

JOSIAS PIRES FERREIRA FILHO

Interpretação e Integração da Legislação Tributária
O item três da lista de serviços anexa a LC 116/03

**CAD – CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMA FILHO
Belo Horizonte 2009**

JOSIAS PIRES FERREIRA FILHO

Interpretação e integração da legislação tributária
O item três da lista de serviços anexa a LC 116/03

Monografia apresentada ao CAD – Centro de Atualização em Direito e à Universidade Gama Filho como requisito para a conclusão da do curso de pós-graduação *lato sensu* com especialização em Direito Tributário com início no 2º semestre do ano de 2007

Professora Orientadora: Prof. Dra. Junia Sampaio

**CAD – CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMA FILHO
Belo Horizonte 2009**

Sumário

1- Introdução.....	6
2. Marco Teórico	8
2.1 O contexto teórico	8
2.2 Antecedentes	8
2.3 Trabalhos recentes.....	11
3. Aspectos da Interpretação e Integração da Legislação Tributária.....	13
3.1- Métodos de Interpretação da Lei.	13
3.2- Princípios Constitucionais e seus reflexos na Legislação Complementar.....	15
3.3 Interpretação e Integração da Legislação Tributária diante do CTN	16
4. Objetivos e Metodologia da Pesquisa Jurisprudencial.....	20
4.1 Objetivos da Pesquisa	20
4.1.1 Objetivo Geral	20
4.1.2 Objetivos Específicos.....	20
4.2 O objeto da pesquisa jurisprudencial.....	20
4.3 Procedimentos para busca de dados.	20
4.4 A forma de tratamento dos dados obtidos na pesquisa.....	21
4.5 Análise dos dados e apresentação dos resultados.....	21
5. Resultado da pesquisa e análise dos dados coletados.....	22
5.1 Apresentação dos resultados relevantes.	23
5.2 Julgamentos de 2004	24
5.3 Julgamentos de 2005	27

5.4 Julgamentos de 2006	30
5.5 Julgamentos de 2007	35
5.6 Julgamentos de 2008	42
6. Conclusão	54
6.1 Aspectos que conduzem a julgamentos pela desoneração, favoráveis ao contribuinte.....	56
6.2 Aspectos que conduzem a julgamentos favoráveis a incidência do ISSQN.	57
6.3 Propostas para novos trabalhos.....	57
7. Bibliografia	59

RESUMO

O tema-problema desta monografia está focado na dificuldade de se interpretar o que está disposto no item três da lista de serviços anexa à Lei 116 de 31 de julho de 2003. Observamos, que neste caso, tanto o fisco municipal como o contribuinte não se entendem com relação à abrangência e os limites do que está disposto na legislação. Buscando esclarecer como os tribunais estão julgando contenciosos que surgiram a partir de formas diferentes de interpretar o dispositivo legal acima citado, realizamos pesquisa jurisprudencial. Com o resultado obtido na pesquisa foi possível selecionar acórdãos proferidos nos diversos tribunais estaduais e superiores, independente do modo de interpretação da legislação tributária. Após a análise dos resultados foi possível também verificar que ainda existem muitas dúvidas se a atividade de locação de bens móveis, quando acompanhada da prestação de serviços, está dentro do campo de incidência do ISSQN. Na análise dos resultados obtidos na pesquisa foi possível observar que o uso da interpretação literal e sistemática prevaleceu em muitos tribunais, tendo em vista a decisão do RE 116.121/SP, que julgou estar fora do campo de incidência do ISSQN a atividade de locação de bens móveis. Como observaremos no capítulo que apresenta detalhadamente o resultado da nossa pesquisa, alguns tribunais consideraram que mesmo as atividades acessórias à locação estão fora do campo de incidência da tributação municipal. Cabe ressaltar, que a dúvida se a atividade de locação é principal ou acessória, ou se ocorreu a “locação pura”, ou uma prestação de serviços combinada com o uso de equipamentos, foi uma questão dominante em quase todos os julgamentos analisados. Conforme detalhado na conclusão do trabalho, esta polêmica questão, ainda está presente na vida dos contribuintes, nas administrações tributárias municipais, e também em diversos tribunais.

1- Introdução.

Mesmo para tributaristas renomados interpretar e aplicar a Legislação Tributária em alguns casos não se trata de tarefa simples, quiçá para os contribuintes em geral. (MACHADO, 2007).

O tema-problema desta monografia está focado na dificuldade de se interpretar o que está disposto no item três da lista de serviços anexa à Lei 116 de 31 de julho de 2003 (BRASIL, 2003). Observa-se que neste caso, tanto o fisco municipal como o contribuinte do Imposto Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) não se entendem com relação à abrangência e os limites do que está disposto na legislação.

Para melhor explicar o conflito observado, transcrevemos a seguir o texto da Lei Complementar. No item três da lista de serviços sujeitos a tributação do ISSQN, que se encontra anexa à Lei 116/03, temos:

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

3.01 – Locação sobre bens móveis (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.

Anteriormente a vigência da Lei 116, já se observava o estabelecimento de um conflito jurídico após a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) que julgou o Recurso Extraordinário RE. 116.121/SP. Na oportunidade o STF acordou que a atividade de “locação de bens móveis” estava fora do campo de incidência do ISSQN.

A decisão da Suprema Corte foi fruto de um longo debate, e resultou em uma votação decidida por diferença de apenas um voto. O acórdão gerou muita polêmica, pois até então não havia dúvida que a atividade de locação de bens móveis era tributada pelo ISSQN.

Como veremos no desenvolvimento deste trabalho acadêmico, o próprio judiciário, em suas

diversas instâncias, teve dificuldade de absorver plenamente a decisão que concluiu que a atividade de locação de bens móveis é uma “obrigação de dar”.

Este trabalho busca esclarecer, pelo menos em parte, como o judiciário está julgando as demandas advindas do conflito acima narrado. A pesquisa tem como hipótese que já existe um entendimento parcialmente consolidado a partir de diversas decisões que ocorreram nas instâncias administrativas e judiciárias, referentes à aplicação e interpretação do item três da Lista de Serviços anexa à Lei 116/03.

Por outro lado, não se confirmando nossa hipótese, fica evidente que o conflito jurídico está permeando todas as esferas administrativas e judiciárias, e não só está presente na relação entre o fisco e os contribuintes. A antítese evidenciará que existe uma lacuna no ordenamento jurídico, que assim exigiria a elaboração de algum novo instrumento legal com o objetivo de instituir uma norma pacificadora.

A monografia está estruturada da seguinte forma: No Capítulo 2 temos o Marco Teórico da nossa pesquisa. No Capítulo 3 abordamos de forma sucinta os principais aspectos doutrinários da interpretação e integração da legislação tributária. No Capítulo 4 apresentamos a metodologia utilizada da pesquisa jurisprudencial. Neste capítulo detalhamos de forma científica a forma como foi realizada a pesquisa. Consideramos estas informações relevantes para a validação dos nossos resultados. No capítulo 5, que avaliamos de leitura obrigatória para os interessados no tema-problema, apresentamos quarenta acórdãos. Eles estão divididos por ano, abrangendo o período dos anos de 2004 a 2008, e agrupados dentro de cada ano de acordo com a semelhança na forma de interpretação da legislação tributária.

2. Marco Teórico

2.1 O contexto teórico

A doutrina consiste no alicerce para se definir os diversos conceitos relativos ao tema-problema desenvolvido nesta monografia. No desenvolvimento da pesquisa, fundamental que esteja claro no que consiste uma locação de bens móveis, como ela ocorre, e quais são suas características.

Do mesmo modo o estudo dos métodos de interpretação da legislação tributária se tornou um instrumento valioso na realização da análise da concordância entre os julgamentos, e quais as formas interpretação que estão sendo utilizadas.

No centro da nossa pesquisa estão as decisões das instâncias judiciárias, que consistem no seu foco principal. Conforme adiante detalhado, no capítulo que trata da metodologia utilizada na pesquisa, a busca de informação está restrita a decisões dos Tribunais de Justiça Estaduais, nas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e nas decisões do Superior Tribunal Federal.

Importante observar, que não foi objetivo do nosso estudo e pesquisa uma possível arguição da constitucionalidade da Lei 116/03, ou questionar o veto do executivo ao item 3.1 da lista de serviços, ou mesmo analisar se a atividade de locação de bens móveis está ou não dentro do campo de incidência do ISSQN.

2.2 Antecedentes

Apesar da decisão do STF, que julgou o Recurso Extraordinário RE. 116.121/SP, o Congresso Nacional manteve a atividade de locação de bens móveis no texto aprovado da Lei 116/03, item três da lista de serviços. Porém o executivo vetou o subitem 3.1, mantendo os demais subitens. A “emenda” ficou pior do que a proposta original tendo em vista que permitiu que o contribuinte, o fisco, e o próprio judiciário recorressem a diversas formas de interpretação e modos de aplicação da Lei. A seguir transcrevemos a razão do veto presidencial, acima citado.

"Verifica-se que alguns itens da relação de serviços sujeitos à incidência do imposto merecem reparo, tendo em vista decisões recentes do Supremo Tribunal Federal." São

eles:

“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, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF nº 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a "terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável. Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.”

O foco do problema fica evidente ao constatar, que ao manter os demais subitens na lista de serviços, o legislador permitiu que alguns tipos de locação de bens ficassem dentro do campo de incidência do ISSQN, gerando uma série de dúvidas para o fisco e para o contribuinte (MARTINS, 2004).

Em resumo, foram mantidas no item três da lista de serviços as seguintes atividades: a cessão de direitos de uso de marca e sinais de propaganda; a “exploração” de espaços para eventos e negócios; e a locação de ferrovias rodovias cabos e dutos de qualquer natureza.

Com a vigência da Lei 116/03, observou-se que surgiram novas demandas no contencioso tributário, que envolviam o julgamento do reconhecimento da incidência ou não do ISSQN na atividade de locação de bens móveis.

Essas demandas se manifestaram preponderantemente de dois modos distintos. Por um lado, a Fazenda Pública Municipal procura reverter qualquer perda tributária ao interpretar e aplicar a legislação da forma mais restritiva. Por outro lado, o contribuinte se defende e age no sentido de tornar a desoneração tributária mais abrangente possível.

Deste modo, passou o fisco municipal, na maioria dos casos, a interpretar que ocorre o fato gerador sempre que o sujeito passivo coloca um bem a disposição para uso e gozo do locatário. Neste caso, entende-se que a prestação do serviço está caracterizada, até mesmo em um simples atendimento para cadastro ou realização de pagamentos.

De modo contrário, o contribuinte tenta diminuir sua carga tributária, que sem dúvida é alta, ao entender que está fora do campo de incidência do ISSQN qualquer forma de disponibilizar um bem móvel para seu cliente. Muitas vezes, a título de um pretense planejamento fiscal, observa-se que o contribuinte interpreta que ocorre a locação de bens móveis, pelo menos em parte, sempre que algum objeto ou equipamento é empregado na prestação de um serviço.

Também não consistiu objetivo deste trabalho verificar se o contribuinte, no momento em que realiza seu planejamento tributário, está ou não praticando formas dissimuladas de sonegação.

Acreditamos que os temas acima citados já foram exaustivamente discutidos e estudados por diversos juristas renomados, em particular quando do julgamento do Recurso Especial 116.121/SP no STF, anteriormente citado, que colocou a locação de bens móveis fora do campo de incidência do ISSQN. Oportuno citar recente voto do Ministro Celso de Melo, em decisão proferida em 08.10.2007 ao negar provimento ao Agravo de Instrumento 683876 / SP.

AGRAVO DE INSTRUMENTO - AI 683876 / SP

Relator (a) Min. CELSO DE MELLO

AGTE. (S): MUNICÍPIO DE SANTOS

DECISÃO: O Plenário desta Suprema Corte, ao julgar o RE 116.121/SP, Rel. p/ o acórdão Min. MARCO AURÉLIO (RTJ 178/1265), firmou orientação sobre a controvérsia ora em análise, proferindo decisão consubstanciada em acórdão assim ementado: "TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel (nosso grifo). Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional." **Cumpr** ressaltar, por necessário, que esse entendimento vem sendo observado em julgamentos,

monocráticos e colegiados, proferidos no âmbito desta Corte (nosso grifo) (AI 485.707-AgR/DF, Rel. Min. CARLOS VELLOSO - RE 425.281/RO, Rel. Min. CARLOS VELLOSO): "IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR - INADMISSIBILIDADE DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL - DISTINÇÃO ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER) - IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) - INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (...). " (AC 661-QO/MG, Rel. Min. CELSO DE MELLO)

O exame da causa em que interposto o recurso extraordinário a que se refere o presente agravo de instrumento evidencia que o acórdão impugnado ajusta-se à diretriz jurisprudencial que esta Suprema Corte firmou na apreciação da matéria em referência. Sendo assim, e considerando as razões expostas, nego provimento ao presente agravo de instrumento, eis que se revela inviável o recurso extraordinário a que ele se refere. Publique-se. Brasília, 08 de outubro de 2007. Ministro CELSO DE MELLO Relator

2.3 Trabalhos recentes

No âmbito de diversos trabalhos acadêmicos realizados recentemente sobre o tema, podemos destacar duas monografias, que compõem de forma subsidiária nosso Marco Teórico. Trata-se dos trabalhos elaborados por Maurício Goulart (GOULART, 2007), e o trabalho de Eduardo Mattos (COELHOa, 2007), ambos os Auditores de Tributos da Secretaria de Finanças da Prefeitura de Belo Horizonte.

O primeiro trabalho tem como título “O Imposto Sobre Serviços e a Locação de Bens Móveis”. Nele o autor discorre de forma didática sobre o assunto, fazendo um histórico da tributação da atividade de locação de bens móveis, analisa o novo entendimento do STF, e as conseqüências da nova postura jurisprudencial. Ressaltamos importância desta monografia como referencial teórico, principalmente quando trata dos efeitos indiretos da decisão do recurso extraordinário 116.121/SP, e do veto presidencial ao item 3.1 da lista de serviços anexa à Lei 116/03.

“Como se não bastasse a irradiação conseqüente das decisões do Judiciário para aquelas atividades que guardam alguma característica de semelhança à locação de bens móveis, restam aqueles casos de simulação que também estão se transformando em uma montanha de contenciosos. São atividades que simulam a locação para tentarem se eximir da exação do ISSQN. Mascaram a prestação dos serviços através de artifícios, se não declarando a

locação como objeto integral do contrato, pelo menos indicando-a como parte da prestação dos serviços”. (GOULART, 2007)

Em seguida, o autor cita algumas atividades onde o contribuinte tenta involuntariamente ou intencionalmente caracterizar sua atividade como sendo principalmente a de locação de bens móveis, e assim ver sua carga tributária desonerada. São elas relacionadas às atividades de locação de caçambas, locação de banheiros químicos, terraplanagem, feiras e exposições, execução de música, serviços de coleta de objetos e bens, segurança e vigilância, e gerenciamento de trânsito.

Conforme veremos no resultado da nossa pesquisa jurisprudencial, as atividades elencadas por Maurício Goulart em sua monografia são aquelas que geraram a maioria dos contenciosos, que compõem a amostra da pesquisa.

O segundo trabalho, do Auditor Eduardo Mattos, tem como título “Conceitos de Serviço e Locação e de Atividades Sujeitas à Simulação de Locação de Bens Móveis”. Nele encontramos uma análise do contexto atual da incidência tributária sobre a atividade de locação de bens móveis, e os principais fatores que caracterizam a efetiva realização da atividade. O autor enumera, de forma muito apropriada os seguintes fatores: a coisa; o preço; os direitos e obrigações; o tempo determinado; o consenso.

Conforme já ressaltado anteriormente, a presente monografia não pretende revisar os conceitos dos dois trabalhos acima mencionados. Pretendemos sim, através da pesquisa das decisões dos Tribunais de Justiça estaduais, avaliar se existe ou não uma jurisprudência concordante e pacificadora, que auxilie tanto o fisco como o contribuinte na tarefa de interpretar e aplicar a legislação tributária.

3. Aspectos da Interpretação e Integração da Legislação Tributária.

3.1- Métodos de Interpretação da Lei.

Apesar das limitações das competências tributárias estarem bem definidas no ordenamento jurídico, ocorrem na prática, diversas formas de interpretação que têm seus efeitos quando da aplicação da Legislação Tributária. A interpretação é necessária para que se possa aplicar a Lei às situações concretas que nela se subsumam, conforme ensina o mestre Luciano Amaro (AMARO, 2008):

“Interpretar a norma jurídica consiste em identificar o seu sentido e alcance a interpretação (ou exegese) é necessária para que se possa aplicar a lei às situações concretas que nela se subsumam. A aplicação da lei... supõe que a lei seja interpretada, vale dizer, que se identifica o seu significado e seu alcance. (...)

O processo de descoberta da vontade da lei diante de certo caso freqüentemente demanda um trabalho muito mais amplo do que a mera pesquisa no sentido do preceito legal, com base em algumas considerações de ordem léxica, lógica, sistemática, histórica e teleológica. O trabalho do intérprete (seja ele o administrador, o fiscal, o juiz, o doutrinador, o indivíduo) deve ir além e procurar quando necessário, preencher a lacuna da norma legal, ou corrigir eventuais excessos que poderiam ser provocados pela aplicação rigorosa do preceito legal.

Integração é o processo pelo qual, diante da omissão ou lacuna da Lei, se busca preencher o vácuo. A distinção entre interpretação e integração está em que na primeira se procura identificar o que determinado preceito legal quer dizer, o que se supõe, é claro, a existência de uma norma de lei cujo sentido e alcance se possa desenvolver o trabalho do intérprete. “Na segunda, após se esgotar o trabalho de interpretação sem que se descubra o preceito no qual determinado caso deva subsumir-se, utilizam-se os processos de integração, a fim de dar solução à espécie.”

Assim, observa-se, como resultado de diversas formas de interpretação e aplicação da Lei, que a legislação contida no Código Tributário Nacional (CTN) possui lacunas e imperfeições. Alguns de seus dispositivos não se sustentam diante de uma interpretação mais criteriosa. Existe um extenso campo para aplicação dos instrumentos fornecido pela hermenêutica (AMARO, 2008).

Assim sendo, o interprete deve examinar:

- o sentido das palavras (interpretação literal);
- o sentido lógico (interpretação lógica); - evitar o absurdo;
- a harmonia com o sistema jurídico (interpretação sistemática)

- a circunstância histórica (interpretação histórica)
- e finalmente observar a finalidade da lei (interpretação finalística ou teleológica).

Interpretação é sinônimo de hermenêutica e corresponde ao esforço científico e intelectual a ser realizado para alcance do exato sentido do texto legal (ARANHA, 2001).

Conforme ensina Hugo Brito Machado, (MACHADO, 2007) na Teoria da Interpretação diversos métodos podem ser utilizados, sendo os mais relevantes e divulgados os seguintes:

- a) Gramatical ou literal - limita-se ao texto legal; acaba não satisfazendo plenamente devido aos diversos significados que uma palavra ou uma expressão podem ter, sendo, por isso, um método deficiente e precário.
- b) Histórico- procura interpretar a regra, analisando as razões que motivaram a edição da lei, verificando o contexto social, político, e cultural.
- c) Sistemático- intenta observar o sentido da lei perante o sistema jurídico no qual está inserida.
- d) Teleológico- tenta-se compreender a finalidade da lei, o escopo da norma.

Independente da sistemática empregada na interpretação e aplicação da Legislação Tributária alguns princípios devem estar presentes (CARVALHO, 2003).

- Princípios Gerais de Direito Tributário - estrita legalidade; anterioridade; indelegabilidade da competência tributaria; não cumulatividade; territorialidade e irretroatividade.

- Princípios Gerais de Direito Público -, da igualdade; da legalidade; irretroatividade das leis; ampla defesa e do devido processo legal; da supremacia do interesse público sobre o particular.

- Princípio da Equidade - não podendo ocasionar a dispensa do tributo, conf. art. 108, § 2º, está ligada ao senso de justiça (ideal de justiça, não só na interpretação, mas também na integração). A equidade confere um poder discricionário ao juiz. A equidade é um ato só do judiciário, que revela o direito latente, naquele caso concreto.

- Princípios gerais do Direito Privado - a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito privado não podem ser alterados.

3.2- Princípios Constitucionais e seus reflexos na Legislação Complementar.

A Interpretação e Aplicação da Legislação Tributária têm como paradigma basilar as limitações do poder de tributar estabelecidos na Constituição Federal. No texto constitucional encontramos o Princípio da Legalidade Tributária, disposto no artigo 150, inciso I.

Existe também o Princípio da Tipicidade Tributária, que implica em uma definição taxativa, completa, necessária e suficiente para a quantificação do tributo. Neste caso veda-se a interpretação extensiva e a analogia. Dispõe o artigo 97 da Lei Complementar 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominado Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966):

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

No Art. 97, encontramos a relação dos casos onde só através de uma Lei pode-se criar, alterar, desonerar e modificar a natureza dos tributos. Oportuno ressaltar, que a locação de bens móveis está fora do campo de incidência do ISS e do ICMS. Mas não se trata de uma imunidade ou de uma isenção. Entende-se então, que neste caso a tipificação da ocorrência do fato gerador do ISSQN não descreve a situação fática que ocorre na locação de bens móveis.

A locação de bens móveis, em alguns casos de assemelha a uma venda sem transmissão da propriedade, e em outros se assemelha a uma prestação de serviços acessória ao evento principal. A locação de bens móveis está definida no Código Civil, Lei. 10406/02, no art. 565 (BRASIL 2002).

3.3 Interpretação e Integração da Legislação Tributária diante do CTN

Art.107

A legislação tributária será interpretada conforme disposto neste Capítulo

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

O aplicador do direito deverá se utilizar, segundo o art. 108 do CTN, os seguintes instrumentos:

- a) A analogia- é o meio pelo qual o aplicador da Lei, diante de lacuna desta, busca solução para casos semelhantes (MACHADO, 2007)
- b) Os princípios gerais do Direito Tributário
- c) Os princípios gerais do Direito Público
- d) A equidade- é a justiça no caso concreto. Por ela corrige-se a insuficiência decorrente da generalidade da norma. A falta de uma norma específica para cada caso é que enseja a interação por equidade (MACHADO, 2007). Ao aplicar a equidade o legislador busca a solução a partir da norma genérica, e não, de uma norma específica, como no caso da analogia.

Conforme disposto no art. 108, parágrafo 1.º, do CTN, a analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei; e no parágrafo 2.º dispõe que o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa de tributo devido.

Prosseguindo nosso estudo sobre formas de Interpretação e Integração da Legislação Tributária, apresentamos a seguir dois importantes dispositivos do CTN.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

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 art. 109 muniu o legislador de meios para enfrentar o abuso das formas de Direito Privado não significando, conclusivamente, permissão para a interpretação econômica dos fatos geradores pelos intérpretes (juristas, funcionários do Executivo, e juízes). De notar que o legislador fiscal não deforma o conteúdo e o alcance dos institutos conceitos e formas de Direito Privado, podendo apenas atribuir-lhes efeitos fiscais. A regra endereça-se ao legislador, nunca aos intérpretes oficiais da lei fiscal (Executivo e Judiciário).” (COELHO, 2006)

O artigo 110 proíbe o legislador de alterar os institutos, conceitos e formas do Direito Privado para estabelecer os limites da competência tributária (COELHO, 2006).

O art. 111 do CTN expressamente determina os casos em que somente caberá a interpretação literal da lei: suspensão, exclusão, outorga de isenção (que também é caso de exclusão do crédito) e, ainda, dispensa do cumprimento de obrigações acessórias.

Art. 111 - Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho (COELHO, 2006) interpretação literal não é interpretação mesquinha ou meramente gramatical, mas, sim, interpretação estrita sem utilização de interpretação extensiva. As exceções devem ser compreendidas com extrema rigidez.

O elemento literal é absolutamente insuficiente, visto que a regra do art. 111 há de ser entendida, conforme ensina Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2007), no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam interpretação ampliada nem integração por equidade. Sendo possível mais de uma interpretação, razoáveis e ajustadas aos

elementos sistemático e teleológico, deve prevalecer aquela que mais se aproximar do elemento literal.

Para Ricardo Lobo Torres (TORRES, 2000) “a interpretação literal é um limite para atividade do intérprete, ou seja, tendo por início o texto do direito positivo o intérprete encontra o seu limite no sentido possível daquela expressão lingüística. Ir além do sentido possível das palavras da lei, é adentrar o intérprete no campo da integração e da complementação do direito. O que o CTN está no art. 111, é impedindo o uso de analogia e equidade ao prescrever a interpretação literal para as isenções, homenageando assim o princípio da legalidade.

O art. 112 nos remete à *interpretação benigna* da Lei, favorecendo ao contribuinte nos casos nele descritos, desde que existam dúvidas quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou à materialidade do fato, à autoria, à imputabilidade, à punibilidade ou, ainda, quanto à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação. Dispõe o artigo 112 do CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho (COELHO, 2006) este artigo possui uma redação de inspiração jus penalista porquanto consagra o *in dubio pro* contribuinte (interpretação benigna) na aplicação das matérias atinentes às infrações e penalidades. O renomado jurista defende a tese de que este artigo não é antinômico com o Art. 136, que trata da objetividade do ilícito tributário. No Art.136 cuida-se da capitulação do ilícito, e no Art.112 da interpretação no julgamento pelos órgãos administrativos e judiciais, onde fica patente a necessidade da pesquisa do elemento subjetivo.

Rapidamente abordamos os principais aspectos da interpretação e aplicação da legislação tributária. Acreditamos que eles são suficientes para o entendimento do nosso trabalho.

A base teórica aqui referenciada serviu de subsídio para a análise das decisões que fazem parte da amostra coletada na nossa pesquisa.

Importante finalmente observar, que ao pontuar os conceitos relativos à interpretação e aplicação da Lei jamais pretendíamos esgotar a temática teórica relativa ao objeto da nossa pesquisa. Acreditamos que a bibliografia referenciada é o melhor caminho para aqueles que pretendem um maior aprofundamento sobre os aspectos da interpretação e aplicação da legislação tributária.

4. Objetivos e Metodologia da Pesquisa Jurisprudencial

4.1 Objetivos da Pesquisa

4.1.1 Objetivo Geral

Verificar se existe um entendimento pacificador fruto de decisões ocorridas nas instâncias judiciárias estaduais e superiores, em razão de questionamentos e demandas originadas de divergências na aplicação e interpretação do disposto no item três da lista de serviços anexa a Lei 116/03.

4.1.2 Objetivos Específicos

- Pesquisar como os Tribunais de Justiça e os Tribunais Superiores estão julgando e acordando os contenciosos ocorridos em razão da aplicação e interpretação do disposto no item três da lista de serviços anexa a Lei 116/03.

- Analisar as informações obtidas na pesquisa, identificando se existe um entendimento pacificador consolidado pelos tribunais, que possa orientar tanto o fisco como o contribuinte na tarefa de interpretar e aplicar a legislação tributária.

4.2 O objeto da pesquisa jurisprudencial.

Realização de pesquisa qualitativa com as seguintes características:

- **População:** universo da pesquisa - decisões ocorridas nas instâncias judiciárias, nos Tribunais de Justiça Estaduais e nos Tribunais Superiores em Brasília.

- **Amostra:** Decisões proferidas após a promulgação da Lei 116/03, no período compreendido entre os anos de 2004 até o final do ano de 2008, a referentes à aplicação e interpretação do item três da lista de serviços da Lei 116/03.

4.3 Procedimentos para busca de dados.

Na pesquisa proposta todos os dados foram coletados através da Rede Mundial de Computadores,

a Internet, com a realização dos os seguintes procedimentos:

- Acesso as páginas na Internet dos Tribunais de Justiça Estaduais e nos Tribunais Superiores em Brasília (STJ e STF).
- Na pagina do tribunal escolher a opção “pesquisa”, e a seguir escolher a opção “Acórdão”.
- Na opção pesquisa de "Acórdão" entramos com as palavras chaves ***“locação de bens móveis e ISS”***.

Selecionar as decisões que façam referência a aplicação e interpretação do item três da lista de serviços da Lei 116/03, e que versem sobre casos de locação de bens móveis combinados ou não com a prestação de serviços.

4.4 A forma de tratamento dos dados obtidos na pesquisa.

1º - Excluir as decisões que após análise do conteúdo não devam fazer parte da amostra. Em particular deverão ser excluídas as decisões que tratam de casos de arrendamento mercantil, e casos de restituição de indébitos.

2º - Enumerar, classificar, ordenar e sistematizar as decisões selecionadas.

3º - Analisar a amostra de modo a identificar as decisões semelhantes, as mais relevantes e esclarecedoras.

4.5 Análise dos dados e apresentação dos resultados.

Para a consolidação das informações e apresentação dos resultados realizamos os seguintes procedimentos:

- Exemplificação, através da transcrição dos acórdãos selecionados, das decisões judiciais semelhantes, identificando as principais formas de interpretação da legislação.
- Verificação, e identificação de forma conclusiva, se já existe um entendimento pacificador fruto de decisões das instâncias tributárias judiciárias, que façam referência a aplicação e interpretação do item três da lista de serviços da Lei 116/03, com especial atenção para os casos em que a locação do bem móvel ocorre junto com a prestação de serviços.

5. Resultado da pesquisa e análise dos dados coletados.

Inicialmente apresentaremos uma tabela com o número de retornos gerados pela pesquisa na Internet, que foi realizada conforme os parâmetros estabelecidos na metodologia da pesquisa. O endereço eletrônico das páginas da Internet pesquisadas tem os seguintes formatos: *www.tj.<sigla do estado>.gov.br* ou *www.tj<sigla do estado>.jus.br*. O segundo formato foi estabelecido conforme resolução 45, de 17.12.2007, do Conselho Nacional de Justiça, e é adotado pela maioria dos tribunais.

Tabela de retornos de resultados da pesquisa de jurisprudência.

ÓRGÃO PESQUISADO	RETORNOS
Tribunal de Justiça Acre (TJAC)	2
Tribunal de Justiça Alagoas (TJAL)	1
Tribunal de Justiça Amapá (TJAP)	4
Tribunal de Justiça Amazonas (TJAM)	0
Tribunal de Justiça Bahia (TJBA)	4
Tribunal de Justiça Ceará (TJCE)	6
Tribunal de Justiça Distrito Federal e Territórios (TJDFT)	55
Tribunal de Justiça Espírito Santo (TJES)	23
Tribunal de Justiça Goiás (TJGO)	44
Tribunal de Justiça Maranhão (TJMA)	8
Tribunal de Justiça Mato Grosso (TJMT)	6
Tribunal de Justiça Mato Grosso do Sul (TJMS)	0
Tribunal de Justiça Minas Gerais (TJMG)	331
Tribunal de Justiça Pará (TJPA)	6
Tribunal de Justiça Paraíba (TJPB)	0

Tribunal de Justiça Paraná (TJPA)	106
Tribunal de Justiça Pernambuco (TJPE)	40
Tribunal de Justiça Piauí (TJPI)	0
Tribunal de Justiça Rio de Janeiro (TJRJ)	118
Tribunal de Justiça Rio Grande do Norte (TJRN)	0
Tribunal de Justiça Rio Grande do Sul (TJRS)	217
Tribunal de Justiça Rondônia (TJRO)	2
Tribunal de Justiça Rorâima (TJRR)	0
Tribunal de Justiça Santa Catarina (TJSC)	3
Tribunal de Justiça São Paulo (TJSP)	401
Tribunal de Justiça Sergipe (TJSE)	5
Tribunal de Justiça Tocantins (TJTO)	0
TOTAL	1382

A Pesquisa foi realizada no período de 01 de janeiro de 2009 a 31 de maio de 2009.

5.1 Apresentação dos resultados relevantes.

Conforme detalhado na tabela acima, a pesquisa foi realizada nas páginas na Internet de todos os Tribunais de Justiça do Brasil. Algumas tentativas de pesquisa não deram o retorno esperado. Consideramos que nestes casos, que não encontramos elementos para compor a amostra ou a informação pesquisada não se encontrava disponível.

A apresentação dos resultados foi feita de forma cronológica, ano a ano, e os acórdãos agrupados por semelhança, a fim de facilitar a análise pelo leitor. Foram citados somente os acórdãos que indicavam de forma clara a tendência da jurisprudência no correr do tempo. O período pesquisado abrange o intervalo que vai do ano de 2004 a até o ano de 2008.

5.2 Julgamentos de 2004

O resultado da pesquisa indica que, durante o ano de 2004 ocorreu uma clara divergência nos resultados dos julgamentos. Chegamos a esta conclusão após compararmos acórdãos proferidos nos diversos tribunais de justiça estaduais.

Verificamos que em 2004 não existia, até então, um entendimento pacificador. Observamos que ocorreram naquele ano diversas decisões acompanhando o julgamento do RE 116.121/SP, a partir do uso de uma **interpretação sistemática**. Estas jurisprudências se baseiam principalmente no argumento que serviço é uma prática diversa da locação, cuja definição está no Código Civil, sendo assim locação “não é e nunca foi serviço”, trata-se de uma “obrigação de fazer” enquanto serviço é uma obrigação de dar. A base jurídica em todos os casos está no julgamento do STF acima mencionado, exemplos:

TJRS

Apelação Civil N° 70007651706

Data do Julgamento: 10.03.2004

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ISS INCIDENTE SOBRE LOCAÇÃO DE FOTOCOPIADORAS, CALCULADORAS, FAX E EQUIPAMENTO DE AUTOMAÇÃO DE ESCRITÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. Tendo a Corte Suprema reconhecido a ilegalidade do item 79, da Lista de Serviço, anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68, não existe relação jurídico-tributária para o Município exigir o pagamento do ISS sobre locação de bens móveis. Locação de coisa, por definição do Código Civil, é cessão de uso e gozo de bem não fungível mediante retribuição (art. 1.188), não é, nem nunca foi serviço. O legislador não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, na forma do art. 110, do CTN. Apelação provida.

TJPE

Agravo de Instrumento: 0100297104

Data do Julgamento: 26.10.2004

Agravo de Instrumento. Direito Tributário. «ISS». «Locação» de «bens» «móveis» para a construção civil. Obrigação de dar. Equivalência com a definição do art. 1.188 do Código Civil de 1916. Agravo improvido à unanimidade. 1. A «locação» de «bens» «móveis» afigura-se típica obrigação de dar e não de fazer, devendo-se afastar qualquer definição que lhe enquadre como prestação de serviço. 2. A cobrança do «ISS» pelo Município, fundada na «locação» de «bens» «móveis» e com base no item 78 do art. 102 do Código Tributário Municipal (Lei n° 15.563/91), à luz do ordenamento jurídico vigente, revela-se

ilícita. 3. Agravo de Instrumento improvido, à unanimidade.

No Tribunal de Justiça de Santa Catarina encontramos decisão no mesmo sentido dos acórdãos acima.

TJSC

Apelação Civil Nº 2003.030478-9

Data do Julgamento: 24.03.2004

MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - ISS - LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS - NÃO INCIDÊNCIA - DECLARAÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE REALIZADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - EXEGESE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 481 DO CÂNONE PROCESSUAL - DESPROVIMENTO DO APELO E DO REEXAME NECESSÁRIO.

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, (art. 156, III, da Carta Magna) como a própria nomenclatura revela, subentende a prestação de serviços e não o contrato de locação, como decidiu o plenário do excelso Pretório no RE n. 116.121-3/SP. Para efeitos constitucionais, a locação de bens móveis não se identifica nem se qualifica como serviço, uma vez que pressupõe apenas uma obrigação de dar e não de fazer. Ex vi do parágrafo único do art. 481 do Cânone Processual, "os órgão fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário, ou ao órgão especial, a argüição de inconstitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes ou do plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a questão".

No final de 2004 o Tribunal de Justiça de Sergipe proferia o seguinte acórdão:

TJSE

Apelação Civil: 2004206322

Data do Julgamento: 06.12.2004

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. COBRANÇA DE ISS SOBRE LOCAÇÃO DE VEÍCULO. INADMISSIBILIDADE. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CORREÇÃO MONETÁRIA A PARTIR DO PAGAMENTO INDEVIDO E JUROS DE MORA A PARTIR DO TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO. RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO. - A terminologia constitucional do ISS (Imposto Sobre Serviços) revela o objeto da tributação; - Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo, considerando Contrato de Locação de Bem Móvel; - A locação de serviços e móveis, são práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110, do Código Tributário Nacional. (RE 116121); (...).

Fazendo o contra ponto com a **interpretação sistemática**, encontramos outras decisões que ignoram o julgado do STF, ainda em 2004. Estas decisões foram tomadas a partir de uma **interpretação histórica e teleológica**. Nestes casos, os julgamentos reconhecem a legalidade da incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis.

Principais argumentos para essas decisões são: que na locação não ocorre transferência de propriedade, que não se deve analisar o caso pela “ótica puramente civil”, que o melhor entendimento ocorre quando se analisa o caso “sob o enfoque dado pelo Direito Empresarial”. Esta posição foi firmada no TJRS e em dois julgamentos ocorridos no TJMG, que transcrevemos a seguir.

TJRS

Apelação Cível Nº 70007880131

Data do Julgamento: 30.03.2004.

TRIBUTÁRIO E FISCAL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. LOCAÇÃO. BENS MÓVEIS. INCIDÊNCIA. NATUREZA DA ATIVIDADE. DEPÓSITO JUDICIAL. CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA. EFEITOS. A locação de bens móveis, pela atividade desenvolvida, e porque não opera transferência de propriedade (pressuposto da incidência do ICMS), é considerada “prestação de serviços”, fato gerador de ISSQN.

TJMG

Número do processo: 1.0433.02.045666-4/001(1)

Data do Julgamento: 17.06.2004

MANDADO DE SEGURANÇA – LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS – ISSQN – CONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DO DECRETO-LEI 406/68 COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI COMPLEMENTAR 56/87. 1. Afigura-se admissível o manejo do “mandamus”, de caráter preventivo, contra a lei tributária capaz de produzir efeitos concretos, porque, em casos tais, a norma incide efetivamente sobre a esfera jurídica do contribuinte, obrigando-o a recolher imposto na forma determinada na respectiva lei. 2. Não detém qualquer eiva de inconstitucionalidade o item 79 do Decreto-Lei 406/68, que prevê a incidência do ISSQN sobre locação de bens móveis, hipótese em que prepondera a prestação de serviço por parte da empresa locadora, que explora tal atividade econômica. 3. A declaração incidental de inconstitucionalidade, em sede de recurso extraordinário, não opera efeitos “erga omnes”, atingido, tão-somente, as partes do processo, onde foi exarada a respectiva decisão.

TJMG

Número do processo: 1.0000.03.402898

Data do Julgamento: 15.12.2004

ISS - INCIDÊNCIA SOBRE LOCAÇÃO DE BENS - OBJETO SOCIAL DA EMPRESA. - A autora, ao locar maquinário e/ou mão de obra, não está simplesmente cumprindo uma obrigação de dar. Na realidade, ela presta um serviço, com realização de seu objeto social e atuação econômica efetiva na qualidade de prestadora. É constitucional, "ipso facto", a incidência do ISS sobre o serviço de locação, não devendo ser o instituto analisado sob a ótica puramente civil, uma vez que a empresa é regida por leis comerciais.

No TJRO encontramos também a seguinte decisão quanto à aplicação retroativa da Lei 116/03:

TJRO

Embargos de Declaração (em Agravo de Instrumento): 200.000.2003.009119-5

Data do Julgamento: 16.06.2004

EMENTA Embargos de declaração. Contradição. Omissão. Não existe contradição ou omissão no julgado que aplica a legislação então em vigor à época da realização do fato gerador (Decreto-lei n. 406/68), a qual define como fato gerador a locação de bens móveis, inclusive em arrendamento mercantil, não podendo a lei nova (Lei Complementar n. 116/2003), que não contemplou a locação de bens móveis na lista de serviços do ISS, retroagir para alcançar fatos pretéritos.

Exemplos da falta de entendimento uniforme e pacificador são diversos no ano de 2004. Neste ano, tanto a Fazenda Pública Municipal, como o contribuinte do ISSQN, não possuíam um parâmetro que norteasse seu entendimento quanto à interpretação da legislação tributária. Passemos a seguir para os julgamentos ocorridos no ano de 2005.

5.3 Julgamentos de 2005

Após a Emenda Constitucional Nº 45 de 30 de dezembro de 2004, que alterou diversas normas constitucionais referentes às competências do Poder Judiciário, os § 2º e 3º do Art. 102 da C.R. passam a vigorar com a seguinte redação:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal

examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.

Veremos a seguir, que, com a promulgação da EC 49/05, ocorreu tendência de uniformização dos julgamentos. Muitos juízes consideraram que qualquer espécie de locação de bens móveis, acompanhada ou não de serviços, uma atividade que está fora do campo de incidência do ISSQN. Porém, como também veremos mais adiante, o assunto continuava sendo objeto de votos divergentes, até dentro de um mesmo tribunal estadual!

TJMG

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.03.057301-8/001 -

Data do Julgamento: 31.05.2005

EMENTA: Tributário. ISS. Campo de incidência. Interpretação constitucional acerca do aspecto material que afasta a possibilidade de incidência do tributo sobre a locação de bens móveis. A incidência do tributo dar-se-á na prestação de serviços que compreendam atividades relacionadas às obrigações de fazer. (...)

Voto Vencido:

A incidência de tributação do ISSQN sobre locação de bens móveis relacionada com locação de máquinas e equipamentos encontra-se tipificada na lista definidora de serviços alcançáveis pelo ISS, razão pela qual inexistente qualquer ilegalidade na referida cobrança porque a locação de bem móvel implica em prestação de serviço.

TJSE

Ação Declaratória: 2005205027

Data do Julgamento: 10.10.2005

AÇÃO DECLARATÓRIA. COBRANÇA DE ISS SOBRE LOCAÇÃO DE VEÍCULO. INADMISSIBILIDADE. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CORREÇÃO MONETÁRIA A PARTIR DA IMPETRAÇÃO DO MANDAMUS. REMESSA IMPROCEDENTE. A terminologia constitucional do ISS (Imposto Sobre Serviços) revela o objeto da tributação; - Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo, considerando Contrato de Locação de Bem Móvel; - A locação de serviços e móveis, são práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110, do Código Tributário Nacional. (RE 116121); (...).

TJAP

Apelação Civil em Mandado de segurança: 1.911/04

Data do Julgamento: 23.08.2005

EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA. ISSQN. CRIAÇÃO DE FATO GERADOR POR LEGISLADOR MUNICIPAL. LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003. EXIGIBILIDADE SOBRE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. 1) A exigência por parte de municípios do imposto

sobre serviços de qualquer natureza, a despeito da competência tributária e da autonomia constitucionalmente conferidas a tais entes políticos, deve guardar compatibilidade com a Lei Complementar n. 116/2003, sob pena de inconstitucionalidade da lei municipal. 2) Muito embora o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza seja de competência exclusiva do Município, não cabe ao legislador municipal ampliar o conceito constitucional de serviço para alcançar a locação de bens móveis, que encerra obrigação de dar e não de fazer.

Conforme ressaltamos anteriormente, encontramos também algumas decisões divergentes daquelas que reconhecem que a locação de bens móveis não se configura uma prestação de serviços. Nestes casos continua evidente a utilização de uma **interpretação histórica e teleológica**, e a **aplicação do Princípio da Equidade, e dos Princípios Gerais do Direito Tributário**.

TJAP

APELAÇÃO CÍVEL- 1986/05

Data do Julgamento: 15.03.2005

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ATIVIDADE NÃO SUJEITA AO TRIBUTO – NÃO COMPROVAÇÃO – OUTRAS ATIVIDADES 1) É evidente que não incide o ISS sobre operações de locação mercantil de bens móveis, porém deixou a Apelante de comprovar através das notas fiscais descritivas, a que atividades se relacionavam os documentos de arrecadação municipal acostados (DAMs), tornando impossível identificar se tratavam de locação de bens até porque não discriminavam o serviço real atividade. 2) O objeto social da empresa é extenso e inclui conserto de utensílios, o que torna genericamente a apelante contribuinte do Imposto sobre Serviços. 3) Recurso Improvido.

TJSP

AGRAVO DE INSTRUMENTO N° 2.000.815-3,

Data do julgamento: 08.10.2005.

MANDADO DE SEGURANÇA - Liminar - Indeferimento - ISSQN - Locação de bens móveis - Lei Complementar 116, de 31/07/2003, que revogou o Decreto-Lei n° 406/66 e Lei Complementar n° 56/87 - Convencimento judicial dependente das provas carreadas para os autos - Somente em casos excepcionais e evidenciada manifesta ilegalidade é possível a revogação da decisão judicial nas hipóteses de apreciação de liminar "iniitio litis".

O "periculum in mora" está na situação em que, segundo a Agravante, com a publicação da Lei Complementar n° 116, em 31 de julho de 2003, que revogou o Decreto-Lei n° 406/68 e Lei Complementar n° 56/87, que até então dispunha sobre o ISSQN e que o item 3.01, da Lista de Serviços anexa à LC 116/03, que dispunha sobre a atividade de "locação

de bens móveis" foi vetada com fulcro no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, pelo PLENO do Colendo Supremo tribunal Federal; contudo, olvida a Impetrante que existe a situação fática em que deverá demonstrar que sua atividade comercial cinge-se tão-só à locação de bens móveis, na medida em que é complexa a denominada "prestação de serviços em lonas, galpões, toldos, painéis e cobertura panorâmica". Falta, pois, a prova pré-constituída de que o objeto social da Agravante abrange apenas o aluguel de bens móveis.

TJDF

APELAÇÃO CÍVEL 20020110042004APC DF

Data de Julgamento: 09.09.2005

Ementa TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. ISS. INCIDÊNCIA. COBRANÇA DEVIDA. 1. Sobre a atividade de locação de bens móveis, tipo fitas de vídeo, DVDs, jogos para computador e acessórios, incide o imposto sobre serviços – ISS, em razão de disposição legal. O Decreto-Lei 460/68, com a redação dada pela Lei Complementar Nº 56/87, consigna que a empresa que realiza atividade de locação de bens móveis é contribuinte do ISS.

No voto:

O cerne da questão está em saber se é correta a cobrança de ISS sobre a atividade de locação de fitas de vídeo, dvds, jogos para computador, etc. O presente tema já foi objeto de discussão por esta Corte e não é pacífico. Filio-me ao entendimento de que a cobrança do ISS em locações de serviços é legítima.

Entendo que a simples atividade econômica de colocar à disposição de outrem determinado bem já pode ser definida como uma prestação, eis que o objeto jurídico de um contrato de locação não é somente o bem móvel, mas também a atividade do locador, que disponibiliza o bem ao locatário por meio de uma prestação de serviço.

A expressão "locação de bens móveis", contida na lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº. 460/68, com a redação dada pela Lei Complementar nº. 56/87, abarca, de maneira explícita, a incidência do ISS.

A decisão declaratória de inconstitucionalidade da norma que rege a matéria, do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº. 116.121, relatado pelo MINISTRO MARCO AURÉLIO, se deu por maioria de votos, uma vez que naquela Corte há entendimento no sentido da legalidade do tributo. Ademais, o Supremo Tribunal Federal julgou, via controle difuso, a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre locação de bens móveis, assim, referida decisão não produz efeitos erga omnes.

5.4 Julgamentos de 2006

A partir de uma análise inicial dos julgamentos de 2006, ocorridos nos principais tribunais do país, podia-se preliminarmente inferir que a matéria estava pacificada. Boa parte dos acórdãos

pesquisados indicava que o entendimento do STF passava a prevalecer. Como exemplo, apresentamos três julgamentos que ocorreram no Rio de Janeiro, no Maranhão, e em São Paulo.

TJMA

APELAÇÃO CÍVEL: 236692004

Data do Julgamento 05.07.2006

Ementa TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. APELAÇÃO. MANDADO de SEGURANÇA. issQN. LOCAÇÃO de bens MÓVEIS. INCONSTITUCIONALIDADE. Em que pese a irresignação do Município quando sustenta estar correta a incidência do Imposto, corroboro da opinião da douta Procuradoria Geral de Justiça, pois entendo que andou bem o magistrado singular quando assentou inconstitucionalidade da expressão "locação de bens e serviços" do Ítem 79 da Lista de Serviços da Lei Municipal nº 3.758/98. Com efeito, há de ser reconhecido que a locação de máquinas não faz incidir tal imposto, pois a competência tributária dos Municípios se restringe a tributação de serviços, cuja cobrança deve incidir nas obrigações de fazer. Ainda que se admita ser vigente a Lei municipal nº 161/03, a previsão de locação de bens móveis como fato gerador de ISSQN é inconstitucional, dada a natureza de tal obrigação (obrigação de dar, e não de fazer). (...)

O aspecto interessante, que observamos no julgamento do TJMA, reside no fato que alguns municípios, mesmo após a decisão do RE 116.121, e da vigência da Lei 116/03, mantiveram no texto da Legislação Municipal a atividade de locação de bens móveis como item da lista de serviços alcançados pela tributação do ISSQN. Nestes casos, tendo em vista a estrutura hierárquica da norma jurídica brasileira, os municípios não lograram êxito às suas demandas frente as decisões ocorridas nos tribunais.

Muito interessante também, as decisões abaixo exemplificadas, proferidas pelo TJRJ e pelo TJSP, onde observamos a referência ao “Princípio da prevalência da atividade principal em face da acessória”, quando da ocorrência da locação de bens móveis acompanhada de serviços auxiliares. Veremos mais adiante, que este não era na verdade um entendimento consolidado por todos os tribunais estaduais.

TJRJ

Apelação Civil: 2005.001.53898

Data do Julgamento: 11.04.2006

Tributário. Mandado de Segurança preventivo. Imposto sobre serviços de qualquer natureza (Decreto Municipal n. 24.170/2004). Incidência sobre locação de bens móveis. Inconstitucionalidade declarada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal. O Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 116121, espancou as dívidas existentes sobre a incidência do ISS nos contratos de locação de bens móveis, ao declarar inconstitucional a expressão "locação de bens móveis", constante do item 79 do Anexo do Decreto-Lei n. 406/68, o que provocou o veto presidencial do Item 3.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que passou a regular a matéria. Ante a inconstitucionalidade enfocada, não pode o Município cobrar o ISS sobre locação de "containers", ainda que acompanhada dos serviços de assistência técnica, conservação e recuperação dos bens locados, porque de responsabilidade da própria locadora. Provimento do recurso.

TJSP

APELAÇÃO CÍVEL COM REVISÃO: 532.828-5/1-00,

Data do Julgamento: 01.06.2006.

AÇÃO ORDINÁRIA - ISS - Locação de bens móveis - Máquinas industriais - Exigência do imposto com base no item 79 do DL 406/68 (atualizado pela LCF 56-87) e idêntica lei municipal – Não cabimento, pois a expressão "locação de bens móveis" constante de referido item foi declarada inconstitucional pelo STF - Não comprovação de que a autora exerça, juntamente com a locação, outros serviços tributáveis com o imposto em questão - Princípio da prevalência da atividade principal em face da acessória - Procedência do pedido de declaração de inexistência de relação jurídico-tributária entre as partes e respectiva repetição - APELAÇÃO DA AUTORA PROVIDA.

Conforme exemplificado acima, em 2006 diversos tribunais passaram a analisar a questão da ocorrência de prestação de serviços combinada com a locação de equipamentos, e casos da utilização destes equipamentos para possibilitar a execução de serviços. Estes julgamentos não foram uniformes, nestes casos, foram usadas formas diferentes de interpretação e aplicação da legislação tributária.

Nossa análise preliminar, que inicialmente indicava a existência de um entendimento comum nos tribunais em 2006, estava equivocada, tendo em vista os quatro exemplos de julgamentos realizados em Minas Gerais, Rio de Janeiro, São Paulo, que transcreveremos a seguir, onde a questão da locação de bens acompanhada de serviços é tratada como uma atividade que está dentro do campo de incidência do ISSQN.

TJMG**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0702.05.230196-8****Data do Julgamento: 07.08.2006**

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA - ISS - TERRAPLANAGEM - LOCAÇÃO DE MÓVEIS - INCIDÊNCIA. Verificando-se dos termos do contrato realizado pelo impetrante que os serviços executados consistiam em terraplanagem, quando eram utilizados os seus equipamentos e não locados, patente a incidência do ISS.

TJRJ**Agravo de instrumento: 20.591/2005****Data do Julgamento: 24.10.2006**

AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS E DE SERVIÇOS. LIMINAR. INDEFERIMENTO. Se, por um lado, o Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 116.121/SP decidiu que a expressão locação de bens móveis constante no item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-lei 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar 56/87, é inconstitucional, por outro, havendo locação com prestação de serviços de assistência técnica com manuseio dos bens locados, por exemplo, há, sem sombra de dúvida, fato gerador e, conseqüentemente, incidência do imposto sobre serviços. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis.

TJSP**APELAÇÃO Nº 583.804-5/0-00.****Data do Julgamento: 05.10.2006**

ISSQN - Ação ordinária - Anulatória de débito fiscal - Efetividade da locação de bens móveis, concomitantemente com prestação de serviços - Verificação do contrato social e das notas fiscais - Prestação de serviços com emprego de equipamentos - Mantida a exigibilidade do imposto considerando-se a natureza dos serviços prestados - Confirmada a legitimação das autuações, urge que se apure, em fase de liquidação de sentença, os valores concretamente devidos, bem como o local da prestação dos serviços consoante a comprovação através das notas fiscais emitidas - Providos em parte os recursos, voluntário e oficial, nos termos do acórdão,

Fazendo contraponto com os julgamentos acima referenciados, selecionamos uma importante decisão do TJDF, que transcrevemos a seguir, sobre a incidência ou não do ISSQN nos diversos tipos de serviços de telefonia que surgiram com a vinda dos aparelhos celulares, TV a cabo, e acesso maciço a Internet.

Acreditamos que uma análise mais apurada dessas novas atividades de prestação de serviços evidenciará que surgiram diversas modalidades de serviços que se utilizam das novas tecnologias

da informação. Essas novas atividades geraram dúvidas nos julgamentos quanto ao que é a atividade principal e a atividade acessória. Outros julgamentos indicam também divergências quanto à caracterização da ocorrência de uma prestação de serviços separada do uso ou aluguel de equipamentos.

TJDFT

APELAÇÃO CÍVEL 20040110889395APC DF

Data de Julgamento: 14.11.2005

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. NULIDADE DA SENTENÇA. JULGAMENTO ANTECIPADO DA LIDE. CERCEAMENTO DE DEFESA. PRELIMINAR AFASTADA. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL. CONTRATO DE CESSÃO REMUNERADA DE SISTEMA INTEGRADO DE TELECOMUNICAÇÕES. LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. INEXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. INSCRIÇÕES EM DÍVIDA ATIVA. ANULAÇÃO. RECURSO PROVIDO

Versando os autos sobre questão de direito e de fato que demanda prova exclusivamente documental, e estando o feito suficientemente instruído, não pode se acolhida alegação de que o julgamento antecipado da lide cerceou o direito de defesa da apelante.

A Lei Complementar Nº 116, de 31 de julho de 2003, excluiu da lista de serviços sobre os que incide o ISS a “Locação de Bens Móveis”, consagrando orientação adotada pelo EG. Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE 116121-3/SP.

Indiscutível a inexigibilidade do Imposto Sobre Serviços – ISS no que se refere às cessões remuneradas de sistema integrado de cabos de fibras óticas e equipamentos eletrônicos associados por empresa de telecomunicações, face ao disposto na Lei Complementar Nº 116/2003.

Constatada então a falta de entendimento ainda em 2006, e verificada a divergência que se manifestava em todos os tribunais, neste quadro, o voto do Ministro Francisco Falcão, relator do RE 845.009-DF, tenta pacificar definitivamente algumas questões que envolvem a incidência do ISSQN sobre atividades de locação de bens móveis acompanhada da prestação de serviço.

STJ

Voto do Ministro Francisco Falcão no RE 845.009-DF

Datado Julgamento: 17.10.2006

Ementa ISS. INCIDÊNCIA. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. CLÁUSULA CONTRATUAL. SÚMULA5/STJ. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. I - Ao decidir que apenas não haverá incidência de ISS nos casos de locação pura, o acórdão recorrido se baseou no entendimento do eg. STF e, ainda, nos termos das cláusulas contratuais para se verificar o real objeto do contrato, não sendo possível a esta eg. Corte de Justiça discutir a controvérsia na via do especial, por se cuidar de matéria de índole constitucional, e em razão do óbice contido na Súmula 5/STJ

Ao definir cuidar-se de matéria que envolve discussão sobre matéria de índole constitucional e deliberação acerca de cláusulas contratuais, a decisão que ora se ataca foi bem clara, não merecendo qualquer censura, quando assim estabeleceu, in verbis : "Ao analisar o teor do DL nº 406/68 e da lista anexa de serviços, bem como a legislação pertinente, o Tribunal a quo pautou-se pela orientação adotada pelo STF e baseou-se em fundamento constitucional, e também considerou cláusulas contratuais para assim concluir: "No julgamento do RE 116.121-3, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, sob o fundamento de que, na locação pura, não há prestação de qualquer serviço, pois não há prática de atos que consubstanciem um praestare ou um facere. Conforme se verifica, de acordo com o Supremo Tribunal Federal, apenas não haverá ISS nos casos de locação pura. Se houver a prestação de serviço, acompanhando a locação, haverá incidência do referido imposto" (fl. 229).

(...) omissis.

Fixada essa premissa, cabe perquirir se o contrato em tela expressa locação pura ou se é misto - locação de bens móveis acompanhada da prestação de serviço. (fl. 230.)

Então, conforme se verifica, de acordo com o Supremo Tribunal Federal, apenas não haverá incidência do ISSQN nos casos de “locação pura”.

Iniciaremos a análise dos julgamentos ocorridos no ano de 2007 acreditando que em parte as divergências nos tribunais estaduais estariam resolvidas, tendo em vista o esclarecimento do voto proferido no STJ. Porém, ao concluir seu voto, o Ministro Francisco Falcão remete a análise da matéria para o STF, tendo em vista que: **“descabe a esta Corte examinar a questão, porquanto reverter o julgado significaria usurpar competência que, por expressa determinação da Carta Maior, pertence ao Colendo STF”**.

Assim, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento referenciado acima, ao final do ano de 2006, argumenta que não é de sua competência discutir a **“matéria eminentemente constitucional”**.

5.5 Julgamentos de 2007

Durante o ano de 2007 nossa pesquisa encontrou um número expressivo de julgamentos que versam sobre a incidência ou não do ISSQN sobre a atividade de locação de bens móveis, acompanhadas ou não da prestação de serviços.

A seguir, transcrevemos diversos acórdãos, de diferentes tribunais estaduais, que reafirmam categoricamente o entendimento exarado do STF. Diante desse quadro jurídico, e a partir de uma análise superficial, poderíamos até mesmo inferir que a matéria estava finalmente pacificada.

Porém, nossa pesquisa revelou a existência, ainda em 2007, de inúmeras divergências na aplicação e interpretação da legislação tributária, item três da lista de serviços da Lei 113/06, em outros diferentes julgados. Destacamos duas dessas divergências para ilustrar nosso trabalho.

A primeira refere-se à vigência do novo entendimento consolidado legalmente a partir da Lei 116/03. A segunda refere-se à locação de equipamentos para a atividade de construção civil. Estes acórdãos divergentes serão comentados mais adiante.

Iniciamos a análise dos julgamentos do ano de 2007 transcrevendo cinco acórdãos que seguem a orientação do STF, que foram proferidos pelos tribunais do Paraná, do Pará, Rio Grande do Sul, Minas Gerais, e Goiás. Estes acórdãos exemplificam a disseminação nos tribunais do entendimento contido na decisão do STF, e nas modificações advindas com a vigência da Lei 116/03.

TJPR

Apelação Civil: Nº do Acórdão 27944

Data do Julgamento: 12.12.2006

DECISÃO: ACORDAM os Desembargadores integrantes da Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por unanimidade de votos, em conhecer e dar provimento parcial ao presente recurso, nos termos do voto relatado. EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO - INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE SERVIÇOS DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS - IMPOSSIBILIDADE - INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 40/2001, DA LEI MUNICIPAL Nº 6.202/80 E NÃO RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO ITEM 79 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXOS DO DECRETO-LEI Nº 406/68 - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E SÚMULA 546 DO STF - IMPOSTO INDIRETO - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE QUE O CONSUMIDOR NÃO SUPORTOU O ENCARGO DO TRIBUTO OU QUE ESTE AUTORIZOU O CONTRIBUINTE DE DIREITO A PEDIR A DEVOLUÇÃO - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS ARBITRADOS EM R\$ 2.000,00, SENDO 50% EM FAVOR DO PATRONO DA APELADA E 50% EM

FAVOR DO PROCURADOR DO FISCO - SENTENÇA REFORMADA PARCIALMENTE. A municipalidade não pode instituir ISS sobre locação de bens móveis por não se enquadrar no conceito constitucional de serviços, pois é uma atividade que se caracteriza pela obrigação de dar coisa e não de fazer. Com base no que preceitua o parágrafo único do artigo 481 do Código de Processo Civil, sobreleva notar que não há necessidade de instauração do incidente de inconstitucionalidade da Lei Municipal, uma vez que o pleno do Supremo Tribunal Federal já se manifestou no julgamento do RE 116.121-3 pela inconstitucionalidade da incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis. É imprescindível para o deferimento da repetição do indébito, a prova de que o contribuinte de direito não repassou o ISSQN ao contribuinte de fato ou que aquele se encontra autorizado por este a pedir a devolução.

TJPA

REEXAME DE SENTENÇA Nº 203.3.004157-1.

Data do Julgamento: 24.09.2007

EMENTA: REEXAME DE SENTENÇA EM MANDADO DE SEGURANÇA. ISS IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. VEICULO AUTOMOTOR. INADMISSIBILIDADE DE INCIDENCIA. DISTINÇÃO. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SENTENÇA MANTIDA INTEGRALMENTE. DECISÃO UNANIME. 1- A locação de bens moveis não se identifica nem se qualifica como prestação de serviços para fins tributários, configurando obrigação de dar não incidindo ISS . 2- Reexame de sentença, mantida decisão de 1º grau. Vistos, relatados e discutidos os autos, em que são partes as acima indicadas, acordam os desembargadores que integram a 1ª Câmara cível isolada do TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARÁ, por unanimidade de votos confirmaram a sentença reexaminada nos termos do voto da relatora.

TJMG

Apelação cível: 1.0024.05.731834-7/001(1)

Data do Julgamento: 11.09.2007

EMENTA: Apelação cível. Embargos do devedor. Ação de execução fiscal. Imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS. Locação de bens móveis. Fato gerador inexistente. Tributo indevido. Recurso não provido. 1. A locação de bens móveis não constitui fato gerador do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS. 2. É inválido o lançamento do ISS sobre locação de bens móveis porque indevido o tributo. 3. Apelação cível conhecida e não provida, mantida a sentença que acolheu os embargos do devedor.

TJGO

RECURSO 11627-5/195

Data do julgamento: 08.03.2007

CONSTITUCIONAL. TRIBUTARIO. DUPLO GRAU DE JURISDICAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. INCIDENCIA DO ISS EM HIPOTHESES QUE NAO SE ADEQUAM AO CONCEITO DE SERVICOS DE COMUNICACAO PROPRIAMENTE DITO TRIBUTAVEL POR ICMS. IMPOSICAO VEICULADA NO ITEM 3.04 DA LISTA ANEXA A LC 116/2003 E REPRODUZIDA NO CODIGO TRIBUTARIO MUNICIPAL PELA LC 059/2003. Atividades regidas pelo Código Cível cujas definições são inafastáveis ex VI do artigo 110 CTN inconstitucionalidade da cobrança do imposto sobre a locação de bens móveis. 1- pressuposto o texto da Constituição Federal de da Legislação

Complementar de regência não se altera o conceito dos institutos de direito privado para o fim de alargar as hipóteses de incidência do tributo ex VI do Artigo 110 CTN. 2- Os serviços de estruturação dos serviços de comunicação propriamente dito, possuem natureza jurídica de obrigação de dar e não constituem fato gerador do imposto sobre serviços de qualquer natureza 3- Conflita com a lei maior e com o Sistema Tributário Nacional normas que imponham o tributo sobre atividades decorrentes de relação negocial ou de direito real, ampliando a competência tributária do município, taxativamente delimitada na Constituição Federal 4- remessa conhecida e improvida.

TJRS

Ação Direta de Inconstitucionalidade: 70017695263

Data do Julgamento: 09.04.2007

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MUNICÍPIO DE SANTA MARIA. ISS. SERVIÇOS BANCÁRIOS. ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. NÃO INCIDÊNCIA. A locação de “cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral” não encerra qualquer obrigação de fazer em sua essência e, assim, não se confunde com a locação de serviços, para fins de incidência do ISS. Impossibilidade de a legislação municipal alterar a definição e o alcance de conceitos de direito privado utilizados pela Constituição Federal (CTN, art. 110). Precedente do STF. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE, VENCIDO O RELATOR. VOTOS VENCIDOS.

Apesar da clara tendência dos julgamentos ocorridos em 2007 indicarem ampliação da abrangência da não incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis, quando considerada atividade principal, encontramos outros julgamentos que apresentam, de forma muito cristalina, diferentes modos de interpretar e aplicar a Lei.

Para melhor ainda exemplificar como num mesmo tribunal podemos encontrar interpretações totalmente diferentes, a seguir temos dois acórdãos do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, proferidos no mês de maio de 2007, eles divergem sobre o alcance no tempo da aplicação da Lei 116. Lembramos que a questão da retroatividade da Lei 116 nos remete ao artigo Art.106 do CTN.

106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

TJMG

Número do processo: 1.0079.04.151408-8/001

Data do Julgamento 08.05.2007

EMENTA: LOCAÇÃO - BENS MÓVEIS - ATIVIDADE ECONÔMICA - RELAÇÃO DE CONSUMO - ATIVIDADE COMERCIAL - ISS - INCIDÊNCIA. O imposto municipal incidente sobre serviços de qualquer natureza, ISSQN, alcança a locação de bens móveis, conforme Lei Complementar n.º 56/87, item 79. Para o Direito Tributário, a locação em análise constitui uma prestação de serviço e sobre seu conceito econômico, e não jurídico, é que recai a cobrança do ISS. Não é somente a obrigação de dar que caracteriza o contrato de locação. A locação de bens móveis encaixa-se em atividade econômica prestadora de serviço. A Lei Complementar n.º 116, de 1º de agosto de 2003, não se aplica aos fatos pretéritos.

TJMG

Número do processo: 1.0024.05.889614-3/001(1)

Data do Julgamento 31.05.2007

EMENTA: ÔNUS DA PROVA - ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA EMPRESA - INCIDÊNCIA DE ISSQN - LEI COMPLEMENTAR 116/03 - SUBITEM 3.01 - LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS - VETO PRESIDENCIAL - COBRANÇA - INCONSTITUCIONALIDADE. A prova de que a empresa apelante não realiza somente as atividades disciplinadas no contrato social, é prova negativa, e não constitutiva, sendo, pois, ônus do município, segundo determina a regra do art. 333, II, do CPC. O subitem 3.01 que se referia à locação de bens móveis foi retirado da lista dos serviços sobre os quais incide o ISSQN, porque o referido tributo não pode ter como fato gerador a realização de contrato de locação que tem por base obrigação de dar e não de fazer, nos termos do art. 565 do CC. O veto presidencial impede a cobrança do ISSQN que tenha por fato gerador a locação de bens móveis, porque ele declara a sua inconstitucionalidade. A retroatividade da Lei Complementar 116/03 deve ser sustentada tendo em vista que ela é benéfica ao contribuinte, uma vez que se refere à isenção no tocante à locação de bens móveis.

A segunda divergência que selecionamos, refere-se à locação de equipamentos diversos para a atividade de construção civil. A locação de caçambas, andaimes, guindastes e tratores sempre foi objeto de questionamento quanto à incidência do ISSQN.

Antes de transcrevermos estes acórdãos conflitantes, importante lembrar, e será fácil concluir, que, durante todo o ano de 2007, a tão elogiada Segurança Jurídica inexistia em relação ao alcance da incidência do ISSQN nos casos em que a prestação de serviços que ocorriam em conjunto com o fornecimento de equipamentos para viabilizá-la.

Diante do quadro retratado acima, tanto o contribuinte do ISSQN, como às administrações fazendárias municipais, respectivamente, buscavam interpretar a legislação do modo mais

favorável a desoneração, ou de forma mais rígida pela incidência do ISSQN. Estes procedimentos conflitantes implicaram no aparecimento de novos contenciosos tributários administrativos e judiciais no ano de 2008.

TJPE

Apelação Cível 141379-8

Data do Julgamento: 6.11.2007

EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ISS. «LOCAÇÃO» DE «BENS» «MÓVEIS». INADMISSIBILIDADE. OBRIGAÇÃO DE DAR. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. NÃO COMPROVADA A ATIVIDADE PURA DE «LOCAÇÃO» DE «BENS» «MÓVEIS». AUSÊNCIA DE NOTAS FISCAIS. NULIDADE DO DÉBITO FISCAL E REPETIÇÃO DE INDÉBITO IMPROCEDENTES POR FALTA DE PROVAS. RECURSO NÃO PROVIDO. DECISÃO UNÂNIME. 1. A matéria versa sobre o pedido de declaração de inconstitucionalidade do dispositivo que inclui a atividade de «locação» de «bens» «móveis» como sendo fato gerador do ISS e em consequência a nulidade dos autos de infração, bem com, a restituição dos valores do tributo recolhido. 2. Não se pode aceitar a inclusão na lista de serviços de que trata o Decreto Lei nº 406/68, da expressão '«locação» de «bens» «móveis»', para fins de sujeitá-la à incidência do ISS, como se de prestação de serviços se tratasse, sob pena de desvirtuamento do que dispõe o Código Civil, nos artigos que disciplinam e distinguem os institutos da «locação» de «bens» e da prestação de serviços. 3. A pacífica Jurisprudência, tanto deste Sodalício, como do Pretório Excelso, não admitem a cobrança do ISS em atividades de «locação» de «bens» «móveis», por se tratar de obrigação de dar e não de obrigação de fazer. 4. No entanto, o objeto do contrato social da apelante não se restringe à «locação» de «bens» «móveis», não sendo comprovado que os tributos pagos referem-se tão somente a esta atividade. 5. Dessa forma, apesar de assistir razão ao apelante quanto à inadmissibilidade da incidência do ISS sobre «locação» de «bens» «móveis», não restou provado que os impostos pagos referem-se tão somente a esse tipo de atividade. 6. Portanto, não procede o pedido de restituição dos valores pagos referentes ao ISS, nem tampouco a nulidade dos autos de infração pela evidente ausência de provas. 7. Apelo improvido. Sentença mantida apenas no tocante à improcedência dos pedidos, todavia, com os novos fundamentos esposados. Decisão unânime.

TJMG

Número do processo: 1.0027.06.096683-8/001(1)

Data do Julgamento: 01.11.2007

EMENTA: TRIBUTÁRIO - ISSQN - LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS - NÃO INCIDÊNCIA. Indevida a incidência de ISSQN sobre a atividade de locação de bens móveis, conforme entendimento sufragado pelo STF. Incide ele, porém, sobre a atividade do operador dos guindastes, já que envolve o fornecimento de mão de obra, configurando, assim, obrigação de fazer, e se molda no conceito declinado no item 17.05 da lista anexa à LC n.º 116/03.

TJES**APELAÇÃO CÍVEL Nº 48069000874****Data de Julgamento: 05.06.2007**

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO NA APELAÇÃO CÍVEL. OMISSÃO. EMBARGOS PROVIDOS. MANUTENÇÃO DA DECISÃO EMBARGADA.

1. O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento no sentido de que não incide Imposto sobre Serviços (ISS) sobre locação de bens móveis (AgReg no RE 465143/RJ, DJ de 16.2.2007). 2. O ISSQN incide sobre os serviços de montagem e desmontagem de andaimes. 3. A defesa judicial consiste em renúncia à defesa no âmbito administrativo. 4. O auto de infração descreve o fato praticado pela empresa autuada, qual seja, prestação de serviços de montagem de andaimes. Não há nulidade a ensejar na anulação dos autos de infração

O entendimento exarado pelos tribunais de Pernambuco, Minas Gerais e Espírito Santo são, em parte, divergentes dos acórdãos proferidos no Paraná, que selecionamos e transcrevemos a seguir.

TJPR**Acórdão: 6055****Julgamento: 02.05.2007**

Ementa: DECISÃO: ACORDAM os Magistrados integrante da 11ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Paraná, por unanimidade de votos, em conhecer o recurso e, no mérito, negar-lhe provimento, nos termos do voto do relator. EMENTA: AGRAVO INTERNO-ISS SOBRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS - INCONSTITUCIONALIDADE - ALEGAÇÃO DE DECISÃO ULTRA PETITA. Não é ultra petita a decisão que explicita as conseqüências do julgado. É inconstitucional a incidência do ISS sobre locação de bens móveis e também sobre os serviços prestados para viabilizar a locação. Contudo, os serviços prestados pela locadora de bens móveis, ainda que vinculados à locação, mas que recebam contraprestação distinta do da locação podem ser tributados.

TJPR**Acórdão: 28832****Data do Julgamento: 14.08.2007**

Ementa: DECISÃO: a Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, em composição isolada, por unanimidade de votos, nega provimento ao recurso voluntário e reforma parcialmente a sentença em sede de reexame necessário, na forma do voto do Relator. EMENTA: TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. LOCAÇÃO/CESSÃO DE ANDAIMES E OUTRAS ESTRUTURAS DE USO TEMPORÁRIO. ITEM 3.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LC 116/2003 E ITEM 3.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LCM 40/2001, COM A REDAÇÃO ATRIBUÍDA PELA LC 48/2003. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. MONTAGEM E DESMOTAGEM DAS ESTRUTURAS

LOCADAS. SERVIÇOS CORRELATOS À LOCAÇÃO QUE NÃO DESCARACTERIZAM O CONTRATO. CUSTAS PROCESSUAIS A SEREM ARCADAS PELO MUNICÍPIO. 1. A mera cessão de andaimes e outras estruturas de uso temporário, espécie de locação de bens móveis, é atividade que não se enquadra no conceito constitucional de serviços, não podendo sobre ela incidir o ISS. 2. Desnecessária a instauração de incidente de inconstitucionalidade perante o Órgão Especial desta Corte, em virtude da existência de precedente do Supremo Tribunal Federal. 3. O serviço de montagem e desmontagem das estruturas locadas não descaracteriza o contrato de locação, sendo a ele inerente, conforme determina o art. 566, I do Código Civil. 4. No mandado de segurança as custas processuais devem ser arcadas pelo ente impetrado e não pela autoridade apontada como coatora. Recurso voluntário não provido e sentença parcialmente reformada em sede de reexame necessário.

Assim, terminamos o ano de 2007, conforme demonstrado acima, colecionando uma série de julgamentos que, se não divergem totalmente um do outro, divergem pelo menos em parte. Analisamos os julgamentos ocorridos no ano de 2008, o último período que foi pesquisado, com a sensação que provavelmente não encontraríamos um entendimento pacificador.

5.6 Julgamentos de 2008

Ao ter acesso ao resultado da pesquisa referente ao ano de 2008, verificamos que o a situação de incerteza jurídica se repetia na maioria dos tribunais do país. Observamos que ainda ocorriam divergências entre tribunais, e também em acórdãos proferidos dentro de um mesmo tribunal.

Assim, decidimos por analisar os resultados obtidos em 2008 centrando nosso foco em apenas um tribunal. O tribunal escolhido foi o de Minas Gerais. Escolhemos o TJMG, para finalizar a análise dos resultados de 2008, tendo em vista importância deste tribunal dentro do cenário jurídico nacional, e ser o tribunal que julga os contenciosos provenientes da Prefeitura de Belo Horizonte, onde o autor da monografia trabalha como Auditor Fiscal.

Assim, a seguir apresentaremos alguns acórdãos proferidos durante o ano de 2008 pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Decidimos apresentá-los em ordem cronológica, um pouco diferente do que vínhamos fazendo até então na apresentação dos resultados, quando reuníamos os acórdãos de acordo com a interpretação utilizada nos julgamentos pesquisados.

O foco da nossa pesquisa em apenas um tribunal implica também em fazermos uma análise de melhor qualidade. Para isso, além de transcrevermos a ementa, iremos citar parte dos votos proferidos pelos Desembargadores.

O primeiro acórdão que transcrevemos é do Des. Armando Freire, de março de 2008. Transcrevemos além da ementa, a parte do voto onde existe uma explicação histórica e pedagógica, que acreditamos ser de leitura obrigatória por aqueles interessados no tema pesquisado. Concluimos a primeira transcrição com alguns trechos onde o jurista coloca, de forma também muito clara, a importância do contrato de locação, ou prestação de serviços, para a solução do contencioso tributário.

TJMG

Número do processo: 1.0543.07.000020-2/001(1)

Relator: ARMANDO FREIRE

Data do Julgamento: 25.03.2008

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO DECLARATÓRIA CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO - ISSQN - LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS - NÃO-INCIDÊNCIA - LEGISLAÇÃO MUNICIPAL - INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA - DECLARAÇÃO INCIDENTAL - ORIENTAÇÃO DA MAIORIA DO TRIBUNAL PLENO DO STF (RE 116.121/SP) - DIREITO DE REPETIÇÃO DOS VALORES INDEVIDAMENTE RECOLHIDOS - COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE - DOCUMENTOS FISCAIS RELATIVOS A CONTRATO QUE NÃO CONFIGURA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS PURA E SIMPLES - REFORMA PARCIAL. - A locação de bens móveis não configura prestação de serviços para incidência do ISSQN, sendo vedado à legislação municipal definir de maneira diversa daquela do Código Civil os institutos jurídicos que se pretende utilizar como fato gerador, consoante inteligência do artigo 110 do Código Tributário Nacional. - Precedente do Plenário do Supremo Tribunal Federal (RE n. 116.121/SP). – **Restando demonstrado nos autos que todos os recolhimentos relativos ao ISS referiam-se a contrato celebrado em que a locação de bem móvel pura e simples foi descaracterizada uma vez que a empresa "locadora" colocou à disposição da "locatária" também outros serviços que exorbitem a manutenção do maquinário, não há falar em repetição de indébito.(nosso grifo)**

A seguir transcrevemos parte do voto proferido pelo Relator Armando Freire.

“Não desconheço a existência de divergências doutrinárias e jurisprudenciais acerca do tema, especialmente se, e em que hipótese, a locação de bens móveis poderia corresponder ao "serviço" tributável através do ISSQN. (...)

Porém, não se pode descuidar do importante precedente consistente na decisão do Plenário Supremo Tribunal Federal, que julgando o RE n. 116/121/SP (publicado no DJU de 25/05/2001), cujo Relator do acórdão foi o em. Ministro Marco Aurélio (...)

Ainda, em âmbito legislativo, a inconstitucionalidade declarada no precedente acima citado foi prudentemente reconhecida, uma vez que, com a Lei Complementar 116/2003, a locação de bens móveis deixou de constar na lista de serviços sobre os quais incide o ISSQN. (...)

Respeitando os entendimentos contrários, considero que a conclusão acerca da inconstitucionalidade é a mais acertada, uma vez que realmente não há se confundir a locação de serviços com a de móveis, nem cabe ampliar a competência tributária prevista constitucionalmente. (...)

Nesse sentido, é necessário atentar para as peculiaridades dos contratos celebrados, de modo a distinguir a prestação de serviço (fazer) do contrato em que a locação é atividade fim (dar) sob pena de autorizar uma incidência tributária de flagrante inconstitucionalidade, conforme já disposto. (...)

Assim, cumpre a análise acerca da natureza das operações realizadas com base no referido contrato. (...)

Com vênia à recorrente, estou que a prova dos autos demonstra não apenas um contrato de locação, mas efetivamente uma complexa prestação de serviços, inclusive com previsão expressa de recolhimento do ISS pela Locadora (Cláusula Quarta e Cláusula Décima Primeira). (...)

Não se considera como locação pura e simples, o contrato de prestação de serviço em que a empresa coloca à disposição daquele que loca também outros serviços que exorbitem a manutenção do maquinário. (...)

Conquanto a apelante afirme que o ato de lançamento do tributo municipal é ilegal "ainda que se entenda que a atividade de locação, quando o locador disponibiliza manuais para montagem do seu equipamento e técnicos para supervisionar esta montagem pelo locatário no local da obra com o objetivo único de evitar danos ao seu equipamento, seja uma prestação de serviço", com vênia, nenhuma sorte lhe assiste.”

Então, podemos inferir, pelo julgado acima, que a locação “pura e simples” do bem móvel precisar estar bem caracterizada através de contrato firmado entre as partes. Em nossa conclusão iremos ressaltar, segundo nosso entendimento, as principais características que devem estar presentes em um contrato que prevê a ocorrência da “locação pura”.

Prosseguindo nossa análise, respeitando a cronologia dos julgamentos, encontramos dois acórdãos relatados pelo Des. Maurício de Barros em junho de 2008 e em julho de 2008. Os julgamentos se baseiam na interpretação histórica e teleológica da legislação. O entendimento do julgador parte da premissa “que a atividade de locação de bens móveis”, (...), está ela sujeita à tributação do ISSQN”.

O voto do ilustríssimo relator, a não ser diante de melhor juízo, contraria a tendência nacional do uso da interpretação literal e sistemática, mas deixou evidente a divergência dos julgamentos ocorridos no ano de 2008, conforme veremos adiante.

TJMG

Número do processo: 1.0079.05.212008-0/001(1)

Relator: MAURÍCIO BARROS

Data do Julgamento: 03.06.2008

EMENTA: EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS DO DEVEDOR - ISS - LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. Uma vez que a atividade de locação de bens móveis engloba outras atividades econômicas conexas e dela inseparáveis, as quais constituem prestação de serviço e têm expressão na atividade desenvolvida pelo empresário como um todo, está ela sujeita à tributação do ISSQN.

Com respeitosa vênia aos entendimentos deste divergentes, a locação de bens móveis não se resume ao simples ato de dar ou ceder o uso da coisa, exigindo uma anterior e indispensável prestação de serviço, conexas e necessariamente antecedente à atividade de dar ou ceder. Além disso, os contratos e notas fiscais acostados aos autos, a partir da fl. 71, demonstram que a apelante não se limitava a disponibilizar as máquinas para seus contratantes, fornecendo pessoal e obrigando-se a prestação de atividades, como a movimentação de carga, com utilização de guindaste (fl. 83 e seguintes); o serviço de empilhadeira (fl. 91 e seguintes); o serviço de movimentação de fio máquina e outros itens, com recolhimento de sucata e abastecimento das fábricas com produtos do almoxarifado (fl. 106 e seguintes); e o serviço de movimentação e elevação de cargas mediante o fornecimento de guindaste sobre pneus (fl. 118 e seguintes), etc. Enfim, a apelante celebra, na realidade, contratos de prestação de serviços, para cuja execução se utiliza das máquinas de que dispõe, locando-as. Verifica-se, assim, que a locação se faz a propósito da prestação de serviços, uma vez que a apelante os presta mediante a utilização de bens móveis de sua propriedade (ou mesmo sob a sua responsabilidade, ainda que não sejam seus). Não interessa aos contratantes que o bem seja de propriedade da apelante, mas que esta preste os serviços contratados, mediante a utilização de equipamentos específicos, sob a sua responsabilidade. A recorrente, inclusive, fornece mão-de-obra. (...)

TJMG**Número do processo: 1.0024.07.684735-9/002(1)****Relator: MAURICIO DE BARROS****Data do Julgamento: 15.07.2008**

EMENTA: CONSTITUCIONAL E CIVIL - MANDADO DE SEGURANÇA - ISSQN - LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS - ANDAIMES - INCIDÊNCIA - LEGALIDADE - DIREITO LÍQUIDO E CERTO - INEXISTÊNCIA - SEGURANÇA DENEGADA. 1- Não se resumindo a locação de bens móveis ao simples ato de dar ou ceder o uso da coisa, exigindo uma anterior e indispensável prestação de serviço, conexas e necessariamente antecedente à atividade de dar ou ceder, é fato gerador do ISSQN. 2- Deve ser denegada a segurança com o fim de afastar a cobrança do ISSQN sobre a locação de bem móvel, 'in casu', andaimes.

(...)

A corrente que entende não ser possível a incidência do ISSQN na locação de bens móveis apóia-se no posicionamento do colendo Supremo Tribunal Federal (...). No entanto, filio-me ao entendimento daqueles que afirmam a legalidade e constitucionalidade da incidência do ISSQN nas atividades de locação de bem móveis, sob o fundamento de que, o que interessa para a pretendida tributação, é a prestação de serviços como expressão do fenômeno de circulação econômica.

Prosseguindo com a análise dos resultados referentes ao ano de 2008, destacamos o acórdão da Desembargadora Teresa Cristina, ocorrido em 07.08.2008, que novamente ressalta a importância dos termos estabelecidos no contrato, para caracterizar a atividade de locação de bens móveis. Em seu voto a Ilustre Jurista afirma: “**Dos termos do contrato, possível aferir que não foi contratada a locação de móveis, mas sim a execução de serviços de terraplanagem**” (nosso grifo).

TJMG**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.04.175690-3/001****Número do processo: 1.0702.05.230196-8/001(1)****Relator: TERESA CRISTINA DA CUNHA PEIXOTO****Data do Julgamento: 07.08.2006**

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA - ISS - TERRAPLANAGEM - LOCAÇÃO DE MÓVEIS - INCIDÊNCIA. Verificando-se dos termos do contrato realizado pelo impetrante que os serviços executados consistiam em terraplanagem, quando eram utilizados os seus equipamentos e não locados, patente a incidência do ISS.

(...)

Dos termos do contrato, possível aferir que não foi contratada a locação de móveis, mas sim a execução de serviços de terraplanagem, necessitando, obviamente, da utilização de

bens móveis de propriedade do requerente, que, contudo, não são locados pelo impetrante, mas sim utilizados como instrumentos dos serviços que se propôs a fazer.

Registro que a cláusula 5 do referido pacto, apenas informa o preço total contratual, dividindo-o pelo valor despendido com a mão de obra e com os equipamentos, o que não significa que ocorreu a locação, mas sim a utilização de seus móveis para a feitura do trabalho desenvolvido.

(...)

Dessa feita, entendo que não há que se falar em locação de móveis e, portanto, toda a nota fiscal se refere a prestação de serviços de terraplanagem contratadas pela impetrante.

Nesse sentido, a Lei Complementar n° 116/03, em seu artigo 1° e item 7.02 da lista anexa dispõem que:

Art. 1° 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.

7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

Votaram de acordo com o(a) Relator(a) os Desembargador(es): ISALINO LISBÔA e FERNANDO BRÁULIO.

Se fizermos uma análise dos acórdãos de 2008 até o início de agosto, perceberemos que para uma boa maioria dos juízes do TJMG, as cláusulas estabelecidas nos contratos esclarecem a natureza da obrigação estabelecida entre as duas partes. Porém, conforme veremos, existem ou existiam mais divergências do que concordâncias a respeito do tema pesquisado.

O acórdão seguinte, proferido pelo Des. Roney Oliveira, em 21.08.2009 ao julgar Reexame de uma apelação civil, expõe claramente a dificuldade de se encontrar um consenso entre os juízes do TJMG quando julgam matéria que versa sobre locação de bens móveis, acompanhada ou não de serviço, fato gerador do ISSQN.

TJMG

APELAÇÃO CÍVEL / REEXAME NECESSÁRIO Nº 1.0024.05.852325-9/001

Número do processo: 1.0024.04.359540-4/003(1)

Relator: RONEY OLIVEIRA

Data do Julgamento: 21.08.2008

EMENTA: Embargos Infringentes. Matéria Tributária. ISSQN. Incidência. Locação de bens móveis. Inconstitucionalidade da cobrança Distinção entre as obrigações de dar ou entregar e prestação de serviços. Rejeição que se impõe.

No Voto

A Fazenda Pública Municipal manejou "Execução Fiscal" contra a Zap Lights Iluminação Efeitos Ltda., que, após seguro o Juízo, ofertou os respectivos "Embargos do Devedor", julgados improcedentes na sentença de fls. 108/120-TJ.

Apelou Zap Lights Iluminação Efeitos Ltda. às fls. 121/129-TJ, postulando a reforma da sentença fustigada, com a procedência dos embargos do devedor, tornando nula a constituição do crédito tributário, através da declaração incidental da inconstitucionalidade da cobrança do ISSQN sobre locação de móveis.

Vencido parcialmente o Relator, Des. Silas Vieira, foi aquela decisão parcialmente reformada, através do acórdão de fls. 144/157-TJ.

Na oportunidade, o Des. Edgard Penna Amorim (Revisor) foi acompanhado pela Vogal, Des.^a Teresa Cristina da Cunha Peixoto, pelo que deram parcial provimento ao recurso, para cancelar parcialmente as exigências fiscais consubstanciadas nas CDAs, apenas quanto ao ISSQN incidente sobre locação de bens móveis, bem como mantidos os ônus de sucumbência.

Visam os presentes Embargos Infringentes interpostos às fls. 174/179-TJ e contrariados às fls. 182/188-TJ, à prevalência do posicionamento minoritário, com a conseqüente inversão (parcial) do resultado do julgamento da apelação.

É o relatório.

Conheço dos embargos de infringência, julgando-os, no entanto, improcedentes.

Cinge a controvérsia sobre a possibilidade ou não de a locação de bens móveis, in casu, equipamentos de áudio, vídeo e iluminação, estar sujeita à incidência do ISSQN.

É cediço que o imposto sobre serviços de qualquer natureza -ISSQN consubstancia, nos termos do art. 156, III, da Carta Federal, tributo de competência municipal e incide sobre a efetiva prestação de serviços, cujo rol deverá constar em lei complementar, que estabelecerá as normas gerais a respeito do fato gerador do imposto.

Decerto a locação de bens móveis, que significa colocar um bem à disposição de alguém, não configura prestação de serviço, não podendo, destarte, constituir fato gerador do tributo em tela.

Nesse sentido, já me manifestei em oportunidade outra:

"EMENTA: TRIBUTÁRIO - ISSQN - LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS - ITEM 79 DA LISTA ANEXA AO DECRETO-LEI 406/68 - INCONSTITUCIONALIDADE - PRECEDENTE DO STF". (Ap. Cível n. 1.0471.03.007699-9/001, Rel. Des. Roney Oliveira, p. 26/08/2005).

Registre-se, ademais, que a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho 2003, revogou quase completamente o Decreto-Lei n. 406/68, não contemplando a locação de bens móveis como fato gerador do ISSQN.

CONCLUSÃO

Frente ao exposto a sem maiores, porque desnecessárias, delongas, peço vênias ao culto e operoso Relator da apelação, para dissentir de seu posicionamento escoteiro e, pondo-me de acordo com o posicionamento majoritário, REJEITAR OS EMBARGOS

*INFRINGENTES.**Custas ex lege.**O SR. DES. FERNANDO BRÁULIO: De acordo com o Relator.**O SR. DES. EDGARD PENNA AMORIM: De acordo com o Relator.**A SR.ª DES.ª TERESA CRISTINA DA CUNHA PEIXOTO:**Sr. Presidente.**Confortada com o posicionamento adotado pelo eminente Relator, que alberga entendimento que sufraguei por ocasião do julgamento do apelo (fls. 156/157), e data venia dos que entendem em contrário, rejeito os Embargos Infringentes.**O SR. DES. SILAS VIEIRA:**Sr. Presidente.**Acolho os Embargos, nos termos do voto que proferi quando do julgamento da Apelação.**SÚMULA : REJEITARAM OS EMBARGOS, VENCIDO O 3º VOGAL.*

Observamos no julgamento acima, o uso de expressões como: posicionamento minoritário, inversão do resultado do julgamento, posicionamento majoritário, e posicionamento escoteiro. Acreditamos assim, que não havia um entendimento pacífico no seio do tribunal. Ficou patente que existia, ainda em 2008, divergência jurisprudencial, estabelecida a partir do uso de formas diferentes de interpretar a legislação tributária. Para o contribuinte, e para a Administração Tributária Municipal, restava, ou resta, a insegurança jurídica.

Poderíamos encerrar nossa análise com o acórdão transcrito acima, porém, acrescentaremos apenas mais um acórdão proferido pelo Des. Edilson Fernandes em dezembro de 2008, publicado em janeiro de 2009, que destacamos, tendo em vista que resume grande parte das divergências apontadas durante a realização do nosso trabalho de elaboração desta monografia.

Para os que desejam estudar mais profundamente o tema, sugerimos ainda a leitura dos acórdãos resultantes dos EMBARGOS INFRINGENTES Nº 1.0024.04.359540-4/003 e 1.0024.07.392715-4/002, julgamentos ocorridos em agosto e novembro de 2008 respectivamente.

TJMG***APELAÇÃO CÍVEL / REEXAME NECESSÁRIO Nº 1.0079.04.153760-0/001******Número do processo: 1.0024.07.392715-4/002(1)******Relator: EDILSON FERNANDES******Relator do Acórdão: EDILSON FERNANDES******Data do Julgamento: 02.12.2008***

EMENTA: EMBARGOS INFRINGENTES - MATÉRIA DE DIVERGÊNCIA - ISSQN - LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS - NÃO-INCIDÊNCIA. Segundo orientação jurisprudencial, o ISS não incide sobre o valor recebido a título exclusivamente da locação de bens móveis, nos termos do disposto no artigo 110 do CTN.

(...)

O SR. DES. EDILSON FERNANDES: VOTO

Trata-se de recurso interposto contra o v. acórdão de f. 103/115 que, por maioria de votos, nos autos da ação declaratória cumulada com repetição de indébito ajuizada por FAÇA FESTA PAMPULHA LTDA, reformou a r. sentença, para julgar improcedentes os pedidos, reconhecendo a legitimidade da cobrança do ISS sobre a locação de materiais para festas. Em suas razões, a recorrente sustenta que deve prevalecer o r. voto vencido da lavra do eminente Des. ANTÔNIO SÉRVULO, que não admite a incidência do tributo sobre a referida atividade, que constitui uma obrigação de dar e não de fazer (f. 118/128).

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.

A medida da divergência está identificada na legitimidade ou não da cobrança do ISS sobre o aluguel de utensílios para festas e o comércio de artigos de festa em geral desenvolvida como atividade econômica da embargante.

Segundo o entendimento dominante no acórdão recorrido, o ISS é devido no caso de materiais para festas, pois a locação dos bens móveis realizada como atividade profissional da embargante é caracterizada como serviço e não apenas como cessão ou obrigação de dar, posição não comungada pelo eminente Des. ANTÔNIO SÉRVULO.

Com a devida vênia, reiteradamente tenho manifestado o entendimento segundo o qual "a locação de bens móveis, como instituto do Direito Privado, constitui uma obrigação de dar, configurada pela cessão de uso e gozo do bem material colocado à disposição de outrem mediante condições preestabelecidas, sendo ao seu termo devolvido ao proprietário, situação diversa da prestação de serviço, que envolve uma obrigação de fazer" (AC 1.0079.02.001121-3/001, da minha relatoria), de tal forma que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento de caso análogo, em sessão plenária, decidiu que:

"A terminologia constitucional do Imposto Sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - art. 110 do Código Tributário Nacional" (RE 116.121-3/SP, rel. p/ o acórdão Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 25/05/01) - destaquei.

Assim, o ISSQN não incide sobre o valor recebido a título exclusivamente da locação de "utensílios para festa", como bem observado pelo MM. Juiz da causa e pelo eminente Desembargador ANTÔNIO SÉRVULO, a teor do disposto no art. 110 do CTN, podendo incidir sobre o valor relativo à prestação de um serviço qualquer, desde que

autonomamente colocado à disposição dos clientes mediante retribuição e previsão na lista de serviços.

Conceitos econômicos ou meramente operacionais não oferecem critérios seguros e precisos para delinear a materialidade da hipótese de incidência tributária.

Um armário adquirido tanto pode ser um produto, advindo de uma compra e venda, sobre a qual incide o ICMS/IPI, ou o resultado de um serviço de carpintaria contratado, sobre o qual incide ISSQN. O fornecimento de argamassa para uma obra de construção civil constitui material auxiliar de prestação de serviços; enquanto a argamassa vendida/disponibilizada em loja caracteriza mercadoria. A diferença entre o alfaiate e a indústria está no fato de aquele atender pessoalmente sua clientela, enquanto essa atende a qualquer freguês, embora a atividade econômica de ambos seja a mesma: venda de roupas. Os exemplos demonstram que fatos juridicamente distintos, nas suas singelas apreciações podem para a economia ser um fato só. A realidade mostra inúmeras situações onde existirá o conflito tributário se quando utilizando unicamente conceitos econômicos, ao invés dos imprescindíveis critérios jurídicos.

Assim, com a devida vênia, não se pode compreender que a materialidade em questão e do exemplo dado envolve fundamentalmente um "fazer", típico da prestação de serviço para a incidência do ISS.

No caso concreto, a estocagem de certa quantidade de bens para festa, mantida à disposição do locatário, é tarefa intermediária, processo necessário à obtenção do fim que é a locação dos bens móveis. O alvo de tributação pelo ISS é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto, não as suas etapas.

Importa, pois, considerar o negócio jurídico objetivado pelas partes: prestador e tomador no caso de serviço; ou vendedor e comprador, no caso de operações mercantis; ou locador e locatário de bem móvel, no caso de operação civil.

Assim, por força do art. 110 do CTN, não pode o legislador alterar a definição dada pelo Direito Civil aos contratos de locação de bens móveis, imprimindo-lhe efeitos econômicos, a fim de possibilitar a tributação deste fato pelo ISS, sob pena de ofensa ao princípio da tipicidade. Na locação de bens, "uma das partes se obriga a ceder à outra parte por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de uma coisa não fungível, mediante certa retribuição", segundo o conceito do art. 565 do Código Civil vigente (antigo art. 1.188), não havendo nenhum tipo de prestação de serviços.

O critério jurídico constitui fundamental instrumento para demarcar os serviços (ISS) das mercadorias (ICMS) e das rendas (IR) e, no caso concreto, o aluguel auferido pela embargante na locação de utensílios e materiais para festas, constitui renda que dá origem ao imposto de competência da União (art. 21, IV) e não do Município.

Anoto que a orientação aqui seguida, consubstanciada naquela citada decisão do plenário do STF, vem sendo reafirmada pelo Pretório Excelso, que inclusive vem decidindo a matéria de forma monocrática (RE 477729/RS, Min. RICARDO LEWANDOWSKI, DJ

16.05.2006; RE 470664/MG, Min. GILMAR MENDES, DJ 16.03.2006; RE 465817/MG, Min. CARLOS BRITTO, DJ 06.02.2006; AC 661 MC/MG, Min. CELSO DE MELLO, DJ 09.03.2005).

Confira a seguinte ementa:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISSQN. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. VINCULAÇÃO. 1. A questão trazida no recurso extraordinário já foi dirimida pelo Plenário desta Corte no julgamento do RE 116.121, quando se declarou a inconstitucionalidade da expressão "da locação de bens imóveis", constante do item 79 da Lista de Serviços anexa ao Decreto 406/68, alterado pela Lei Complementar 56/87. 2. Essa decisão vincula o julgamento das Turmas desta Casa e permite que seus membros julguem, monocraticamente, os feitos iguais. Precedente: RE 403.036-AgR, rel. Min. Celso de Mello" (RE-AgR 445981/MG, Rel^a. Min^a. ELLEN GRACIE, DJ 20.04.2006) - destaquei.

A propósito, esta egrégia Sexta Câmara Cível, no julgamento dos Embargos Infringentes 1.0024.04.447553-1/002, da minha relatoria (DJ 02.02.2007), por maioria de votos, reconheceu a ilegalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis.

Rogando vênias aos ilustres prolores dos r. votos vencedores, ACOELHO OS EMBARGOS INFRINGENTES, para, em reexame necessário, confirmar a r. sentença de f. 69/71, prejudicado o recurso de apelação de f. 73/82.

Custas pelo embargado, na forma prevista no art. 12, §3º da Lei Estadual 14.939/03.

O SR. DES. MAURÍCIO BARROS: VOTO

Rogo vênias ao eminente Desembargador Edilson Fernandes para, dele divergindo, manter o posicionamento por mim adotado no julgamento da apelação, da qual fui o relator.

Registrei, naquela oportunidade, que a jurisprudência não é pacífica a respeito da possibilidade de sujeição da atividade de locação de bens móveis à incidência do ISSQN, para o que se faz necessária a definição da natureza da atividade.

Entendo pela legalidade e constitucionalidade da incidência do ISSQN nas atividades de locação de bem móveis, sob o fundamento de que, o que interessa para a pretendida tributação, é a prestação de serviços como expressão do fenômeno de circulação econômica.

É preciso decompor as atividades em que se desdobra a locação de bens móveis, para que se perceba a efetiva prestação de serviços ali inserida. O locador de bem móvel, antes de dar ou ceder o uso da coisa, presta o serviço de estocar uma certa quantidade de bens e os manter à disposição dos interessados em seu uso temporário, mediante retribuição. De outro ângulo, o futuro locatário, em função da prestação de serviço de estoque dos bens, goza da facilidade de se encontrarem estes concentrados num único local, à sua disposição, para sua escolha.

Assim, a locação de bens móveis não se resume ao simples ato de dar ou ceder o uso da coisa, exigindo uma anterior e indispensável prestação de serviço, conexa e

necessariamente antecedente à atividade de dar ou ceder, pelo que deve ser tributada relativamente ao ISSQN.

Com essas considerações, REJEITO OS EMBARGOS INFRINGENTES.

O SR. DES. ANTÔNIO SÉRVULO:

Sr. Presidente. Acolho os Embargos.

O SR. DES. JOSÉ DOMINGUES FERREIRA ESTEVES:

Acompanho o Relator.

O SR. DES. ERNANE FIDÉLIS:

Sr. Presidente. Rejeito os Embargos.

SÚMULA : ACOLHERAM OS EMBARGOS, VENCIDOS O REVISOR E O TERCEIRO VOGAL.

No capítulo seguinte, na conclusão do nosso trabalho, iremos apresentar algumas sugestões, com a finalidade de tentar auxiliar tanto o fisco como o contribuinte, a se protegerem do quadro de incerteza jurídica, evidenciado nos acórdãos acima transcritos.

6. Conclusão.

Cinco anos pesquisados, e encontramos cinco anos de divergência, hipótese não confirmada. Resta ao autor, que não é graduado na Ciência do Direito, mas atua na atividade de auditoria tributária há mais de 20 anos, tecer algumas considerações, que podem ajudar tanto os contribuintes, como a administração tributária a procurar alguma forma de segurança jurídica.

Antes de apresentarmos nossas sugestões, oportuno rever de forma sintética o resultado da nossa pesquisa. Inicialmente podemos considerar que a combinação de duas formas de interpretação esteve presente na maioria dos julgamentos pesquisados. Observamos em nossa pesquisa o uso, por um lado, da interpretação histórica e teleológica, e por outro, da interpretação literal e sistemática.

A interpretação histórica e teleológica levou o julgador em alguns casos a argumentar que a locação de bens móveis está dentro do campo de incidência do ISSQN. Historicamente a atividade de locação de bens móveis sempre foi de alguma forma tributada como serviço.

Antes do CTN havia o Imposto sobre Indústrias e Profissões, que era de competência dos Municípios, e que tinha a sua incidência sobre o exercício de atividades lucrativas, nelas incluídas as prestações de serviços. O imposto tinha como fato gerador o exercício de determinada indústria ou profissão.

Com o advento do CTN e da lista de serviços a locação de bens móveis passou a ser tributada pelo ISSQN. Se fizermos uma interpretação teleológica veremos, que mesmo no texto original da Lei 116/03, o legislador teve a intenção de manter a tributação sobre esta atividade, item 3.1 da lista de serviços, que foi vetado pelo executivo.

Por outro lado, verificamos que durante todo o período pesquisado, o uso da interpretação literal e sistemática, em muitos tribunais, prevaleceu, tendo em vista a decisão do RE 116.121/SP que julgou estar fora do campo de incidência do ISSQN a atividade de locação de bens móveis. Como

observamos no resultado da nossa pesquisa, alguns tribunais consideraram que mesmo as atividades acessórias à locação estão fora da tributação municipal.

Cabe ressaltar, que a dúvida se a atividade de locação é principal ou acessória, ou se ocorreu a “locação pura”, ou uma prestação de serviços combinada com o uso de equipamentos, foi uma questão dominante em quase todos os julgamentos resultantes da nossa pesquisa. Esta polêmica questão ainda está presente nos julgamentos do STF. Seleccionamos acórdãos de 2008 que ilustram bem nossa conclusão, que evidencia a falta de segurança jurídica ainda nos dias de hoje, mais de cinco anos após a entrada em vigor da Lei 116/03.

STF

Agravo de instrumento 699.051-9/RS

Data: 17.03.2009

Ementa: TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. ISS SOBRE A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPORVIDO

I – A orientação do Tribunal é no sentido de que não pode incidir sobre a locação de bens móveis o imposto sobre serviços, desde que essa atividade não se confunda com a prestação de serviços.

II- O acórdão recorrido, com base no conjunto fático-probatório dos autos, entendeu restar configurada a atividade de locação de serviços, sujeita ao ISS. Para se chegar à conclusão contrária à adotada, necessário seria o reexame de matéria de fato, o que atrai a incidência da Súmula 279 do STF.

III – Agravo regimental improvido.

STF

Agravo de instrumento 521.470-1/RJ

Data: 07.04.2009

Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. 1. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. INCIDÊNCIA. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. ILEGITIMIDADE. 2. EFEITO EX NUNC. IMPOSSIBILIDADE. 1. É firme neste

Supremo Tribunal o entendimento de que a locação de bens móveis, por não configurar uma prestação de serviço, não é hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS.

Tendo em vista os posicionamentos, não muito claros, a não ser diante de melhor juízo, emitidos pelo STF, acima referenciados. Concluímos que não foi confirmada a nossa hipótese inicial, isto é, não encontramos um entendimento pacificador para julgar a matéria. Assim, acreditamos que estamos diante de uma lacuna jurídica, que produz insegurança, que foi percebida segundo a visão do autor desta monografia.

Apesar de não confirmada nossa hipótese, a seguir, algumas sugestões para orientar tanto o contribuinte, como para subsidiar a ação da fiscalização tributária serão apresentadas. No final acrescentaremos sugestões para futuros trabalhos que versem sobre o tema pesquisado.

6.1 Aspectos que conduzem a julgamentos pela desoneração, favoráveis ao contribuinte.

Existem alguns aspectos do contencioso tributário que, na maioria das vezes permitem que os contribuintes, ou o fisco, se previnam de um futuro insucesso na hierarquia jurídica.

Relacionamos quatro aspectos que devem ser objeto de avaliação por parte do contribuinte, locador de bem móvel, ao elaborar o contrato de locação que implique também na prestação de serviços.

1-Separação dos contratos de locação e prestação de serviços. A situação ideal para o contribuinte ocorrerá se os contratos forem firmados com fornecedores que sejam pessoas jurídicas diferentes.

2- Separar a emissão das notas fiscais, e apropriar os valores recebidos em contas distintas.

3- Oferecer no contrato de serviços a possibilidade de locação dos equipamentos em outra empresa. Do mesmo modo, oferecer no contrato de locação a possibilidade da prestação de serviços por uma terceira empresa.

4- Permitir, em cláusula contratual, o uso e gozo do bem oferecido, conforme Artigo 565 da Lei 10.406/02, que instituiu o novo Código Civil (C.C.).

Art. 565. 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.

6.2 Aspectos que conduzem a julgamentos favoráveis a incidência do ISSQN.

Apresentamos a seguir quatro aspectos que podem ser avaliados pela Fazenda Pública Municipal ao realizar auditoria em contratos de prestação de serviços com a locação de bens móveis.

- 1- Verificar se existe apenas um contrato, e a emissão de única nota fiscal mensal.
- 2- Verificar cláusulas contratuais que restringem o uso dos equipamentos oferecidos, como por exemplo, bens que só podem ser utilizados pelo locador. Neste caso não existe o direito do tomador ao uso pacífico da coisa, conforme dispõe o Art. 566 do C.C. Na locação pura o locatário decide onde, quando e como usar o bem.

Art. 566. O locador é obrigado:

I - a entregar ao locatário a coisa alugada, com suas pertencas, em estado de servir ao uso a que se destina, e a mantê-la nesse estado, pelo tempo do contrato, salvo cláusula expressa em contrário;

II - a garantir-lhe, durante o tempo do contrato, o uso pacífico da coisa.

- 3- Verificar se existem cláusulas no contrato de prestação de serviços que exijam o uso de equipamento que somente possa ser fornecido pelo prestador do serviço, sendo este serviço acessório ou principal.
- 4- Verificar de que modo o prestador de serviços, ou locador, se apresenta para seus clientes. Investigar através dos meios de comunicação (Internet) qual o serviço que é ofertado para os clientes. Apurar se o contribuinte oferece serviços junto com a locação que estejam bem identificados na lista de serviços. Verificar se o contribuinte oferece a “locação pura”.

6.3 Propostas para novos trabalhos.

A seguir apresentamos três propostas para a realização de novos trabalhos, que busquem o aprofundamento a respeito do tema pesquisado.

- 1- Realização de pesquisa jurisprudencial, para verificar como são julgados os contenciosos referentes a serviços prestados, que envolvam o uso de novas tecnologias da informação. Estes serviços normalmente são acompanhados do uso de equipamentos, que por sua vez podem ser ou não locados ao usuário final.
- 2- Realização de estudo referente a fatos geradores ocorrido nas atividades acessórias à construção civil, como exemplo a montagem, terraplanagem, operação de máquinas e transporte de entulhos, que indiquem instrumentos legais, leis ordinárias e ou decretos, que possam pacificar a interpretação e aplicação da Lei 116/03.

- 3- Realização de estudo que avalie o valor total da desoneração tributária, que ocorreu após a entrada em vigor da Lei 116, e se é relevante para a União lançar mão da sua competência residual, conforme Artigo 154, inciso I, da Constituição da República, para tributar a atividade de locação de bens móveis.

7. Bibliografia

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. *Direito Tributário – Apreendendo*. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2001.

BRASIL, 1966 - *Lei Complementar 5.172*, de 25 de outubro de 1966, denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>.

BRASIL, 2002 – *Lei N°10.406*, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil Brasileiro, Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>.

BRASIL, 2003 - *Lei Complementar 116*, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Lei. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15° ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

COELHOa, Eduardo de Mattos Pinto. *Conceitos de Serviço e Locação e de Atividades Sujeitas à Simulação de Locação de Bens Móveis*, Monografia desenvolvida para a Gerencia de Tributos Mobiliários da Prefeitura de Belo Horizonte, 2007

COELHOb, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 9° ed., Rio de Janeiro: Editora Forense Jurídica, 2006.

GOULART, Maurício Carlos de Paula. *O Imposto Sobre Serviços e a Locação de Bens Móveis*. Monografia apresentada ao CAD – Centro de Atualização em Direito e à Universidade Gama Filho, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributários*. 28^o ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *ISS Lei Complementar 116 / 2003*. Curitiba: Editora Juruá, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 3^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.