **constitui** , nos termos de nosso estatuto civil (art. 1.188 c /c o art. 1.189, I), um dos **essentialia negotii** , como acentua MARIA HELENA DINIZ (‘ **Curso de Direito Civil Brasileiro** ’ , vol. 3/194, 6ª ed., 1989, Saraiva):

‘A entrega da coisa locada é o principal dever do locador, por ser ela um meio indispensável para a fruição do uso e gozo do bem, o que constitui elemento essencial do contrato de locação. Sem tal entrega , a locação não se efetiva’ (grifei)”.

“O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO – (...) diante da afirmativa feita pelo em. Ministro Celso de Mello, de que o contrato de locação implica uma obrigação de dar, gostaria de observar que, segundo o art. 1.189 do Código Civil, o locador, além de pôr a coisa à disposição do locatário, o que não corresponde com rigor à prestação de dar, é obrigado a manter a coisa no estado e a garantir o uso pacífico dela, comportamento próprio da obrigação de fazer.

Vale dizer que a locação envolve prestação de serviço. Manter um guindaste em funcionamento envolve serviços de manutenção. Assegurar o uso pacífico exige uma assistência permanente, que implica prestação de serviço.

Daí, a inclusão do contrato na relação de serviços tributados pelo ISS.”

Pois bem. Se as situações descritas no subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03, **quando, por si sós, levadas em conta** , revelam não ser possível extrair fato tributável pelo ISS, o mesmo não se pode dizer se as mesmas situações estiverem baralhadas com alguma obrigação de fazer, isto é, se elas integrarem relação mista ou complexa em que não for possível claramente separá-las de uma obrigação desse tipo. Nesse caso, será cabível, **a priori**, a cobrança do imposto municipal.

Poderá existir, por exemplo, contrato que, intitulado de locação de ferrovia, preveja, de modo baralhado, não apenas essa figura obrigacional, mas também, por exemplo, a obrigação de se fazer a manutenção da própria ferrovia. Nesse caso, é possível incidir o ISS.

Resumindo, em meu modo de ver, não se admite a exigência do imposto municipal em relação às situações descritas no subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03, **quando isoladamente consideradas** ; mas deve ser permitida a cobrança do ISS em relação a tais situações na hipótese em que elas integram relação mista ou complexa em que não seja possível claramente segmentá-las de alguma obrigação de fazer, “seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira” (Rcl nº 14.290/DF-AgR).

Dito isso, passo a analisar a alegada inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da LC nº 116/03. Tenho para mim que essa alegação não merece ser acolhida. Adoto, apenas quanto a esse ponto, o entendimento constante das informações prestadas pela Presidência da República:

“ **Princípio da proporcionalidade** – A autora exagera, superdimensiona as dificuldades que as empresas teriam para saldar o imposto com o objetivo único de invocar o princípio da proporcionalidade. Nenhuma necessidade haverá de ‘criar uma infraestrutura operacional em centenas de Municípios, inclusive com abertura de filial, somente para que se recolha o tributo ISS a cada Município’ (inicial, item 58).

Nada disso, absolutamente nada se faz necessário, porque cada Município por onde transitem os dutos ou o que seja remeterá a cada um dos contribuintes o bloqueto (‘carnê’), ou o que for, para a sede da empresa, a fim de que o imposto seja pago por via bancária. Não colhe, pois, o argumento da proporcionalidade” (fl. 76).

O fato de o contribuinte sujeito a tal dispositivo ter de administrar, mensalmente, diversas guias de pagamento do tributo, declarações de ISS e outros documentos (a requerente não chega a especificar quais seriam esses outros documentos) também não vai de encontro aos preceitos da razoabilidade e da proporcionalidade. Tal circunstância, a meu sentir, não importa ônus que impeça o contribuinte de exercer a atividade econômica ou torne demasiadamente dificultoso seu exercício, embora contribua, em certa medida, para o aumento de gastos e de tempo para o cálculo e o recolhimento de tributos.

De mais a mais, é certo que, no município onde o contribuinte mantém situação sujeita ao subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03, nos termos referidos, existe unidade econômica para fins de tributação, ainda que o sujeito passivo não tenha lá instalado unidade de gerenciamento de atividades, filial ou mesmo alguma infraestrutura operacional para calcular e pagar ou simplesmente pagar o imposto.

Dispositivo.

Ante o exposto, julgo parcialmente procedente o pedido para dar interpretação conforme à Constituição Federal ao subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, a fim de admitir a cobrança do ISS nos casos em que as situações nele descritas integrem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente segmentá-las de uma obrigação de fazer, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de 2020-26/196/2020 (11/11)