

11/10/2000

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 116.121-3 SÃO PAULO

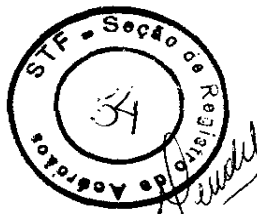
**RELATOR : MIN. OCTAVIO GALLOTTI**  
REDATOR PARA O ACÓRDÃO: MIN. MARCO AURÉLIO  
RECORRENTE: IDEAL TRANSPORTES E GUINDASTES LTDA  
ADVOGADO: JOSE EDGARD DA SILVA  
RECORRIDO: PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTOS  
ADVOGADO: HELOISA HELENA SERVULO DA CUNHA

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.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso extraordinário pela letra "c", e, por maioria, em dar-lhe provimento, declarando, incidentalmente, a inconstitucionalidade da 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, na redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, pronunciando, ainda, a inconstitucionalidade da mesma expressão



RE 116.121-3 SP

*Supremo Tribunal Federal*

670

"locação de bens móveis", contida no item 78 do § 3º do artigo 50 da Lista de Serviços da Lei nº 3.750, de 20 de dezembro de 1971, do Município de Santos/SP.

Brasília, 11 de outubro de 2000.

CARLOS VELLOSO

-

PRESIDENTE

  
MARCO AURELIO

-

REDATOR PARA  
O ACÓRDÃO

27.08.92

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 116.121-3

-

SÃO PAULO

RELATOR : O SENHOR MINISTRO OCTAVIO GALLOTTI  
RECORRENTE : IDEAL TRANSPORTES E GUINDASTES LTDA.  
RECORRIDA : PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTOS

*O Galotti*

R E L A T Ó R I O

O SENHOR MINISTRO OCTAVIO GALLOTTI: - Acha-se a questão bem resumida no despacho do ilustre Juiz MARCUS VINICIUS DOS SANTOS ANDRADE, Presidente do Colendo Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, que admitiu este recurso extraordinário:

"Trata-se de embargos à execução fiscal, decorrentes do lançamento de ISS sobre locação de guindastes, julgados improcedentes pela r. sentença (fls. 92/96).

Ao apelo da embargante, somou-se arguição de questão prejudicial de inconstitucionalidade do item 52 da Lista de Serviços da Lei Municipal nº 3750/71 e a Egrêgia Segunda Câmara, por votação unânime, rejeitou a arguição de inconstitucionalidade e a matéria preliminar e negou provimento ao recurso (fls. 154/158).

Inconformada, recorre extraordinariamente a vencida, com fundamento no artigo 119, III, alíneas "a" e "c", da Constituição da República. Alega negativa de vigên-

Wengalberti

cia aos artigos 24, I e II, da Carta Magna e 110 do Código Tributário Nacional. Sustenta ser inconstitucional a incidência de Imposto Sobre Serviços de locação de bens móveis. Argumenta não se tratar de serviço, porque gera obrigação de dar e inexistir atividade pessoal do locador que possa ser juridicamente caracterizada como prestação de serviços. Bate-se pelo reconhecimento de que o v. acórdão recorrido julgou válida a Lei Municipal 3750/71, contestada em face da Constituição. Pede a decretação da inconstitucionalidade do item 52 da Lista de Serviços integrante da Lei Municipal de Santos nº 3750/71. Argúi relevância da questão federal.

Houve impugnação (fls. 167/168).

O parecer da douta Procuradoria Geral da Justiça é pelo indeferimento do apelo extremo (fls. 170/171).

2. A Colenda Câmara firmou entendimento no sentido do cabimento da tributação sobre locação de coisa móvel, porque constitui venda de bem imaterial, incidindo a tributação sobre a entrega de bem a terceiro, para uso, mediante remuneração. Assim, a locação de bens móveis, constituiria, efetivamente, um serviço e estaria sujeita ao imposto municipal.

Merece prosperar a irresignação excepcional.

A douta orientação da ilustrada Turma Julgadora, enfrenta "data venia", obstáculo na caracterização da locação de coisa como serviço. De fato, configura obrigação de dar, consistente na entrega de bem locado e não de fazer, esta última, própria da locação de serviços. As duas espécies revelam-se distintas, não sendo possível atribuir-lhes idêntico regime jurídico tributário. Cunha Gonçalves, citado por Orlando

Gomes, bem expressa a diversidade, ao assinalar: "o característico da locação é o regresso da coisa locada a seu dono, ao passo que o serviço prestado fica pertencendo a quem pagou e não é suscetível de restituição (Contratos, pág. 264, 2a. edição). Ademais, colocação diversa, confundindo o arrendamento de coisa ("locatio conductio rei") e prestação de serviço ("locatio conductio operarum") implicaria na modificação da estrutura do conceito de locação de coisa, consoante estatuído no Direito Civil, cumprindo observar a respeito do artigo 110 do Código Tributário Nacional: "a Lei Tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".

lesgalotti

3. Posto isso, defiro o processamento do recurso extraordinário pelos pressupostos das alíneas "a" e "c", observando-se quanto à arguição de relevância, o estatuído no artigo 328, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal." (fls. 173/5)

Às fls. 212/14, oficiou o ilustre Subprocurador-Geral da República MOACIR ANTONIO MACHADO DA SILVA, com o seguinte parecer:

"Trata-se de recurso extraordinário admitido na origem e interposto com fundamento nas alíneas a e c do permissivo constitucional (EC. 1/69, art. 119, III), em que se alega negativa de vigência aos artigos 24, I e II, da Carta Magna, e 110 do Código Tributário Nacional.

Em sessão de 19.10.88, foi rejeitada a arguição de relevância de questão federal (fls. 209), subsis

tindo apenas a matéria constitucional. Seja como for, a alega da infringência do art. 110 do CTN não constitui questão au tônoma do recurso, antes se encontra inteiramente absorvida no tema constitucional.

A matéria registra precedentes de ambas as Turmas do Supremo Tribunal Federal.

No julgamento do RE nº 112.947-6-SP, en tre as mesmas partes e que também se referia à locação de guindastes, decidiu a Egrégia Segunda Turma que, na locação de bens móveis, o que se destaca, utilitatis causa, não é apenas o uso e gozo da coisa, mas sua utilização na presta ção de um serviço. Esta a ementa do acórdão (DJ de 07.08.87):

"TRIBUTÁRIO. ISS na locação de bens mō veis. O que se destaca, utilitatis causa, na locação de bens móveis, não é apenas no uso e gozo da coisa, mas sua utiliza ção na prestação de um serviço. Leva-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que carac teriza o contrato de locação, segundo o artigo 1.188 do Código Civil. Na locação de guindastes, o que tem relevo é a ati vidade com eles desenvolvida, que adqui re consistência econômica, de modo a tor nar-se um índice de capacidade contribu tiva do Imposto sobre Serviços.

Recurso não conhecido".

Em seu voto, acentuou o eminente Rela tor, Ministro Carlos Madeira:

"O que se destaca, utilitatis causa; na locação, não é apenas o uso e gozo da

Luiz Gallotti

coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. Aí está o fato gerador do imposto sobre serviços. Leva-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza a locação, segundo o art. 1.188 do Código Civil. São assim o poder de tributar pode alcançar a relação jurídica, levando-se em conta a sua consistência econômica.

É o que se dá precisamente na locação de guindastes, por parte da recorrente: não se cuida de locação de coisas móveis, mas do fato da sua atividade, desenvolvida com os guindastes, pelos serviços que com eles são prestados, adquirirem consistência econômica, de modo a tornar um Índice de capacidade contributiva do Imposto Sobre Serviços.

Não há, assim, contrariedade à norma do art. 24, II, da Constituição ou violação do art. 110 do Código Tributário Nacional, na inclusão da locação de bens móveis na Lista de Serviços do Decreto-lei nº 406/68, com a redação do Decreto-lei 834/69."

A egrégia Primeira Turma, por igual, na sessão de 22.03.88, ao julgar o RE nº 115.103-0-SP e o RE nº

*Lesy Alotti*

113.383-0-SP, adotou o mesmo entendimento. O primeiro precedente invocado traz a seguinte ementa (DJ de 29.04.88):

"ISS. Locação de bens móveis, expressamente incluída no item 52 da lista de incidência.

Inexistência de inconstitucionalidade.  
Conceito de Serviços.

Art. 24, II, da Constituição Federal, não violado.

Textos não prequestionados.

Cabimento pela alínea c indemonstrado.

Recurso extraordinário não conhecido".

À luz dos precedentes, o parecer é no sentido de que não se conheça do recurso extraordinário." (fls. 212/4).

Para ensejar mais amplo exame da relevante matéria constitucional suscitada nos autos, em face da jurisprudência citada no parecer, decidiu, a Primeira Turma, remeter o feito ao Tribunal Pleno.

É o Relatório. *Luiz Allotti*.

/raf/



V O T O

O SENHOR MINISTRO OCTAVIO GALLOTTI (RELATOR):

- A tese do acórdão recorrido é realmente confortada pela jurisprudência do Supremo Tribunal, em ambas as suas Turmas, a Primeira, em sessão de 22 de março de 1988, havendo o emittente Ministro OSCAR CORRÊA afirmado, como Relator do Recurso Extraordinário nº 115.103:

"2. A questão não é de agora, nem pacífica. A Corte tem-na enfrentado, porém, sem acolher a inconstitucionalidade do item 52 da Lista, em discussões como a do RE 106.047 (RTJ 116/811-822), no qual afluída, concluído pela sujeição do leasing ao ISS com base nesse mesmo item, com o que lhe válida a imposição nessa hipótese.

Funda-se o entendimento esposado no acórdão recorrido, acolhido pela Corte, em que "a locação de bens móveis, embora

"... não seja locação de serviços ou fornecimento de trabalho, constitui venda de bem imaterial (serviço). Na locação de bens móveis, o objeto do contrato é a coisa (o bem móvel), jamais o fornecimento de trabalho, embora exista intimamente ligada à locação a função acessória de se manter a coisa a ser locada em estado de bem servir ao seu destino econômico. O que existe, já dis

*Galotti*

lemy alberti

semos, é a venda de um bem imaterial (venda do direito de uso e gozo da coisa, fato que constitui serviço).

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 um bem móvel a terceiro, por determinado tempo, para seu uso e gozo, mediante remuneração. Como inexiste transferência da propriedade do bem material, pois o bem locado é restituído ao dono, na locação de bens móveis não pode haver a incidência do 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 pode ria abranger a referida atividade."

3. Em voto no RE 113.383-0 assinala-se que "essa orientação tem sido aceita, em face da expressa menção no item 52 da Lista de Serviços aprovada pelo Decreto-lei 834/69, ainda que se possa e deva estranhar, com Geraldo Ataliba, que texto constitucional receba a interpretação ampliativa que a lei lhe dá: o texto constitucional confere aos Municípios a competência para tributar serviços - prestação de serviços e não a locação de coisas; e esta não é serviço.

Gira, portanto, a controvérsia em torno da conceituação do que seja serviços e a extensão que tem".

4. E acrescentei: "Já a redação inicial do art. 71, § 1º, do Código Tributário Nacional incluía a "locação de bens móveis" entre os serviços, o que os textos posteriores ex-

plicitaram. É que - pode-se ler em Baleeiro - o imposto de serviços "reflete a sua anterior conceituação de imposto sobre profissões e indústrias, uma das quais é a de alugar veículos, tratores, máquinas, roupas e chapéus de rigor, instrumentos e, em geral, móveis, como meio de vida ou habitual atividade remuneradora" (Direito Tributário Brasileiro, cit. p. 293).

E nós mesmos, cuidamos da conceituação de serviços, mais longamente, no RE 100.799 (RTJ 109/799 e seg.), a nalisando-o no campo tributário."

5. Não há, portanto, falar em violação do art. 24, II, da Constituição Federal se a lei o definiu e explicou.

Nem se demonstrou que, pela alínea c, se pudesse sustentar a inconstitucionalidade da lei local que o es tabeleceu, não comprovado o conflito com a Lei Maior. Frise-se, aliás, que o acórdão recorrido nem aludiu ao texto da lei local. Como não se prequestionaram os artigos 153, §§ 2º e 29, da Constituição Federal, nem os arts. 97, I e III, 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Nestes termos, incorrentes as viola ções apontadas, tendo o acórdão recorrido decidido na linha da jurisprudência deste STF, não conheço do recurso." (fls. 686/8)

Fica essa orientação fortalecida com a leitu ra de substancioso memorial oferecido, logo quando da remessa do feito, ao Tribunal Pleno, pelo eminente Subprocurador Geral MOACIR ANTONIO MACHADO DA SILVA, em ratificação do parecer proferido às fls. 212/4.

Após situar a controvérsia em se indagar se a palavra "serviços" foi tomada na acepção econômica, ou diver samente, em sentido técnico-jurídico de direito privado, adver

long alistei.

te S.Exa.

"4. O vocábulo "serviços" não corresponde a nenhuma conceituação específica de direito privado. Apoiá-se a tese da recorrente, nada obstante, na expressão "prestação de serviços", utilizada na legislação complementar, procurando enquadrá-la na esfera do contrato de "locação de serviços", regula do no Código Civil.

4.1. Mas essa colocação, de um lado, inverte a ordem natural de solução do problema, porque busca extrair o conceito de "serviços", que é subordinante e de ordem constitucional, a partir do significado da expressão "prestação de serviços", constante da legislação complementar, inteiramente dependente e subordinada.

4.2. E, por outro lado, a locação de bens móveis, à semelhança de várias outras atividades, que não resultam de trabalho prestado por pessoas, foram sempre classificadas como "serviços", sujeitos ao imposto municipal, na mesma legislação complementar que inseriu a expressão "prestação de serviço", na definição do fato gerador do aludido tributo." (fls. 3)

Traça, com percuciência, o histórico da disposição constitucional, a partir da Emenda nº 18, à Carta de 1946 e do Código Tributário Nacional, passando pelos Decretos-leis nº 406-68 e nº 834-69 e pela Constituição de 1967, e sua Emenda nº 1. Cita, então, RUBENS GOMES DE SOUZA, que também qualifica "serviços" no sentido de "uso, utilidade ou préstimo que se tira de certas coisas", para, de tudo, extrair essa assertiva:

"5.5. Vê-se, portanto, que a expressão "prestação de serviços" tem alcance mais amplo na legislação complementar re

*Luiz Alberto*

lativa ao ISS, abrangendo não apenas as hipóteses compreendidas na chamada "locação de serviços", disciplinada no Código Civil, como também outras modalidades de serviços, relacionados com as coisas que as empresas ou profissionais autônomos põem à disposição das pessoas.

5.6. Dessa forma, ao contrário do que supõe a recorrente, a legislação complementar apresenta elementos claramente indicativos de que o vocábulo "serviços", que - repi-ta-se - não denomina instituto, nem corresponde a qualquer conceito ou forma específica de direito privado, não se reduz às hipóteses de trabalho prestado por pessoas." (fls. 05)

Procura precisar o alcance do art. 110 do Código Tributário Nacional, valendo-se do magistério do saudoso mestre AMÍLCAR DE ARAUJO FALCÃO:

"6.3 Na delimitação do campo de incidência de cada imposto, que é de ordem constitucional, o legislador po-de utilizar e freqüentemente se utiliza de conceitos econômi-cos, para definir competências tributárias, conceitos estes que, considerados pelo Direito para que se lhes confirmam efei-tos ou qualificações juridicamente relevantes, passam a conceituar-se como fatos jurídicos (cf. Amílcar de Araújo Falcão, Fato Gerador da Obrigação Tributária, 1971, p. 65)." (fls. 06)

Alerta para a abrangência resultante da expressão "de qualquer natureza", reiteradamente usada pelas sucessivas disposições constitucionais:

"8. Na formulação constitucional do campo de incidência do imposto municipal, não se limitou o legislador constituinte a utilizar a expressão "serviços", mas ainda lhe acrescentou a locução "de qualquer natureza", que a corrente

*Luiz Galotti*

mais restritiva prefere considerar ociosa ou sem função, muito embora tenha sido sistematicamente adotada em todos os textos constitucionais, desde a Emenda nº 18, de 1965, até a Constituição vigente." (fls. 07)

Resume a legislação francesa, cuja experiência foi seguida pela Comunidade Econômica Européia e que inspirou a reforma tributária empreendida pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, endossando, a propósito, os conceitos de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES:

"Assim, vemos que, com a reforma tributária de 1965, o Brasil reestruturou o seu regime impositivo, para agasalhar um imposto sobre o valor acrescido, onerando, no objetivo final, as vendas em geral: as vendas de bens materiais, limitadas em nosso direito às operações relativas à circulação de mercadorias (mercadorias ou produtos), que ficou com os Estados (ICM); e as vendas de bens imateriais (serviços), de competência tributária dos Municípios (ISS)." (fls. 9)

Não deixa de aludir, ainda, ao caráter de substituição do antigo imposto de indústria e profissões, o qual, notoriamente, assinalou a criação do imposto sobre serviços, concebido para abarcar todos aqueles "sobre os quais incidiam os impostos extintos, desde que não incluídos na competência da União e dos Estados, inclusive, portanto, sobre a locação de bens móveis, diversões públicas, etc".

Tenho sempre presente a advertência de meu saudoso pai, LUIZ GALLOTTI, em voto, aliás vencido, que proferiu no Recurso Extraordinário nº 71.758, sobre a impossibilidade de a lei tributária mudar o conceito dos institutos adotados, especialmente os de direito privado, para estabelecer a incidência dos tributos:

"Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importa

*Luiz Galotti*

ção o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição". (RTJ 66, pág. 165)

Não poderia, igualmente, ignorar que o nome "locação de serviços" resíduo tradicionalista do direito romano, utilizado, pelo Código Civil Brasileiro, de par com a "locação de coisas", não esconde a diferença essencial entre um e outro pactos. Mas devo igualmente considerar que não se encontra apoio, no texto constitucional (art. 24, II, da Carta de 1967), para atrelar estritamente, ao âmbito do contrato denominado "locação de serviços", a hipótese tributária incidente sobre "serviços" tout court, expressão muito mais ampla que a compreendida naquela espécie contratual típica. Mostra-o, com exuberância, o memorial da douta Procuradoria Geral da República.

Até mesmo porque da expressão "de qualquer natureza", gravada na Constituição, há de se extrair algum efeito útil.

A definição desses serviços foi confiada à lei complementar. Não deve ela fugir daquilo que se possa ter, conceitualmente, como serviço, e sua função primordial é extermar o limite da competência tributária municipal. Mas não há de ser interpretada, unilateralmente, só na exploração da possibilidade de reduzir a área de imposição do imposto municipal, mas livremente atuar no justo espaço desta, traçado pela Constituição, na abrangência dos serviços "de qualquer natureza".

A origem histórica do imposto em questão também não é de abstrair-se, como figura tributária instituída, em substituição ao imposto sobre indústria e profissões, como "imposto sobre a circulação de bens imateriais" (expressão de RI-

*longalotti*

BEIRO DE MORAIS, realçada por SHACHA CALMON, em seus recentes comentários à Constituição de 1988, pág. 263) em oposição ao ICM, incidente sobre as vendas materiais, conforme o dualismo concebido pela reforma de 1965.

A esse contexto histórico tem-se mantido fiel a jurisprudência predominante, na prática de sucessivas Constituições, a partir da Emenda nº 18, de 1965 e, pelos motivos expostos neste voto, não encontro razão suficiente, para alterá-la.

Conheço do recurso pela letra c, porquanto, tendo sido contestado o ato do governo local em face da Constituição Federal, foi julgado válido o primeiro, pelas instâncias ordinárias.

Mas nego-lhe provimento, por não reputar configurada a inconstitucionalidade argüida pela Recorrente.

*Levy Alotto*

/raf/



PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

**RECURSO EXTRAORDINARIO N. 116.121-3**

ORIGEM : SAO PAULO

RELATOR : MIN. OCTAVIO GALLOTTI

RECTE. : IDEAL TRANSPORTES E GUINDASTES LTDA

ADV. : JOSE EDGARD DA SILVA

REEDA. : PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTOS

ADVA. : HELOISA HELENA SERVULO DA CUNHA

Decisão: Remetido ao Tribunal Pleno. Unânime. 1a. Turma, 24.04.90.


Decisão: Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi adiado em virtude do adiantado da hora. Plenário, 01.07.91.

Decisão: Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi adiado em virtude do adiantado da hora. Ausentes, ocasionalmente, os Ministros Célio Borja e Paulo Brossard. Plenário, 19.12.91.

Decisão: Após o voto do Relator, conhecendo do recurso pela letra c. e lhe negando provimento, o julgamento foi adiado, em virtude do pedido de vista dos autos formulado pelo Ministro Carlos Velloso. Plenário, 27.08.92.

Presidência do Senhor Ministro Sydney Sanches, Presidente .  
Presentes à sessão os Senhores Ministros Moreira Alves, Néri da Silveira, Octavio Gallotti, Paulo Brossard, Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Carlos Velloso, Marco Aurélio, Ilmar Galvão e Francisco Rezek.

Procurador-Geral da República, Dr. Aristides Junqueira Alvarenga.

  
LUIZ TOMIMATSU  
Secretário

05/06/97

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 116121-3 SAO PAULO

V O T O

(V I S T A)

O Sr. Ministro **CARLOS VELLOSO**: Trata-se de lançamento de ISS sobre locação de guindastes. A sentença julgou improcedentes os embargos à execução ajuizados pela contribuinte. Houve recurso ao Tribunal de Justiça de São Paulo, argüindo-se a inconstitucionalidade do item 52 da Lista de Serviços da Lei Municipal 3.750/71, argüição rejeitada, negando-se provimento à apelação.

Daí o RE, com fundamento no art. 119, III, **a e c**, da Constituição pretérita, com alegação de negativa de vigência aos arts. 24, I e II, da mesma Carta, e art. 110, CTN. Sustenta ser inconstitucional a incidência de ISS sobre locação de bens móveis. Argumenta não se tratar de serviço, porque gera obrigação de dar e inexistir atividade pessoal do locador que possa ser juridicamente caracterizada como prestação de serviço. Afirma que o acórdão julgou válida a Lei Municipal 3.750/71 em face da Constituição.

O eminente Ministro Octavio Gallotti, Relator, na sessão em que se iniciou o julgamento, conheceu do recurso pela letra **c**, "porquanto, tendo sido contestado o ato do governo local em face da Constituição Federal, foi julgado válido o primeiro, pelas

*mueller*

instâncias ordinárias". "Mas", acrescentou S.Exa., "nego-lhe provimento, por não reputar configurada a inconstitucionalidade argüida pela Recorrente".

Pedi vista dos autos e os trago, a fim de retomarmos o julgamento do recurso.

Passo a votar.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, firmada em decisões de ambas as suas Turmas, é no sentido da tese posta no acórdão recorrido.

A 1ª Turma, ao julgar o RE 115.103-SP, Relator o Sr. Ministro Oscar Corrêa, decidiu:

"ISS. Locação de bens móveis, expressamente incluída no item 52 da Lista de incidência.

Inexistência de inconstitucionalidade. Conceito de serviços. Art. 24, II, da Constituição Federal, não violado. Textos não prequestionados. Cabimento pela alínea c indemonstrado. Recurso extraordinário não conhecido."

A 2ª Turma, no julgamento do RE 112.947-SP, Relator o Sr. Ministro Carlos Madeira, decidiu:

"(...)

TRIBUTÁRIO. ISS na locação de bens móveis. O que se destaca, **utilitatis causa**, na locação de bens móveis, não é apenas no 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 móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza o contrato de locação, segundo o artigo 1.188 do Código Civil. Na locação de guindastes, o que tem relevo é 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." (fl. 213)

\*\*\*\*\*

No seu voto, o eminente Ministro Carlos Madeira, Relator, acentuou:

"(...)

O que se destaca, *utilitatis causa*, na locação, não é apenas o uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. Aí está o fato gerador do imposto sobre serviços. Leva-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza a locação, segundo o art. 1.188 do Código Civil. Só assim o poder de tributar pode alcançar a relação jurídica, levando-se em conta a sua consistência econômica.

É o que se dá precisamente na locação de guindastes, por parte da recorrente: não se cuida de locação de coisas móveis, mas do fato da sua atividade, desenvolvida com os guindastes, pelos serviços que com eles são prestados, adquirirem consistência econômica, de modo a tornar um índice de capacidade contributiva do Imposto Sobre Serviços.

Não há, assim, contrariedade à norma do art. 24, II, da Constituição ou violação do art. 110 do Código Tributário Nacional, na inclusão da locação de bens móveis na Lista de Serviços do Decreto-lei nº 406/68, com a redação do Decreto-lei 834/69." (fl. 213)

\*\*\*\*\* *mueller*

Quando integrava o Superior Tribunal de Justiça, examinei a questão, ao sujeitar o "leasing" ao ISS com base no item 52 da Lista de Serviços: REsp 61-SP, por mim relatado (Rev. do STJ, 6/259).

Tenho, pois, como acertados os conceitos postos no acórdão recorrido, lavrado pelo ilustre Des. Maurício Vidigal:

"(...)

O equívoco da apelante repousa na adoção de conceitos do Direito Civil, quando o próprio Direito Tributário permite a interpretação do texto constitucional. Conforme ensina Bernardo Ribeiro de Moraes, em "Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços", o estudo da legislação comparada, que informou a reforma constitucional, instituidora do Imposto sobre Serviços, é essencial para a definição da natureza do fato gerador do imposto. Nessa legislação comparada, entendeu-se que "prestação de serviços é toda operação que não constitua venda de um bem material" (obra citada, pág. 99, ed. 1975). Em decorrência disso, "o conceito de "prestação de serviços" adotado pela legislação referida não tem o significado do direito civil, relativo ao contrato de simples fornecimento de trabalho (*locatio conductio operarum*) mediante remuneração" (obra cit., pág. 41).

"Para efeitos de incidência do imposto sobre o valor acrescido, o conceito de "serviço" foi sempre definido por exclusão ao de "transferência de bens". A segunda direttriz do Conselho da CEE, de 11 de abril de 1967, considera "transferência de um bem" toda transferência do poder de dispor de um bem material como proprietário (art. 5º), sendo "prestação de serviços" toda operação que não constitua transferência de um bem" (art. 6º). O mesmo se diga da legislação de Luxemburgo, da Holanda, da Suécia, da Alemanha Federal, da Itália, etc.

"Assim o imposto sobre o valor acrescido, quanto à prestação de serviços, onera as atividades econômicas de transferência de bens não materiais, ou melhor, de bens imateriais, isto é, de serviços" (obra e página citadas). *mu*

E mais adiante, leciona o mestre: "O conceito econômico de "prestação de serviços" (fornecimento de bem imaterial) não se confunde e nem se equipara ao conceito de "prestação de serviços" do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços é o fornecimento, mediante remuneração, de trabalho a terceiros). O conceito econômico não se apresentando acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços do direito civil) como outras atividades, v.g.: locação de bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc. (vendas de bens imateriais)".

Esse conceito econômico de prestação de serviços é o que foi adotado pelo texto constitucional, à luz do direito comparado e dos objetivos do novo imposto que veio a substituir o antigo imposto de indústrias e profissões que incidia sobre atividades semelhantes. Tanto é assim que o imposto recai, não sobre a prestação de serviços, mas sobre "serviços de qualquer natureza". O uso dessa expressão deixa claro que a intenção da Carta Magna não é socorrer-se de definição do direito civil, mas utilizar-se do conceito econômico de serviço. E dentro desse conceito está compreendida a locação de móveis.

(...)" (fls. 154/156)

Do exposto, adiro ao voto do eminente Ministro Octavio Gallotti, Relator. *mueller*

05/06/1997

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 116.121-3 SÃO PAULO

RELATOR : MIN. OCTAVIO GALLOTTI  
REDATOR PARA O ACÓRDÃO: MIN. MARCO AURÉLIO  
RECORRENTE: IDEAL TRANSPORTES E GUINDASTES LTDA  
ADVOGADO: JOSE EDGARD DA SILVA  
RECORRIDO: PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTOS  
ADVOGADO: HELOISA HELENA SERVULO DA CUNHA

V O T O

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM:

Senhor Presidente, peço vista dos autos para melhor exame da matéria.



PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 116121-3**

PROCED. : SAO PAULO  
RELATOR : MIN. OCTAVIO GALLOTTI  
RECTE. : IDEAL TRANSPORTES E GUINDASTES LTDA  
ADV. : JOSE EDGARD DA SILVA  
RECDO. : PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTOS  
ADV. : HELOISA HELENA SERVULO DA CUNHA

**Decisão:** Remetido ao Tribunal Pleno. Unânime, 1ª Turma, 24.4.90.

**Decisão:** Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi adiado em virtude do adiantado da hora. Plenário, 01.7.91.

**Decisão:** Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi adiado em virtude do adiantado da hora. Ausentes, ocasionalmente, os Ministros Célio Borja e Paulo Brossard. Plenário, 19.12.91.

**Decisão:** Após o voto do Relator, conhecendo do recurso pela letra c e lhe negando provimento, o julgamento foi adiado, em virtude do pedido de vista dos autos, formulado pelo Ministro Carlos Velloso. Plenário, 27.8.92.

**Decisão:** Após os votos dos Ministros Octavio Gallotti (Relator) e Carlos Velloso, conhecendo do recurso extraordinário pela letra c e lhe negando provimento, o julgamento foi adiado pelo pedido de vista do Ministro Nelson Jobim. Ausente, justificadamente, o Ministro Marco Aurélio. Plenário, 05.6.97.

Presidência do Senhor Ministro Celso de Mello. Presentes à sessão os Senhores Ministros Moreira Alves, Néri da Silveira, Sydney Sanches, Octavio Gallotti, Sepúlveda Pertence, Carlos Velloso, Ilmar Galvão, Maurício Corrêa e Nelson Jobim.

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. Haroldo Ferraz da Nóbrega.

  
Luiz Tomimatsu  
Secretário



11/10/2000

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 116.121-3 SÃO PAULO

VOTO VISTA

O Sr. Ministro NELSON JOBIM

1. Caso.

O Município de Santos notificou a Recorrente para recolher ISS sobre a locação de guindastes.

A contribuinte recorreu administrativamente.

O recurso não foi provido.

Está na decisão:

"Pretende a Recorrente que os serviços de locação de guindastes, quando empregados estes em construção civil, sejam enquadrados no item XIX da Lista de Serviços, e não no item LII como pretende o Fisco.

.....

O item 19 da Lista de Serviços está assim redigido:

'Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares e complementares'.

E o item 52 diz: 'Locação de bens móveis'.

.....  
Verifica-se ... que o serviço de guindaste numa obra de construção pode ser considerado como serviço auxiliar de construção civil.

Entretanto, no caso da Recorrente, o que deve estar presente não é a destinação do guindaste, mas sim a sua atividade principal, que é a de locação de bens móveis, ou seja, locação de guindastes. Esta é a atividade precípua da Recorrente. Este é o serviço que ela presta, para efeito de enquadramento na lei do I.S.S.

Não importa que determinado guindaste de sua propriedade seja locado a uma empreiteira de obra que o utilize em construção civil, pois o que configura a sua atividade é a locação do bem e não a aplicação deste.

.....

O efetivo e real serviço prestado pela Recorrente é o de locação de bens móveis, enquadrado no item LII da Lista de Serviços." (fls. 23/25)

O Município ajuizou execução fiscal.

A empresa contribuinte ofereceu embargos de devedor.

**2. A sentença.**

Os Embargos foram julgados improcedentes.

Está, na sentença:

"Conforme se vê pelo contrato social (fls. 43), um dos objetivos da empresa, entre outros, é a 'locação de guindastes'. A locação 'in casu' é genérica, sem a distinção

pretendida pela embargante entre 'locação para serviços de carga e descarga' e 'locação para serviços em construção civil, ou obras semelhantes'. Portanto, a natureza do seu serviço, para efeito de incidência tributária, é uma só: **LOCAÇÃO DE GUINDASTES**, não importando a sua destinação. Vale dizer, a sua atividade principal geradora do tributo, ou seja, o serviço que ela presta para efeito de enquadramento do I.S.S., é a locação de guindastes, pouco importando que o guindaste alugado seja usado em uma construção civil, ou em outro serviço qualquer, porque o fato gerador do tributo, nesta hipótese, é a prestação do serviço de locação e sendo o guindaste um bem móvel, e como em Santos está localizado o estabelecimento prestador do serviço, correto o enquadramento no item 52 da 'lista de serviços'.

Repita-se: para efeito de imposição tributária nos casos de locação de bens móveis, é irrelevante a destinação dada ao bem locado, e bem assim a natureza do serviço que ele presta, até porque é incabível, no âmbito tributário, a partição do fato gerador de um tributo. Inaceitável, e sem o menor respaldo jurídico a distinção pretendida pela embargante.

De outro lado, sua atividade não pode ser enquadrada no item 19 da 'lista de serviços', porque ali só está previsto o serviço de execução por empreitada, administração ou subempreitada de construção civil, e outras obras semelhantes', sem qualquer referência ao serviço de 'locação'. Ao usar a terminologia 'execução' o legislador tributário está se referindo àquele que executa diretamente as obras de construção civil, ou mais precisamente, ao construtor da obra, até porque o prestador do serviço é o construtor.

No caso em julgamento, a embargante não executava, com seus guindastes, diretamente nenhum serviço de construção civil, mas os alugava a terceiros, e o locatário podia usá-los ou na não construção civil. As situações são, portanto, totalmente diversas, daí a inviabilidade dos embargos." (fls. 94/95)

3. A decisão no TAC-SP.

A Recorrente apelou.

Suscitou a inconstitucionalidade do item 52 da Lista de Serviços integrantes da Lei Municipal 3750, de 20 de dezembro de 1971.

O Tribunal negou provimento ao recurso.

Está no voto:

"O equívoco da apelante repousa na adoção de conceitos do Direito Civil, quando o próprio Direito Tributário permite a interpretação do texto constitucional. Conforme ensina Bernardo Ribeiro de Moraes, em 'Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços', o estudo da legislação comparada, que informou a reforma constitucional, instituidora do imposto sobre serviços, é essencial para a definição da natureza do fato gerador do imposto. Nessa legislação comparada, entendeu-se que 'prestação de serviços é toda operação que não constitua venda de um bem material' (obra citada, pág. 99, ed. 1975). Em decorrência disso, 'o conceito de 'prestação de serviços' adotado pela legislação referida não tem o significado do direito civil, relativo ao contrato de simples fornecimento de trabalho (locatio conductio operarum) mediante remuneração' (obra cit., pág. 41). (fls. 154/155)

.....

Esse conceito econômico de prestação de serviços é o que foi adotado pelo texto constitucional, à luz do direito comparado e dos objetivos do novo imposto que veio a substituir o antigo imposto de indústrias e profissões que incidia sobre atividades semelhantes. Tanto é assim que o imposto recai, não sobre a prestação de serviços, mas sobre 'serviços de qualquer natureza'. O uso dessa expressão deixa claro que a intenção da Carta Magna não é socorrer-se de definição do direito civil,

mas utilizar-se do conceito econômico de serviço. E dentro desse conceito está compreendida a locação de móveis." (fls. 154/156).

4. O RE.

A empresa interpôs RE admitido.

Fundamentou o recurso no permissivo da EC n° 1/69.

O Município ofereceu contra-razões.

Sustentou a ausência de prequestionamento.

A PGR manifestou-se pelo não conhecimento do recurso.

Referiu precedentes das duas Turmas.

5. O voto do Relator.

GALLOTTI nega provimento ao recurso.

Está no voto:

"A tese do acórdão recorrido é realmente confortada pela jurisprudência do Supremo Tribunal, em ambas as suas Turmas, a Primeira, em sessão de 22 de março de 1988, havendo o eminente Ministro OSCAR CORRÊA afirmado, como Relator do Recurso Extraordinário n° 115.103:

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 116.121-3 SÃO PAULO**

A questão não é de agora, nem pacífica. A Corte tem-na enfrentado, porém, sem acolher a inconstitucionalidade do item 52 da Lista, em discussões como a do RE 106.047 (RTJ 116/811-822), no qual afluída, concluído pela sujeição do leasing ao ISS com base nesse mesmo item, com o que lhe valida a imposição nessa hipótese.

Funda-se o entendimento esposado no acórdão recorrido, acolhido pela Corte, em que a locação de bens móveis, embora

... não seja locação de serviços ou fornecimento de trabalho, constitui venda de bem imaterial (serviço). Na locação de bens móveis, o objeto do contrato é a coisa (o bem móvel), jamais o fornecimento de trabalho, embora exista intimamente ligada à locação a função acessória de se manter a coisa a ser locada em estado de bem servir ao seu destino econômico. O que existe, já dissemos, é a venda de um bem imaterial (venda do direito de uso e gozo da coisa, fato que constitui serviço).

A incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, o que se tributa é a entrega de um 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 do dono, na locação de bens móveis não pode haver a incidência do ICM. O legislador não desejou que a locação de bens móveis deixasse de ser onerada. Daí colocá-lo no campo de incidência do único imposto (ISS) que poderia abranger a referida atividade.'

Em voto no RE 113.383-0 assinalei que 'essa orientação tem sido aceita, em face da expressa menção no item 52 da Lista de Serviços aprovada pelo Decreto-lei 834/69, ainda que se possa e deva estranhar, com Geraldo Ataliba, que texto constitucional receba a interpretação ampliativa que a lei lhe dá: o texto constitucional confere aos Municípios a competência

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 116.121-3 SÃO PAULO

para tributar serviços - prestação de serviços e não a locação de coisas; e esta não é serviço.

Gira, portanto, a controvérsia em torno da conceituação do que seja serviços e a extensão que tem'.

E acrescentei: 'Já a redação inicial do art. 71, § 1º, do Código Tributário Nacional incluía a 'locação de bens móveis' entre os serviços, o que os textos posteriores explicitaram. É que - pode-se ler em Baleeiro - o imposto de serviços 'reflete a sua anterior conceituação de imposto sobre profissões e indústrias, uma das quais é a de alugar veículos, tratores, máquinas, roupas e chapéus de rigor, instrumentos e, em geral, móveis, como meio de vida ou habitual atividade remuneradora' (Direito Tributário Brasileiro, cit. P. 293), analisando-o no campo tributário.'

Não há, portanto, falar em violação do art. 24, II, da Constituição Federal se a lei o definiu e explicitou."

6. O voto de VELLOSO.

VELLOSO acompanha o Relator.

Leio no voto:

"A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, firmada em decisões de ambas as suas Turmas, é o sentido da tese posta no acórdão recorrido."

7. O voto vista.

A questão é:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 116.121-3 SÃO PAULO

Constitucionalidade do ISS sobre a locação de bens móveis (Item 52 da Lista de Serviços anexa à Lei Municipal de Santos N° 3750/71) em face da EC N° 1/69 (art. 24, incs. I e II)

A orientação do Tribunal é pela constitucionalidade do referido item.

A Segunda Turma já decidiu questão idêntica à dos autos.

As partes inclusive eram as mesmas.

Leio no RE 112947, CARLOS MADEIRA, DJ 07.08.87:

*"TRIBUTÁRIO. ISS na locação de bens móveis. O que se destaca ... na locação de bens móveis, não é apenas o uso e o 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 móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza o contrato de locação, segundo o art. 1.188 do Código Civil. Na locação de guindastes, o que tem relevo é a atividade com eles desenvolvida, que adquire consistência econômica, de modo a tornar-se um índice de capacidade contributiva do Imposto sobre Serviços."*

A Primeira Turma posicionou-se no mesmo sentido.

Transcrevo a ementa do RE 106047, RAFAEL MAYER:

*"ISS Arrendamento mercantil de coisas móveis (leasing). Incidência do imposto sobre serviços. Subsunção no item 52 da Lista de Serviços."*



Razoável o entendimento de que a prestação habitual, pela empresa, de serviço consubstanciado no arrendamento mercantil (leasing) de bens móveis, está sujeita ao ISS, em correspondência à categoria prevista no item 52 da Lista."

Acompanho o Relator.

Conheço do recurso, mas lhe nego provimento.

*Supremo Tribunal Federal*

11/10/2000

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 116.121-3 SÃO PAULOV O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Senhor Presidente, vou pedir vênias ao nobre Ministro-Relator para divergir, porque entendo que as noções são diversas: a relativa à prestação de serviços, em si, e a inerente à locação de bem móvel.

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

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

Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observem-se os institutos em vigor tal como se contêm na legislação de regência. As definições de locação de

RE 116.121-3 SP

serviços e locação de móveis vêm-nos do Código Civil e, aí, o legislador complementar, embora de forma desnecessária e que somente pode ser tomada como pedagógica, fez constar no Código Tributário o seguinte preceito:

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

O preceito veio ao mundo jurídico como um verdadeiro alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a premência do Estado na busca de acréscimo de receita.

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

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

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

A hipótese assemelha-se ao quadro com o qual se defrontou o Tribunal no Recurso Extraordinário n° 166.772-9-RS

*Supremo Tribunal Federal*RE 116.121-3 SP

quando veio a glosar a exigência da contribuição social sobre a remuneração paga a administradores e autônomos. O pretexto da incidência estaria na igualização econômica entre o que satisfeito a tal título e o salário, olvidando-se advertência doutrinária sobre a realidade jurídica conceitual, a sobrepor-se ao aspecto simplesmente econômico. Na ementa do precedente, proclamou o Plenário:

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

Cumprir ter presente, sobre a matéria, as palavras de Ulhoa Canto, no que citadas por Gabriel Lacerda Troianelli em artigo publicado sob o título "O ISS sobre a locação de bens móveis", na revista *Dialética de Direito Tributário* nº 28. Analisando precisamente o julgamento deste processo que então se iniciara, disse o autor do artigo da irrelevância do aspecto econômico quando contrário ao modelo constitucional do tributo, secundado pela definição dos institutos envolvidos. Eis as oportunas palavras do saudoso tributarista:

*Entre nós, a interpretação econômica não tem sido acolhida, nem pelos autores nem pela jurisprudência. A própria Coordenação do Sistema de Tributação chegou até a afirmar a sua*

*Supremo Tribunal Federal*RE 116.121-3 SP

inaceitabilidade, no Parecer Normativo CST n° 563, de 18.08.1971 (...). Entretanto, é comum ler-se em atos ou decisões da Administração ou de tribunais administrativos que ao direito tributário interessam precipuamente os aspectos econômicos (o que é certo), e, por isso, os dispositivos legais, como os atos e fatos, devem ser interpretados com prevalência do respectivo conteúdo econômico, relegada a sua forma jurídica a plano secundário (ilação errada). Na verdade, trata-se de uma simples tentativa de usurpação de poderes que são apenas do legislador; sob o pretexto de interpretar a lei, o que se está tentando é aplicar a sua norma a atos e fatos que ela não contempla.

(Caderno de Pesquisas Tributárias n° 13. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 493).

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

Pela alínea "c", conheço do recurso do contribuinte e dou-lhe provimento. Declaro a inconstitucionalidade dos dispositivos que prevêm essa incidência.

É como voto.

11/10/2000

706  
TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 116.121-3 SÃO PAULO

V O T O

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: A questão ora em julgamento neste recurso extraordinário concerne, precisamente, ao tema da alegada **inconstitucionalidade** da expressão "**locação de bens móveis**", constante do **item n. 79** da Lista de Serviços a que alude o art. 8º do DL nº 406/68, na redação que lhe deu a Lei Complementar nº 56/87, **bem assim** da suposta ilegitimidade constitucional dessa **mesma** expressão ("**locação de bens móveis**") inscrita no **item n. 78** da Lista de Serviços referida no § 3º do art. 50 da Lei nº 3.750, de 20/12/71, do Município de Santos/SP.

Sabemos que a **tributabilidade** dos serviços de qualquer natureza, **não compreendidos** na esfera de competência impositiva das **demais** pessoas estatais, **traduz** prerrogativa que **pertence** aos Municípios, os quais, para esse efeito, **ainda que em caráter residual** (RICARDO LOBO TORRES, "Curso de Direito Financeiro e Tributário", p. 331, item n. 7.4, 2ª ed., 1995, Renovar), **dispõem** do poder de instituir o **ISS** relativamente aos serviços definidos em lei



complementar editada pela União Federal (CF/69, art. 24, II; CF/88, art. 156, III).

A lista de serviços é **taxativa** (RTJ 89/281). O rol que nela se contém constitui **numerus clausus**, embora admissível a sua interpretação compreensiva (RDA 118/155, Rel. Min. THOMPSON FLORES). **O que se não pode aceitar** - até como natural consectário do princípio constitucional da reserva de lei em matéria tributária - é a **inovação do rol**, para, nele, acrescentar-se, **em sede normativa local**, categoria de serviços **não prevista** na lista elaborada pela **União Federal**.

Os **itens** ora questionados na presente sede recursal extraordinária, **constantes** das Listas de Serviços a que se referem os diplomas legislativos da União Federal e do Município de Santos/SP, tornam tributável, mediante incidência do ISS, a "**locação de bens móveis**".

É nesse **específico** ponto, portanto, que **reside** a controvérsia suscitada na presente causa, cuja discussão torna necessário indagar **se** se revela juridicamente lícita, para efeito tributário, a qualificação normativa das obrigações fundadas no



negócio contratual da locação de bens como atividade caracterizadora de prestação de serviços, para fins de incidência do ISS.

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

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

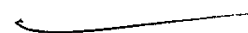




Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resulta claro do art. 1.188 do Código Civil: "Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição" (grifei).

Esse entendimento - que identifica, na figura contratual da locação de bens móveis, a presença de uma típica obrigação de dar, fundada na cessão de coisa não fungível - encontra apoio em autorizado magistério doutrinário (SILVIO RODRIGUES, "Direito Civil", vol. 3/209-211, itens ns. 88/90, 23ª ed., 1995, Saraiva; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, "Instituições de Direito Civil", vol. III/250-254, item n. 238, 5ª ed., 1981, Forense; ORLANDO GOMES, "Contratos", p. 328, 330/332 e 335, itens ns. 209/210 e 214, 7ª ed., 1979, Forense, v.g.).

Insista-se, portanto, na asserção de que, para efeito de configuração do contrato de locação de coisas (*locatio rerum*, que se distingue, juridicamente, da *locatio operarum* e da *locatio operis faciendi*), a entrega de coisa não fungível constitui, nos termos de nosso estatuto civil (art. 1.188 c/c o art. 1.189, I), um dos



essentialia negotii, como acentua MARIA HELENA DINIZ ("Curso de Direito Civil Brasileiro", vol. 3/194, 6ª ed., 1989, Saraiva):

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

O fato irrecusável é um só: a Constituição, quando atribui competência impositiva ao Município para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência das outras pessoas políticas, exige que só se alcancem, mediante incidência do ISS, os atos e fatos que se possam qualificar, juridicamente, como serviços.

Cumprе assinalar, por necessário, especialmente em face das considerações expostas, que a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, 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, para definir ou limitar competências tributárias.

Veja-se, pois, que, para efeito de definição e de identificação do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e



formas de direito privado, o Código Tributário Nacional, em seu art. 110, "**faz prevalecer o império do Direito Privado - Civil ou Comercial...**" (ALIOMAR BALEEIRO, "Direito Tributário Brasileiro", p. 687, item n. 2, **atualizado** pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, 11ª ed., 1999, Forense - **grifei**), **razão pela qual** esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários, **não pode recusar**, ao instituto da **locação de bens móveis**, a definição que lhe é dada pelo Código Civil (art. 1.188), **sob pena** de prestigiar, no tema, a interpretação econômica do direito tributário, **em detrimento** do postulado da tipicidade, que representa, no contexto de nosso sistema normativo, **projeção natural e necessária** do princípio constitucional da reserva absoluta de lei, consoante **adverte** o magistério da doutrina (GILBERTO DE ULHÔA CANTO, in **Caderno de Pesquisas Tributárias** n° 13/493, 1989, Resenha Tributária; GABRIEL LACERDA TROIANELLI, "O ISS sobre a Locação de Bens Móveis", in **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 28/7-11, 8-9).

A decisão emanada do Tribunal local - que **considerou** juridicamente qualificável, **como serviço**, a locação de bens móveis, tal como relacionada nos itens constantes das Listas de Serviços referidas anteriormente - **não pode subsistir, eis que**, mais do que **desrespeitar** o que prescreve o art. 110 do Código Tributário



Nacional, transgrediu a Lei Fundamental, que, em matéria tributária, instituiu clara e rígida repartição constitucional de competências impositivas.

Sendo assim, e considerando as razões expostas, peço vênua, para, ao acompanhar o voto do eminente Ministro MARCO AURÉLIO, conhecer e dar provimento ao presente recurso extraordinário, declarando, incidenter tantum, a inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis", constante do item n. 79 da Lista de Serviços a que se refere o DL n° 406/68, na redação e com a renumeração dada pela Lei Complementar n° 56, de 15/12/87.

Declaro, ainda, também em caráter incidental, a inconstitucionalidade dessa mesma expressão ("locação de bens móveis"), inscrita na Lista de Serviços anexa à Lei n° 3.750, de 20/12/71, do Município de Santos/SP.

É o meu voto.



/smr.

11/10/2000

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 116.121-3 SÃO PAULO

**RELATOR** : MIN. OCTAVIO GALLOTTI  
**REDATOR PARA O ACÓRDÃO**: MIN. MARCO AURÉLIO  
**RECORRENTE**: IDEAL TRANSPORTES E GUINDASTES LTDA  
**ADVOGADO**: JOSE EDGARD DA SILVA  
**RECORRIDO**: PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTOS  
**ADVOGADO**: HELOISA HELENA SERVULO DA CUNHA

V O T O

(EXPLICAÇÃO)

O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO - Senhor Presidente, verifico, primeiramente, que se está diante de dispositivo legal que já se acha em vigor há trinta e dois anos, período de tempo durante o qual nunca teve a sua inconstitucionalidade argüida perante esta Corte.

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

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



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

O que se pretende, nesse caso, é a isenção de tributos sobre uma das atividades econômicas certamente das mais lucrativas, porquanto das mais exploradas presentemente, visto que, não sendo prestação de serviço, muito menos será circulação de mercadorias. Assim, não serve de base a nenhum dos tributos previstos na Constituição, o que soa inteiramente absurdo, não sendo de ser admitido.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** - Ministro, é porque o exercício do direito de cidadania, revelado no ingresso em juízo, não é acionado. É aquela velha questão: qual é o grau de inconstitucionalidade dessa norma? Aí, aleatoriamente, se diz que o grau é de trinta por cento, porque só trinta por cento dos contribuintes ajuízam ação.

**O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES** - Qual é o serviço que há quando se trata de locação de fita?

**O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO** - Não conheço; só sei que, no Código, não é uma mera obrigação de dar, mas é também de fazer, está no artigo 1.189. Não se pode interpretar com essa simplicidade toda.

Dir-se-ia que é frente à Constituição de 88. A Carta de 67 já trazia o mesmo dispositivo. Não é uma inconstitucionalidade que surgiu em 88. Agora, é realmente de se estranhar que há trinta e



dois anos se pague tributo sobre essa atividade e, de repente, é inconstitucional.

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Então o imposto só poderia ser cobrado se houvesse a prestação desse serviço, e não em caso contrário pela inexistência de fato gerador.

O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO - Quer dizer, depois que se presta um serviço de manter, cobra-se o imposto?

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Seria pela prestação desse serviço que não ocorre na imensa maioria dos casos. Se houver contrato misto com a inclusão do serviço de manutenção, o imposto será devido quanto a esse serviço.

O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO - Já houve ações em que se insurgiu o contribuinte contra o *leasing*, tudo isso já foi impugnado.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO (PRESIDENTE) - Sobre "*leasing*", há um rol de decisões do Supremo Tribunal Federal.

O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO - Não é a primeira vez, não.

O SR. MINISTRO NELSON JOBIM - A informação de Aliomar Baleeiro sobre o assunto é a seguinte:

"O imposto de serviços por outro lado, reflete a sua anterior conceituação de imposto sobre profissões e indústrias, uma das quais é a de quem aluga veículos, tratores, máquinas, roupas e chapéus de rigor, instrumentos e, em geral, móveis, com meio de vida ou habitual atividade remuneradora". Essa é a origem.

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - A locação de coisa é conceito de direito privado que não pode ser modificado pela legislação tributária. Já no direito romano a **locatio-conductio operarum** era distinta da **locatio-conductio rerum**, e, no caso, o que há é esta e não aquela, não podendo os tributaristas pretender o contrário.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO (PRESIDENTE) - Mas os tributaristas estão sustentando justamente essa tese.

O SR. MINISTRO NELSON JOBIM - No caso, os tributaristas dos contribuintes é que sustentam.

O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO (PRESIDENTE) - O que sustentam é isso: não pode mudar a natureza. Agora, o que deve ser reconhecido é que, diante de diversas decisões do Supremo Tribunal Federal, com relação ao "leasing", o raciocínio há ser o mesmo e há mais de vinte anos o Supremo vem decidindo, o Ministro Ilmar Galvão fala em trinta e dois anos.

O SR. MINISTRO OCTAVIO GALLOTTI (RELATOR) - O "leasing", os acórdãos, pelo menos, da Primeira Turma, deixaram para a matéria infraconstitucional, porque implicava definir a natureza do contrato de "leasing", se financeiro, se locação. Então surgiu esse caso que foi de locação.

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - O "leasing" é um misto de locação de coisa com opção de compra desta.



O SR. MINISTRO OCTAVIO GALLOTTI (RELATOR) - Por isso, os casos de "leasing" foram remetidos à legislação infraconstitucional.

\* \* \* \* \*

11/10/2000

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 116.121-3 SÃO PAULOV O T O

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE: – Sr. Presidente, o art. 110 do Código Tributário Nacional prescreve:

*“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”.*

Trata-se de uma disposição de valor puramente didático, expletivo: a meu ver, ele está implícito na discriminação constitucional de competências tributárias. Sem levá-lo estritamente em conta, a discriminação constitucional de competências se torna caótica, quando não ociosa.

Não me convenci, **data venia**, de que o contrato em discussão, o contrato de locação de máquinas, de guindastes, contenha obrigação de fazer. As de manter a coisa em condições de uso, do art. 1.189, I e II, do C. Civil, a meu ver, se combina com o art. 1.191, na obrigação de resguardar o locatário contra a turbação de terceiros e de responder por seus vícios anteriores.

Mais não preciso dizer, reportando-me aos votos dos Srs. Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello, com as vênias dos que dissentem: conheço do recurso e lhe dou provimento.

CR/

11/10/2000

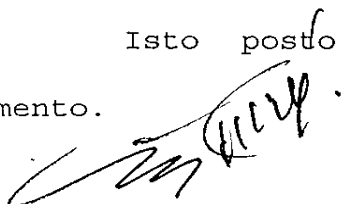
TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 116.121-3SÃO PAULO

## VOTO

O SR. MINISTRO SYDNEY SANCHES - Sr. Presidente, participei, na Primeira Turma, de alguns casos em que, salvo engano, se discutiu a questão, em face do Código Tributário Nacional, e se concluiu que a interpretação dos julgados recorridos era razoável (Súmula 400). Aqui, porém, a matéria foi tratada em nível constitucional, discutindo-se, para esse efeito, o próprio conceito de locação de coisas móveis, na qual não há propriamente prestação de serviços que justifique a incidência do I.S.S.

Isto posto, conheço do recurso e lhe dou provimento.



11/10/2000

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 116.121-3 SÃO PAULOV O T O

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Sr. Presidente, desde que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 110, determina que conceito como este, que é conceito de direito privado, não pode ser alterado pela legislação tributária, tenho de acompanhar os votos a partir do eminente Ministro Marco Aurélio.



PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 116.121-3

PROCED. : SÃO PAULO

RELATOR : MIN. OCTAVIO GALLOTTI

REDATOR PARA O ACÓRDÃO: MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE. : IDEAL TRANSPORTES E GUINDASTES LTDA

ADV. : JOSE EDGARD DA SILVA

RECDA. : PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTOS

ADV. : HELOISA HELENA SERVULO DA CUNHA

**Decisão:** Remetido ao Tribunal Pleno. Unânime, 1ª Turma, 24.4.90.

**Decisão:** Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi adiado em virtude do adiantado da hora. Plenário, 01.7.91.

**Decisão:** Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi adiado em virtude do adiantado da hora. Ausentes, ocasionalmente, os Ministros Célio Borja e Paulo Brossard. Plenário, 19.12.91.

**Decisão:** Após o voto do Relator, conhecendo do recurso pela letra c e lhe negando provimento, o julgamento foi adiado, em virtude do pedido de vista dos autos, formulado pelo Ministro Carlos Velloso. Plenário, 27.8.92.


**Decisão:** Após os votos dos Ministros Octavio Gallotti (Relator) e Carlos Velloso, conhecendo do recurso extraordinário pela letra c e lhe negando provimento, o julgamento foi adiado pelo pedido de vista do Ministro Nelson Jobim. Ausente, justificadamente, o Ministro Marco Aurélio. Plenário, 05.6.97.

**Decisão:** O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário pela letra c, e, por maioria, vencidos os Senhores Ministros Octavio Gallotti (Relator), Carlos Velloso (Presidente), Ilmar Galvão, Nelson Jobim e Maurício Corrêa, deu-lhe provimento, declarando, incidentalmente, a inconstitucionalidade da 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, na redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, pronunciando, ainda, a inconstitucionalidade da mesma expressão "locação de bens móveis", contida no item 78 do § 3º do

artigo 50 da Lista de Serviços da Lei nº 3.750, de 20 de dezembro de 1971, do Município de Santos/SP. Redigirá o acórdão o Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 11.10.2000

Presidência do Senhor Ministro Carlos Velloso.  
Presentes à sessão os Senhores Ministros Moreira Alves, Néri da Silveira, Sydney Sanches, Octavio Gallotti, Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Marco Aurélio, Ilmar Galvão, Maurício Corrêa e Nelson Jobim.

Procurador-Geral da República, Dr. Geraldo Brindeiro.

  
Luiz Tomimatsu  
Coordenador