

CAD – CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMA FILHO

O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS

MAURÍCIO CARLOS DE PAULA GOULART

BELO HORIZONTE
2007

CAD – CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMA FILHO

O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS

Trabalho apresentado ao CAD – Centro de Atualização em Direito e à Universidade Gama Filho para conclusão do curso de especialização em Direito Tributário, com início no 1º semestre de 2006.

Pós Graduando: Maurício Carlos de Paula Goulart

Orientador: Prof. Eder Sousa

BELO HORIZONTE

2007

CAD – CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMA FILHO

No presente trabalho serão feitas análises da situação atual dos serviços prestados sob a rubrica de locação de bens móveis, depurando-se as questões de maior importância envolvendo a constitucionalidade da tributação dessa atividade pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Serão confrontados os argumentos da defesa pela inconstitucionalidade, com base na alegação dos que entendem que serviço corresponde à obrigação de fazer com os argumentos daqueles que vêem a relevância econômica dessa atividade e a importância da sua tributação. Também serão avaliados os inconvenientes gerados pela decisão do julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, que considerou a não incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis e do veto presidencial do item 3.01 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03, pelos motivos que exporemos durante todo o estudo.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	05
2. HISTÓRICO DO ISSQN E A ABORDAGEM QUANTO A LOCAÇÃO	07
3. A LOCAÇÃO NAS ORIGENS DOS IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS EM OUTROS PAISES:	10
4. DEFINIÇÕES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS:	12
5. A OBRIGAÇÃO DE FAZER NA LOCAÇÃO DE SERVIÇOS:	14
6. AVALIAÇÃO DO ART. 110 DO CTN E SEUS EFEITOS NA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A LOCAÇÃO	17
7. TIPIFICAÇÃO DO ISSQN SOBRE A ÓTICA DA INCIDÊNCIA SOBRE BENS INCORPÓREOS	20
8. CIRCULAÇÃO DE BEM IMATERIAL NA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS	26
9. AS JUSTIFICATIVAS DAS CORRENTE QUE DEFENDEM A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NA ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS;	28
10. ACÓRDÃOS CONTRÁRIOS À INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE LOCAÇÕES	30
11. UMA TERCEIRA VERTENTE DE DECISÃO:	31
12. O VETO PRESIDENCIAL DO SUB-ITEM 3.01 NA LC 116/03 E SEUS EFEITOS:.....	32
13. OS EFEITOS DIRETOS DA DECISÃO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO E DO VETO PRESIDENCIAL.....	35
14. OS EFEITOS INDIRETOS DA DECISÃO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO E DO VETO PRESIDENCIAL.....	43
15. CORRENTE QUE DEFENDE A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NA ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS;	47
16. DECISÕES FAVORÁVEIS:	51
17. CONCLUSÃO	54
BIBLIOGRAFIA.....	56

1-INTRODUÇÃO

A gota d'água na discussão sobre a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis ocorreu com o advento do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, de 11 de Outubro de 2000, cuja decisão e alcance acarretou enormes prejuízos diretos e indiretos aos Municípios enquanto agentes ativos da exação.

A ementa do Recurso em tela é a transcrita abaixo:

TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Antes mesmo desse posicionamento, essa matéria já vinha sendo debatida pelos tribunais e pelo STF (Supremo Tribunal Federal), que entendiam ser constitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre a atividade de locação de bens.

A decisão abaixo demonstra bem essa afirmativa:

RE 112947 / SP - SÃO PAULO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. CARLOS MADEIRA

Julgamento: 19/06/1987 Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Publicação

DJ 07-08-1987 PP-15439 EMENT VOL-01468-04 PP-00784

Ementa

- TRIBUTÁRIO. ISS NA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. O QUE SE DESTACA, 'UTILITATIS CAUSA, NA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, NÃO É APENAS O USO E GOZO DA COISA, MAS SUA UTILIZAÇÃO NA PRESTAÇÃO DE UM SERVIÇO.

LEVA-SE EM CONTA A REALIDADE ECONÔMICA, QUE É A ATIVIDADE QUE SE PRESTA COM O BEM MOVEL, E NÃO A MERA OBRIGAÇÃO DE DAR, QUE CARACTERIZA O CONTRATO DE LOCAÇÃO, SEGUNDO O ARTIGO 1188 DO CÓDIGO CIVIL. NA LOCAÇÃO DE GUINDASTES, O QUE TEM RELEVÂNCIA E A ATIVIDADE COM ELES DESENVOLVIDA, QUE ADQUIRE CONSISTÊNCIA ECONÔMICA, DE MODO A TORNAR-SE UM ÍNDICE DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. RECURSO NÃO CONHECIDO.

Indexação

INCIDÊNCIA, (ISS), LOCAÇÃO, BENS MÓVEIS, FATO GERADOR, UTILIZAÇÃO, GUINDASTE, PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. DESCONHECIMENTO, RECURSO EXTRAORDINÁRIO, INOCORRÊNCIA, VIOLAÇÃO,

CÓDIGO TRIBUTÁRIO, AUSÊNCIA, OFENSA, CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

TR1079, IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS, ISS,

INCIDÊNCIA

Legislação

LEG-FED EMC-000001 ANO-1969 ART-00024 INC-00002 ART-00119 INC-00003

LET-A ART-00119 INC-00003 LET-C

CF-1969 CONSTITUIÇÃO FEDERAL

LEG-FED LEI-003071 ANO-1916 ART-01188

CC-1916 CÓDIGO CIVIL

LEG-FED LEI-005172 ANO-1966 ART-00110

CTN-1966 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

LEG-FED DEL-000406 ANO-1968

LEG-FED DEL-000834 ANO-1969

Observação

VOTAÇÃO: UNÂNIME. RESULTADO: NÃO CONHECIDO.

REC.

Ano:1987 AUD:07-08-1987

Até então, por ocasião desse recurso extraordinário, o entendimento da locação de bens móveis era pacífico também entre a maioria das doutrinas e não havia discussões de maior relevância, mesmo porque o conceito de locação como serviço foi construído já nas origens do imposto sobre serviço.

O que certamente foi esquecido nesse recurso extraordinário foram as origens do imposto sobre serviço de qualquer natureza.

2- HISTÓRICO DO ISSQN E A ABORDAGEM QUANTO A LOCAÇÃO

O inciso III do artigo 156 da Constituição Federal atribuiu aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para instituírem impostos sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Já nessa definição o constituinte utilizou a expressão “serviços **de qualquer natureza**” como uma forma de extensão do que deveria ser entendido como serviço, exatamente porque teve a intenção de ampliar esse conceito. Se assim não o fosse a expressão “**de qualquer natureza**” não haveria motivo de existir. Bastaria tão somente definir o **imposto sobre serviço**, ou melhor, atribuir o conceito de serviço à equivalência daquele consignado no Código Civil.

Muita discussão já foi travada tendo como foco essa expressão para se tentar definir se as listas de serviços editadas eram taxativas ou exemplificativas.

Foi com a promulgação da Lei nº. 5.172/66, denominada Código Tributário Nacional, que se instituiu o conceito da hipótese de incidência do ISSQN, com as definições da base imponible e do contribuinte em seus artigos de 71 a 73 (revogados pelo Decreto-lei nº. 406, de 31-12-1968) :

"Art. 71. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados.

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

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

II - a locação de bens móveis;

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

Com Ato Complementar nº. 34/67 foram feitas inovações e expandiu-se o campo de incidência do ISSQN para as atividades lá relacionadas e enumeradas abaixo:

"I - locação de bens móveis;

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

III - jogos e diversões públicas;

IV - beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, conserto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações similares, quando relacionadas com mercadorias não destinadas à produção industrial ou à comercialização;

V - execução, por administração ou empreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos;

VI - demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos."

Assim, várias atividades (locação de bens móveis, hospedagem, armazenagem, jogos e diversões públicas, atividades mistas, obras hidráulicas e de construção civil) foram alcançadas pelo imposto municipal cujo disciplinamento somente ocorreu de fato com o advento do Decreto Lei 406/68.

A Lista de Serviços desse Decreto-Lei, a enumerar os serviços que poderiam servir de hipótese de incidência para o ISS, continha a locação de bens móveis, em seu item XVIII.

Houve uma alteração na Lista de Serviços efetuada pelo Decreto-Lei nº. 834, de 8 de setembro de 1969 e nessa alteração a locação de bens móveis permaneceu na Lista, elencada no item 52.

A Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, efetuou outra alteração na Lista de Serviços e novamente a locação de bens móveis continuou a constar da Lista, agora no item 79.

Finalmente, o Decreto-Lei nº 406/68 foi revogado pela Lei Complementar nº. 116, de 31 de Julho de 2003. Nesse instrumento a Locação de bens móveis permaneceu constando da lista, agora no item 3, conforme descrito a seguir:

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

3.01- **locação de 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;

3.05 – cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

A Lei Complementar 116, de 31 de Julho de 2003, foi editada na tentativa clara de resolver questões que estavam se alastrar na forma de contenciosos pelo país inteiro. Uma dessas tentativas visava acabar com a discussão sobre a incidência do ISSQN sobre as locações já que a decisão do Recurso Extraordinário nº. 116.121/SP era conhecida desde o ano de 2000. Nessa ferramenta normativa o Legislador reafirmou, expressamente, a vontade de pacificar essa matéria buscando pôr termo a esse assunto. Teve ainda o cuidado de detalhar nos sub-itens do item 3 qual seria o alcance da tributação sobre essa atividade.

No entanto, parece que nem o reforço despendido pela Lei Complementar foi suficiente para convencer o Judiciário de que a intenção pela tributação, nos moldes do conceito econômico, deveria prevalecer para essa atividade.

O veto presidencial foi mais um equívoco nessa história de tropeços. Baseou-se não na vontade do legislador e no direito positivo mas sim no entendimento teórico que o judiciário deu ao que se chama prestação de serviços como veremos mais adiante.

Retomando a história, desde 1966, já no CTN, a locação de bens móveis estava inserida dentro do conceito de serviços de qualquer natureza. Era um entendimento natural e uma manifestação histórica que, por si só, demonstra reconhecimento, pelo legislador, da importância econômica que essa atividade desenvolve.

É motivo de espanto terem sido necessários 35 anos de vivência tributária para que o Judiciário concluísse que, a despeito da previsão da incidência histórica do imposto sobre serviço sobre a atividade de locação de bens móveis, essa cobrança era inconstitucional. Vale lembrar que essa decisão se delongou por 8 anos para ser proferida.

3- A LOCAÇÃO NAS ORIGENS DOS IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS EM OUTROS PAISES:

Na Alemanha:

No ordenamento Alemão, considera-se prestação de serviços toda prestação diversa da transferência de bens. É toda prestação que não constitua transferência de bens podendo consistir numa obrigação de não fazer ou de tolerar uma situação ou um ato.

O conceito de prestação de serviços é dado pela negativa, ou seja, se **não** houver uma transferência de bens, haverá a prestação de serviços. Dentre os serviços previstos, de forma literal, estava a **locação de bens móveis**.

Na Holanda:

A prestação de serviços também se apresentava da forma negativa, ou seja, o que não incorrer em transferência de bens materiais era considerado prestação de serviços, portanto, abarcadas estavam as locações.

Em Luxemburgo

A lei considerava transmissão de bens quando se tratava de alguém dispor como proprietário de um bem material, havendo vários casos de venda de bem material. Prestação de serviços, por sua vez, vem a ser toda operação que não constitua transmissão de bem material, podendo consistir numa **obrigação de não fazer** ou até mesmo de tolerar um ato ou uma situação.

Na Itália:

Quanto à prestação de serviços, a lei italiana definia como prestações de serviços: as cessões de patentes, marcas e de direitos; os trabalhos realizados sobre bens materiais móveis (exceto para atender encomendas) ; execução de obras sobre bens imóveis; transportes; armazenagem de bens; publicidade; **locação de bens móveis** e imóveis; renúncia do exercício de atividades ou direitos previstos como prestação de serviços; etc.

Portanto, em todos esses lugares da Comunidade Européia a locação de bens era recepcionada pela tributação de serviços. Em Luxemburgo, de maneira diferenciada, o conceito de não fazer era tratado de forma explícita quanto ao entendimento da incidência do imposto sobre serviço.

4- DEFINIÇÕES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS:

De acordo com Maurice Duverger (citado por Bernardo Ribeiro de Moraes, 1978 p. 42) a prestação de serviços é definida como uma venda de bens imateriais.

Prestadoras de serviços são as pessoas que *vendent, non des breus corporeis, mais des biens incorporels*, acentua o mestre. Depois de exemplificar, como prestação de serviços no sentido estrito, o transporte, Duverger nos oferece um sentido fiscal de prestação de serviços (*au sens fiscal, on considère de plus comme prestataires de services*), no qual estão quem pratica as atividades de locação de bens materiais, locação de muro para propaganda, de agentes de negócios, de vendedores de coleções, de fornecimento de trabalho em bens de terceiros, etc.

No mesmo sentido, Louis Trotabas¹ (citado por Bernardo Ribeiro de Moraes, 1978 p. 41), aceita o conceito fiscal de prestação de serviços, lembrando que certas pessoas estão normalmente sujeitas a *taxe sur les prestations de services*, como os transportadores, os locadores de coisas, os vendedores de coleções, etc.

Conforme Bernardo Ribeiro de Moraes (1978, p.91), o ISS é um imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou melhor, um imposto que recai sobre bens imateriais que circulam. Grava a venda de serviços. Exame superficial da lista de serviços, baixada pelo Decreto-lei n. 406 de 1968, nos aponta uma série enorme de atividades admitidas como serviços, mas que não se enquadram como "prestação de serviços" (conceito de direito civil). São elas: locação de bens móveis, diversões públicas, publicidade, hospedagem, venda de bilhetes de loteria, etc. Tal fato evidencia ser o ISS um imposto que não grava exclusivamente serviços, podendo abranger todas as atividades de venda de bens imateriais, inclusive as de fornecimento de trabalho. Em outras palavras, o ISS não se restringe, quanto ao seu objeto, apenas às hipóteses de "prestação de serviços" (conceito civil).

¹ 36. François Deruel, *Finances Publiques*, Paris, Dalloz, 1967, pág.93.

Os serviços onerados pelo ISS são os de "qualquer natureza", isto é, qualquer forma ou espécie de venda de serviço (bem imaterial), desde que atendidos os pressupostos legais do tributo.

Aliomar Baleeiro² conceitua o ISSQN da seguinte forma:

“As pessoas prestam serviços por atividade ou pelas coisas, que põem à disposição de outros. O imposto de serviços por outro lado, reflete a sua anterior conceituação de imposto sobre profissões e indústrias, uma das quais é de quem aluga veículos, tratores, máquinas, roupas e chapéus de rigor, instrumentos e, em geral, móveis, como meio de vida ou habitual atividade remuneradora.”

Mister se faz lembra e repetir a redação original do art. 71 do CTN:

“Art. 71 – O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se serviço: (Redação dada pelo Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967)

I – locação de bens móveis;

.....

Nessa visão de Aliomar Baleeiro, o ISSQN identifica-se tanto pela atividade em si, quanto pela disposição/locação ou cessão de coisas, que disponibiliza para uso de outras pessoas sem ligação de propriedade e mediante remuneração.

Portanto, ainda conforme Baleeiro, os serviços de qualquer natureza comportam a atividade do fazer e do ofertar, concomitantemente ou não.

² Citado no Parecer nº 3769/CF da Procuradoria Geral da República de 21/01/2005 à respeito da ADIN nº 3287-9/600.

5- A OBRIGAÇÃO DE FAZER NA LOCAÇÃO DE SERVIÇOS:

Como afirma Washington de Barros Monteiro (1979, p.48) “[...] rigorosamente, toda obrigação de dar mistura-se e complica-se com uma obrigação de fazer. Muitas vezes elas andam juntas”.

Toda obrigação de dar possui implicitamente, quando de seu cumprimento, uma obrigação de fazer. É o que ocorre com a locação de bens móveis. Ela possui, intrinsecamente, uma obrigação de fazer. Isso vulnera a tese da inconstitucionalidade em sua própria base.

O Código Civil de 1916 aborda a locação de coisas da seguinte maneira:

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

Art. 1.189. 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.

Art. 1.190. Se, durante a locação, se deteriorar a coisa alugada, sem culpa do locatário, a este caberá pedir redução proporcional do aluguer, ou rescindir o contrato, caso já não sirva a coisa para o fim a que se destinava.

Art. 1.191. O locador resguardará o locatário dos embaraços e turbações de terceiros, que tenham, ou pretendam ter direito sobre a coisa alugada, e responderá pelos seus vícios, ou defeitos, anteriores à locação.

O Código Civil de 2002, praticamente, repete a redação do de 1916:

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.

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.

Art. 567. Se, durante a locação, se deteriorar a coisa alugada, sem culpa do locatário, a este caberá pedir redução proporcional do aluguel, ou resolver o contrato, caso já não sirva a coisa para o fim a que se destinava.

Art. 568. O locador resguardará o locatário dos embaraços e turbações de terceiros, que tenham ou pretendam ter direitos sobre a coisa alugada, e responderá pelos seus vícios, ou defeitos, anteriores à locação.

Com base no Código Civil, verificamos que, ao lado da obrigação de dar, o contrato de locação impõe ao locador uma série de **obrigações de fazer**:

a) **manter** a coisa alugada com suas pertencas, em estado de servir ao uso a que se destina, pelo tempo do contrato, salvo cláusula expressa em contrário;

b) **garantir** ao locatário, durante o tempo do contrato, o uso pacífico da coisa; e

c) **resguardar** o locatário dos embaraços e turbações de terceiros, que tenham ou pretendam ter direitos sobre a coisa alugada.

A locação de bens móveis possui, intrinsecamente, obrigações de fazer. A execução de um contrato de locação de bens móveis envolve prestações de fazer.

O locador realiza várias atividades para manter o locatário com o uso e gozo do bem locado para manter a coisa alugada em estado de servir ao uso a que se destina e para garantir ao locatário o uso pacífico da coisa.

Toda empresa que promove a atividade de locação, certamente possui pessoal administrativo, motoristas, mecânicos e advogados, todos realizando prestações de fazer, todos realizando serviços, para manter o cliente no uso e gozo do bem locado.

Afirmativamente toda locação de bens móveis possui, intrinsecamente, obrigações de fazer. Desta forma, cai por terra o argumento de que locação de bens móveis é uma obrigação de dar e não de fazer e que sobre ela não pode incidir o ISS.

O artigo 1.228 do Código Civil de 2002 dispõe que “O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”.

Assim, as três faculdades inerentes à propriedade são o uso, o gozo e a disposição. No contrato de locação, não há transferência da propriedade visto que apenas se concedem as faculdades de uso e de gozo do bem, permanecendo a faculdade de disposição com o proprietário locador.

A obrigação de dar encontra-se ínsita em negócios jurídicos como compra e venda, doação, permuta, dação em pagamento, além de outros em que há autêntica transferência de propriedade, com exaurimento instantâneo da atividade do alienante. Subsistiria, apenas, a sujeição do alienante às conseqüências da evicção³ e do vício redibitório⁴, em algumas situações.

A locação não é uma simples obrigação de dar, com exaurimento instantâneo das atividades do locador. O que existe, de fato, é um contrato cujos efeitos e obrigações persistem por um determinado lapso temporal para ambos os contraentes.

Existe a prestação, pelo locador, de uma utilidade ao locatário, durante o lapso temporal de vigência do contrato. Da leitura dos artigos 565, 566 e 568 do Código Civil de 2002, verificamos que essa prestação é concretizada pelas seguintes atividades realizadas pelo locador:

- a) manter o locatário com o uso e gozo do bem;
- b) manter a coisa alugada em estado de servir ao uso a que se destina;
- c) garantir ao locatário o uso pacífico da coisa; e
- d) resguardar o locatário dos embaraços e turbações de terceiros, que tenham ou pretendam ter direitos sobre a coisa alugada.

³ Perda, parcial ou total, que sofre o adquirente duma coisa em conseqüência da reivindicação judicial promovida pelo verdadeiro dono ou possuidor. [Cf. *evicção*.]

⁴ Redibitório = Anular judicialmente (uma venda ou outro contrato comutativo em que a coisa negociada foi entregue com vícios ou defeitos ocultos, que impossibilitam o uso ao qual se destina, que lhe diminuem o valor).

Desta forma, sob o enfoque exposto, a locação não se constitui em uma obrigação de dar, pois não há transferência da propriedade nem exaurimento das atividades do locador. Constitui-se, devido às **atividades que o locador tem obrigação de realizar**, em uma verdadeira **obrigação de fazer**.

6- AVALIAÇÃO DO ART. 110 DO CTN E SEUS EFEITOS NA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A LOCAÇÃO.

Um dos pilares do argumento daqueles que defendem a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis é o artigo 110 do Código Tributário Nacional, que dispõe que:

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.

Porém, o argumento de que tributar a locação de bens móveis pelo ISS violaria o artigo 110 do Código Tributário Nacional, porque alteraria o conceito de serviço, é incabível. Afirmativamente, não há nenhuma alteração do conceito de serviço quando nele se enquadra a locação de bens móveis.

O conceito de “serviço de qualquer natureza” não se confunde com o conceito de “contrato de prestação de serviços”, contrato nominado pelo Código Civil de 2002 (denominado contrato de “locação de serviços” pelo Código de 1916). O conceito de “serviço de qualquer natureza” é mais amplo.

Vimos que “serviço de qualquer natureza”, na acepção do inciso III do artigo 156 da Constituição Federal, pode ser definido como toda operação realizada mediante contraprestação, a título oneroso, distinta da transferência de domínio de bens materiais.

Uma das definições dada para serviço pelo Novo Dicionário da Língua Portuguesa, de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, é “Produto da atividade humana que, **sem assumir a forma de um bem material**, satisfaz uma necessidade”. Essa definição encaixa-se perfeitamente à supracitada definição de “serviço de qualquer natureza”.

Na redação original, o parágrafo 1º do artigo 71 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) estabelecia que:

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

I – O fornecimento de trabalho, com ou sem autorização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais;

II – locação de bens imóveis;

III – a locação de espaço de bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza.(grifo nosso)

Havia um evidente erro gráfico no inciso II do parágrafo em tela, corrigido pelo artigo 3º do Ato Complementar nº 27, de 8 de dezembro de 1966, menos de dois meses depois da publicação do Código e antes se sua entrada em vigor (que ocorreu no dia 1º de janeiro de 1967):

3º Substitua-se no inciso II, do artigo 71, a palavra "imóveis" por "móveis" e acrescenta-se ao mesmo artigo o seguinte inciso: "IV - jogos e diversões públicas."

Desta forma, o **próprio Código Tributário Nacional**, desde sua entrada em vigor, reconhecia que o conceito de serviço englobava o de locação de bens móveis. As leis que o alteraram mantiveram esse reconhecimento.

O texto do artigo 110 vem da data de entrada em vigor do Código Tributário. Coexistia com a redação original do parágrafo 1º, do artigo 71 do Código em tela.

Desta forma, o legislador que elaborou o Código Tributário Nacional reconhecia, implicitamente, que a redação original do parágrafo 1º, do artigo 71 não se confrontava com a do artigo 110, ou seja, reconhecia que locação de bens móveis era espécie de serviço, sem que isso implicasse alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado.

Do exposto, conclui-se que **não há nenhuma alteração de conceitos de direito privado** quando se tributa a locação de bens móveis pelo ISS.

Mesmo que houvesse alteração de um conceito de direito privado (o que não ocorre), o argumento de que tributar a locação de bens móveis pelo ISS violaria o artigo 110 do Código Tributário Nacional é descabido.

O Código Tributário Nacional tem natureza de lei complementar. A Lei Complementar nº 116/03 tem a mesma natureza de lei complementar, o mesmo grau hierárquico.

Em caso de conflito entre leis de mesma hierarquia, prevalece a lei posterior e a lei especial.

Ora, a Lei Complementar nº 116/03 é posterior ao Código Tributário Nacional e é especial em relação a ele. Logo, suas disposições prevalecem quando em conflito com o artigo 110 do Código. Os efeitos da Lei Complementar nº 116/03 não seriam atingidos pelo artigo em tela.

E mesmo que houvesse alteração de um conceito de direito privado (o que não ocorre), o argumento de que tributar a locação de bens móveis pelo ISS violaria o artigo 110 do Código Tributário Nacional é descabido, pois a interpretação deve partir da própria Carta Constitucional, jamais de uma norma infraconstitucional (Interpretação conforme a Constituição).

A interpretação a partir da Constituição, conjugada com os outros argumentos apresentados, traz a conclusão que a atividade de locação de bens móveis **deve** ser tributada pelo ISS.

7- TIPIFICAÇÃO DO ISSQN SOBRE A ÓTICA DA INCIDÊNCIA SOBRE BENS INCORPÓREOS

Na definição de Silvio Rodrigues (2002, v1: p.116), “bens são coisas que, por serem úteis e raras, são suscetíveis de apropriação e contêm valor econômico”.

Os bens podem ser corpóreos, materiais ou incorpóreos, imateriais

No dizer de Venosa (2005, v1: p.328):

“Bens corpóreos são aqueles que nossos sentidos podem perceber: um automóvel, um animal um livro. Os bens incorpóreos não têm existência tangível. São direitos das pessoas sobre as coisas, sobre o produto de seu intelecto, ou em relação a outra pessoa, com valor econômico: direitos autorais, créditos, invenções. “

Das relações de produção de riquezas resultam bens corpóreos (tangíveis) ou incorpóreos (intangíveis).

A industrialização refere-se à produção de bens corpóreos. O comércio refere-se à circulação desses bens corpóreos. Os serviços referem-se à circulação de bens incorpóreos.

Os serviços, a circulação de bens incorpóreos, podem estar relacionados com obrigações de fazer, de não fazer, ou até de dar. A conotação de serviços não é restrita apenas à obrigação de fazer.

A Emenda Constitucional nº 18/65 classificou os impostos em quatro categorias, que levavam em conta o aspecto econômico da hipótese de incidência:

- a) Impostos sobre o Comércio Exterior;
- b) Impostos sobre o Patrimônio e a Renda;
- c) Impostos sobre a Produção e a Circulação; e
- d) Impostos Especiais.

O Código Tributário Nacional reproduziu a classificação dos impostos sob o aspecto econômico. Na redação original do Código Tributário Nacional, os Impostos sobre a Produção e a Circulação eram os seguintes:

- a) Imposto sobre Produtos Industrializados;

- b) Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias;
- c) Imposto Municipal sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias;
- d) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários;
- e) Imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicações; e
- f) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

No regime da Constituição Federal de 1988, os impostos sobre a Produção e a Circulação passaram a ser:

- a) IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, de competência da União (inciso IV, do artigo 153, da Constituição Federal);
- b) IOF - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários, de competência da União (inciso V, do artigo 153, da Constituição Federal);
- c) ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação de competência dos Estados e do Distrito Federal (inciso II, do artigo 155, da Constituição Federal); e
- d) ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal (inciso III, do artigo 156, da Constituição Federal).

Na produção **não há** mudança da titularidade do bem, enquanto na circulação ocorre a transferência dessa titularidade.

O IPI incide sobre a produção de matérias primas ou de mercadorias, e não sobre a circulação destas. Durante a industrialização de um bem não há mudança de sua propriedade. É, desta forma, um imposto sobre a produção.

O IOF, o ICMS e o ISS são impostos sobre a *circulação*. Isto porque a hipótese de incidência desses tributos ocorre quando há a circulação de um bem material ou imaterial.

O ICMS incide sobre a circulação de mercadorias (bens corpóreos) e sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (bens incorpóreos).

O IOF incide sobre a circulação de bens econômicos incorpóreos de natureza financeira. As atividades bancárias típicas são relacionadas com o crédito. O crédito é um bem imaterial. A sua *circulação* (por exemplo, o fornecimento de crédito em troca de juros) é sujeita a IOF.

O ISS é um tributo que incide sobre a circulação de um bem econômico incorpóreo (“serviço de qualquer natureza”), ou seja, sobre a transferência econômica de um bem incorpóreo. As operações de circulação de bens incorpóreos que podem servir de hipótese de incidência do ISS devem estar enumeradas em lei complementar (inciso III, do artigo 156, da Constituição Federal). Essa lei complementar pode enumerar como hipótese de incidência do ISS **qualquer atividade de circulação de bens incorpóreos**, a não ser serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (que são tributados pelo ICMS) e atividades de circulação de bens incorpóreos de natureza financeira (que são tributadas pelo IOF).

Para verificar que o ISS é um imposto sobre a circulação de um bem incorpóreo e não sobre a **produção** desse bem, basta observar que sua base de cálculo é o preço do serviço (art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 e art. 7º da Lei Complementar nº 116/03). O preço inexistente na fase de produção, porque para a Economia nesta fase o que se obtêm são custos. O preço somente é formado na fase de circulação.

Ressalvada as imunidades, a **Constituição Federal distribuiu entre os entes federativos a competência para tributar a circulação de todos os bens materiais e imateriais**. Atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para tributar a circulação dos bens materiais (mercadorias) e de dois bens imateriais (serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações), por meio do ICMS. Atribuiu à União a competência para tributar, pelo IOF, a circulação de bens imateriais de natureza financeira. **No tocante à circulação de todos os outros bens imateriais, a Constituição atribuiu à lei complementar a tarefa de determinar quais, dentre esses bens imateriais, podem ter sua circulação atingida pelo ISS** de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

“Serviço de qualquer natureza” está, desta forma, desde a Emenda Constitucional nº 18/65, relacionado ao conceito econômico de serviço. Esse conceito econômico de serviço foi primeiramente adotado pela citada Emenda, depois pelo Código Tributário Nacional e, finalmente, pela Constituição Federal de 1988.

O conceito econômico de serviço opõe-se ao de bem corpóreo, abrangendo quaisquer atividades que não constituam circulação de bens corpóreos. Trata-se de um conceito em oposição ao de circulação de bem corpóreo.

Desta forma, toda circulação de bem econômico que não constitua bem material constitui “serviço de qualquer natureza”.

“Serviço de qualquer natureza” corresponde à venda econômica de bens imateriais, que não sejam mercadorias ou produtos. “Serviço de qualquer natureza” abrange, assim, não apenas a locação de serviços (serviços de medicina, advocacia, veterinária, contabilidade, cabeleireiro, etc.), mas também a locação de bens móveis (serviços de locação de máquinas, de veículos, de fitas de vídeo, etc.), a locação de espaço em bens imóveis (serviços de hospedagem em hotéis e pensões, serviços de armazéns gerais e depósitos, etc.), a cessão de direito (serviços de vendas de bilhetes de loteria, serviços de divertimentos públicos etc.), além de outras espécies de atividades.

Conclui-se, assim, que “serviço de qualquer natureza”, na acepção do inciso III do artigo 156 da Constituição Federal corresponde a toda operação realizada mediante contraprestação, a título oneroso, distinta da transferência de domínio de bens materiais. É indiferente a distinção doutrinária dada à operação. Pouco importa se ela se refere a uma obrigação de dar ou a uma obrigação de fazer.

O único limite para impedir que uma operação realizada mediante contraprestação seja considerada do gênero “serviço de qualquer natureza”, a título oneroso, distinta da transferência de domínio de bens materiais, é o fato de ela servir de hipótese de incidência para o ICMS (serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) ou para o IOF (serviços de natureza financeira), a fim de que não haja *bis in idem*.

A Constituição Federal atribuiu à lei complementar a tarefa de enumerar, dentre as incontáveis espécies de atividades abrangidas pelo gênero “serviços de qualquer natureza”, aquelas que servirão de hipótese de incidência do ISS.

Uma das espécies de “serviços de qualquer natureza” escolhida pelo legislador complementar para servir de hipótese de incidência do ISS foi a locação de bens móveis (item 3 da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/03).

Poder-se-ia contra-argumentar que a tese acima implica uma interpretação econômica e que não se deve atribuir um conceito econômico a serviços no processo de interpretação da Constituição Federal, pois ela só comportaria interpretações jurídicas.

Todavia, qual a interpretação jurídica da expressão de “serviço de qualquer natureza”? Com certeza o significado jurídico de “serviço de qualquer natureza” não corresponde ao conceito do contrato tipificado pelo Código Civil de “prestação de serviço” (“locação de serviço” no Código Civil de 1916) como postulam os defensores da tese de inconstitucionalidade da locação de bens móveis pelo ISS.

A obtenção do significado jurídico de uma expressão, a interpretação jurídica de uma expressão, envolvem sua análise sob diversos aspectos. A interpretação deve iniciar-se a partir do próprio texto constitucional, confrontando a expressão com os princípios da Carta Maior. É mister analisar a expressão sob o aspecto semântico e gramatical. Devem ser realizadas análises teleológica, lógica, sistemática e histórica observando-se, também, o Direito Comparado. Depois de todas essas análises, confrontar-se-ão as diferentes conclusões e, a partir daí, extrair-se-á o significado jurídico da expressão.

Por meio desse processo, quando se procura o significado jurídico da expressão “serviço de qualquer natureza”, chega-se à conclusão de que ela não se restringe à “locação de serviços”. É mais ampla.

8- CIRCULAÇÃO DE BEM IMATERIAL NA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS

Vimos que “serviço de qualquer natureza”, na acepção do inciso III do artigo 156 da Constituição Federal, corresponde à venda econômica de bens imateriais.

Poder-se-ia alegar que na locação de bens móveis o objeto é um bem material (o bem móvel). Não haveria circulação de um bem imaterial, mas sim a circulação de um bem material (o bem móvel). Porém essa alegação é equivocada.

Com efeito, não há circulação do bem móvel. A circulação ocorre quando há transmissão da propriedade do bem. Na locação de bens móveis, não há transmissão da propriedade do bem móvel. O bem retorna ao locador após o término do contrato.

O artigo 565 do Código Civil de 2002 preceitua que “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”.

O artigo 1.228 do mesmo Código estabelece que “O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”.

Na locação o locador cede, mediante retribuição, o uso e gozo de uma coisa. Não há transmissão da propriedade, pois não há transmissão da faculdade de **dispor da coisa**.

Desta forma, como não há a transmissão da propriedade, não há circulação do bem móvel.

Então há a circulação do quê?

Na locação de bens móveis, há a circulação de um bem imaterial - o uso e gozo temporário da coisa, fato que constitui “serviço de qualquer natureza”, atingível pelo ISS.

O bem imaterial que é objeto de circulação na locação de bens móveis é o uso e gozo temporário da coisa. Na locação existe a venda de um bem imaterial, venda do direito de uso e gozo temporário da coisa, fato que constitui serviço.

Como vimos, a propriedade envolve três faculdades – a de usar, a de gozar e a de dispor da coisa. Na locação, o locador cede, temporariamente, o uso e o gozo da coisa. Não cede a faculdade de disposição. Desta forma, como não há “**transferência do poder de dispor de um bem corpóreo**”, a locação não corresponde à “entrega de bem”, prevista no artigo 5º da Diretiva.

No acórdão do Recurso Extraordinário nº 115.103-0 SP, da lavra do Ministro Oscar Corrêa, verifica-se a utilização da tese de que o ISS tributa a circulação de um bem imaterial - o uso e gozo temporário do bem móvel:

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

Desta forma, a locação de bens móveis, o ceder o uso de coisa temporariamente e mediante contraprestação constitui um serviço; não um “contrato de prestação de serviço” do Código Civil, mas um “serviço de qualquer natureza”, uma circulação de bem imaterial.

9- AS JUSTIFICATIVAS DAS CORRENTES QUE DEFENDEM A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NA ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS;

Alegam que os municípios, em consonância com o estatuído no artigo 30, inciso III da Constituição Federal, só poderiam exigir os tributos expressamente previstos na Lei Maior, uma vez que preceitua:

“ Art. 30 – Compete aos Municípios:

....

III – instituir e arrecadar os tributos de sua competência,...

Que por ser locação de bens móveis ou de coisas e não de serviços não existiria a hipótese de incidência por não estar cumprida a legalidade. Que a Constituição fala tão somente de serviços ao determinar a competência Municipal para instituir e cobrar o ISS.

Desta forma, quando um município prevê a incidência sobre a atividade de locação de bens, estaria contrariando o dispositivo da Carta Magna, pois essa atividade não está conceituada pelo Código Civil como prestação de serviços. Além do mais afirmam que a atividade de locação de bens móveis só gera a obrigação de dar e não de fazer.

Alegam que o contrato de locação é consensual, oneroso, cumulativo, impessoal e de duração, podendo ser a coisa locada classificada como bem móvel ou imóvel.

Menciona-se o art. 1.118 do Código Civil que diz:

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

Portanto, lastreados por esse artigo, afirmam que a característica fundamental da locação de coisas é a cessão do uso e gozo do bem pelo locatário, o que significa a entrega da coisa locada ao locatário pra uso, ficando este responsável pela guarda desse bem e obrigado a restituí-lo, findo o contrato, no mesmo estado em que recebeu ressalvado o desgaste natural decorrente do uso regular. Que nesses contratos falta o núcleo da incidência do ISSQN que seria a existência de um serviço em si, associado a um ato de fazer.

Afirmam que para haver uma prestação de serviços uma pessoa se obriga a prestar um serviço à outra, através de um fazer, mediante um contrato e em troca de uma remuneração.

O art. 110 do CTN é tido como uma dos balaústres da sustentação dessa tese no que pesa afirmar que permitir ao legislador alterar determinado conceito previsto na Constituição Federal seria permitir que o mesmo pudesse alterar a própria Constituição Federal.

Dispõe o referido art.:

“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 Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

O atual e grande aliado dessa corrente, sem dúvidas, é o referido Recurso Extraordinário 116/121 que sempre vem à baila nas discussões após a sua publicação.

O voto do Sr. Ministro Marco Aurélio é uma presença certa nas alegações de inconstitucionalidade. Vejamos em recorte:

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

10- ACÓRDÃOS CONTRÁRIOS À INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE LOCAÇÕES

1.0024.03.027277-7/001(1)

Relator:

JARBAS LADEIRA

Data do acórdão: 22/03/2005

Data da publicação: 15/04/2005

Ementa: Mandado de segurança - Tributário - Imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN - Incidência sobre locação de bens móveis. Descabimento. Inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal. Não incide ISSQN sobre locação de bens móveis. Sentença confirmada em reexame necessário.

Súmula: EM REEXAME NECESSÁRIO, CONFIRMARAM A SENTENÇA, PREJUDICADO O RECURSO VOLUNTÁRIO.

Acórdão: [Inteiro Teor](#)

Informação colhida no site do TJMG – Tribunal de Justiça de Minas Gerais. www.tjmg.gov.br/ . 17-04-07

Número do processo: 1.0024.04.359540-4/001(1)

Relator: SILAS VIEIRA

Data do acórdão: 05/10/2006

Data da publicação: 02/03/2007

Ementa:

TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ISSQN - LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS - LEI Nº 5.641/89 DO MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE - ITEM 79 - DECRETO-LEI Nº 406/68 - INCONSTITUCIONALIDADE - PRECEDENTE DO STF. 1 - Sob a égide do DL nº 406/68 é inconstitucional a exigência de ISSQN sobre locação de bens móveis, por não se tratar de prestação de serviço, mas de cessão de direito de uso de bem móvel, mediante retribuição (RE n.º 116.121/SP, STF). 2 - Recurso parcialmente provido. V.V.P.

Súmula: DERAM PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO, VENCIDO PARCIALMENTE O RELATOR.

Acórdão: [Inteiro Teor](#)

Informação colhida no site do TJMG – Tribunal de Justiça de Minas Gerais. www.tjmg.gov.br/ . 17-04-07

Número do processo: 1.0079.04.153747-7/001(1)

Relator: MARIA ELZA

Data do acórdão: 02/02/2006

Data da publicação: 28/04/2006

Ementa:

TRIBUTÁRIO - ISSQN - LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS - INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - ENTENDIMENTO SUFRAGADO NO VETO AO ITEM 3.1 DA LISTA ANEXA À LC 116/03 - RECURSO PROVIDO. É indevida a Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza na locação de bens móveis, conforme decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 116.121/SP, Rel. o Min. Marco Aurélio, DJ de 25.05.2001, cujo entendimento, gerou o veto oposto ao item 3.1 da Lista, anexa à recente Lei Complementar nº 116/03. V.V.

Súmula: DERAM PROVIMENTO, VENCIDA A RELATORA.

Acórdão: [Inteiro Teor](#)

Informação colhida no site do TJMG – Tribunal de Justiça de Minas Gerais. www.tjmg.gov.br/ . 17-04-07

11- UMA TERCEIRA VERTENTE DE DECISÃO:

Número do processo: 1.0702.04.189802-5/001(1)

Relator: EDIVALDO GEORGE DOS SANTOS

Data do acórdão: 13/02/2007

Data da publicação: 29/03/2007

Ementa:

ISSQN - LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS - TRIBUTABILIDADE. Estando a locação de bens móveis tipificada na Lista de Serviços sujeitas à tributação pelo ISS, é devida a exigência. Somente a partir de 1º de agosto de 2003, com a vigência da Lei Complementar nº 116/03, é que se tornou inexigível a cobrança do ISS sobre tal atividade.

Súmula: NEGARAM PROVIMENTO.

Acórdão: Inteiro Teor

Informação colhida no site do TJMG – Tribunal de Justiça de Minas Gerais. www.tjmg.gov.br/ . 17-04-07

Nessa decisão o argumento que sustentou a não incidência foi o simples veto presidencial, já que o marco foi a Lei Complementar 116/03, o que em tese pesa dizer que, até então, se admitia a incidência. No entanto, esse entendimento é absurdamente estranho, já que o veto presidencial se lastreou na decisão do recurso extraordinário que tratava a incidência como sendo inconstitucional e já na época da sua publicação em 2000. Portanto, essa decisão não buscou critérios jurídicos para a sua formulação.

12- O VETO PRESIDENCIAL DO SUB-ITEM 3.01 NA LC 116/03 E SEUS EFEITOS:

A partir da entrada em vigor da Lei Complementar nº 116/03, que substituiu o Decreto-Lei nº 406/68, aqueles que defendiam a tese da inconstitucionalidade da tributação da locação de bens móveis pelo ISS passaram a acrescentar a seus argumentos o fato de o Presidente da República ter vetado, na Lista de Serviços anexa àquela lei, o sub-item 3.01 que tratava da locação de bens móveis.

Desta forma, a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis passaria a deixar de atender a um dos princípios básicos do Direito Tributário - o da Legalidade. Não haveria mais amparo, não haveria mais substrato legal para a cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis.

O Princípio da Legalidade é insculpido no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Foram as razões do veto:

“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, é inconstitucional (notificado 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 revelou 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 móvel, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável” .”Em assim sendo, o item 3.01 da lista de serviço anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.”

Após o veto, a corrente que defendia a não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis e os empresários que exploravam essa atividade acreditavam ter sido solucionada a questão, considerando encerrada a discussão.

Trata-se de um equívoco, pois a permissão para os Municípios instituírem ISS sobre a locação de bens móveis permanece **expressa** no texto da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/03.

O presidente da República vetou o subitem "3.01 – Locação de bens móveis". Permanece, porém, **no corpo da Lista de Serviços**, o item 3 - “Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres”. A permanência desse item faz com que a tributação da locação de bens móveis pelo ISS continue a respeitar os Princípios da Legalidade e da Tipicidade Tributária.

O veto do presidente da República está desprovido de efeitos para inibir que os Municípios e o Distrito Federal exijam ISS sobre a locação de bens móveis.

Com efeito. A Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 está organizada em itens e subitens. Portanto afirmamos que, se um serviço pode ser enquadrado em um item da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/03, mas não se encontra expressamente listado em um subitem, sobre ele incorrerá a hipótese de incidência do ISS!.

Não compete ao legislador complementar definir **o que é** o serviço, mas sim enumerar quais serviços serão alcançados pelo ISS. Sendo assim, pode o legislador definir que seriam tributáveis pelo ISS os serviços de informática, porém não é sua competência definir **o que é** esse serviço. Da mesma forma, não compete ao legislador complementar listar quais seriam os serviços classificados como de informática, pois isto equivaleria a definir **o que é** serviço de informática.

Não há violação ao Princípio da Tipicidade Tributária, posto que os serviços atingíveis pelo ISS estão plenamente tipificados pelos itens da Lista de Serviços.

Em conclusão, se um serviço pode ser enquadrado em um item da Lista de Serviços, mesmo que não se encontre expressamente enumerado em um subitem, ele poderá servir como hipótese de incidência do ISS. E, por isso, o veto do Presidente da República ao subitem de locação de bens móveis foi ineficaz.

Desta forma, a Lei Complementar **continua permitindo** a incidência de ISS sobre “serviços prestados mediante locação”, pois, conforme foi visto, a lista taxativa de serviços que podem sofrer a incidência do ISS é formada pelos itens e não pelos subitens.

Para que fosse inibida a incidência de ISS deveria ter sido excluído do corpo da lei o próprio item “Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres”. A permanência desse item na Lista de Serviços da Lei Complementar nº. 116/03 permite aos Municípios e ao Distrito Federal continuarem a instituir ISS sobre a locação de bens móveis.

No entanto, aos entes tributantes cabe avaliar os custos de se manterem na linha pela tributação dessa matéria já que se formou um movimento das instâncias maiores do Judiciário que rejeitam a tese da tributação. Nessa avaliação talvez seja oportuna a espera pelas renovações do Superior e do Supremo para que assim sejam retomadas as discussões, ainda que aconteçam através de novos contenciosos.

Vale relembrar que a votação do Recurso Extraordinário, que motivou o veto presidencial, teve o quorum de 4 a 3, ou seja, a margem mais apertada possível e com grande possibilidade de reversão!

De fato, para o encerramento dessa discussão a melhor alternativa do legislador é uma alteração da própria Constituição para manter expressa a sua vontade pela tributação da locação de bens móveis pelo ISSQN.

Assim, forçosamente, na tipificação do tributo seria necessária a extensão do seu entendimento, incorporando a locação na sua hipótese de incidência. Talvez até mesmo alterando a sua nomenclatura para Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza e Locação de Bens Móveis e Cessão de Bens e Direitos.

Nesse momento, insistir pela tributação seria uma luta inglória, o que resultaria em consequência num enorme desperdício de esforço fiscal!

13- OS EFEITOS DIRETOS DA DECISÃO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO E DO VETO PRESIDENCIAL.

Com base na decisão que considerou inconstitucional a cobrança do ISSQN sobre a locação de bens móveis, em especial a locação de guindastes, e com base no veto presidencial do sub-item 3.01 na aprovação da Lei 116/03, utilizando-se do conceito de isonomia várias outras atividades estão pleiteando o mesmo entendimento se assentando-se na analogia como base para a não incidência do imposto sobre suas atividades também.

De fato existe uma lógica para esse pleito diante das argumentações do próprio veto! Por que serviços sob a égide dos mesmos conceitos foram apartados do veto? Qual teria sido a lógica para se excluir somente o sub-item relacionado à locação de bens móveis? Como sustentar a tributação dos demais itens junto a um Judiciário que está tentando mudar a história de um tributo com base em argumentos conceituais, excluindo das suas avaliações o conceito econômico desse tributo e os princípios da igualdade e da capacidade contributiva?

São estas as atividades que buscam essa interpretação teleológica diante do veto presidencial do item 3.01 da lista de serviços anexa a Lei Complementar 116/03:

1 – Serviços de informática e congêneres.

.....

1.05 – licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

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

3.01- vetado

3.02 – cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda

3.03 – exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.

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

3.05 – cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

15.09 - arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantida, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing)

17.08 – Franquia (franchising)

Confirmando as decisões que vieram a reboque do Recurso Extraordinário, passamos a demonstrar alguns casos que abrangem os itens mencionados acima cujo efeito é o mesmo de uma pedra no lago irradiando ondas para todos os lados.

3.05 – cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

Cessão, de acordo com o Dicionário Aurélio, é o ato de **ceder**. Essa é a expressão que se confunde com o conceito de locação e é utilizado para sua definição, senão vejamos:

O próprio Código Civil estabelece no artigo 565, na locação de coisas, que 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.

No processo nº 024 04 385178-1 tendo como o objeto de mandado de segurança, alegou a impetrante, em síntese, que o objeto social é a locação de bens móveis de sua propriedade (andaimos, elevadores de obras, guinchos, mesas de serra etc.), e a legislação municipal, “considera estas atividades como fatos geradores do ISSQN, o que as tornam sujeitos passivos deste imposto..... Requerem liminarmente a suspensão da exibilidade do ISSQN sobre cessão de andaimos, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporários

“MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. REQUISITO SATISFEITO. SEGURANÇA CONCEDIDA”. (Proc. Nº 1.0148.04.025610-6; Des. Brandão Teixeira; j. 26.04.05.

Na verdade, a atividade de ceder andaimos, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário constitui, sim, locação de bens móveis. (grifo nosso)

.....”

1 – Serviços de informática e congêneres.

.....

1.05 – licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

Antes da LC 116/03, os municípios tributavam o licenciamento e a cessão do uso de software com o enquadramento do serviço prestado locação de bem móvel, atividade prevista na lista anexa ao Decreto-Lei 406/68. Esse entendimento apoiava-se na definição dada pelo Código Civil que à época vigorava, o qual considerava como bem móvel para os efeitos legais, dentre outros, o direito do autor. O atual Código Civil não repete esse disposição, o que seria desnecessário, já que essa previsão consta da Lei 9.610/98, que consolida a legislação sobre direitos autorais.

As alegações pela não incidência são as mesmas daquelas atividades supostamente relacionadas com a obrigação de fazer, sempre relacionando o objeto da atividade com a locação em si e se aproveitando dos resultados promovidos pelas sentenças do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, no caso específico, ao analisar questão relacionada a direitos autorais, concluiu da mesma forma que nas locações de bens móveis afirmando serem os direitos autorais considerados bens móveis, podendo ser cedidos ou locados e, portanto, fora da incidência do ISSQN.

Prosseguindo, percebemos que as argumentações orbitam em torno do argumento de que o serviço se constitui em uma obrigação de fazer, a qual é definida pelo direito civil. Ao distinguir a obrigação de dar e de fazer entende-se, do ponto de vista civilista, que dar consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, para constituição de um direito real (venda, doação etc.), ou a concessão de uso (empréstimo, locação), com restituição ao dono. Já as de fazer são todas as prestações que não se compreendem entre as de dar, têm na verdade, por objeto um ou mais atos, ou fatos do devedor, como trabalhos materiais ou intelectuais.

Questiona-se, então, qual seria a natureza da obrigação na atividade de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. A elaboração do programa de computador a pedido de alguém, se reveste das características de uma obrigação de fazer e por conseqüente se configura em serviço. Essa atividade está prevista no item 1.04 (Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos) da lista de serviços.

Por outro lado, depois do programa elaborado, a simples cessão para o uso não se enquadra em uma obrigação de fazer, tendo em vista que o objetivo único é a obtenção de autorização para utilização do programa, e não a contratação do serviço de um especialista para elaborar o programa.

A corrente contrária à tributação dessas atividades pelo ISSQN sempre busca amparo na disposição do artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN), o que nessa atividade não poderia ser diferente. Argumenta que o referido artigo veda a alteração, via legislação tributária, de definições e conceitos utilizados pelo direito privado, concluindo, então, que não há fundamento jurídico para a incidência do ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, pelo simples fato de essa atividade não ser um serviço.

Portanto, feito todo o relacionamento da atividade de cessão ou licenciamento de software com a atividade de locação, passa-se a argumentar e a se aproveitar da aplicação da analogia como fonte de inspiração na busca pela não incidência do imposto sobre serviços sobre mais essa atividade.

15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.

Nesse item, a indicação por similaridade à locação de bens móveis, certamente é mais próxima e a que possui maiores chances de equiparação àquela atividade. Na própria definição da atividade o primeiro termo utilizado é exatamente a palavra “Locação”.

Qual será a segurança do executivo em promover lançamentos para créditos tributários originados na execução dessa atividade de locação descrita nesse item? Afirmamos que nenhuma!

Esse é mais um caso típico em que toda a receita das empresas que atuam nessa atividade certamente será deslocada para atividade de locação, a despeito de praticarem a outra atividade prevista no mesmo item que é a manutenção. Esse será o caminho para se furtarem da tributação através da simulação do serviço de locação.

Essa simulação ocorre em diversas outras atividades da lista e se tornou mais um objeto de contencioso com um grau enorme de dificuldade de materialização da conduta dolosa a ser combatida pelos fiscos municipais.

Se os conceitos que sustentaram a ação de inconstitucionalidade não forem revistos, impossível será questionar esse e os demais itens que estão sendo elencados nesse capítulo.

Pela ordem de coerência, o Judiciário deverá manter os conceitos defendidos que sempre deverá haver a obrigação de fazer, que a locação de bens é contrato típico que não se confunde com a locação de serviços, que não está caracterizado a tipicidade nos contratos de locação, etc.

De fato, o que ocorrerá é mais um item esvaziado da lista de serviços enquanto todo esse posicionamento não for revisto na busca da justiça garantida pelos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

15.09 - arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantida, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing)

Veja-se qual é o conceito de arrendamento mercantil descrito no Dicionário Aurélio:

Ato ou efeito de **arrendar**.

2. Aluguel ou contrato pelo qual alguém cede a outrem, por certo tempo e preço, o uso e gozo de coisa não fungível (geralmente imóveis).

.....
Arrendamento mercantil. Operação entre pessoas jurídicas pela qual uma delas **cede o uso de um ou mais bens** (como veículos, máquinas, equipamentos, etc.) mediante o pagamento pela outra de prestações periódicas, sendo usual que ao fim do contrato o arrendatário tenha opção de compra dos bens. [Sin. (ingl.): *leasing*.]

Portanto, presente também está nessa espécie de serviços o conceito de locação no sentido mais exato do termo. Indica que, assim como na locação, os bens irão ter o seu uso cedido para o contratante mediante uma contraprestação pecuniária.

Assim, mais uma vez se percebe a permeabilidade provocada pelas decisões do judiciário com relação a atividade de locação.

Veja-se recente decisão do TJMG desfavorável à tributação da atividade de arrendamento pelo ISS:

Número do processo: 1.0024.03.184235-4/001(1)

Relator: JOSÉ DOMINGUES FERREIRA ESTEVES

Data do acordo: 06/03/2007

Data da publicação: 23/03/2007

Ementa:

TRIBUTÁRIO. ISSQN SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL. RECENTE ENTENDIMENTO DO STJ. AFASTAMENTO DA INCIDÊNCIA DA SÚMULA 138 DO STJ. ENQUADRAMENTO DO SERVIÇO NAS OBRIGAÇÕES DE DAR. DETURPAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇO, QUE ABRANGE SOMENTE AS OBRIGAÇÕES DE FAZER. ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL MANIFESTADO NO RE Nº 116.121-3. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA. DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO PAGO. RECURSO PROVIDO. Nos termos da recente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (Resp 805317/RS), não incide o ISSQN sobre os serviços decorrentes de contrato de arrendamento mercantil, seja por não atrair a incidência da Súmula 138 do STJ, que, publicada em 1993, foi editada com finalidade diversa da que ora se discute, já que, pelo exame de seus precedentes, não estava em discussão o exame da complexa natureza daquele instituto ou mesmo qualquer questão de ordem constitucional; seja por reconhecer que tais serviços são típicas obrigações de dar,

independentemente da atividade que venha a prevalecer, já que o mencionado contrato abrange atividades de financiamento, de locação e de compra e venda, não se enquadrando, assim, no conceito de 'serviços', que consistem em obrigações de fazer, previsto no art. 156 da CF/88, escapando, portanto, da esfera de tributação do ISSQN pelos Municípios. Nesse rumo, afigura-se, sem dúvida, manifesta inconstitucionalidade perpetrada pela União Federal ao adicionar tal atividade à lista de serviços anexa à LC 116/2003; e, da mesma forma, pelo Município de Belo Horizonte, ao cobrar, por lei municipal, o ISS sobre a atividade de leasing, fazendo, por tal razão, o contribuinte jus à repetição dos valores pagos a este título. Recurso provido.

Súmula: DERAM PROVIMENTO, VENCIDO O REVISOR.

Acórdão: [Inteiro Teor](#)

Informação colhida no site do TJMG – Tribunal de Justiça de Minas Gerais. www.tjmg.gov.br/ . 17-04-07

17.08 – Franquia (franchising)

Conceitualmente franquia, nos termos do Art. 2º, da Lei nº. 8.955, de 15/12/1994, é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços, eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo obrigatório.

Nessa atividade existem duas justificativas para não incidência do ISS conforme a modalidade da contratação.

A primeira diz respeito aos contratos que são lastreados somente na concessão do uso de uma determinada marca por parte do franqueador sem que esse preste qualquer assistência técnica. Portanto, aí ressurge a inexistência da obrigação de fazer que é um dos sustentáculos da posição pela inconstitucionalidade do entendimento da locação como serviço.

A outra, de forma ainda mais criativa, alega que as “atividades meio” exercidas pelo franqueador quando exerce a atividade de assistência técnica têm a única função de garantir a viabilidade do negócio franqueado e que, portanto, por si só, não representaria um serviço, pois esse esforço prestado a terceiros não significa o fim objeto pressuposto no contrato da franquia por ser este um contrato atípico. Portanto, qualquer serviço deverá ser enxergado única e simplesmente pela ótica do objetivo a ser alcançado pelo contrato de franquia que não se reveste das características de prestação de serviços.

Por derradeiro, traduz-se que, novamente ressurgiu a alegação que não existe a obrigação de fazer, premissa elementar para a tipificação dos serviços sujeitos a exação.

Portanto, o caminho será nebuloso até que o STJ se manifeste em meio a uma avalanche de procedimentos contenciosos. Talvez novamente sejam necessários outros 8 (oito) anos para que essa matéria seja discutida sob os cuidados daquela instituição.

14- OS EFEITOS INDIRETOS DA DECISÃO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO E DO VETO PRESIDENCIAL.

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.

Para ilustrar citaremos algumas situações:

ITEM 7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.

“LOCAÇÃO DE CAÇAMBAS”

Empresas de remoção de entulhos com caçambas alegam que o que fazem é a mera locação da caçamba. No entanto, os contratos com essas empresas vão muito além da simples locação já que elas se responsabilizam pela remoção dos resíduos depositados em suas caçambas, assumindo o compromisso de darem uma destinação correta àquele resíduo para locais apropriados e legalmente disponibilizados pelos municípios.

Portanto, a natureza do contrato nada tem a haver com locação de bens móveis. O núcleo desses contratos é a remoção do entulho para local adequado, com integral responsabilidade do prestador dos serviços.

LOCAÇÃO DE BANHEIROS QUÍMICOS

O contrato firmado com essas empresas, que disponibilizam banheiros químicos móveis, é o de remoção de rejeitos.

A simulação é semelhante à de remoção de entulhos. Tais empresas mascaram o verdadeiro objeto do contrato na tentativa de se enquadrarem no conceito de locação e se aproveitarem dos equívocos que atualmente envolvem essa matéria.

A empresa, prestadora dos serviços, é responsável pela química dispensada no uso desses banheiros e pela remoção dos rejeitos ali depositados. Também o transporte de lodos de fossas, resíduos de tanques sépticos, banheiros ecológicos ou químicos deverá ser licenciado como fonte móvel de poluição, devido ao seu enquadramento como de Classe 6, sub-classe 6.2, número ONU 2814, número de risco 606, Grupo de Risco 2, devendo ser identificados como resíduos sépticos de acordo com a Portaria nº 420/2004 da ANTT, de 12/02/2004.

Portanto evidente está que o contrato, também nesses casos, não é de mera locação como pretendido por essas empresas.

ITEM 7.02 -, terraplenagem,

TERRAPLENAGEM

Empresas que executam os serviços de terraplanagem alegam que estão simplesmente alugando as suas máquinas a seus clientes, a despeito do fornecimento dos operadores e das remunerações estarem previstas nas medições de obra. O objeto desses contratos é, evidentemente, de terraplenagem e não de locação de bens móveis.

12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.

17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.

Nesses casos a simulação se baseia no argumento de que o que de fato está acontecendo, ainda que em parte do contrato, é a locação dos bens móveis comumente utilizados na organização desses eventos. Alegam que os componentes da receita auferida vêm da locação de mesas, aparelhos de sonorização e iluminação, palcos, stands, etc. Comumente fracionam a receita informando parte como locação e parte como serviços.

12.12 – Execução de música

12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não mediante transmissão por qualquer meio.

Simulam a locação dos aparelhos no caso de sonorização mecânica

12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.

17.11 – Organização de festas e recepções; bufê

Simulam a locação do espaço e de todo o aparato necessário para realização dos eventos assim como no item que se refere a feiras, exposições, congressos e congêneres. Assim, o evento em si fica às sombras das locações de mesas, talheres, copos, enfeites, brinquedos, etc.

26 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens e valores, ; courier e congêneres.

Nesses casos o foco de desvio fica na locação do objeto utilizado na execução meio da atividade. A alegação é de que o que de fato ocorre é a locação do veículo, a despeito do operador ser da empresa prestadora que busca certo objeto em lugar determinado, responsabiliza-se pelo transporte e garante a entrega em outro lugar, também em troca de uma remuneração estabelecida previamente ou por quilômetros rodados.

Segurança e vigilância

Nesses casos evidenciam a locação de equipamentos de segurança e vigilância como câmeras de circuito interno, sistema de rastreamento, rádios controle, e outros equipamentos necessários à execução dessa atividade em especial.

Gerenciamento de trânsito:

São serviços prestados por empresas que fazem o gerenciamento de trânsito através do monitoramento de radar fixo ou móvel. Assim, a atividade consiste na instalação dos equipamentos com a coleta de informações em meio digital e através de fotos, para viabilizar diversas informações ao poder público responsável pelo trânsito. De posse desses dados coletados as empresas fazem um diagnóstico do fluxo de veículos naquele trecho do radar e também excesso de velocidade para autuação. Indicam dados estatísticos como sazonalidade e tipo de transporte, além de outras informações. Afirmam que a atividade é a de locação dos radares na tentativa de simulação da real prestação de serviços de gerenciamento de trânsito, o qual, por sua vez, está incluído na atividade de administração de bens e negócios de terceiros.

A despeito da incidência do Imposto sobre serviço na atividade de locação, evidentemente, não se pode deixar de reconhecer a existência, para certos casos, de verdadeira locação de bens, desde que tais bens fiquem na posse do locatário, para seu uso e gozo, ficando este com a guarda. Por outro lado, não poderá ser compreendido como locação de bens móveis o fato de o dono da máquina, por exemplo, arcar com as despesas de administração, operadores, combustíveis, lubrificantes, peças, manutenção, etc. O que caracteriza a prestação de serviços é o núcleo do contrato que irá identificá-la como prestação ou como locação.

Por vezes, essas empresas fracionam a operação, valendo-se da simulação e informando que parte seria locação, geralmente a maior, e o restante seria serviço.

Portanto, a reboque da suposta não incidência sobre a locação, demonstramos que diversas outras atividades estão gerando contenciosos nesse sentido, seja por verdadeira analogia o por simples simulação contratual. Em todos os casos o que vemos é o uso de artifícios na tentativa de se alterar o entendimento sobre o núcleo contratual para dizer que o que existe é disponibilização daqueles bens na forma de locação de bens.

15- CORRENTE QUE DEFENDE A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NA ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS;

Essa corrente defende que o que se destaca é a utilidade causa, na locação de bens móveis, não está apenas no uso e gozo da coisa, mas na sua utilização na prestação de um serviço. Deve-se levar em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, o que caracteriza o contrato de locação.

O que importa e tem relevo na locação de bens é a atividade desenvolvida com eles, que passa a adquirir uma consistência econômica, de modo a tornar-se um índice de capacidade contributiva do Imposto sobre Serviços.

O entendimento de serviço, no contexto das atividades econômicas, conclui que das relações de produção de riquezas resultam bens corpóreos e incorpóreos, tangíveis ou intangíveis, bens economicamente ativos, e para o serviço sobre os que não têm existência física, mas só movimento positivo ou negativo consistente numa prestação, que pode ser de fazer, não fazer, ou até de dar.

Prestar serviços não é somente a prestação pessoal inserida nos limites restritos da obrigação de fazer, objeto de contrato de prestação de serviços definidos pelo Direito Civil. Como já dito anteriormente, o texto constitucional é claro e, ao termo serviço, foi agregado a qualificação de qualquer natureza. Qualquer natureza, como já discutido, é genérico e pode, portanto, o ISS incidir sobre toda atividade inserida no contexto da circulação econômica de bens e utilidades voltada para a produção de riquezas.

Nem todo serviço implica em locação de serviços. É possível considerar-se serviço toda e qualquer atividade econômica insuscetível de produzir ou circular mercadoria. Nesse sentido, o ceder o uso da coisa, temporariamente e mediante contraprestação constitui serviço e não a locação de serviço.

Bernardo Ribeiro de Moraes define (1978; p. 347): (...) a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis é de fácil justificativa: na locação de bens móveis o que se tributa é a entrega de bem móvel a terceiro, por determinado tempo, para seu uso e gozo, mediante remuneração. Como inexistente transferência da propriedade do bem material, pois o bem locado é restituído ao dono, na locação de bens móveis não pode haver a incidência de ICM. O legislador não desejou que a locação de bens móveis deixasse de ser onerada. Daí colocá-la no campo de incidência do único imposto (ISS) que poderia abranger a referida atividade.

O Ministro Oscar Corrêa agregou ao seu voto passagens de outro acórdão e citou:

A palavra serviço tem de ser examinada na sua posição e no seu movimento histórico e sociológico. É clássica a distinção das atividades econômicas em industrial, comercial e de serviços. Tudo é atividade, ocupação, trabalho. Na primeira releva a “criação” de utilidade. Na segunda, prima a circulação social do bem. Na terceira a diferenciação técnica mental é ainda mais aprimorada; reúne tudo quanto, sendo atividade econômica, não se inclui no conceito já separado, de indústria e de comércio. Assim, no serviço a atividade humana como tal assume papel destacado. A coisa fica em segundo plano. Quem abre casa de diversões, p. ex.; com máquinas eletrônicas, não as fabrica nem altera. Tampouco as faz circular economicamente. Mas trabalho. Presta serviços: põe-nas à disposição do público”. Na versão dos sociólogos o mais antigo contrato de locação que o homem conheceu foi o de locação de sua própria força física (as sementes primeiras do atual contrato de trabalho) e a locação de animais (Pontes de Miranda, Tratado de Direito Privado, vol. 40/5-20).

.....

Conforme lição do Prof. Jorge Lobo, (...) *são consideradas empresas de serviços aquelas que oferecem a seus clientes o uso temporário de determinados bens ou a execução de certos trabalhos, atualmente em número cada vez mais crescente, assim como crescente é a sua importância em virtude de acentuada divisão do trabalho em nossos dias e do custo altíssimo dos bens, que leva as pessoas a preferirem alugar a adquirir.* (revista da EMERJ, vol. 5, nº 17).

Diante dessa exposição mais uma vez pode-se inferir que o conceito de serviço é amplo e não se limita à obrigação de fazer, já que a colocação de determinados bens para uso temporário do cliente caracteriza uma empresa de prestação de serviços.

Mais uma vez lembramos que a Constituição Federal, em seu artigo 156, III, estabelece a competência dos municípios para a instituição do imposto sobre serviços **de qualquer natureza**, exceto os compreendidos no art. 155, II, e desde que definidos em lei complementar.

A Carta Maior, também ao discorrer sobre os princípios gerais do sistema tributário nacional, delegou expressamente à lei complementar a tarefa de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária e, em especial, a definição de tributos e suas espécies e, em relação aos impostos nela discriminados, a **definição dos respectivos fatos geradores**, base de cálculo e contribuintes.

A lei complementar nº. 116/03 não chegou a definir serviços de qualquer natureza, mas foi além, relacionou-os, para que dúvida não houvesse, em uma lista, hoje com cerca de 200 itens.

O CTN, em seu art. 109, quando da interpretação e integração da legislação tributária, admite a utilização dos princípios gerais do direito privado para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, **mas não para definição dos respectivos efeitos tributários**.

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.

Da mesma forma, em seu art. 110, não permite que a lei tributária (lei ordinária instituidora do tributo em cada ente federado) altere a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela CF, **para definir ou limitar competências tributárias**, vez que a competência tributária decorre de expresse mandamento constitucional.

Dizer que a lei complementar, para efeitos de incidência do imposto municipal, só pode definir os serviços de qualquer natureza desde que seja serviço, é um desrespeito ao texto constitucional, que expressamente delega competência à Lei Complementar para a definição de serviço, seja de qual natureza for.

Por outro lado, a Constituição da República deu à Lei Complementar ampla liberdade para a definição dos “serviços de qualquer natureza”, vez que, nos demais ramos do direito pátrio, não encontramos uma perfeita definição sequer de serviços, quanto mais de “serviços de qualquer natureza”, expressão que tampouco é mencionada no direito positivo.

Segundo Aristóteles, "a natureza não faz nada em vão". A Lei Maior foi promulgada e a Lei Complementar sancionada em razão de um fim - defesa dos interesses da comunidade. E aqui, o interesse coletivo, de arrecadar o ISSQN, deve sobrepor-se ao individual, de não pagar tributo algum.

Portanto não há nenhum vício de inconstitucionalidade na Legislação Complementar, e a incidência do ISSQN sobre os serviços de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação decorre da previsão expressa na Complementar nº 116/03.

16- DECISÕES FAVORÁVEIS:

Número do processo: 1.0079.02.001121-3/001(1)

Relator: EDILSON FERNANDES

Data do acordo: 12/12/2006

Data da publicação: 16/03/2007

Ementa:

TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO - ISSQN - LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS - INCIDÊNCIA. 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, conexa e necessariamente antecedente à atividade de dar ou ceder, é fato gerador do ISSQN. Existindo previsão na Legislação de multa moratória de 10% sobre o valor do débito atualizado, revela-se abusiva a cobrança em percentual maior. V.V.

Súmula: EM REEXAME NECESSÁRIO, REFORMARAM A SENTENÇA, PARCIALMENTE, PREJUDICADO O RECURSO VOLUNTÁRIO, VENCIDO PARCIALMENTE O RELATOR.

Acórdão: [Inteiro Teor](#)

Informação colhida no site do TJMG – Tribunal de Justiça de Minas Gerais. www.tjmg.gov.br/ . 17-04-07

Número do processo: 1.0024.04.289851-0/003(1)

Relator: EDIVALDO GEORGE DOS SANTOS

Data do acordo: 30/05/2006

Data da publicação: 04/08/2006

Ementa:

ISSQN - LOCAÇÃO DE FITAS DE VÍDEO - TRIBUTABILIDADE. Estando a locação de bens móveis tipificada na Lista de Serviços sujeitas à tributação pelo ISS, é devida a exigência.

Súmula: ACOLHERAM OS EMBARGOS, VENCIDOS OS 2º 3º VOGAIS.

Acórdão: [Inteiro Teor](#)

Informação colhida no site do TJMG – Tribunal de Justiça de Minas Gerais. www.tjmg.gov.br/ . 17-04-07

Número do processo: 1.0024.04.447553-1/001(1)

Relator: JOSÉ DOMINGUES FERREIRA ESTEVES

Data do acordo: 20/06/2006

Data da publicação: 28/07/2006

Ementa:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. INCIDÊNCIA DE

ISSQN. - A locação de bens móveis deve ser considerada serviço no sentido tributário, em razão de sua natureza, já que, de qualquer forma, é atividade caracterizada por uma prestação de fazer em benefício de outrem, sendo que a declaração 'incidenter tantum' de inconstitucionalidade não vincula outros casos. - Recurso a que se dá provimento, com a reforma da sentença que julgou procedentes os embargos. V.V.

Súmula: DERAM PROVIMENTO, VENCIDO O RELATOR.

Acórdão: [Inteiro Teor](#)

Informação colhida no site do TJMG – Tribunal de Justiça de Minas Gerais. www.tjmg.gov.br/ . 17-04-07

Número do processo: 1.0245.02.000508-9/002(1)

Relator: SCHALCHER VENTURA

Data do acórdão: 23/02/2006

Data da publicação: 12/05/2006

Ementa:

ISS - Locação de bens móveis - Item 79 da Lista de Serviços anexa à LC 56/87 - Constitucionalidade da tributação em período anterior à LC 116/93 - Locação de bens que não pode ser analisada apenas sob o ângulo do Direito Civil, como mera obrigação de dar, mas sob o enfoque dado pelo Direito Empresarial, pois não há apenas o uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço, levando-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel - Precedentes do STF - Acolhimento dos embargos infringentes para manter a sentença monocrática julgando improcedente o pedido inicial.

Súmula: ACOLHERAM OS EMBARGOS, VENCIDO O PRIMEIRO VOGAL.

Acórdão: [Inteiro Teor](#)

Informação colhida no site do TJMG – Tribunal de Justiça de Minas Gerais. www.tjmg.gov.br/ . 17-04-07

Número do processo: 1.0079.04.125915-5/001(1)

Relator: MARIA ELZA

Data do acórdão: 16/02/2006

Data da publicação: 26/04/2006

Ementa:

LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. ATIVIDADE COMERCIAL. REALIZAÇÃO DO OBJETO SOCIAL DA PESSOA JURÍDICA. INCIDÊNCIA REGULAR DO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN). REPETIÇÃO. ART. 166 CTN. PRECEDENTES DO STJ. A locação de bens móveis, como realização do objeto social de uma pessoa jurídica, para fins comerciais e consumeiristas, implica na prestação de serviço sujeita à incidência do Imposto sobre

Serviço de Qualquer Natureza, validamente instituído pelo Poder Público Municipal. O Código Tributário Nacional limita o direito de pleitear a restituição de imposto indireto à comprovação da assunção do encargo financeiro (art. 166) por aquele que requer a repetição ou, ainda, quando autorizado pelo terceiro que suportou o tributo. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

Súmula: NEGARAM PROVIMENTO.

Acórdão: [Inteiro Teor](#)

Informação colhida no site do TJMG – Tribunal de Justiça de Minas Gerais em consulta no dia 17-04-07

17- CONCLUSÃO

O quadro demonstrado nesse trabalho é reflexo de atitudes e decisões imaturas a despeito dos longos 8 anos que foram necessários para a conclusão do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP. É notório, em seu próprio conteúdo, que o veto presidencial simplesmente acatou essa decisão e a seguiu na conclusão pela não incidência do sub-item 3.01. No entanto, a despeito dessas decisões, a falta de percepção do que poderia sobrevir dessa tomada de atitude vem causando danos à estrutura do Imposto Sobre Serviços. Viu-se que diversas outras atividades comportam o mesmo entendimento que levou o STF a fazer a consideração de que a locação de bens não estaria tipificada para a incidência do ISS, portanto, restou uma sombra enorme sobre o tema que certamente será matéria de infundáveis contenciosos.

Além dessas atividades que de fato guardam relação com os entendimentos de não incidência do ISSQN nas atividades de locação de bens móveis, para o agravamento do problema somam-se aquelas que tentam se aproveitar desse entendimento e se transfiguram em locadoras de bens móveis, indiferentemente da natureza dos serviços que de fato estão prestando.

As origens do Imposto Sobre Serviços, e de como a locação de bens móveis estava inserida nos seus conceitos, foram completamente esquecidas e desprezadas na decisão do referido Recurso Extraordinário e, atualmente, é bandeira de vários doutrinadores, sendo que alguns deles, assim como o próprio STJ, se posicionavam de forma completamente oposta até então!

Parece-nos oportunismo na defesa daqueles que querem se esquivar da responsabilidade tributária. Conceitos como a isonomia e a capacidade contributiva sequer foram tratados nesse trabalho por julgarmos a afronta como óbvia.

Toda essa celeuma virou uma questão de segurança jurídica. O contribuinte, agora nos referindo àquele de boa intenção, não mais consegue precisar qual atitude, e em que medida está correto, quando vai fazer uma avaliação da incidência do imposto sobre a sua atividade.

Os que praticam a locação de bens móveis estão relativamente tranquilos por haver dispositivo expresso contrário à incidência do imposto, a despeito da sua ineficácia como relatado no transcorrer desse trabalho, no entanto, restam aqueles que irão buscar arrimo no princípio da igualdade, pelo menos no que tange a similaridade da sua atividade com a de locação, para se beneficiar do mesmo indulto.

O que se quer acentuar é que esse problema necessita de intervenção imediata dos legisladores para a sua solução. O que está acontecendo é mais um fator de implosão da estrutura desse imposto, tendo como reflexo uma insegurança jurídica que afeta tanto a parte ativa quanto a passiva do relacionamento tributário.

O único caminho, diante das frustradas tentativas do poder público executivo de alterar o quadro atual, é a súplica por uma redefinição constitucional para reafirmar o que já era histórico e o que já estava enraizado no próprio tributo, ou seja, a incidência do mesmo sobre a locação.

Talvez valha até mesmo dar um nome mais sugestivo ao imposto que poderia assim ser chamado: Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de Locação de Bens e Coisas Móveis e Cessão de Bens e Direitos.

Dessa forma, o que já era conhecido e notório, passa a ser ainda mais óbvio, até que a criatividade volte a fluir e que novos conceitos tenham maior relevância que a intenção do legislador, expressa nos textos legais.

REFERÊNCIAS:

ABREU, Rogério Roberto Gonçalves de. **ISS e locação de bens móveis** . Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 265, 29 mar. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4941>>. Acesso em: 25 mar. 2007.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. 512. p.

AGRA, Walber de Moura. *Manual de direito constitucional*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

AMARAL, Francisco. *Direito civil brasileiro*: introdução. 2. ed. aum. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

ATTIE, Paulo. **Da não incidência do ISS sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares** . Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1190, 4 out. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8987>>. Acesso em: 15 mar. 2007.

BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Edição Forense, 6.^a ed., 1974, pág. 260.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999. 801. p.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1997.

CABRAL, Luiz Rodolfo. **Ilegalidades no ISS** . Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 54, fev. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2700>>. Acesso em: 24 mar. 2007.

FERRARO, Leonora. **A inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre locação de bem móvel** . Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 52, nov. 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2407>>. Acesso em: 25 mar. 2007.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. 2º ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira. 1986.

FRANCO, Carlos Henrique de Mattos. *Aspectos e estruturação do Imposto sobre Serviços*. Disponível na Internet: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3400>>. Acesso em: 20 de março de 2007.

HOFFMANN, Daniel Augusto. **ISS sobre locação de bens móveis: inconstitucionalidade de tributo municipal existente há mais de trinta anos**. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 65, maio 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4020>>. Acesso em: 15 mar. 2007.

LOBO, Jorge, *A Empresa: Novo Instituto Jurídico*, revista da EMERJ, vol. 5, nº 17

LEÃO, Jardel Meireles. **Da não incidência do ISS sobre locação de bens móveis**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 181, 3 jan. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4629>>. Acesso em: 25 mar. 2007.

MARRA, Jairo Cambraia, **Circular - ISS E A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS** Sindicato das empresas locadoras de equipamentos e máquinas de terraplenagem, do Estado de São Paulo Circular - ISS e a locação de bens móveis; INF Nº 120 - 29.06.2005
http://www.apelmat.com.br/circular_iss_locacao.php

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: direito das obrigações*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 1979. v. 4, 1º parte.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*, 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

OLIVEIRA, Paulo Mendes de. **Da não incidência do ISS sobre locação de bens móveis**. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 512, 1 dez. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5994>>. Acesso em: 28 abr. 2007.

PESSOA, Leonardo Ribeiro. **A inconstitucionalidade da incidência do ISSQN do Município do Rio de Janeiro sobre a locação de bens móveis e imóveis**. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 646, 15 abr. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6581>>. Acesso em: 26 abr. 2007

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil: contratos*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. v.3.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil: parte geral das obrigações**. 30 ed. São Paulo: Saraiva. 2002. v.1.

_____. **Direito civil: parte geral das obrigações**. 30 ed. São Paulo: Saraiva. 2002. v.2.

_____. **Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais de vontade**. 28 ed. São Paulo: Saraiva. 2002. v.3.

TAUIL, Roberto; **ISS e a Locação de Bens Móveis**; Consultor Municipal;
http://www.consultormunicipal.adv.br/004_tmunicipais/0218_ISS_Loc_bens_moveis.htm;
Acesso: 10 mar. 2007;

TÔRRES, Heleno Taveira (Coordenador). **Imposto Sobre Serviços – ISS na Lei Complementar Nº 116/03 e na Constituição vol 2**. Barueri, SP: Manole, 2004. 595 p.

SABINO, Franco Alves. **Leasing (ou arrendamento mercantil) de bens móveis e implicações tributárias**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 168, 21 dez. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4674>>. Acesso em: 28 abril 2007.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: parte geral**. São Paulo: Atlas, 2005. v.1.

_____. **Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos**. São Paulo: Atlas, 2001. v. 2.

_____. **Direito civil: contratos em espécie e responsabilidade civil**. São Paulo: Atlas, 2001. v. 3.

ISS Incidência sobre locação de bem móvel é ilegal, Revista Consultor Jurídico, 3 de agosto de 2001; <http://conjur.estadao.com.br/static/text/29439,1>. Acesso em 22 de mar. 2007

Parecer Normativo SEFIN, PMA nº 003/2006; da Prefeitura de Ananindeua/PA, 11 de Outubro de 2006 ,

<http://www.sefinananindeua.pa.gov.br/download/docLegislacao/ParecerNORMATIVO3.pdf>
; Acesso em 15 de mar. 2007

Apelação Cível nº 373.990-8; Origem: 4ª Vara Cível da Comarca de Londrina; Apelantes: Freitas Oliveira S/A Ltda. e outro; Apelado: Município de Londrina; Relator: Des. Silvio Dias; Revisor: Des. Luiz Cezar de Oliveira

<http://www.tj.pr.gov.br/consultas/judwin/ListaTextoProcesso.asp?Linha=20&Processo=788346&Texto=Ac%C3%B3rd%C3%A3o>; Acesso em 20 de abr. 2007.

Recursos Especial nº 692.071 – RWS (2004/0136845-3) –Relator: Ministro Luiz Fux;
Recorrente> Município de Porto Alegre; Procurador: Fernando de Vicenzi e outros; Recorrido
Classic Locadora de Veículo Ltda; Advogado: Dennis Bariani Koch.

<https://ww2.stj.gov.br/revistaelectronica/REJ.cgi/MON?seq=1844294&formato=PDF> ; Acesso
10 Abr. 2007.

SUPREMO ISENTA LOCAÇÃO DE INCIDÊNCIA DO ISS; Fonte: Diário de Notícias -
22.08.2005 <http://www.portaltributario.com.br/noticias/locacaoiss.htm>. Acesso 10 mar. 2007.