

05/08/2020

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.142 DISTRITO FEDERAL

RELATOR : **MIN. DIAS TOFFOLI**
REQTE.(S) : **CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO - CNC**
ADV.(A/S) : **ANDRÉA SALGADO ESPÍNDOLA**
INTDO.(A/S) : **PRESIDENTE DA REPÚBLICA**
PROC.(A/S)(ES) : **ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO**
INTDO.(A/S) : **CONGRESSO NACIONAL**
AM. CURIAE. : **ABRAFIX - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇO TELEFÔNICO FIXO COMUTADO**
ADV.(A/S) : **PAULO DE BARROS CARVALHO**
AM. CURIAE. : **MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO**
AM. CURIAE. : **ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITALS**
ADV.(A/S) : **RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA**
AM. CURIAE. : **MUNICÍPIO DE SÃO PAULO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO**

EMENTA

Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. ISS. Relações mistas ou complexas. Orientação da Corte sobre o tema. Subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 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. Interpretação conforme. Necessidade de as situações descritas integrarem operação mista ou complexa. Local da ocorrência do fato gerador. Ausência de violação dos princípios da razoabilidade ou da proporcionalidade.

1. Nas relações mistas ou complexas em que não seja possível

ADI 3142 / DF

claramente segmentar as obrigações de dar e 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, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Rosa Weber**) –, estando a atividade definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal, será cabível, **a priori**, a cobrança do imposto municipal. Aplicação do entendimento ao subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03.

2. O art. 3º, § 1º, da LC nº 116/03 não viola os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Ele estabelece que se considera 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. Existência de unidade econômica, para fins de tributação, em cada uma dessas urbes, ainda que o sujeito passivo não tenha nelas instalado unidade de gerenciamento de atividades, filial ou mesmo infraestrutura operacional para calcular ou pagar o imposto.

3. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente, conferindo-se interpretação conforme à Constituição Federal ao subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03, a fim de se 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão virtual do Plenário de 26/6 a 4/8/20, na conformidade da ata do julgamento, por maioria, em julgar parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta 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

ADI 3142 / DF

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, nos termos do voto do Relator, Ministro Dias Toffoli (Presidente). Vencido o Ministro Marco Aurélio, que julgava procedente o pedido.

Brasília, 5 de agosto de 2020.

Ministro Dias Toffoli
Presidente

05/08/2020

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.142 DISTRITO FEDERAL

RELATOR	: MIN. DIAS TOFFOLI
REQTE.(S)	: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO - CNC
ADV.(A/S)	: ANDRÉA SALGADO ESPÍNDOLA
INTDO.(A/S)	: PRESIDENTE DA REPÚBLICA
PROC.(A/S)(ES)	: ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO
INTDO.(A/S)	: CONGRESSO NACIONAL
AM. CURIAE.	: ABRAFIX - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇO TELEFÔNICO FIXO COMUTADO
ADV.(A/S)	: PAULO DE BARROS CARVALHO
AM. CURIAE.	: MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO
AM. CURIAE.	: ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITALS
ADV.(A/S)	: RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
AM. CURIAE.	: MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Cuida-se de ação direta de inconstitucionalidade proposta pela Confederação Nacional do Comércio (CNC) em face do art. 3º, § 1º, da Lei Complementar nº 116/03, bem como do subitem 3.04 da lista de serviços anexa ao referido diploma legal. Seguem transcritos abaixo os dispositivos mencionados:

“Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas

ADI 3142 / DF

hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

§ 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 Anexa

[...]

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.”

Sustenta a requerente que a atividade descrita no subitem confrontado denota simples disponibilização de bem móvel para uso de terceiro. Aduz que a natureza da atividade estaria relacionada a uma obrigação de dar, e não de fazer. Tal constatação implicaria que a atividade insculpida no subitem desborda do conceito constitucional de prestação de serviços.

A inobservância do real significado do núcleo do critério material de incidência sugeriria um desvirtuamento dos termos nele empregados, o que denotaria uma violação do que prescreve o art. 110 do Código Tributário Nacional.

A requerente destaca que o Supremo Tribunal Federal já declarou a inconstitucionalidade do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) incidente sobre a locação de bens móveis. Afirma que a Corte não reconhece a prestação de serviços em meras locações, haja vista a manifesta preponderância do bem sobre o fazer. Essa é a conclusão que se extrai do julgamento do RE nº 116.121, no qual o Plenário afastou a incidência do ISS sobre o arrendamento de um guindaste.

Afirma ainda a requerente que o § 1º do art. 3º da LC nº 116/03 instituiu critérios de recolhimento insustentáveis, os quais seriam

ADI 3142 / DF

suficientes para demonstrar a violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

A pretensão está amparada, essencialmente, nos fundamentos abaixo transcritos:

“De fato, a simples disponibilização de um duto, de um poste, um cabo, não evidencia um serviço. A locadora daquele bem que está sendo utilizado por terceiro não se compromete a desenvolver qualquer atividade. Quem desenvolve, por certo, é o terceiro para o qual está sendo locado aquele bem e, sobre essa atividade, por certo, é o terceiro para o qual está sendo locado aquele bem e, sobre essa atividade desempenhada é que se pode pretender a tributação, não sobre a mera entrega ou permissão para uso determinado do bem.”

O Ministro **Sepúlveda Pertence**, considerando a relevância da matéria, deixou de apreciar a cautelar e aplicou o art. 12 da Lei nº 9.868/99. As informações a que o dispositivo faz referência foram solicitadas no prazo de 10 dias, tendo sido concedida vista dos autos, posteriormente, por cinco dias, sucessivamente, à Advocacia-Geral da União e à Procuradoria-Geral da República.

A Presidência da República (fls. 68/69) manifestou-se afirmando a existência de serviços concomitantes à locação, razão pela qual deveria incidir sobre eles o tributo. A Presidência do Congresso Nacional afirmou que os serviços constantes da lista se consubstanciam em operações que envolvem prestar e fazer (fls. 80/89).

A Advocacia-Geral da União (fls. 91/104) também destacou que as atividades descritas no subitem impugnado seriam mistas. Saliou-se que o locador ou cedente deveria zelar pela manutenção dos bens disponibilizados, deixar os bens em perfeito estado de utilização e garantir seu uso pacífico.

A Procuradoria-Geral da República opinou pela improcedência do pedido (fls. 106/109). Rememorando lição de Aliomar Baleeiro, o então Procurador-Geral da República sustentou que o imposto incide sobre

ADI 3142 / DF

serviços de qualquer natureza e, sob tal definição, estariam os serviços que se fazem (atividade a fazer) e serviços que se ofertam (disposição a dar).

Logo após a parecer ministerial, o Município do Rio de Janeiro pleiteou seu ingresso no feito. Autorizada sua intervenção, aduziu que a intenção do subitem impugnado foi justamente superar a jurisprudência consolidada no Supremo Tribunal Federal. Ressaltou-se que o poder legislativo assim o fez por estar excluído da força vinculante das decisões deste Pretório Excelso.

A Associação Brasileira de Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF) requereu seu ingresso no feito. A despeito de o pedido ter sido deferido, até o presente momento não sobreveio ao feito a manifestação dessa **amica curiae**.

O Município de São Paulo requereu seu ingresso no feito, o que foi de pronto admitido. A municipalidade sustenta serem inaplicáveis ao caso o RE nº 116.121-3/SP e a Súmula nº 31 do Supremo Tribunal Federal. Afirma que tais diretrizes jurisprudenciais se reportam ao Decreto Lei nº 406/68. Alegou, ademais, não haver impedimento a que o Legislativo, por meio de ato infraconstitucional, exercendo sua função típica, corrija os problemas e se amolde ao entendimento jurisprudencial.

A Associação Brasileira de Concessionárias de Serviço Telefônico Fixo Comutado (ABRAFIX) defendeu, essencialmente, que o caso concreto se ajusta perfeitamente ao que prescreve a Súmula Vinculante nº 31 da Corte.

Pelo Município de São Paulo, falou a Dra. Simone Andréa Barcelos Coutinho; pelo Município do Rio de Janeiro, o Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira; pela ABRASF, o Dr. Ricardo Almeida Ribeiro da Silva.

É o relatório.

05/08/2020

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.142 DISTRITO FEDERAL

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

ADI 3142 / DF

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 os princípios da proporcionalidade e da 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.

Cumprido, 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

ADI 3142 / DF

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**, no qual 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 trabalhos¹ 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 consignou 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 na ocasião. 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

1 Instituto Brasileiro de Economia (IBRE). Fundação Getúlio Vargas (FGV). Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Publicação n.17 - Reforma tributária nacional. Maio de 1966.

ADI 3142 / DF

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**” (grifo nosso). 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**” (grifo nosso). 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 provenientes 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 se 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

ADI 3142 / DF

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

ADI 3142 / DF

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*

ADI 3142 / DF

*não fungível, mediante certa retribuição’ (grifo nosso)” (RE nº 116.121/SP, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Octavio Gallotti**, Redator do acórdão o Ministro **Marco Aurélio**, DJ de 25/5/01).*

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 vinculante².

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”,

2 Atestam a vigência da Súmula Vinculante nº 31 os seguintes julgados recentes, em que ela foi aplicada: ARE nº 969.846/SP-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro **Gilmar Mendes**, DJe de 5/9/17; RE nº 974.325/RJ-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro **Ricardo Lewandowski**, DJe de 17/11/16; ARE nº 1.082.875/SP, Relator o Ministro **Roberto Barroso**, DJe de 31/10/17;

ADI 3142 / DF

constante do aludido dispositivo constitucional. Ademais, disse Sua Excelência haver, naquelas espécies contratuais atividade de financiamento que, de sua perspectiva, consubstanciaria verdadeiro serviço. Importa destacar que, do voto-vista do Ministro **Joaquim Barbosa**, 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

ADI 3142 / DF

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

ADI 3142 / DF

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, é 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

ADI 3142 / DF

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 tenha 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 vai o seguinte julgado:

“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 vai o julgamento do 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

ADI 3142 / DF

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 10.04³ e 15.09⁴ 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,

3 “10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (**leasing**), de franquia (**franchising**) e de faturização (**factoring**).”

4 “15.09 – Arrendamento mercantil (**leasing**) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (**leasing**).”

ADI 3142 / DF

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 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 julgamento 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

ADI 3142 / DF

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. Embora as situações descritas no subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03, **quando levadas em conta por si sós**, revelem não ser possível extrair fato tributável pelo ISS, o mesmo não se pode dizer quando as mesmas situações estiverem baralhadas com alguma obrigação de fazer, isto é, quando 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

ADI 3142 / DF

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 de elas integrarem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente apartá-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 infra-estrutura 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

ADI 3142 / DF

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.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.142 DISTRITO FEDERAL

RELATOR : **MIN. DIAS TOFFOLI**
REQTE.(S) : **CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO - CNC**
ADV.(A/S) : **ANDRÉA SALGADO ESPÍNDOLA**
INTDO.(A/S) : **PRESIDENTE DA REPÚBLICA**
ADV.(A/S) : **ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO**
INTDO.(A/S) : **CONGRESSO NACIONAL**
AM. CURIAE. : **ABRAFIX - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇO TELEFÔNICO FIXO COMUTADO**
ADV.(A/S) : **PAULO DE BARROS CARVALHO**
AM. CURIAE. : **MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO**
AM. CURIAE. : **ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITALS**
ADV.(A/S) : **RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA**
AM. CURIAE. : **MUNICÍPIO DE SÃO PAULO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO**

V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – A Confederação Nacional do Comércio ajuizou esta ação direta buscando seja declarada a incompatibilidade, com a Constituição Federal, do artigo 3º, § 1º, e do subitem 3.04 da Lista de Serviços, da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, mediante a qual disciplinado o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Eis o teor do ato atacado:

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:

ADI 3142 / DF

[...]

§ 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, de 31 de julho de 2003.

[...]

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.

O desfecho da controvérsia pressupõe a correta definição do alcance do vocábulo “serviço”, observados os parâmetros constitucionais a determinarem o campo de incidência de tributo, o disposto no artigo 156, inciso III, da Lei Maior.

A matéria não é nova, tendo em vista a jurisprudência do Supremo.

No julgamento do recurso extraordinário nº 116.121, cujo acórdão, por mim redigido, foi publicado no Diário da Justiça de 25 de maio de 2001, o Tribunal proclamou que, para o fim de incidência do imposto sobre quaisquer situações descritas na legislação de regência, é necessário

ADI 3142 / DF

verificar, a partir da natureza do negócio jurídico, se estão presentes as características típicas de serviço, respeitadas as definições e regramentos trazidos por outros ramos do Direito, ainda que não o tributário. Na oportunidade, ao analisar a incidência do Imposto Sobre Serviços em contratos de locação de guindastes, fiz ver:

Na espécie, o imposto, conforme a própria nomenclatura revela e, portanto, considerado o figurino constitucional, pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação.

Indago se, no caso, o proprietário do guindaste coloca à disposição daquele que o loca também algum serviço. Penso que não. Creio que aí se trata de locação pura e simples, desacompanhada, destarte, da prestação de serviços. Se houvesse o contrato para essa prestação, concluiria pela incidência do tributo.

Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observem-se os institutos em vigor tal como se contêm na legislação de regência. As definições de locação de serviços e locação de móveis vêm-nos do Código Civil e, aí, o legislador complementar, embora de forma desnecessária e que somente pode ser tomada como pedagógica, fez constar no Código Tributário o seguinte preceito:

Art. 110 A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O preceito veio ao mundo jurídico como um verdadeiro

ADI 3142 / DF

alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a premência do Estado na busca de acréscimo de receita.

Relembrem-se as noções dos referidos contratos, de que cuidam os artigos 1.188 e 1.216 do Código Civil:

Art. 1.188 Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

Art. 1.216 Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

A hipótese assemelha-se ao quadro com o qual se defrontou o Tribunal no Recurso Extraordinário nº 166.772-9-RS quando veio a glosar a exigência da contribuição social sobre a remuneração paga a administradores e autônomos. O pretexto da incidência estaria na igualização econômica entre o que satisfeito a tal título e o salário, olvidando-se advertência doutrinária sobre a realidade jurídica conceitual, a sobrepor-se ao aspecto simplesmente econômico. Na ementa do precedente, proclamou o Plenário:

O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito.

Cumpre ter presente, sobre a matéria, as palavras de Ulhoa Canto, no que citadas por Gabriel Lacerda Troianelli em artigo publicado sob o título “O ISS sobre a locação de bens móveis”, na revista *Dialética de Direito Tributário* nº 28. Analisando precisamente o julgamento deste processo que então se iniciara, disse o autor do artigo da irrelevância do aspecto econômico quando contrário ao modelo constitucional

ADI 3142 / DF

do tributo, secundado pela definição dos institutos envolvidos. Eis as oportunas palavras do saudoso tributarista:

Entre nós, a interpretação econômica não tem sido acolhida, nem pelos autores nem pela jurisprudência. A própria Coordenação do Sistema de Tributação chegou até a afirmar a sua inaceitabilidade, no Parecer Normativo CST nº 563, de 18.08.1971 (...). Entretanto, é comum ler-se em atos ou decisões da Administração ou de tribunais administrativos que ao direito tributário interessam precipuamente os aspectos econômicos (o que é certo), e, por isso, os dispositivos legais, como os atos e fatos, devem ser interpretados com prevalência do respectivo conteúdo econômico, relegada a sua forma jurídica a plano secundário (ilação errada). Na verdade, trata-se de uma simples tentativa de usurpação de poderes que são apenas do legislador; sob o pretexto de interpretar a lei, o que se está tentando é aplicar a sua norma a atos e fatos que ela não contempla. (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 493).

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.

[...]

O Tribunal reconheceu possuir o vocábulo “serviços” sentido revelador de obrigação de fazer. É dizer, a incidência do imposto pressupõe, como núcleo do fato gerador, ato humano, um fazer seja material, seja imaterial, a reverter em utilidade ao contratante, conforme

ADI 3142 / DF

se extrai do verbete vinculante nº 31 da Súmula, publicado no Diário da Justiça de 17 de fevereiro de 2010, com a seguinte redação:

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

Essa óptica tem prevalecido, mesmo com a apreciação dos extraordinários de nº 547.245 e 592.905, ambos da relatoria do ministro Eros Grau, com acórdãos publicados no Diário da Justiça de 5 de março de 2010. Ao debruçar-se sobre contratos de arrendamento mercantil, o Pleno declarou, à maioria, a incidência tão somente nas modalidades financeira e *lease-back*, ressaltando que tais operações possuiriam, como núcleo, financiamento propriamente dito, e não a disponibilização de certo bem. Fui voto isolado, por concluir serem os negócios jurídicos locações, gênero, não envolvendo obrigação de fazer.

Ao apreciar o recurso extraordinário nº 626.706, submetido à sistemática da repercussão geral – Tema nº 212 –, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 23 de setembro de 2010, o Colegiado reafirmou não incidir o referido tributo na locação de bens móveis – filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para *videogames* e assemelhados –, considerada a ausência de obrigação de fazer. Eis a tese:

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

Mais recentemente, quando da apreciação do recurso extraordinário nº 651.703, igualmente submetido à sistemática da repercussão geral – Tema nº 581 –, relator ministro Luiz Fux, com julgamento finalizado em 26 de setembro de 2016 e acórdão veiculado no Diário da Justiça eletrônico de 26 de abril de 2017, o Supremo assentou cabível o Imposto

ADI 3142 / DF

Sobre Serviços a recair em atividade de administração de planos de saúde, prevista nos itens 4.22 e 4.23 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. A partir de decisões anteriores, em especial nos mencionados extraordinários de nº 547.245 e 592.905, o Relator ressaltou a desvinculação do conceito de serviços do instituto da obrigação de fazer, argumentando não ser a classificação civilista derivada do Direito das Obrigações – de dar, fazer e não fazer – a mais adequada ao enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, para fim de aplicação no Direito Tributário. Propôs a superação da jurisprudência do Tribunal para concluir no sentido de que, ao arrolar os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo Imposto Sobre Serviços, a legislação complementar de regência mencionada no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal incluiu, na categoria de serviços, aqueles que não exprimem a natureza de outro tipo de atividade, objetivando a incidência, por força de lei, asseverando que, se assim não o fosse, permaneceriam sem nenhuma tributação.

Formalizei voto sublinhando a inexistência de prestação de serviço em si, mas, tão somente, a garantia, conferida pelo operador, de que, quando o serviço médico se fizer necessário, será proporcionado pela rede credenciada ou ressarcido em proveito do usuário, assemelhando-se, assim, a contrato de seguro – artigo 757 do Código Civil –, surgindo a competência tributária da União – artigo 153, inciso V, da Constituição Federal.

Fiquei vencido, mas não convencido. Não houve, a meu ver, inequívoca superação do modelo civilístico, na contramão do entendimento do Supremo construído no passar dos anos. A despeito de referir-se à construção de compreensão elástica quanto ao alcance do conceito de serviço, a sempre ilustrada maioria concluiu no sentido de figurar, no núcleo do negócio entabulado entre operadora de plano de saúde e usuário, obrigação de fazer consubstanciada na disponibilização de rede credenciada e garantia da cobertura de sinistros ao contratante, e não situação de contrato de seguro, como por mim assentado.

Mesmo que se diga ter o Tribunal conferido interpretação ampliativa

ADI 3142 / DF

ao vocábulo “serviço” constante no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, articular com a completa superação da óptica relativa à necessidade de demonstração de um fazer a respaldar a incidência do ISS é passo demasiado largo. Do contrário, como justificar a permanência da eficácia do verbete vinculante nº 31 da Súmula do Supremo até os dias de hoje?

No âmbito das Turmas, exemplificativamente, tem-se a remissão à primazia, ou não, de um fazer na prestação em análise – atividade preponderante –, quando em jogo a materialidade do Imposto Sobre Serviços, em especial nos contratos ditos mistos. Nesse sentido, cito: agravo regimental no recurso extraordinário nº 955.507, Primeira Turma, relator ministro Luiz Edson Fachin, julgado em 30 de setembro de 2016, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 17 de outubro de 2016; agravo regimental no recurso extraordinário com agravo nº 982.578, Segunda Turma, relator ministro Dias Toffoli, julgado em 25 de novembro de 2016, com acórdão veiculado em 16 de fevereiro de 2017.

Considerados negócios jurídicos complexos, surge indispensável levar em conta o conjunto de atos praticados para extrair a essencialidade da prestação. É dizer: se, de um lado, o negócio entabulado revelar, em essência, obrigação de dar, há de excluir-se a atividade do campo de incidência tributária, por não preencher a operação os elementos característicos do tipo serviço. Se, de outro, existente, no núcleo da prestação, ato humano, um fazer, surge presente serviço, viabilizando a cobrança de ISS.

O fato de a Constituição Federal, no artigo 156, inciso III, delegar à Lei Complementar nº 116/2003 a revelação dos tipos e elementos do tributo não conduz, necessariamente, à conclusão de que estes não tenham sido conceituados e definidos pela Lei Maior. A legislação de regência, ao versar a materialidade do imposto, deve obedecer às balizas estipuladas na própria tipologia constitucional de serviço (ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018).

ADI 3142 / DF

Não se pretende, com isso, interpretar a Constituição Federal a partir do artigo 110 do Código Tributário Nacional, mas, sim, respeitar os limites de competência estabelecidos no figurino constitucional.

Fixada tal premissa, cumpre analisar a natureza jurídica das obrigações contratadas entre particulares para concluir-se pela existência, ou não, da materialidade do Imposto Sobre Serviços, ou seja, de núcleo que envolva um fazer. Tem-se em jogo definir se, considerada a redação do artigo 3º, § 1º, e do item 3.04 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, a obrigação de dar consubstanciada na opção legislativa pelo emprego da expressão “locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso” revela-se ou não acessória a eventual obrigação de fazer, traço distintivo e imprescindível à incidência do tributo em questão.

Da leitura, especialmente em razão da localização, eis que vinculado à cabeça do item 3 da lista de serviços, a qual igualmente abarca, quase indistintamente, a locação e negócios congêneres, extrai-se que não se está diante de obrigação de fazer, tendo-se, em essência, obrigação de dar.

Cuida-se de circunstância a excluir a atividade do campo de incidência tributária do ISS, ante a ausência, no núcleo, de elementos característicos do tipo serviço na operação indicada no item 3.04 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Antes, versa a disponibilização de certo bem – ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza –, e não a prestação de serviço propriamente dita, revelando-se esta, caso existente, mero acessório ao cerne do negócio jurídico.

Não cabe falar em serviço prestado, se é que há, idôneo à incidência do ISS. Entender de modo diverso justificaria a cobrança de Imposto Sobre Serviços no tocante a qualquer atividade congênera à locação, como o são o arrendamento e a cessão de direito – o que, todos sabemos, não ocorre. Conforme lição de Paulo de Barros Carvalho (Não incidência do ISS sobre atividades de franquia (*franchising*), *RET*, 56/65, jul./ago., 2007), “a incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente”, de modo que o tributo não se mostra “exigível

ADI 3142 / DF

quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de alguma coisa que já existe”.

O contido no artigo 156, inciso III, da Carta da República não autoriza conceituar como serviço aquilo que não o é. Surgindo impróprio o enquadramento da atividade como serviço, descabe tributá-la a partir da incidência do ISS, ante a incompatibilidade material com o previsto no texto constitucional, sob pena de endosso a manipulação, pela legislação complementar, da repartição de competências.

Julgo procedente o pedido formulado para declarar a inconstitucionalidade do artigo 3º, § 1º, bem assim do item 3.04 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

É como voto.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.142

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO - CNC

ADV.(A/S) : ANDRÉA SALGADO ESPÍNDOLA (92600/RJ)

INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

PROC.(A/S)(ES) : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL

AM. CURIAE. : ABRAFIX - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇO TELEFÔNICO FIXO COMUTADO

ADV.(A/S) : PAULO DE BARROS CARVALHO (30214/DF, 122874/SP)

AM. CURIAE. : MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO

AM. CURIAE. : ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS

ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA (81438/RJ)

AM. CURIAE. : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta 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, nos termos do voto do Relator, vencido o Ministro Marco Aurélio, que julgava procedente o pedido. Falaram: pelo *amicus curiae* Município do Rio de Janeiro, o Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira, Procurador do Município; pelo *amicus curiae* Município de São Paulo, a Dra. Simone Andréa Barcelos Coutinho, Procuradora do Município; e, pelo *amicus curiae* Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais - ABRASF, o Dr. Ricardo Almeida Ribeiro da Silva. Plenário, Sessão Virtual de 26.6.2020 a 4.8.2020.

Composição: Ministros Dias Toffoli (Presidente), Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário