



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO**

**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS – CCJP**

**ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

**BACHARELADO EM DIREITO**

**A possibilidade de aplicação da Súmula Vinculante nº 31 nas  
operações mistas**

Rio de Janeiro

2017

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS – CCJP**  
**ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**  
**BACHARELADO EM DIREITO**

A possibilidade de aplicação da Súmula Vinculante nº 31 nas  
operações mistas.

Eduardo Frambach Guimarães

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado à Escola de Ciências  
Jurídicas da Universidade Federal do  
Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO)  
como requisito à obtenção do grau de  
Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. José Carlos  
Vasconcellos dos Reis

Rio de Janeiro

2017

# Eduardo Frambach Guimarães

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado à Escola de Ciências  
Jurídicas da Universidade Federal do  
Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO)  
como requisito à obtenção do grau de  
Bacharel em Direito.

Data de aprovação:

Banca Examinadora:

---

José Carlos Vasconcellos dos Reis

---

  

---

Rio de Janeiro

2017

À minha estimada mãe, Regina. Peça fundamental na minha vida e ponto de ignição da motivação que me fez entrar de cabeça em mais essa graduação. Essa foi pra você, mamãe!

Ao meu pai, o qual sempre me incentivou em absolutamente tudo que tentei na vida. Sua capacidade de acreditar e de investir em mim sempre me deram a segurança e a certeza de que nunca estive sozinho nessa caminhada. Você é meu porto seguro.

Aos meus colegas de turma, os quais foram essenciais para que eu pudesse chegar nessa linha de chegada. Em especial, ao meu amigo, colega de trabalho e de turma, Ulisses, bem como à mais paciente e generosa amiga, Daniela, nossa futura mamãe.

Aos professores Daniel Queiroz, Patrícia Serra e Leonardo Mattietto, os quais me fizeram refletir academicamente sobre diversos assuntos, contribuindo enormemente na minha formação.

Ao professor José Carlos Vasconcellos não só pelas maravilhosas aulas, mas também por aceitar ser meu orientador neste trabalho final do curso.

## RESUMO

O presente trabalho se propõe a oferecer subsídios para a aferição da incidência do Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN ou ISS) sobre serviços tributáveis, previstos no anexo da Lei Complementar nº 116/03 (LC 116/03), os quais são prestados nas chamadas operações mistas (Locação de bens móveis + Prestação de serviços). Tal tema tem ganhado grande notoriedade na tributação municipal, principalmente após a edição da Súmula Vinculante nº 31, a qual é analisada em pormenores nesse estudo. São analisados os principais institutos que tangenciam o tema, a legislação pertinente, bem como a jurisprudência do STF. Como a jurisprudência ainda patina ao tentar dar solução final à presente problemática, a análise deve ser feita caso a caso. O trabalho traz um exemplo claro (caso gerador) e bem atual sobre tema, onde são debatidos os principais pontos da problemática. Como objetivo final, espera-se que todo esse estudo seja de alguma valia para que a jurisprudência caminhe em direção a uma uniformização de seus entendimentos e, como consequência, garanta uma maior justiça fiscal.

Palavras-chaves: Tributação. ISSQN. Lei Complementar nº 116/2003. Súmula Vinculante nº 31. Operações Mistas. Locação de bem móveis. Tributação Municipal. Justiça Fiscal.

## ABSTRACT

The present study to provide subsidies for the assessment of the tax on services of any nature (ISSQN or ISS) on taxable services, provided for in the annex to Complementary Law 116/03 (LC 116/03), which are provided in the so-called mixed operations (leasing of movable assets + rendering of services). This subject has gained great notoriety in municipal taxation, mainly after the publication of the Binding Summary 31, which is analyzed in detail in this study. It analyzes the main institutes that touch on the theme, the pertinent legislation, as well as the jurisprudence of the STF. As jurisprudencia still skates in trying to give a final solution to the present problem, the analysis must be done on a case-by-case basis. The work brings a clear example (case generator) and very current on the subject, where the main points of the problematic are debated. As a final objective, it is hoped that all this study will be of some value if jurisprudence is to move towards a standardization of its understandings and, as a consequence, guarantee greater fiscal justice.

Key-words: Taxation. ISSQN. Complementary Law 116/2003. Binding Summary 31. Mixed Operations. Rental of furniture. Municipal Taxation. Tax Justice.

## SUMÁRIO

|  |    |
|--|----|
| 1 INTRODUÇÃO .....   | 2  |
| 2 CASO GERADOR.....  | 3  |
| 3 CONCEITOS IMPORTANTES .....  | 3  |
| 4 BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE LOCAÇÃO DE BENS<br>MÓVEIS NO BRASIL..... | 8  |
| 5 SÚMULA VINCULANTE Nº 31 .....  | 13 |
| 5.1 Precedentes que deram origem à Súmula Vinculante nº 31 .....               | 13 |
| 5.2 Proposta de Súmula Vinculante nº 35 - PSV 35.....                          | 16 |
| 5.3 Jurisprudência posterior à edição da Súmula Vinculante nº 31 .....         | 18 |
| 6 ESPÉCIES DE OPERAÇÕES MISTAS .....   | 21 |
| 7 LOCAÇÃO DE VEÍCULOS CONJUGADA COM FORNECIMENTO DE<br>MOTORISTA/OPERADOR..... | 24 |
| 8 CONCLUSÃO .....  | 26 |
| 9 BIBLIOGRAFIA.....  | 28 |

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho se propõe a oferecer subsídios para a aferição da incidência do Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN ou ISS) sobre serviços tributáveis, previstos no anexo da Lei Complementar nº 116/03 (LC 116/03), os quais são prestados nas chamadas operações mistas (Locação de bens móveis + Prestação de serviços). Tal tema tem ganhado grande notoriedade na tributação municipal, principalmente após a edição da Súmula Vinculante nº 31, a qual será analisada em pormenores nesse estudo.

Inicia-se o trabalho com um caso gerador, o qual, embora fictício, traz à tona uma situação que está se tornando cada vez mais corriqueira no âmbito jurídico-tributário. O caso abarcará todas as informações fáticas e jurídicas relevantes para a compreensão de toda a problemática central aqui debatida.

Posteriormente, são trazidos à baila conceitos importantes, tais como Locação de Coisas e Prestação de serviços, bem como suas nuances. Entender tais conceitos é primordial para a presente discussão, uma vez que, mesmo com previsão no antigo Código Civil de 1916 (CC/16), como também no atual Código Civil de 2002 (CC/02), ainda dão margem a alguns tipos de interpretações divergentes.

Adiante, é feito um breve histórico da tributação sobre a locação de bens móveis no Brasil. Tal histórico expõe com clareza como a legislação e a jurisprudência foram caminhando ao longo do tempo no que se refere ao assunto discutido.

Posteriormente, entra-se na discussão jurisprudencial a qual se formou no Supremo Tribunal Federal (STF) em torno desse tema. O entendimento do Egrégio Tribunal foi se moldando ao longo do tempo e se cristalizou através da Súmula Vinculante 31. Tal evolução será analisada detalhadamente nesse estudo.

Mais adiante, será exposto, didaticamente, em quais e quantas espécies a melhor doutrina divide as chamadas operações mistas. Nesse ponto, será analisada a natureza jurídica de cada espécie de operação mista, bem como suas respectivas formas de tributação.

Por fim, o trabalho é concluído aplicando-se, de forma ponderada e aberta a discussões, os conceitos doutrinários e jurisprudenciais estudados ao caso concreto apresentado inicialmente.

## 2 CASO GERADOR

A sociedade empresarial “ABC Transportes Ltda.” foi contratada pelo Consórcio Maracanã S.A para efetuar a remoção e dar destinação final ao entulho remanescente das obras de Reforma do Estádio Maracanã.

Ao ser fiscalizada pelos fiscais de rendas do Município do Rio de Janeiro (MRJ), a empresa foi autuada por insuficiência no recolhimento do ISSQN sobre a prestação do serviço de remoção e destinação final de lixo, rejeitos ou outros resíduos quaisquer. Tal serviço está previsto tanto no item 07.09 da lista de serviços, anexa à LC 116/03, como no Art.8º, item 07.09 do Código Tributário do MRJ (Lei nº 691/84) – CTM/RJ.

A Autuada, ao se defender da referida multa, alegou que não presta o citado serviço. Alega que realiza dois negócios jurídicos distintos: Locação dos caminhões *munck* e o serviço de fornecimento de mão-de-obra (operador), o qual está previsto no Art.8º, item 17.05 do CTM/RJ.

Por fim, defende que as receitas de cada atividade (locação de caminhão e fornecimento do operador) estão segregadas dentro do mesmo contrato. E, portanto, só deveria recolher o ISS sobre a receita proveniente do serviço de fornecimento de mão-de-obra (10% do valor do contrato). Seu argumento está baseado na Súmula Vinculante (SV) nº 31, editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), a qual prevê que “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

## 3 CONCEITOS IMPORTANTES

Ainda que o presente trabalho vise, indiscutivelmente, a contribuir com a evolução do Direito Tributário pátrio, impossível seria fazê-lo sem que se discutisse, antes, alguns conceitos do Direito Civil, mais especificamente do Direito das Obrigações. Nessa seara, pretende-se apresentar nesse capítulo a clássica distinção entre obrigações de dar, obrigações de fazer e obrigação de não fazer, tal qual sua implicação para a tributação pelo ISSQN da locação de bens móveis.

Para que se finquem firmes alicerces doutrinários, razoável recorrer à imortal lição do professor Caio Mário<sup>1</sup>, *in verbis*:

“No Direito brasileiro, a classificação das categorias obrigacionais não é mera elaboração da doutrina, já que o Código Civil a perfilhou, e instituiu a sua normação em razão das classes ou dos grupos a que as reduziu. De maneira geral, a distribuição das obrigações por seções obedece a duas influências essenciais. Em primeiro lugar, atenta-se para a prestação, e daí provém a classificação objetiva. Quando se diferencia a obrigação de dar da de fazer, tem-se em vista a qualidade da prestação. (...). **Não obstante os reparos ao seu conteúdo científico, conservamos aqui estas categorias ou figuras de obrigações separadamente, um tanto por haver a lei guardado fidelidade a tais distinções herdadas do Direito Romano, como ainda por conservar em nosso direito perfeita extremação temática a ‘obligatio dandi’ da ‘obligatio faciendi’**, à vista de guardar ele a mesma sistemática romana, recusando efeito translático do domínio ao contrato, diretamente, em contraposição à orientação francesa e italiana.” (Os grifos não são do original).

Da citação acima, parece fundamental perceber que a distinção entre obrigações de dar, fazer e não fazer, abrigada até os dias de hoje pelo direito brasileiro (como será demonstrado adiante), tem suas raízes fincadas no Direito Romano, ou seja, possui centenas de anos. Para além do explicado, contudo, deve ficar claro que as classificações no Direito, diferentemente de várias outras do conhecimento humano, não se presta apenas para agrupar conjuntos de entes com características semelhantes. Mais do que isso: visa, na maioria das vezes, à uniformização do tratamento jurídico a ser dado aos membros de uma mesma categoria.

No que concerne às definições, quase intuitivas, das obrigações aqui discutidas, razoável colacionar a obra do mestre José Roberto de Castro Neves<sup>2</sup>, que assim dispõe:

“Em relação à forma como a prestação pode ser oferecida, há três tipos de obrigação: de dar, de fazer e de não fazer. Nas de dar, o devedor entrega ou coloca à disposição do credor certo bem. As obrigações de fazer são aquelas nas quais o devedor presta um serviço ou realiza uma atividade por determinação do credor. Por fim, nas obrigações de não fazer o devedor se abstém de realizar uma atividade, que, a rigor, tinha condições de realizar.”

Pois bem, como já afirmado, o direito brasileiro engloba, desde sempre, essa clássica distinção – e, na forma antes discutida, com o objetivo de dar tratamentos jurídicos distintos às diversas classes obrigacionais. Nessa seara, o Livro III (Do direito das

<sup>1</sup> PEREIRA, C. M da S. Instituições de Direito Civil. Vol. 2: Teoria Geral das Obrigações. 25ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, pp. 45-46.

<sup>2</sup> NEVES, J. R. de C. Direito das Obrigações. 2ª ed. Rio de Janeiro: GZ, 2009, p. 81.

Obrigações) do finado Código Civil de 1916 (Lei 3.071/16) trazia, já no Capítulo I<sup>3</sup> de seu Título I (Das modalidades das obrigações), as “Obrigações de Dar”. Já os capítulos II e III tratavam, respectivamente, “Das obrigações de fazer” e “Das obrigações de não fazer”, *in verbis*:

#### CAPÍTULO I

#### DAS OBRIGAÇÕES DE DAR

#### SEÇÃO I

#### DAS OBRIGAÇÕES DE DAR COISA CERTA

Art. 863. O credor de coisa certa não pode ser obrigado a receber outra, ainda que mais valiosa.

Art. 864. A obrigação de dar coisa certa abrange-lhe os acessórios, posto não mencionados, salvo se o contrário resultar do título, ou das circunstâncias do caso.

Art. 865. Se, no caso do artigo antecedente, a coisa se perder, sem culpa do devedor, antes da tradição, ou pendente a condição suspensiva, fica resolvida a obrigação para ambas as partes.

Se a perda resultar de culpa do devedor, responderá este pelo equivalente, mais as perdas e danos.

Art. 866. Deteriorada a coisa, não sendo o devedor culpado, poderá o credor resolver a obrigação, ou aceitar a coisa, abatido ao seu preço o valor, que perdeu.

Art. 867. Sendo culpado o devedor, poderá o credor exigir o equivalente, ou aceitar a coisa no estado em que se acha, com direito a reclamar, em um ou em outro caso, indenização das perdas e danos.

Art. 868. Até à tradição, pertence ao devedor a coisa, com os seus melhoramentos e acréscidos, pelos quais poderá exigir argumento no preço. Se o credor não anuir, poderá o devedor resolver a obrigação.

Parágrafo único. Também os frutos percebidos são do devedor, cabendo ao credor os pendentes.

Art. 869. Se a obrigação for de restituir coisa certa, e esta, sem culpa do devedor, se perder antes da tradição, sofrerá o credor a perda, e a obrigação se resolverá, salvos, porém, a ele os seus direitos até o dia da perda.

Art. 870. Se a coisa se perder por culpa do devedor, vigorará o disposto no art. 865, 2ª Parte.

Art. 871. Se a coisa restituível se deteriorar sem culpa do devedor, recebê-la-á, tal qual se ache, o credor, sem direito a indenização; se por culpa do devedor, observar-se-á o disposto no art. 867.

Art. 872. Se, no caso do art. 869, a coisa tiver melhoramento ou aumento, sem despesa, ou trabalho do devedor, lucrará o credor o melhoramento, ou aumento, sem pagar indenização.

Art. 873. Se para o melhoramento, ou aumento, empregou o devedor trabalho, ou dispêndio, vigorará o estatuído nos arts. 516 a 519.

Parágrafo único. Quanto aos frutos percebidos, observar-se-á o disposto nos arts. 510 a 513.

#### SEÇÃO II

#### DAS OBRIGAÇÕES DE DAR COISA INCERTA

Art. 874. A coisa incerta será indicada, ao menos, pelo gênero e quantidade.

<sup>3</sup> Faz-se referência ao texto do Código Civil de 1916 com a redação que lhe foi conferida pelo Decreto do Poder Legislativo nº 3.725/19.

Art. 875. Nas coisas determinadas pelo gênero e pela quantidade, a escolha pertence ao devedor, se o contrário não resultar do título da obrigação. Mas não poderá dar a coisa pior, nem será obrigado a prestar a melhor.

Art. 876. Feita a escolha, vigorará o disposto na seção anterior.

Art. 877. Antes da escolha, não poderá o devedor alegar perda ou deterioração da coisa, ainda que por força maior, ou caso fortuito.

## CAPÍTULO II

### DAS OBRIGAÇÕES DE FAZER

Art. 878. Na obrigação de fazer, o credor não é obrigado a aceitar de terceiro a prestação, quando for convencionado que o devedor a faça pessoalmente.

Art. 879. Se a prestação do fato se impossibilitar sem culpa do devedor, resolver-se-á a obrigação; se por culpa do devedor, responderá este pelas perdas e danos.

Art. 880. Incorre também na obrigação de indenizar perdas e danos o devedor, que recusar a prestação a ele só imposta, ou só por ele exequível.

Art. 881. Se o fato puder ser executado por terceiro, será livre ao credor mandá-lo executar à custa do devedor, havendo recusa ou mora deste, ou pedir indenização por perdas e danos.

## CAPÍTULO III

### DAS OBRIGAÇÕES DE NÃO FAZER

Art. 882. Extingue-se a obrigação de não fazer, desde que, sem culpa do devedor, se lhe torne impossível abster-se do fato, que se obrigou a não praticar.

Art. 883. Praticado pelo devedor o ato, a cuja abstenção se obrigará, pode o credor exigir-lhe que o desfaza, sob pena de se desfazer à sua custa, ressarcindo o culpado perdas e danos.

Pois bem, a despeito de seus notáveis avanços no Direito dos Contratos (relaxando, em sintonia com a doutrina contemporânea, o princípio *pacta sunt servanda* em nome da boa fé objetiva), no Direito de Família e nos Direitos de Personalidade, o CC/02 (Lei 10.406/02) praticamente em nada avançou no que concerne ao Direito Obrigacional. De fato, seus artigos 233-251 são quase fiel reprodução do que foi acima transcrito, mantendo-se o ordenamento fiel à dicotomia clássico-romana.

Para que se evolua na discussão objeto desse trabalho, necessário se faz trazer à tona o conceito de serviço. Tomar-se-á, então, emprestada, a singela e eficaz definição do mestre Aires Barreto<sup>4</sup>, que aduz que:

“(Serviço) é o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros.(...)”

O cotejo das definições acima estatuídas possui graves implicações para esse trabalho. Ocorre que, como parece imediato da definição de obrigação de fazer já apresentada,

<sup>4</sup> BARRETO, A. F. ISS na Constituição e na Lei. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 29.

a prestação de serviços, fato gerador do tributo municipal objeto de análise, é obrigação que deve ser classificada nessa categoria.

No que concerne à locação de bens, sua definição pode (e deve) ser retirada do próprio Código Civil. Assim prevê o art. 565 da Lei 10.406/02:

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.

Nesse momento, faz-se necessário tecer alguns comentários sobre os elementos essenciais que balizam um contrato de locação de coisas, bem como algumas consequências lógicas que se depreendem do citado Art.565 e seguintes do CC/02.

De início, torna-se imperioso revelar que só há locação, quando há a cessão da posse da coisa ao locatário, ou seja, quando este, temporariamente, poderá usar e gozar do bem. Logo, não havendo a efetiva transferência da posse, não há que se falar em locação e, conseqüentemente, seus efeitos. É o que apregoa o exímio Fábio Ulhoa Coelho<sup>5</sup> quando diz que “o único meio de ceder o uso ou fruição de coisa infungível é a entrega da posse”.

Indo além, somente com a posse direta da coisa locada, sem a interferência do locador, existe a efetiva locação, uma vez que o Art.569, I, CC/02<sup>6</sup> impõe o dever de cuidado ao locatário. Entretanto, como regra, o dever de manutenção corre por conta do locador, conforme Art.566, I, CC/02<sup>7</sup>. Importante transcrever parte do artigo de Roberto Taui<sup>8</sup> sobre o tema em cotejo, no qual cita, inclusive, posição do STF:

“Caso o suposto locador mantenha sob sua guarda o objeto ‘locado’, não poderia o locatário ter o pleno uso e gozo deste objeto, e, conseqüentemente, assumir a efetiva responsabilidade por ele. Cabe aqui o exemplo dado na discussão do STF: **“locação” de máquina acompanhada pelo operador do ‘locador’ não seria locação, porque a máquina permaneceria sob os cuidados do seu proprietário pela presença do operador.**” (os grifos não são do original)

---

<sup>5</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Civil, Contratos, 6ª ed., Saraiva, p. 184

<sup>6</sup> Art. 569. O locatário é obrigado:

I - a servir-se da coisa alugada para os usos convencionados ou presumidos, conforme a natureza dela e as circunstâncias, bem como tratá-la com o mesmo cuidado como se sua fosse;

<sup>7</sup> 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;

<sup>8</sup> TAUIL, Roberto. A distinção entre contrato de locação e de prestação de serviços. Disponível em <<http://consultormunicipal.adv.br/artigo/fiscalizacao-municipal/a-distincao-entre-contrato-de-locacao-e-de-prestacao-de-servicos/>>

Parece imediato, do que já se discutiu, que a locação de bens em geral, por sua vez, constitui, inexoravelmente, “obrigação de dar”.

Para a doutrina tributária majoritária, a questão parece, então, resolvida. Incidindo o tributo municipal, de acordo com a Constituição Federal de 1988 (CF/88), apenas sobre prestações de serviços – típicas obrigações de fazer . Uma vez presente uma obrigação de dar, restará incompetente o Município.

Contudo, o mundo real é bem mais complexo do que a simples distinção romana. O que dizer, por exemplo, dos contratos de empreitada, como bem atentou Washington de Barros Monteiro<sup>9</sup>, que reúnem ambas as obrigações?

É o que será discutido nos capítulos que se seguem, após breve histórico da tributação sobre a locação de bens móveis no Brasil.

#### **4 BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS NO BRASIL**

Ainda sob a égide da Constituição Federal de 1946, a locação de bens móveis estava sujeita ao imposto sobre transações, de competência dos Estados. Após a Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965 (EC 18/65), a qual deu início à chamada Reforma do Sistema Tributário, tal imposto foi extinto. Além disso, com essa EC 18/65, passou a existir a previsão do Imposto sobre serviços (ISS), de competência dos municípios, conforme seu Art. 15, *in verbis*:

Art. 15. Compete aos municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da união e dos Estados.

Parágrafo Único: Lei Complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas do art. 12.

Com a promulgação do Código Tributário Nacional (CTN) - lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 - e posteriores alterações pelos Atos Complementares nº 27/66 e nº 34/67, passou a existir um conceito de serviço para efeitos tributários, conforme Art.71, §1º do CTN. Chama-se atenção para o inciso II desse parágrafo, o qual trouxe a previsão explícita da tributação da locação de bens móveis pelo ISS, por considerá-la como serviço.

---

<sup>9</sup> MONTEIRO, W. B. Curso de Direito Civil – Direito das Obrigações, 1ª parte, São Paulo: Saraiva, 1967, p. 97.

Art. 71 (...)

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

I – O fornecimento de trabalho, como 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. (Os grifos não são do original)

O Ato Complementar nº 34/67 fez alterações importantes no CTN. Houve a ampliação do conceito e da enumeração do que se considerava “serviço” para efeito de cobrança do ISS através do seu Art. 3º (alteração 7ª). A tributação sobre bens móveis continuou mantida no Art.71, §1º do CTN, agora em seu inciso II.

Art. 71 (...)

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

**I – locação de bens móveis;**

II – locação de espaço e bem imóveis, a título de hospedagem ou para a guarda para bens de qualquer natureza;

III – jogos e diversões públicas;

IV – beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento galvanoplastia, reparo, conserto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações similares, quando relacionados com mercadorias não destinadas a produção industrial ou a 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. (Os grifos não são do original)

A promulgação da Carta de 1967, não alterou o ISS. Manteve-se a competência municipal, conforme Art.25 da CF/67:

Art. 25. Compete aos municípios decretar imposto sobre:

(...)

II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência da União ou dos Estados definidos em lei complementar.

Com a edição do Decreto-lei 406 de 31 de dezembro de 1968, foram estabelecidas as norma gerais de Direito Financeiro, aplicáveis ao ISS. Tal decreto previa o fato gerador do ISS em uma lista anexa, composta por 29 itens. A tributação sobre a locação de bens móveis foi tratada na lista de serviços, no item XVIII<sup>10</sup>.

Posteriormente, houve a edição do Decreto-lei 834 em 08 de setembro de 1969. Este decreto promoveu algumas alterações no Decreto-lei nº 406/1968. A lista de serviços

<sup>10</sup> XVIII: Locação de espaços em bens móveis.

passou a ter 66 itens. A previsão da tributação sobre locação de bens móveis continuou a existir, agora no item 52 da lista<sup>11</sup>.

A Lei Complementar 56 de 15 de dezembro de 1987 alterou e substituiu a lista de serviços anterior, passando-a de 67 itens (1 item foi acrescentado, nesse ínterim, pela Lei nº 7.192, de 05 de janeiro de 1984) para substanciais 100 itens. Mais uma vez, a tributação sobre bens móveis se manteve, dessa vez, no item 79<sup>12</sup>.

Com o advento da Constituição Federal de 1988 (CF/88), a competência dos Municípios em relação ao ISS foi matida, através de seu art. 156, inciso I. Entretanto, esta competência foi limitada, em parte, pois a própria CF/88 previu, em seu inciso II, §4º, do mesmo artigo, que Lei Complementar excluísse de sua incidência a exportações de serviços para o exterior.

Art. 156. Compete aos municípios instituir impostos sobre:

(...)

IV – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I b, definidos em Lei Complementar.

§ 4º. Cabe à Lei Complementar:

(...)

II – excluir da incidência do imposto previsto no inciso IV exportações de serviços para o exterior.

Se fosse feito um corte temporal até o presente momento, conclui-se que “locação de bens móveis” sempre foi tributada, seja pelo antigo imposto sobre transações, seja, posteriormente, pelo ISS. Ao ser instado a se pronunciar sobre a questão, em meados do ano 2000, o STF trouxe uma reviravolta à tributação sobre bens móveis no Brasil, a qual era pacífica, inclusive na jurisprudência, até o momento.

Através de diversos precedentes, os quais foram iniciados pela decisão do Recurso Extraordinário 116.121 (RE 116.121-3-SP), o Tribunal se posicionou no sentido da inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Nesse *landing case*, no qual se discutiu a constitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de guindastes, tivemos a primeira jurisprudência do STF nesse sentido. Importa salientar que essa decisão marca uma importante mudança de rumos na

---

<sup>11</sup> 52: Locação de bens móveis.

<sup>12</sup> 79: Locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil.

jurisprudência do Egrégio Tribunal, observada, quanto ao assunto, por cerca de 32 (trinta e dois) anos.

Tal mudança jurisprudencial veio se consolidando através de seguidas decisões e culminou com a edição da SV 31<sup>13</sup>.

Em momento posterior a essa mudança de posição por parte do STF, a qual será discutida em pormenores mais à frente em item específico, a Legislação relativa ao ISS foi totalmente remodelada através da LC 116/03, já promulgada sob a égide da CF/88. Esta lei, a qual trouxe as novas regras gerais do ISS, e que está em vigor atualmente, teve o item 3.01 da lista anexa, relativo à locação de bens móveis, vetado pelo Presidente da República.

Na mensagem do veto presidencial<sup>14</sup>, transcreve-se parte da decisão do STF no RE 116.121-3-SP a qual, como já visto, considerou inconstitucional a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis (neste caso, sobre guindastes) e que serviu de fundamento para esse veto. Trata-se de um veto jurídico, como é conhecido no caso de inconstitucionalidade, onde o Presidente da República se coloca como guardião da Constituição, exercendo o controle prévio de constitucionalidade das leis.

Através desse breve histórico, inegável concluir que, atualmente, a locação de bens móveis não pode sofrer a incidência do ISS por dois motivos: não haver mais previsão legal, uma vez que o item 3.01 foi vetado na LC 1116/03; e por expressa determinação do STF, o qual plasmou seu entendimento na SV 31.

---

<sup>13</sup> É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

<sup>14</sup> O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão "locação de bens móveis" constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF nº 207). (...) Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.

## 5 SÚMULA VINCULANTE Nº 31

A Súmula Vinculante foi introduzida no direito brasileiro pela EC 45/2004 (a chamada reforma do Judiciário), que adicionou o Art.103-A à Carta Magna<sup>15</sup>. Considera uma das mais radicais manifestações do Poder Judiciário, uma vez que obriga os demais órgãos do Poder e a Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a súmula vinculante vem sendo cada vez mais utilizada pelo STF no sentido de uniformizar decisões, vinculando os órgãos citados.

Como garantia para essa sua força normativa, o legislador constituinte derivado, para dar-lhe efetividade, previu a chamada Reclamação Constitucional. Essa ação específica poderá ser ajuizada diretamente no STF, quando ato administrativo ou decisão judicial sejam contrários a alguma SV, conforme prevê o, já citado, Art.103-A, §3º da CF/88.

Como se depreende do próprio texto constitucional, a edição da aludida súmula seria o desdobramento normal ou natural de uma série de julgados do STF no mesmo sentido. Destarte, antes de abordar a discussão de toda a Proposta de Súmula Vinculante nº 35 (PSV 35), a qual culminou com a edição da SV 31, é preferível trazer à baila todos os precedentes que deram origem a esse entendimento.

### 5.1 Precedentes que deram origem à Súmula Vinculante nº 31

A discussão sobre a constitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis chegou ao Supremo por meio do RE 116.121-3-SP. A decisão plenária deste RE, publicada Diário de Justiça da União (DJU) em 25/05/2001, foi bastante apertada. Dos onze

---

<sup>15</sup> Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.

ministros, cinco restaram vencidos, dentre eles o Relator (Min. Otávio Galloti) e o presidente da corte (Carlos Velloso).

Por fim, prevaleceu o entendimento pela inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, constante no item 79 da lista de serviços presente no antigo Decreto-lei nº 406/68, e no item 78 do §3º, Art.50 da lei 3.750/71, do município de Santos/SP.

Para melhor abordagem, eis sua ementa:

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. (os grifos não são do original)

O referido Recurso foi interposto pela empresa Ideal Transportes e Guindastes Ltda contra a Prefeitura Municipal de Santos/SP, nos autos de embargos à execução fiscal. Tais embargos objetivaram combater o lançamento de ISS sobre a locação de guindastes, promovido pelo fisco municipal de Santos contra a empresa Ideal, com fundamento no item 79 da lista de serviços do Decreto-lei nº 406/68<sup>16</sup>, replicado no item 78 do § 3º do artigo 50 da lista de serviços da Lei nº 3.750/71, do Município de Santos/SP. Cabe ressaltar que à época, a Legislação que regia o ISS era o citado Decreto-lei, uma vez que a LC 116/03 só foi editada em 31/07/2003.

Em primeira instância, os embargos foram julgados improcedentes e, em segunda instância, foi negado provimento ao recurso do contribuinte. Daí a interposição do recurso extraordinário ao Supremo Tribunal Federal.

Mudando uma jurisprudência, que, repisa-se, estava consolidada há mais de 30 anos, o STF decidiu, incidentalmente, pela inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis", constante do item 79 do Decreto-lei nº 406/68, como já vimos.

Em seu relatório, o Min. Octávio Gallotti, o qual ficou vencido, trouxe importantes precedentes do próprio STF, inclusive em caso idêntico (locação de guindastes), que asseguravam a constitucionalidade desta tributação. O citado ministro destacou que no

<sup>16</sup> Item 79: locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil.

juízo do RE 112.947-6 SP, ficou asseverado 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 prestação de um serviço.

Em seu voto, o douto ministro trouxe à colenda corte importante magistério do saudoso Aliomar Baleeiro<sup>17</sup>, o qual deixa clara a possibilidade de incidência do ISS sobre locação de bens móveis, *in verbis*:

“o imposto de serviços reflete a sua anterior conceituação de imposto sobre profissões e indústrias, um 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”

Já no seu voto (vencido), o Min. Nelson Jobim perfila seu entendimento na corrente que defende que o conceito de “prestação de serviços” adotado pelo texto constitucional, a luz do direito comparado, é um conceito econômico. Tanto seria assim, que o ISS veio substituir o antigo imposto sobre indústrias e profissões, o qual incidia sobre atividades semelhantes. Dessarte, o uso dos vocábulos “serviços de **qualquer natureza**” pela CF/88<sup>18</sup> deixa claro que a intenção não é de socorrer-se de definição do direito civil, mas utilizar-se do conceito econômico de serviço. E dentro desse conceito estaria compreendida a locação de bens móveis.

Vê-se por obrigatório citar duas importantes observações feitas pelo Min. Ilmar Galvão em seu voto (vencido):

“(..).locação envolve prestação de serviço. Manter guindaste em funcionamento envolve serviço de manutenção. Assegurar o uso pacífico exige uma assistência permanente, que implica prestação de serviços. 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 atividade econômicas certamente das mais lucrativas (...), visto que, não sendo prestação de serviço, muito menos será circulação de mercadorias. Assim não serve de base a nenhum tributo previsto na Constituição, o que soa inteiramente absurdo (...).**”

“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.**” (os grifos não são do original)

<sup>17</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

<sup>18</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Após quatro votos contrários ao provimento do RE, o Min. Marco Aurélio abriu divergência. Entendeu o eminente ministro, o qual foi acompanhado pela maioria, que não há que se confundir prestação de serviço em si e locação de bem móvel. Parte do seu voto é bem elucidativo no tocante às consequências de sua decisão frente aos chamados contratos mistos, os quais são peça central deste trabalho, *in verbis*:

“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.**” (Os grifos não são do original)”

Fundamentando seu voto, o Ministro destacou que as definições de locação de serviços e locação de móveis devem ser retiradas do Código Civil, conforme prevê o Art.110 do CTN<sup>19</sup>. Concluiu que o ISS só deve incidir sobre prestação de serviços, a qual envolve em via direta um esforço humano. Não caberia o legislador prever hipótese de incidência sobre algo que não se confunde com prestação de serviço: locação de móveis.

Após esse julgamento, houve vários precedentes nesse mesmo sentido (RE 455613 AgR; RE 553223 AgR; RE 465456; RE 450120 AgR; RE 446003 AgR; AI 543317 AgR; AI 551336 AgR e AI 546588 AgR). Entretanto, tais decisões, simplesmente repetem a definição adotada na decisão “original” (RE 116.121-3-SP).

## 5.2 Proposta de Súmula Vinculante nº 35 - PSV 35

A citada PSV 35, fundada nos precedentes já citados, foi encaminhada pelo Min. Joaquim Barbosa nos seguintes termos:

É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis dissociadas da prestação de serviços.

O debate travado entre os ministros consegue elucidar de forma conclusiva o bojo formador da SV 31:

“O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - (...): A meu ver, com o devido respeito, não há prejuízo algum ao sentido das inúmeras decisões, se for cortada a expressão final ‘dissociada da prestação de serviço’, É inconstitucional a incidência sobre locação de móveis, só.

<sup>19</sup> 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 SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – Eu não vejo prejuízo na supressão dessa expressão. A minha preocupação foi em relação àquelas situações em que a prestação de serviço vem escamoteada sob a forma de locação. Por exemplo: locação de maquinário, e vem o seu operador. Nessa hipótese, muito comum.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – Então, esse caso aí é a prestação de serviço típica, não é a locação de móvel como tal.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – **Pois é, mas a prestação é escamoteada aí.**

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – Sim, mas a pergunta é a seguinte: existem, neste caso, locação de móvel e prestação de serviço, ou existem ambas?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – **Tem as duas coisas, mas o que aparece é só a locação de móveis.**

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – **Então a locação de móvel não tem incidência, mas a prestação de serviço tem.**

(...)

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA – Então, eu acho que, se Vossa Excelência, que propôs, atentando inclusive aos precedentes, entender que realmente a proposta do Ministro Peluso cobre aquilo que discutimos e que foi consolidado como a matéria solucionada pelo Tribunal, melhor que se dê adesão à proposta e se elimine a parte final.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (PRESIDENTE E RELATOR) – Portanto: É inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza sobre as operações de locação de bens móveis.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, **com isso ficamos fiéis ao que assentado pela Corte, já que, quando da formalização do leading case, não houve o exame da matéria quanto à conjugação 'locação de bem móvel e serviço'.**

Deve-se esperar, portanto, reiterados pronunciamentos do Tribunal sobre possível controvérsia, envolvida a junção, para posteriormente editar-se um verbete. (os grifos não são do original)

Importante deixar registrado que o assunto é tão complexo que até os Ministros sentiram a dificuldade de separar as duas atividades: locação de bens móveis e prestação de serviços. Após esse debate, a SV 31 perdeu a parte final anteriormente proposta e ficou assim definida:

É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Tomando emprestado as palavras de Aldemario Araujo Castro<sup>20</sup>, podemos concluir que ao editar a SV 31, o STF:

- a) “inverteu” uma longa tradição jurisprudencial de mais de 30 (trinta) anos;
- b) transportou para o direito tributário uma noção tradicional acerca da ideia de *serviço* construída (ao longo do tempo) nos domínios do direito privado e
- c) não levou, na devida conta, toda uma aguda e estratégica reflexão acerca

<sup>20</sup> CASTRO, Aldemario Araujo. Uma análise crítica acerca da ideia de serviço consagrada na súmula vinculante 31 do STF. Revista da PGFN - Ano I - Nº 1 - 2011.

da evolução e da crescente importância dos *serviços* como atividade econômica.

O objetivo deste trabalho não é confrontar o entendimento do Pretório Excelso, o qual foi cristalizado nessa SV 31, o qual feriu quase que de morte a já tão combatida arrecadação dos municípios brasileiros. O objetivo, repisa-se, é tentar delimitar o alcance de tal súmula quando diante das chamadas operações mistas (locação + serviços).

Considerando somente esse debate travado na PSV 35, conclui-se, sem grandes persaltos, que a SV 31 não alcança a matéria quanto à conjugação de bem móvel e serviço, conforme as próprias palavras do Min. Marco Aurélio. Ou seja, em tese, tal súmula não poderia ser invocada perante as operações mistas.

Entretanto, não é o que vem acontecendo atualmente. Torna-se vital, portanto, analisar a jurisprudência posterior à SV 31 do Egrégio Tribunal.

### 5.3 Jurisprudência posterior à edição da Súmula Vinculante nº 31

Posteriormente à citada súmula, a matéria já foi discutida em diversas ações, mas, principalmente, através de algumas Reclamações Constitucionais. Com a análise das duas mais recentes e de mais uma decisão, tentará se extrair a posição mais atual da jurisprudência do STF sobre o tema.

De início, é necessário comentar o entendimento exposto pela 2ª Turma do STF no ARE 656.709 RS de **14/02/2012**, com relatoria do Min. Joaquim Barbosa, o qual propôs a edição da súmula. Segue parte da ementa:

1. A Súmula Vinculante 31 não exonera a prestação de serviços concomitante à locação de bens móveis do pagamento do ISS.
- 2. Se houver ao mesmo tempo locação de bem móvel e prestação de serviços, o ISS incide sobre o segundo fato, sem atingir o primeiro.**
- 3. O que a agravante poderia ter discutido, mas não o fez, é a necessidade de adequação da base de cálculo do tributo para refletir o vulto econômico da prestação de serviço, sem a inclusão dos valores relacionados à locação.** Agravo regimental ao qual se negaprovimento. (o grifos não são do original)

Da simples leitura, conclui-se que a SV 31 deverá ser aplicada a qualquer caso que haja a locação de bens móveis, seja ela acompanhada ou não da prestação de serviços. Ou seja, a SV 31 poderia entrar no bojo das operações mistas.

Debruçando-se sobre a Reclamação nº 14.290 DF, percebe-se, inicialmente, um entendimento diverso.

A lide tratava de um contrato denominado “locação de bens móveis (veículos e equipamentos)” onde a contratada, além de locar os referidos bens, fornecia o operador destes. O objetivo final era a prestação do efetivo serviço de auxílio na construção civil à contratante (Município de Parauapebas/PA).

O citado município cobrou o ISS sobre o valor total do contrato. A contratada pleiteou a repetição de indébito em relação ao valor da locação dos veículos e equipamentos (90% do valor do contrato), alegando que só deveria incidir ISS sobre a parte do fornecimento da mão de obra.

Nas palavras da ministra Rosa Weber:

“não se deve considerar simplesmente o *nomem juris* do contrato ou de seus termos, de forma a deixar de tributar equivocadamente aqueles que, **na tentativa de evadir-se do pagamento do tributo, utilizam meios de escamotear a prestação de serviço conjugado com a locação de bens móveis**”. (os grifos não são do original)

Salienta-se que a contratada não se limitava a fornecer a mão-de-obra qualificada para o serviço (operador/motorista dos equipamentos/veículos), mas também era responsável pelo combustível e qualquer manutenção dos bens móveis, bem como era responsável por todos os encargos sociais, trabalhistas, fiscais e comerciais do contrato, como ocorre na maioria desses tipos de contrato.

Na decisão, a ministra deixa claro que o STF, **ao firmar seu entendimento nos debates da PSV 35, os quais já foram citados neste trabalho, não analisou a questão relativa aos contratos mistos**. Concluindo seu raciocínio, ela deixa claro o seguinte:

“Contudo, **havendo a locação de bem (no caso, máquina) com operador, não paira dúvidas da incidência do referido imposto**, por tratar-se de efetiva prestação de serviços, em que o bem objeto da locação é, na verdade, apenas utilizado pelo prestador do serviço como instrumento de seu trabalho.” (os grifos não são do original)

Tal decisão foi agravada, sendo tal agravo regimental analisado e negado, por unanimidade, no Pleno do STF, em **22/05/2014**. Mais uma vez a relatora (Min. Rosa Weber)

não enxergou a possibilidade de aplicar a SV 31 nos contratos mistos (locação de bens móveis associados à execução de serviços) e inclusive citou precedente da 1ª Turma do STF<sup>21</sup>.

Entretanto, em seu voto, a ministra admitiu a aplicação da SV 31 em certas operações mistas, observados alguns requisitos:

**“Em relações contratuais complexas, somente se pode falar em descumprimento da SV 31 quando a locação de bem móvel esteja nitidamente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira.”**

Baralhadas as atividades de locação de bens e de prestação de serviços, não há como acolher a presente reclamação constitucional. (os grifos não são do original)

Visto tal entendimento, passa-se a analisar a Reclamação nº 17.217 DF.

Nesta Reclamação, buscou-se afastar a aplicação da Lei Municipal de Itaberá (lei 1.497/93), a qual, ao prever a incidência do ISS, supostamente, teria violado a SV 31. Nesse caso, o contrato denominado “prestação de serviços em que é associada à locação de equipamentos” foi firmado com empresa pública paulista, no âmbito do Município de Itaberá/SP.

Mais uma vez, o STF se viu diante da questão das “pseudolocações”, onde o contribuinte sempre busca segregar uma única operação (normalmente serviços auxiliares à construção civil – enquadrados no item 7.02<sup>22</sup> da lista anexa da LC 116/03) em duas outras (locação de bem móvel + fornecimento de mão-de-obra especializada).

A empresa reclamante objetivava “obrigar a reclamada a adequar a base de cálculo do ISSQN para refletir o vulto econômico da prestação de serviços, sem a inclusão dos valores relacionados à locação”. Entretanto, ao analisar o contrato realizado entre as partes<sup>23</sup>, o próprio Min. Lewandowski entendeu que o que existia, em verdade, era típico

<sup>21</sup> ARE 666.545 ED, rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 05/06/2012.

<sup>22</sup> 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

<sup>23</sup> “1. OBJETO

Execução das obras serviços de recapeamento da pista, pavimentação dos acostamentos e melhorias da SP-267, do km 322,11 ao km 346,50, trecho Itaberá – Subestação de Furnas – entroncamento com a SP-258.

(...)

3. REGIME DE EXECUÇÃO

Empreitada por preços unitários” (página 1 do documento eletrônico 7).

contrato de empreitada, não podendo, portanto, ser a operação desmembrada em dois negócios jurídicos distintos.

Citando, mais uma vez, parte do debate travado por ocasião da PSV 35, e também parte da decisão da Min. Rosa Weber na Reclamação 14.290 DF<sup>24</sup>, já explorados acima, o ministro negou provimento à Reclamação.

Ao julgar o Agravo à essa decisão, a 1ª turma do STF negou provimento. Após discorrer sobre todos os óbices formais ao cabimento da citada Reclamação, os quais não cabem aqui ser analisados, o Min. Edson Fachin (Relator) ratificou o entendimento do Min. Lewandowski em sua decisão, ao afirmar que a SV 31 não abrange contratos de empreitada.

Pode-se dizer que essa decisão do Rcl 17.217 Agr / DF, firmada pela 1ª Turma do STF em **18/08/2015** é a jurisprudência mais atual que versa sobre a matéria em apreço.

Após toda essa análise, percebe-se que a jurisprudência do nosso Egrégio Tribunal, caminha, timidamente é verdade, no sentido de reconhecer a aplicabilidade da SV 31 na parte relativa à locação de bens móveis presente nas operações mistas. Entretanto, para que isso ocorra, devem-se estar presentes alguns requisitos, os quais foram expostos no voto da relatora (Min. Rosa Weber) no AgrRcl 14.290 DF.

## 6 ESPÉCIES DE OPERAÇÕES MISTAS

Considerando que o ponto central do presente estudo, parece interessante classificar as atividades que envolvem a locação de bens móveis, de modo a que se possa verificar em quais grupos faz sentido defender ou não incidência do tributo municipal.

Tomar-se-á empreitada, nesse capítulo, a classificação proposta por Paulo Roberto Andrade<sup>25</sup>. Tal classificação parece mais condizente com a finalidade buscada do

---

<sup>24</sup> “o Plenário do STF, nos debates travados na PSV 35, suscitou dúvidas quanto à situação em que a locação de bens móveis está associada à prestação de serviços. **Concluiu pela exclusão do termo 'dissociadas da prestação de serviços', dado a Corte não ter examinado a questão relativa aos contratos mistos.** Assim, aprovou a proposta de edição da SV 31, nos seguintes termos:

(...)

Resta evidente inexistir contrariedade ao enunciado da SV 31, que não diz respeito a contratos de locação mista – locação de bens móveis acompanhada da prestação de serviços (grifos meus)”.

<sup>25</sup> ANDRADE, P. R. ISS e a locação de bens móveis conjugada com serviços: a necessidade de correta qualificação jurídica dos fatos. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 226, 2014, pp.125-131.

que, por exemplo, a proposta pelo professor Aires Barreto<sup>26</sup>, que subdivide os serviços entre “puros”, “com emprego de máquinas, veículos, instrumentos e equipamentos”, “com aplicação de materiais” e “complexos”. Em verdade, como se verá, a proposta do primeiro doutrinador é uma subdivisão para a segunda e a quarta categorias propostas por Aires Barreto.

Pois bem, Paulo Roberto Andrade<sup>27</sup> classifica as operações mistas<sup>28</sup> em quatro grupos: a prestação de serviços com emprego de equipamentos; a locação de equipamento com obrigação do locador de mantê-lo em condições de uso; a locação de equipamento sem obrigação do locador de mantê-lo em condição de uso; e a locação de equipamentos com prestação de serviço simultânea e autônoma.

A primeira classificação – prestação de serviços com emprego de equipamentos – abriga atividades que, para o doutrinador, **“configuram uma realidade incindível”**. O douto advogado, então, afirma, concordando com o que aqui se defende, que **seria impossível separar essas operações mistas em “serviço puro” + “locação de bem móvel”**. Em suas precisas palavras<sup>29</sup>:

“Em outros casos, contudo, a separação entre serviço e equipamento, embora igualmente indevida, pode fomentar alguma dúvida; **são nessas situações mais fugidias que, comumente, os contribuintes ‘forçam’ uma separação entre serviço e locação, para com isso reduzir ilicitamente a base tributável pelo ISS.**

Como exemplo, imaginemos o prestador de serviço de sonorização que impute parte do preço a título de locação de equipamentos (mesa de som, autofalantes etc.); ou, ainda, o **clássico caso da locadora de guindastes que fornece esse equipamento juntamente com o profissional que irá operá-lo na obra de terceiro.**

A nosso ver, **o controle do equipamento locado por um preposto da própria locadora faz toda a diferença, transmuda inexoravelmente a realidade que temos diante dos olhos. O que era “dar coisa móvel” torna-se “fazer coisa móvel”**. (os grifos não são do original)

Tal discussão parece requerer, contudo, maior profundidade. O que mais se vê na prática atualmente – com, como já se viu, algum respaldo judicial – é a divisão, em um mesmo contrato do objeto entre uma locação de bem móvel e uma prestação de serviços. Seria, no caso acima, um contrato assinado pela locadora do guindaste em que ela prevê a

<sup>26</sup> BARRETO, A. F. ISS na constituição e na lei. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 46-50.

<sup>27</sup> ANDRADE, P. R. idem.

<sup>28</sup> Reforça-se que nesse trabalho se entende por “operações mistas” aquelas que congregam a prestação de serviços com a locação de bens móveis.

<sup>29</sup> ANDRADE, P. R. Idem, p. 126.

locação do equipamento a uma quantia “X” e o fornecimento do operador por um preço “Y”. Por óbvio, apenas a segunda fração é oferecida à tributação pelo ISSQN.

Para além do que já discorreu o artigo citado, deve-se notar que tal divisão não é possível, ainda, por alterar a natureza das obrigações contratuais. Ora, quando um tomador de serviços contrata uma empresa que lhe fornece o guindaste e o motorista, pretende que ela lhe assegure (e, conseqüentemente, se responsabilize por) a elevação e movimentação de cargas. **Sua obrigação é, por natureza, de resultado**, diferente da hipótese em que fossem locados máquina e motorista para ficarem sob as ordens do contratante, à disposição deste. É exatamente o que defende, diga-se, Rafael Gaspar Rodrigues<sup>30</sup> em trabalho sobre os serviços de apoio marítimo na indústria do petróleo.

Avançando, a segunda situação apresentada por Paulo Roberto Andrade é a locação de equipamento com obrigação do locador de mantê-lo em condições de uso. Trata-se de operação bastante comum na economia, em especial para alguns bens específicos (máquinas reprográficas, impressoras de grande porte, automóveis de auto luxo etc.). Alega o articulista que esse caso nada mais é do que uma locação pura e simples somada a um autosserviço (já que a manutenção prestada pela locadora é em seu próprio aparelho). Logo, não haveria incidência de ISS sobre nada. Parece difícil discordar dessa afirmação.

Contrastando com a obrigação de manter o bem em condições de uso, encontra-se o terceiro conjunto, que abriga as locações sem essa obrigação. Esse é, sem sombra de dúvidas, o mais simples dos casos: trata-se de locação pura e simples, atraindo integralmente a incidência da SV 31. Nem há que se falar, nesses casos, em operações mistas.

O quarto, e último grupo apresentado, reúne as atividades em que a locação de equipamento ocorre simultaneamente a uma prestação de serviço autônoma. Merece destaque, nessa classificação, a autonomia do serviço prestado. É o caso, utilizando-se do próprio exemplo apresentado pelo causídico, da locação de equipamento tão complexo que exija serviço de treinamento de seus futuros operadores. Ora, claro está que se tratam de duas atividades inconfundíveis, reunidas em um mesmo contrato por mera opção. Incidirá o

---

<sup>30</sup> RODRIGUES, R. G. Questões controvertidas acerca da tributação pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza nos serviços de apoio marítimo relacionados à exploração de petróleo. In: PINTO, S. L. M., MACEDO, A. e ARAÚJO, W. J. de. Gestão tributária municipal e tributos municipais. Volume 5. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pp. 299-319.

imposto municipal sobre serviços, como parece inequívoco, apenas sobre a prestação de serviços.

Parece não restar dúvidas, assim, que o cerne das controvérsias acerca da incidência da SV 31 reside nas operações mistas em que há prestação de serviços com emprego de equipamentos. Certamente há atividades humanas que permitem a segregação em dois contratos, um de locação de bem móvel e outro, com prestador, objeto e natureza distintos, de fornecimento de mão-de-obra (consequentemente, prestação de serviços). Mas não parece ser essa a regra. E o abuso de forma<sup>31</sup>, na opinião do autor, vem se alastrando nos planejamentos tributários que utilizam essa segregação.

## **7 LOCAÇÃO DE VEÍCULOS CONJUGADA COM FORNECIMENTO DE MOTORISTA/OPERADOR**

O caso gerador, presente no capítulo 2 deste trabalho, traz à baila uns dos casos mais corriqueiros enfrentados pela fiscalização tributária municipal com relação ao ISSQN. A incidência desse tributo nas chamadas operações mistas.

Esse caso é tão comum que em uma rápida pesquisa na internet são encontradas centenas de empresas sediadas no MRJ que se apresentam como empresas de Transporte<sup>32</sup>. Entretanto, várias delas desdobram o objeto contratual em duas atividades: locação de veículo e fornecimento de mão-de-obra.

Tal expediente, nos dias atuais, conforme assevera Roberto Tauil<sup>33</sup>, não vem se restringindo aos serviços de transportes, mas a diversos serviços<sup>34</sup> constantes na lista anexa da LC 116/03. Tal prática visa, por óbvio, a recolher o ISSQN somente sobre a segunda atividade. A parcela do valor do contrato, correspondente ao fornecimento da mão-de-obra, é uma ínfima fração do total do contrato (em regra, 10%).

---

<sup>31</sup> Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

<sup>32</sup> A título de exemplo: <http://www.transportesjr.com.br/> e <http://www.agrijar.com.br/>.

<sup>33</sup> TAUIL, Roberto. O ISS e a locação de bens móveis. Disponível em <<http://www.consultormunicipal.adv.br/novo/trimun/iss/0054.pdf>>

<sup>34</sup> Serviços de terraplanagem – passou a ser locação de máquinas de terraplanagem; Serviços de festas e eventos – passou a ser locação de salas ou imóveis para eventos; Serviços de cargas e descargas de bens – passou a ser locação de máquinas ou guindastes; Serviços de transporte de passageiros – passou a ser locação de ônibus; Serviços de instalação de palcos e coberturas – passou a ser locação de palcos e coberturas. E diversas outras.

O renomado tributarista, no mesmo artigo, assevera que tal ato constitui verdadeira subversão à natureza dos serviços prestados, *in verbis*:

“Tentam, assim, aplicar a chamada elisão fiscal com o intuito de esquivar-se do pagamento do imposto municipal, mas com **flagrante subversão da natureza dos serviços prestados. Esconde-se a verdadeira causa a motivar o propósito do contrato, principalmente aos olhos de tomador do serviço, na tentativa de eludir a ação fiscal.**” (os grifos não são do original)

Especificamente no caso gerador, observa-se uma empresa de transportes (ABC Transportes Ltda.) que fora contratada pelo Consórcio Maracanã S.A para dar destinação final ao entulho gerado pelas obras de reforma do estádio do maracanã. Sem muita dificuldade, conclui-se que se trata de um serviço especificado no item 07.09 da lista anexa à LC 116/03<sup>35</sup>, o qual é replicado no Art.8º, item 07.09 do CTM/RJ.

Fica claro que o verdadeiro espírito do contrato está **no fim ao qual se propõe**, ou seja, o desejado pelo contratante ao firmar o contrato: **remover e dar destinação final ao entulho** gerado nas obras. Para que isso ocorra, pouco importa para o Consórcio Maracanã qual o **meio** será utilizado para se atingir esse **fim (resultado)**. Fato é que a contratada deve recolher e transportar o entulho até o local onde será dada a destinação final. Portanto, não existem duas obrigações de resultado distintas, mas somente uma (serviço): dar destinação final ao entulho (recolhendo-o e transportando-o até o local da destinação final).

Além disso, as responsabilidades da contratada são bem maiores do que na mera locação de veículo e fornecimento do operador/motorista, para se operar sob ordens do contratante. As responsabilidades da contratada (“locador”) começam pela manutenção, combustível e assistência técnica. Por fim, quando o contrato prevê que um funcionário da contratada (motorista/operador) opere o bem (veículo), evidencia-se que não há a efetiva transferência da posse do bem, o que, por si só, já descaracterizaria a locação de bem móvel, conforme debatido no capítulo 3 deste trabalho.

Pela classificação das operações mistas apresentada por Paulo Roberto Andrade<sup>36</sup>, citada e comentada no capítulo anterior, o contrato em questão se enquadraria na espécie de prestação de serviços com emprego de equipamentos.

<sup>35</sup> 7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.

<sup>36</sup> ANDRADE, P. R. Idem, p. 126.

Neste caso, portanto, não há que se falar em situações independentes, mas sim, **situações indissociáveis**. O caminhão sem motorista/operador não serve ao propósito da empresa contratante. Por outro lado, o motorista desacompanhado do caminhão também de nada serviria aos fins da empresa contratante. Admitir segregação da prestação de serviços de remoção e destinação do entulho em dois tipos de institutos (locação de bem móvel + fornecimento de mão-de-obra), ainda que sejam segregadas as receitas no próprio contrato, seria desnaturar completamente esses institutos, culminando, nitidamente, em um **abuso de forma**, previsto no Art.187 do CC/02.

E é dessa forma que o STF vem entendendo tal questão, conforme infere-se da decisão da Rcl 14.290 DF, discutida na seção 5.3.

Portanto, ao sentir do autor desse trabalho, não seria possível, uma mesma empresa segregar, dentro de um único contrato, verdadeiro serviço tributável pelo ISS descritos na LC 116/03, em dois institutos distintos (locação de em móvel + fornecimento de mão-de-obra), somente com fins de obter a redução de sua carga tributária.

Sendo assim, não há que se falar na aplicação da SV 31 em operações mistas, quando uma única empresa segrega seu contrato em institutos que não admitem segregações por sua própria natureza, como é o caso específico desse caso gerador (serviço de remoção e destinação final de entulho). A fiscalização andou bem ao autuar a contratada sobre os valores não recolhidos de ISS, estando de acordo com a melhor doutrina e jurisprudência.

## 8 CONCLUSÃO

O presente estudo conseguiu trazer algumas conclusões importantes acerca do tema debatido: a possibilidade de aplicação da SV 31 nas operações mistas.

A jurisprudência ainda patina ao tentar dar solução final à presente problemática. Inicialmente era pacífico o entendimento que a SV 31 não poderia ser invocada em operações mistas, conforme debatido na PSV 35. Com a conclusão do ARE 656.709 RS e do AgrRcl nº 14.290 DF<sup>37</sup>, citados na seção 5.3 deste trabalho, formou-se uma posição que pode dar

---

<sup>37</sup> Em relações contratuais complexas, somente se pode falar em descumprimento da SV 31 quando a locação de bem móvel esteja nitidamente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira.

margem para interpretações temerárias frente a arrecadação municipal, uma vez que abre brecha para aplicação da SV 31 em certos tipos de operações mistas.

Entretanto, tais decisões devem ser entendidas de forma mitigada. Sendo assim, para que a SV 31 possa ser aplicada, não basta existir a segmentação nítida entre a locação de bem móvel e a prestação de serviço no que concerne ao seu objeto e valores a serem pagos, dentro do contrato. Mas também, deve haver a possibilidade efetiva das atividades serem segregadas, sem desnaturar a natureza do objeto contratual, o qual em regra, constitui-se de apenas uma obrigação de resultado (prestação do serviço), utilizando-se de um meio para tal (veículo). Com a atual maturação da legislação sobre o tema e também pela dificuldade da jurisprudência uniformizar as decisões, a análise deve ser feita caso a caso, observando todos os pontos aqui debatidos.

Longe de tentar esgotar o tema, foram cotejadas diversas informações no intuito de enriquecer esse debate tão latente e primordial, principalmente, aos entes municipais.

Como objetivo final, espera-se que todo esse estudo seja de alguma valia para que a jurisprudência caminhe em direção a uma uniformização de seus entendimentos e, como consequência, garanta uma maior justiça fiscal.

## 9 BIBLIOGRAFIA

ANDRADE, P. R. **ISS e a locação de bens móveis conjugada com serviços: a necessidade de correta qualificação jurídica dos fatos.** Revista Dialética de Direito Tributário, nº 226, 2014, pp.125-131.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BARRETO, A. F. **ISS na Constituição e na Lei.** 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 29, 46-50.

CASTRO, Aldemario Araujo. **Uma análise crítica acerca da ideia de serviço consagrada na súmula vinculante 31 do STF.** Revista da PGFN - Ano I - Nº 1 - 2011.

COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de Direito Civil - Contratos.** 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 184.

FRANCO, Carlos H. de Mattos. **Aspectos e estruturação do Imposto sobre serviços.**

Disponível em

<<http://www.advogado.adv.br/artigos/2002/carloshenriquedemattosfranco/aspectoiss.htm>>.

Acessado em 19/11/2015.

MONTEIRO, W. B. **Curso de Direito Civil – Direito das Obrigações,** 1ª parte. São Paulo: Saraiva, 1967, p. 97.

NEVES, J. R. de C. **Direito das Obrigações.** 2ª ed. Rio de Janeiro: GZ, 2009, p. 81.

PEREIRA, C. M da S. **Instituições de Direito Civil.** Vol. 2: Teoria Geral das Obrigações. 25ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, pp. 45-46.

RODRIGUES, R. G. **Questões controvertidas acerca da tributação pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza nos serviços de apoio marítimo relacionados à exploração de petróleo.** In: PINTO, S. L. M., MACEDO, A. e ARAÚJO, W. J. de. Gestão tributária municipal e tributos municipais. Volume 5. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pp. 299-319.

TAUIL, Roberto. **A distinção entre contrato de locação e de prestação de serviços.**

Disponível em <<http://consultormunicipal.adv.br/artigo/fiscalizacao-municipal/a-distincao-entre-contrato-de-locacao-e-de-prestacao-de-servicos>>. Acesso em 25/11/2015.

TAUIL, Roberto. **O ISS e a locação de bens móveis.** Disponível em

<<http://www.consultormunicipal.adv.br/novo/trimun/iss/0054.pdf>>. Acesso em 24/11/2015.