

INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS¹

ISSUE OF THE TAX ON SERVICES ON PROPERTY LEASES

FLAVIO ERVINO SCHMIDT²

RESUMO: No presente trabalho será discutida a questão da incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) sobre locação de bens móveis. Para tanto, introdutoriamente, falar-se-á acerca de alguns conceitos iniciais, como o histórico evolutivo, sua localização na lei constitucional e infra, o delineamento econômico e jurídico de serviços, bem como as peculiaridades que circundam o instituto da súmula vinculante. Na sequência, expor-se-á, o tratamento doutrinário e jurisprudencial sobre a locação de bens móveis e a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza ao longo das modificações legislativas do tributo, até a edição da Súmula Vinculante nº 31, conduzindo assim, o trabalho para a sua conclusão final, qual seja, a possibilidade ou não de incidência do imposto em questão.

Palavras-chave: direito tributário, ISS, locação.

ABSTRACT: In this paper we discuss the issue of the Tax on Services (ISS) on property leases. To this end, introductory, will talk about and some initial concepts, such as evolutionary history, its location on constitutional law and infrastructure, the design of economic and legal services as well as the peculiarities surrounding the institution of stare decisis. In sequence, display will be the treatment of doctrine and jurisprudence on the leasing of movable assets and the Tax on Services of any kind over the legislative amendments of the tax, until the issue of Binding Precedent No. 31, leading the work to its final conclusion, namely, the possibility or otherwise of the tax in question.

Key words: tax law, tax on services, leasing.

Sumário: 1 Introdução - 2 Breves considerações a respeito do Imposto Sobre Serviços – ISS - A história do Imposto Sobre Serviços - 3 O ISS na Constituição Federal - 4 O ISS na lei complementar - 5 A locação de bens móveis - 5.1 Diferenças entre dar e fazer - 6 Decisões sobre a incidência do ISS nas operações de locação de bens móveis - 6.1 A evolução da Súmula Vinculante - 6.2 A Súmula Vinculante nº 31 e a matéria tributária - 7 Conclusões - 8 Referências.

¹Trabalho orientado pela Profa. Dra. Roselí Silma Scheffel, docente da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE).

²Advogado. Professor de Direito Constitucional na UNIFASS. Especialista em Direito Empresarial pela UNIOESTE, *Campus* de Marechal Cândido Rondon. Endereço eletrônico: flavio@schmidt.adv.br.

1 INTRODUÇÃO

Nesse ensaio jurídico procurar-se-á, de modo conciso, expor um conjunto de interpretações doutrinárias e jurisprudenciais, acerca da incidência do tributo municipal sobre serviços, denominado Imposto Sobre Serviços (ISS).

Desde a edição da norma criadora do ISS, tem-se utilizado o conceito jurídico para determinar a incidência do que vem a ser serviço, o que, por vezes, cria fatos geradores que não se tratam de trabalho, e sim de entrega.

Sob essa ótica, as Fazendas Municipais interpretam que o tributo é devido mesmo sem haver um *facere*³, pois, assim, a lista vigente de serviços determina.

Porém, o Supremo Tribunal Federal, após enfrentar uma série de recursos em face deste tema, editou a Súmula Vinculante nº 31, que declara inconstitucional a incidência de ISS sobre operações de locação de bens móveis.

O presente estudo, baseado na pesquisa doutrinária e jurisprudencial, traz um breve esboço histórico, bem como situa o tributo sobre os serviços na Constituição Federal de 1988 e na Lei Complementar.

Neste artigo, também se adentrará no tema específico dos aspectos da locação de bens móveis e a diferenciação das obrigações de dar e de fazer, apontando as decisões que vinham norteando a não incidência destas operações, até a edição da Súmula Vinculante nº 31, que põe termo às divergências de interpretação dos Fiscos Municipais e dos Tribunais.

2 BREVES CONSIDERAÇÕES A RESPEITO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS - A HISTÓRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Com a Revolução de 1964, o Governo ditatorial, preocupado com a crise, sobretudo com a recuperação econômica do Brasil, empenhou-se seriamente na formação de uma comissão, cuja missão era a de reformar radicalmente as práticas tributárias em nosso País.

Em 1º de dezembro de 1965, surge a tão esperada Reforma Tributária, pela Emenda Constitucional nº 18, que ofereceu ao Brasil um novo Sistema Tributário. Essa Emenda teve, pois, o escopo de integrar a Política Tributária na Política Econômica do Governo que se instalava sob o comando dos militares.

Pode-se dizer que a Emenda Constitucional nº 18, em seu art. 15, instituiu em nosso sistema tributário, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) ou, simplesmente, Imposto Sobre Serviços (ISS), que veio em substituição ao antigo Imposto de Indústrias e Profissões.

A partir desse momento, os Municípios passaram, então, ainda que com todas as dificuldades inerentes ao novo sistema, a implantar o novo imposto municipal.

³Do latim: fazer.

Porém por mais que tenha havido esforços por parte das municipalidades, e não obstante aos avanços da legislação pertinente, ainda há Municípios, dentre os mais de cinco mil existentes no País, que não tributam o ISS de forma eficiente, mesmo estando em plena vigência a Lei de Responsabilidade Fiscal, que considera renúncia de receita a não cobrança de tributos.

Sedimentado na Constituição Federal de 1988 como sendo de competência municipal, o Imposto Sobre Serviços (ISS) é, atualmente, sobretudo nas grandes cidades brasileiras, a principal receita dos Municípios, em razão da elevada concentração dos serviços que são prestados pelos agentes econômicos no desenvolvimento da atividade produtiva.

3 O ISS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O ponto de partida do presente artigo se dá na caracterização da autonomia municipal em instituir os tributos, que encontra seu delineamento no texto constitucional.

O princípio da autonomia municipal, albergado pela Constituição Federal de 1988 está contido expressamente nos arts. 29 e 30. O primeiro versa sobre a autonomia política que é a outorga municipal de eleger Prefeito, Vice-Prefeito e Vereadores (inciso I). O art. 30, no inciso III, atribui competência aos Municípios para instituir e arrecadar tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, o que caracteriza aquilo que se denomina autonomia financeira.

A atribuição de competência tem como reflexo o princípio da legalidade que, desde antanho, resume-se no brocardo latino *nullum tributum sine lege*⁴. Em matéria tributária, a leitura desse princípio se faz conjugando o art. 5º, II, CF (princípio da legalidade genérica) e o art. 150, I, CF, que trata da legalidade específica e restrita à matéria tributária.

A repartição da competência entre os entes da federação está traçado na própria Constituição, que atribui e reparte, sendo que em seu texto estão exaustiva e rigorosamente fixados os critérios de identificação das pessoas políticas outorgadas a instituir e arrecadar os tributos.

Nesse sentido, se é pela matéria constitucional que se resolve o tema das competências tributárias, logicamente a legislação infraconstitucional deve adequar-se inteiramente ao seu mandamento, isto é, a norma infraconstitucional ou é conforme a Constituição ou deve conformar-se a ela.

O art. 156, CF, atribui aos Municípios a competência para instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. Por essa norma, está restrita a abrangência tributária a fatos que

⁴Do latim: nulo é o tributo sem lei.

sejam definidos como serviços, excluídos todos os demais fatos. Assim, pela rigidez da fixação das competências tributárias pela Constituição, não é dado ao legislador infraconstitucional mover as atribuições tributárias, as quais estão explícita e exaustivamente delineadas.

4 O ISS NA LEI COMPLEMENTAR

O legislador optou por definir os serviços tributáveis pelo ISS por lei complementar, não porque seja essa hierarquicamente superior à lei ordinária, mas por terem ambos campos de atuação diversos; a matéria e o conteúdo são diferentes.

A lei complementar serve para estabelecer normas gerais, mas nesse pretexto não pode inovar, ampliar ou restringir o que está posto na Constituição Federal. Supõe-se, portanto, que trará inalteradas as regras de competência tributária.

Ao dispor que os serviços tributáveis pelos Municípios serão definidos em lei complementar, tem-se, conforme ensina Souto Maior Borges (1975), citado por Barreto (2005, p. 106), nitidamente um mandamento com dois destinatários diversos, em um só dispositivo: o primeiro destinatário é o Município, que pode tributar quaisquer serviços; o segundo é o Congresso Nacional, que, mediante leis complementares, pode definir os serviços compreendidos na competência do Distrito Federal e dos Estados, bem como explicitar o conteúdo implícito nos preceitos constitucionais que dispõem sobre a competência dos Estados para tributar acessoriamente as operações mercantis, atividades que, da perspectiva pré-jurídica, podem parecer serviços (ensejando, em tese, o que se convencionou designar por conflito de competência tributária).

Nesta senda o antigo Decreto-lei nº. 406/1968, substituído pela Lei Complementar nº. 116/2003, que traz o rol dos serviços tributáveis pelos Municípios a título de ISS, tem como principal crítica, a taxatividade exaustiva, que tende ao engessamento dos serviços que podem ser tributados.

Em que pese o entendimento contrário do Ministro Franculli Netto, do Superior Tribunal de Justiça no REsp. 325.344-PR, *in verbis*:

A lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68, que estabelece quais serviços sofrem a incidência do ISS, comporta interpretação extensiva, para abarcar serviços correlatos àqueles previstos expressamente, uma vez que, conforme ponderado pela ilustre Ministra Eliana Calmon, se assim não fosse, ter-se-ia, pela simples mudança de nomenclatura um serviço, a incidência ou não do ISS. REsp 325.344-PR, 2ª Turma, rel. p/ acórdão Min. Franculli Netto, maioria, DJ 8.9.2003, p.271, Seção 2.

Dentre as alterações da Lei Complementar nº. 116/2003, em face do Decreto-lei nº 406/1968, tem-se a inclusão de novos serviços. Basta dizer que a lista do Decreto-

lei 406/68 tinha 100 itens, alguns deles contendo mais de um serviço, ao passo que a nova lei traz um arrolado de 40 itens, alguns deles com até 24 subitens, sendo, praticamente, com mais de um serviço em cada subitem, além de considerar que o fato gerador pode ser o serviço, ainda que não se constitua na atividade preponderante do prestador (art. 1º da LC 116/03).

5 A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS

Em primeira análise, após a verificação da legislação pertinente e antes de adentrar no tema da incidência do ISS sobre um determinado serviço, que no trabalho em lume é o “serviço” de locar bens móveis, é de suma importância o conhecimento do conceito de “serviço” e “serviço tributável”.

Barreto (2003) conceitua serviço como “uma espécie de trabalho, é o esforço humano voltado para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiro”.

E serviço tributável vem a ser, na lição do mesmo autor, “o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva ou de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com o fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo”.

A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003, traz, no seu item 3, a seguinte redação, *verbo legis*:

3. Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.
 - 3.01 (vetado)
 - 3.02 Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.
 - 3.03 Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.
 - 3.04 Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.
 - 3.05 Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

A atual lista, por força do entendimento pretoriano, teve vetado o item 3.01, que previa incidência do imposto sobre locação de bens móveis.

Mesmo assim, não é raro encontrar Municípios que mantêm a tributação sobre locação de bens móveis; o que se pode perceber pela imensa quantidade de ações questionando a exação do tributo que tramitam nos tribunais.

O argumento encontrado pelo Fisco Municipal reside no raciocínio de que a locação de bens móveis irá, em última análise, caracterizar-se como serviço, pois, ao se

locar uma coisa, isso será feito para desempenhar um trabalho, em seu conceito amplo, com uma finalidade econômica.

Vale e Santos (2002, p. 134), no núcleo do fato gerador do ISS está “a prestação de serviço de qualquer natureza, assim compreendida como obrigação de fazer, habitual de uma parte em favor de outra, com conteúdo econômico, sob o regime de direito privado (e não CLT), e que esteja incluída na lista de serviços”. Por isso, o subitem 3.04 prevê ao Município a capacidade de instituir tributo com base em locação, arrendamento, direito de passagem, ou permissão de uso compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

E o subitem 3.05 autoriza a tributação da mera cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário, ou seja, contemplam inúmeras situações fáticas que não se caracterizam como prestação de serviço, são contratos em que o proprietário cede o direito de uso a outrem mediante remuneração.

Sem sombra de dúvida, os contratos de locação e cessão de uso não se caracterizam como prestação de serviço, levando a crer que o Congresso Nacional, ao autorizar os Municípios a tributarem os referidos contratos, incorreu em inconstitucionalidade. Nessa mesma esteira encontra-se a faculdade conferida no item 17, o qual trata das franquias empresariais, que nada mais é do que uma cessão ou direito de uso de marca ou patente.

A nova legislação nacional reguladora do ISS, em relação aos elementos do tributo, aponta como fato gerador “a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador” (art. 1º, da LC 116/2003). Indica, ademais, que o contribuinte é o prestador do serviço (art. 5º), explicitando, finalmente, que a base de cálculo do referenciado imposto municipal é o preço do serviço (art. 7º), não tendo se omitido na fixação da alíquota máxima (art. 8º, II), muito embora não o tenha feito em relação à fixação da alíquota mínima, que se encontra disciplinada na Constituição Federal (EC 37 e art. 88, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

Ademais, o legislador infraconstitucional não pode pretender modificar o âmbito de atuação de cada um dos entes da federação, nem tampouco redefinir o fato gerador dos tributos, pois de tal tarefa está incumbido o legislador constitucional, isto é, a LC 116/2003 não pode autorizar situações que não se caracterizem como prestação de serviço, assim como não pode limitar que os Municípios venham a instituir novas modalidades de serviços tributáveis.

5.1 ADIFERENÇA ENTRE DAR E FAZER

O conceito de serviço, como de mercadoria, de produto, é um conceito da esfera econômica. Em economia os bens são classificados em bens materiais ou corpóreos, aqueles que têm uma dimensão espacial (ocupam espaço), dos quais são

exemplos: a mercadoria, o produto ou o material; e bens imateriais ou incorpóreos, os quais não tem as mesmas características daqueles, mormente a acessão física, a posse, o domínio, a propriedade, logo são impossíveis de dar, pois não há pertença.

O legislador brasileiro, desde a gênese do ISS, considerou “serviço” diversas operações, não apenas as de fornecimento de trabalho, mas também de “locação de bens móveis” e a “cessão de direitos”.

O art. 71 do Código Tributário Nacional, revogado pelo Decreto-lei nº 406/68, trazia a seguinte redação:

O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se serviço:

I - o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais;

II - a locação de bens imóveis;

III - locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza.

IV - jogos e diversões públicas.

O Decreto-lei nº. 406/68 no art. 8º §1º, para aumentar a celeuma, estabeleceu que a tributação dos “serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias”

A doutrina pátria, tem se debruçado sobre o assunto e, na palavra do professor paulista Soares de Melo (2001, p. 77-78), ao discorrer sobre a incidência do ISS, especialmente na locação, vem o seguinte ensinamento, *in verbis*:

O enquadramento do negócio jurídico locação no âmbito do ISS é altamente questionável pala singela circunstância de não representar um fazer (típico da prestação de serviços), mas traduzir um dar; ou permitir a utilização de um determinado bem corpóreo ou imaterial, pouco importa). A pretendida caracterização da locação como serviço pode ser resultante do fato de que o Código Civil procurou disciplinar esse instituto no mesmo capítulo da locação de coisa, que, entretanto, apresenta nítidas distinções, colhendo a ponderação o seguinte: Exame detido dessa modalidade de contrato permitirá sejam detectadas as seguintes manifestações de conteúdo econômico: a) uma despesa (a ser suportada pelo arrendatário); b) um aluguel (a ser auferido pelo arrendador).

Exemplificativamente, se pode admitir que houvesse prestação de serviço mediante locação quando, na atividade locatícia, no aluguel é embutido uma taxa de serviço para sua consecução, e.g., o preço pago para o fazimento do contrato de locação.

Outra cautela: a interpretação da lista de serviços, que esposa com maestria Soares de Melo (2001, p. 47):

A polêmica concernente à compreensão, abrangência ou extensão da lista de serviços (prevista em lei complementar) perdeu sentido uma vez que o STF firmou diretriz no sentido de ser taxativa a lista de serviços, embora admita interpretação ampla e analógica.

O prevaletimento desta postura jurisprudencial compeliaria os Municípios a relacionarem (ao máximo) os serviços estipulados na legislação complementar, não podendo indicar serviços que não foram lembrados (escafandrista, bailarina, tatuador etc.) muito menos utilizar (em itens específicos) a expressão “demais serviços não indicados nos itens anteriores”.

Por outro lado, o art. 200 do Código Tributário Municipal de Marechal Cândido Rondon (alterado pela LC nº 036/2003) determina que o fato gerador do ISS é a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Assim também é a disposição da Lei Complementar nº 116/2003, que dispõe no art. 1º, *verbo legis*:

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

No sentido e extensão das normas há um duplo motivo para não incidência do ISS nas operações de locação de bens móveis: primeiro que não há prestação de serviço tributável e principalmente por não haver condão legal, ou seja, não há na lista de serviços a atividade tributável.

A menção na lista de serviços como serviços prestados mediante locação, não pode dar suporte fático para a cobrança, eis que especificamente a locação de bens móveis, foi extraído do texto original, por força do veto presidencial.

A locação não tem natureza real, apesar de ocorrer a cessão do uso e gozo da coisa (Código Civil de 1916, art. 1.188 e Código Civil de 2002, art. 565), ou seja, sua entrega ao locatário, que por sua vez tem o dever de guardá-la e utilizá-la segundo o que foi convencionado, devendo ainda observar a finalidade a que ela se destina (CC/02, arts. 566, I e 569, I).

Na relação *ex locato*, há a entrega do bem ao locatário. Este, exclusivamente por sua conta e risco, exerce a locação com a obrigação de manter a coisa no mesmo estado que a recebeu, pois haverá de utilizá-la para a finalidade a qual foi locada.

Nessa atividade, portanto, não há qualquer prestação de serviços. E a simples locação de bens móveis, quando desacompanhada da prestação de serviços, constitui mera cessão de uso.

O objeto da locação é a coisa, não os serviços que eventualmente possam ser prestados com a sua utilização.

Serviço é atividade humana que implica um fazer. Locação, ao contrário, constitui a entrega da coisa para uso e gozo do locatário, vale dizer, uma obrigação de

dar, e não de fazer. Daí o engano cometido na LC nº. 56/87, que deu nova redação à lista de serviços a que se refere o art. 8º do Decreto-lei nº 406/68, ao também ser estabelecida a incidência do ISS sobre a "locação de coisas". Esse imposto alcança unicamente a "prestação de serviços".

Em suma, nas locações de bens móveis, desacompanhadas da prestação de serviços, não há incidência do ISS.

6 DECISÕES SOBRE A INCIDÊNCIA DO ISS NAS OPERAÇÕES DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS

A atual tendência, sumulada pelo STF, segue a orientação que foi pacificada com o Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Pleno do STF, em 11 de outubro de 2000, que versou sobre o tema ainda na égide do Decreto-lei nº 406/1968. Referido entendimento afirma que quem define a terminologia do imposto sobre serviço é a Constituição Federal, e assim sendo, conflita com a Lei Maior o dispositivo (e conseqüentemente a interpretação de qualquer dispositivo) que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel.

Finda o escólio da Suprema Corte: "Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas pelo Direito Civil, cujas definições são de observância inafastável.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, igualmente foi seguidora do entendimento esposado pelo STF:

APELAÇÃO CÍVEL – DECLARATÓRIA COM PEDIDO DE TUTELA ANTECIPADA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO – INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (FITAS DE VÍDEO E DE JOGOS) – INCONSTITUCIONALIDADE – OBRIGAÇÃO DE DAR E NÃO DE FAZER – PRECEDENTE DO STF – REPETIÇÃO DE INDÉBITO PLENAMENTE CABÍVEL, RESPEITADO O PRAZO PRESCRICIONAL – PRESCINDIBILIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA REPERCUSSÃO DO IMPOSTO – RECURSO DESPROVIDO – 1. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza não incide sobre a locação de bens móveis, uma vez que tal negócio jurídico não se qualifica para os efeitos do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, como serviço, eis que tal atividade trata de uma obrigação de dar e não de fazer. 2. Se ao Município foi pago tributo que era inexigível, deve ele ser restituído ao contribuinte, respeitado o prazo prescricional. (TJPR – AC 0294188-6 – Pato Branco – 11ª C.Cív. – Rel. Des. José Mauricio Pinto de Almeida – J. 06.03.2006) JCF.156 JCF.156.III

O acórdão que segue é absolutamente paragonável ao caso em tela, o que o faz merecer sua reprodução:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN). LOCAÇÃO DE FILMES EM FITAS VHS E DVD. INCONSTITUCIONALIDADE. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. ACESSÓRIOS MÓVEIS INCIDENTES SOBRE AS VERBAS DE SUCUMBÊNCIA.

(1) A simples locação de bens móveis, quando desacompanhada da prestação de serviços, constitui mera cessão de uso, que não está sujeita à incidência do ISSQN.

(2) Com fundamento no sentido teleológico da norma do art. 97 da CF, é dispensável a instalação do incidente de inconstitucionalidade pelo controle difuso, previsto nos arts. 480 a 482 do CPC, nas hipóteses em que há precedente do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria.

(3) O ISSQN é espécie tributária que pode funcionar como imposto direto ou indireto. Por isso, é *conditio sine qua non* para a repetição do indébito, em se tratando de hipótese que encerra imposto indireto, que o contribuinte de direito prove, segundo dispõe o art. 166 do CTN, que não recuperou do contribuinte de fato o ônus financeiro da tributação.

(4) Não incidem juros compensatórios sobre as verbas de sucumbência porque, nesse caso, não houve privação do uso de elemento que integra o patrimônio de alguém. Recurso voluntário parcialmente provido.

Sentença parcialmente reformada em sede de reexame necessário.

(Processo: 0314143-5, APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO N.º 314.143-5 DA 4.ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA DO FORO CENTRAL DA COMARCA DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA. REMETENTE : Juízo de Direito. APELANTE : Município de Curitiba. APELADA : Locadora de Vídeo Jardim Social Ltda - ME. RELATOR : Juiz Conv. Xisto Pereira).

O caso apresentado não foi o único julgado pelo TJPR, no mesmo sentido foi a apelação N.º 217.551-7, da 2.ª Vara Cível da Comarca de Umuarama, *in verbis*:

MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN). INTERESSE DE AGIR. ADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (FITAS DE VÍDEO E VEÍCULOS). INCONSTITUCIONALIDADE (Processo: 0217551-7, APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO N.º 217.551-7 DA 2.ª VARA CÍVEL DA COMARCA DE UMUARAMA. REMETENTE : Juízo de Direito. APELANTE : Município de Umuarama. APELADOS : Comércio de Veículos Fórmula 2001 Ltda. e outros. RELATOR : Juiz Conv. Xisto Pereira. Curitiba, 31.08.06).

Outros tribunais também fazem corrente no sentido da não incidência do ISS na locação de bens móveis:

APELAÇÃO CÍVEL – AÇÃO DECLARATÓRIA – DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE CUMULADA COM REPETIÇÃO DO INDÉBITO – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. Locação de bens móveis. Não-incidência. Recurso parcialmente provido. 1. São inconfundíveis os institutos da locação de bens móveis ou imóveis e o da prestação de serviços. 2. O imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN, pela própria definição

constitucional, tem como fato gerador a prestação de serviços. 3. É inconstitucional a norma contida no item 52 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 1968, e item correspondente na tabela anexa à Lei nº 5.641, de 1989, do Município de Belo Horizonte. 4. Desta forma, são indevidos os valores recolhidos a título do ISSQN sobre a locação de bens móveis. Ressalva-se que o tributo incide sobre a eventual prestação de serviços de entrega e recolhimento domiciliar das fitas de vídeo cassete e vídeo game locadas. 5. Deve o credor tributário repetir as importâncias irregularmente cobradas e arrecadadas. 6. Apelação conhecida e parcialmente provida (TJMG – APCV 000.318.643-4/00 – 3ª C. Civ. – Rel. Des. Caetano Levi Lopes – J. 08.05.2003)

CONSTITUCIONAL – TRIBUTÁRIO – PROCESSO CIVIL – CAUTELAR INONINADA – LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL – NÃO-INCIDÊNCIA DE ISS – PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – A locação de bem móvel e equipamentos é diferenciada, pelo Código Civil, da locação de serviços, não incidindo sobre aquela a cobrança do ISS visto que não há uma obrigação de fazer. Há uma obrigação de dar/entregar que afasta a incidência ou a ocorrência do fato gerador do ISS. O STF já decretou a inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis" contida no item 79 da lista de serviços a que se referia o Decreto-lei nº 406/68, na redação da Lei Complementar nº 56/87. A atual Lei Complementar federal nº 116/2003, por força do entendimento pretoriano, teve vetado o item 3.01, que previa incidência do imposto sobre locação de bens móveis. Havendo notícia de promoção da ação principal, pendente de igual recurso de apelação cível, defere-se a cautelar para o fim único de manter-se a liminar já concedida, reconhecendo-se o *fumus boni iuris*. (TJRO – AC 100.001.2003.012576-5 – 2ª C. Esp. – Rel. Juiz João Luiz Rolim Sampaio – J. 17.08.2006)

6.1 A EVOLUÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE

Em meio a crise de excesso de feitos que versam sobre matérias idênticas, nos primeiros anos da década de 60, os Ministros do STF acataram a proposta do Min. Victor Nunes Leal, de forma a criar, em 28 de agosto de 1963, através de emenda ao regimento interno, a "Súmula da Jurisprudência Dominante do Supremo Tribunal Federal".

A formulação da súmula representava uma inovação para a época e, segundo seus defensores, visava, precipuamente, maior estabilidade à jurisprudência do Tribunal, na medida em que o novo instituto uniformizaria decisões que se repetiam reiteradamente em semelhantes julgados.

Tal mecanismo, denominado súmula, tinha, como ainda tem, condão meramente persuasivo para os demais órgãos do Poder Judiciário, sendo passíveis de revisão pelo próprio tribunal.

Após sua adoção pelo STF, os demais tribunais imitaram o seu exemplo formulando suas próprias súmulas. Desde então, lança-se mão deste instrumento nos principais tribunais do país.

Em seguida, o que antes era apenas matéria regimental dos tribunais, passou, a constar também expressamente do Código de Processo Civil de 1973, em seus arts. 476 a 479, que autorizam a emissão de súmulas pelos tribunais como efeito do incidente de uniformização de jurisprudência.

Com o advento da Emenda Constitucional nº. 45, o Supremo Tribunal Federal pode aprovar súmula com efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

A existência do efeito vinculante das súmulas do STF para os juízes e tribunais inferiores é algo passível de controvérsias, com os mais variados argumentos, a favor e contra.

Dentre outros argumentos, os opositores dizem que isso cercearia a liberdade de criação dos juízes ou sua independência; os defensores dizem que não é mais possível que cada juiz julgue questões idênticas em sentidos diferentes, provocando milhares (ou milhões) de recursos para os tribunais.

O art. 2º, da Emenda Constitucional nº. 45, de 8 de dezembro de 2004, acresceu o art. 103-A ao texto constitucional, estabelecendo que o Supremo Tribunal Federal poderá, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública e terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

A norma constitucional estabelece determinados requisitos que, se atendidos, conferirão à súmula o efeito vinculante descrito. Diante de todos esses argumentos, nos cabe questionar qual o alcance desses efeitos.

O efeito mais óbvio é a impossibilidade jurídica e a consequente invalidade de uma decisão judicial que contrariar a súmula vinculante.

Mas o aspecto mais importante da Reforma do Judiciário é, certamente, a aprovação da súmula vinculante para a administração pública. A partir desse dispositivo, está a administração pública direta e indireta, dos três níveis de governo, vinculada às súmulas do STF que gozarem do atributo da vinculação, isto é, que atenderem aos requisitos do art. 103-A da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 45/2004 ou do art. 8º dessa mesma Emenda.

A partir da edição da Reforma do Judiciário - ao menos de acordo com o art. 103-A da Constituição Federal - os juízes e demais agentes públicos não podem mais violar as decisões do Supremo Tribunal Federal que se revestirem do atributo da vinculação, isto é, não podem violar as súmulas vinculantes previstas no mencionado dispositivo constitucional.

Os juristas que se posicionam a favor da implementação da súmula vinculante argumentam que a jurisprudência, no direito brasileiro, não se tornará "rígida" ou

“imutável”, pois o STF poderá criar, rever e cancelar as súmulas, mediante provocação dos legitimados a propor ação direta de inconstitucionalidade (art. 103-A, § 2º, da Constituição Federal); além de que a edição destas impedirá que existam julgamentos díspares efetuados pelo mesmo órgão, como meio de melhorar a rapidez e a qualidade dos julgamentos.

Em contrapartida, encontram-se juristas que levantam a ideia de que, se a súmula vinculante pretende ser, no momento, a principal solução, como forma de unificação ou homogeneização da jurisprudência, celeridade processual, velocidade e eficiência dos recursos, economia, segurança jurídica, previsibilidade do resultado e racionalização na prestação jurisdicional, não é certo que se vá lograr tais objetivos sem comprometer uma série de garantias e prerrogativas existentes no texto constitucional, ali consignadas como proteção aos jurisdicionados em um Estado Democrático de Direito.

Nos ensina Caymmi (2006, p. 190) que:

[...] a súmula vinculante é o instituto que visa garantir a uniformidade da disciplina jurídica, pela fixação do mesmo sentido da norma em aplicações distintas, gerando previsibilidade; gerar a estabilidade das expectativas de comportamento pela impossibilidade de nova discussão de matérias já decidida; e por fim, tornar a solução jurisdicional de conflitos mais célere e automática garantido a efetiva manutenção coercitiva dessas situações de segurança.

Na opinião do Ministro Paulo Costa Leite, ex-presidente do Superior Tribunal de Justiça, citado por Reis (2009, p. 169):

[...] a adoção da súmula com efeito vinculante somente trará benefícios, por desafogar o Pretório Máximo da quantidade de processos repetitivos, nos quais um dos polos da relação é sempre o Poder Público, que termina sendo derrotado pelo particular.

O Ministro Paulo Costa Leite acrescenta que “Após estudar o assunto, não encontrei outro instrumento melhor que a súmula com efeito vinculante para conter a excessiva litigiosidade da administração pública”.

Com base em dados estatísticos levantados no Superior Tribunal de Justiça, concluiu o autor que:

[...] as nossas estatísticas demonstram que 85% das causas em tramitação têm um órgão da administração pública em um dos polos processuais. E o que é pior 70% dessas causas houve vitória do particular sobre o ente público que acaba recorrendo desnecessariamente.

Cumprе ressaltar que o cunho vinculante de uma decisão sumulada do STF começa a gerar efeitos não somente aos juizes e tribunais, mas principalmente aos órgãos da administração, no prazo (pode ser imediato ou deferido no tempo que será definido pela Corte) e de acordo com o procedimento de divulgação previsto na lei.

Caso haja decisões judiciais ou atos administrativos que contrariem o enunciado sumular, a Lei nº 11.417/2006 prevê, no seu art 7º, a possibilidade de reclamação ao STF, tendo o seguinte desdobramento:

Art. 7º Da decisão judicial ou do ato administrativo que contrariar enunciado de súmula vinculante, negar-lhe vigência ou aplicá-lo indevidamente caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal, sem prejuízo dos recursos ou outros meios admissíveis de impugnação.

§ 1º Contra omissão ou ato da administração pública, o uso da reclamação só será admitido após esgotamento das vias administrativas.

§ 2º Ao julgar procedente a reclamação, o Supremo Tribunal Federal anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial impugnada, determinando que outra seja proferida com ou sem aplicação da súmula, conforme o caso.

A reclamação constitucional, prevista no art. 102, “I” da CF, é um procedimento especial, por meio do qual visa o STF tomar providências para que sejam cumpridas suas decisões e seja garantida a sua autoridade.

6.2 DASÚMULA VINCULANTE Nº 31 E MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Quando se trata de matéria tributária, principalmente, surgem questionamentos a respeito do controle difuso da constitucionalidade das normas infraconstitucionais, tendo em vista que a maioria das ações que envolvem o tema chegam ao Supremo Tribunal Federal via recurso extraordinário, questionando a constitucionalidade de uma determinada lei.

Nesse caso, deve-se analisar se a adoção da súmula vinculante representa um possível obstáculo à segurança e conquista de direitos fundamentais, como argumentam aqueles que se posicionam contra a súmula vinculante, ou, de outra forma, seria, na verdade, a adoção deste instrumento, o viés necessário para perseguir a isonomia entre os contribuintes.

Com esse viés, o STF votou a Proposta de Súmula Vinculante (PSV) 35, que deu origem à Súmula Vinculante nº 31, do Ministro Joaquim Barbosa, a qual se baseia na decisão do Plenário no Recurso Extraordinário nº 116121, entre outros precedentes. *ipsis literis*, eis o seu teor:

Súmula Vinculante nº 31 - É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis. Data de Aprovação: Sessão Plenária de 04/02/2010 - Fonte de Publicação: DJe nº 28, p. 1, em 17/02/2010, DOU de 17/02/2010, p. 1.

O fundamento da decisão foi o art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003, que dispõe que o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços, arrolados em lista

anexa a lei. Entende o STF que a locação de bens imóveis ou móveis não constitui uma prestação de serviços, mas disponibilização de um bem, seja ele imóvel ou móvel, para utilização do locatário, sem a prestação de um serviço.

Outro ponto visado na PSV 35, também considerado na decisão, é o fato de que não consta na lista de serviços, anexa à Lei Complementar, a locação de bens imóveis ou móveis como prestação de serviço. No mesmo sentido da Súmula Vinculante nº 31, o STF já havia firmado tal entendimento, ou seja, o STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão "locação de bens móveis" constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56/87, é inconstitucional.

Segundo o Ministro Celso de Mello em seu voto no Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP:

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 obrigação 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.

7 CONCLUSÕES

Diante de todo o exposto, pode-se concluir que não há possibilidade jurídica de incidência do ISS sobre as locações de bens móveis e nem mesmo sobre a locação prevista no item 3, da lista atual. Tal fato se dá porque a locação, por si só, se constitui em uma obrigação de dar, que diverge da natureza da obrigação de fazer presente na prestação de serviço, critério material da regra matriz de incidência do imposto em comento. Por essa razão acertou com maestria o Supremo Tribunal Federal ao decidir pela não incidência do imposto sobre prestação de serviço sobre locações de bens móveis, pois incidir o imposto em questão sobre locação, padece de um vício de inconstitucionalidade.

8 REFERÊNCIAS

BARRETO, Aires F. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2005.

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. Súmula vinculante, segurança jurídica e positivismo: O verdadeiro papel deste instrumento na construção democrática do discurso jurídico. In: DIDIER Jr., Fredie; BRITO, Evaldo; BAHIA, Saulo José Casali (coord.). **Reforma do Judiciário**. São Paulo: Saraiva, 2006.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Manual do imposto sobre serviço**. Campinas: LZN, 2004.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (orgs). **ISS: lei complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004.

SOARES DE MELO, José Eduardo. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

REIS, Palhares Moreira. **A súmula vinculante do STF**. Brasília: Consulex, 2009.

VALE, Angelita de Almeida; SANTOS, Ailton. **ISS: comentários e jurisprudência**. 3. ed. São Paulo: Isto, 2002.

Recebido em: Março/2011

Aceito em: Maio/2011