

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL - DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER) - IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) - INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO**

- Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), visto que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). Doutrina.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 446.003-3-PR - Relator: Ministro CELSO DE MELLO

Agravante: Município de Curitiba.  
Advogado: Roberto de Souza Moscoso e outro.  
Advogado: José Alberto Couto Maciel.  
Agravada: Desafio Locadora de Veículos Ltda.  
Advogados: Fábio Ciuffi e outro(a/s).

### **Acórdão**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Segunda Turma, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Eros Grau.

Brasília, 30 de maio de 2006. - *Celso de Mello - Presidente e Relator.*

### **Relatório**

*O Senhor Ministro Celso de Mello (Relator)*  
- Trata-se de recurso de agravo, tempestivamente

interposto, contra decisão que conheceu e deu provimento ao recurso extraordinário deduzido pela parte ora agravada (f. 198/199).

Inconformada com esse ato decisório, a parte ora agravante interpõe o presente recurso, postulando seja negado provimento ao apelo extremo deduzido pela empresa recorrida (f. 201/203).

Por não me convencer das razões expostas, submeto à apreciação desta colenda Turma o presente recurso de agravo.

É o relatório.

### **Voto**

*O Senhor Ministro Celso de Mello - (Relator)* - Não assiste razão à parte ora recorrente, visto que a decisão agravada se ajusta, com integral fidelidade, à diretriz jurisprudencial que o Supremo Tribunal Federal firmou na matéria em exame.

Cabe rememorar, na análise da presente causa, 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 (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 9ª ed., Renovar, 2002, p. 360, item nº 7.3.), 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 ela 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.

A controvérsia suscitada na presente causa - que reside na discussão em torno da tributabilidade, ou não, mediante ISS, da locação de veículo automotor - consiste em saber se se revela juridicamente lícita, para efeito tributário, a qualificação das obrigações fundadas no negócio contratual da locação de bens como atividade caracterizadora de prestação de serviços, para fins de incidência do mencionado tributo municipal.

Tenho para mim, Senhores Ministros, na mesma linha do entendimento de Aires Fernandino Barreto (*Revista de Direito Tributário* 38/192) e de Cléber Giardino (*Revista de Direito Tributário* 38/196), que a qualificação da “locação de bens móveis” como serviço, para efeito de tributação municipal mediante ISS, nada mais significará, caso permitida, senão o inadmissível reconhecimento da possibilidade de arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, visto 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 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 substanciem um *praestare* ou um *facere*.

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resulta claro do art. 565 do vigente Código Civil (que reproduz idêntica disposição contida no art. 1.188 do Código Civil de 1916): “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 (RODRIGUES, Sílvio. *Direito civil*. 28. ed., Saraiva, 2002, vol. 3/219-221, itens nºs 96/98; PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*, 10. ed., Forense, 2002, vol. III/178-185, item nº 238; VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil*. 5. ed., Atlas, 2005, vol. 3/150, item nº 7.2; GOMES, Orlando. *Contratos*. 7. ed., Forense, 1979, p. 328, 330/332 e 335, itens nºs 209/210 e 214, 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 vigente estatuto civil (art. 565 c/c o art. 566, I), um dos *essentialia negotii*, como acentua Maria Helena Diniz (*Curso de direito civil brasileiro*, 18. ed., Saraiva, 2003, vol. 3/244-245):

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, Senhores Ministros: 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.

Cumpra 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 (...)” (BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, p. 687, item n. 2, atualizado pela Professora Misabel Abreu Machado Derzi, 11. ed., Forense 2003, - 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. 565), 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 (CANTO, Gilberto de Ulhôa. *in Caderno de Pesquisas Tributárias* nº 13/493, 1989, Resenha Tributária; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O ISS sobre a locação de bens móveis, *in Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 28/7-11, 8-9).

A pretensão jurídica ora deduzida pelo Município recorrente - que considera juridicamente qualificável, como serviço, a locação de bens móveis, inclusive a locação de veículos automotores - não se revela acolhível, visto que, mais do que conflitar com o que prescreve o art. 110 do Código Tributário Nacional, mostra-se em desar-

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

Na realidade, a postulação recursal em causa não tem o beneplácito do entendimento que o Plenário desta Suprema Corte firmou no julgamento do RE 116.121/SP, Rel. p/ o acórdão Min. Marco Aurélio (RTJ 178/1265), quando definiu, nos mesmos termos ora expostos neste voto, a controvérsia em análise, proferindo, então, decisão consubstanciada em acórdão assim ementado:

Tributo - Figurino constitucional. - A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto sobre serviços - Contrato de locação. - A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. *Conflita* com a Lei Maior dispositivo *que imponha o tributo* considerado contrato de locação de bem móvel. 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 (grifei).

Cumpra ressaltar, por necessário, que essa orientação vem sendo observada em julgamentos - monocráticos e colegiados - proferidos no âmbito desta Corte (AI 485.707-AgR/DF, Rel. Min. Carlos Velloso; RE 425.281/RO, Rel. Min. Carlos Velloso):

Imposto sobre Serviços (ISS). Locação de veículo automotor. Inadmissibilidade da incidência desse tributo municipal. Distinção entre locação de bens móveis (obrigação de dar ou de entregar) e prestação de serviços (obrigação de fazer). Impossibilidade de a legislação tributária municipal alterar a definição e o alcance de conceitos de direito privado (CTN, art. 110). Inconstitucionalidade do item 79 da antiga lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68. Precedentes do Supremo Tribunal Federal (...) (AC 661-QO/MG, Rel. Min. Celso de Mello).

Sendo assim, e tendo em consideração as razões expostas, nego provimento ao presente

recurso de agravo, mantendo, em conseqüência, por seus próprios fundamentos, a decisão ora recorrida.

É o meu voto.

#### **Extrato de ata**

---

Decisão: A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Eros Grau. 2ª Turma, em 30.05.2006.

Presidência do Senhor Ministro Celso de Mello. Presentes à sessão os Senhores Ministros Gilmar Mendes e Joaquim Barbosa. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Eros Grau.

Subprocuradora-Geral da República, Dr.<sup>a</sup> Sandra Verônica Cureau.

*Carlos Alberto Cantanhede* - Coordenador.

(Publicado no *DJU* de 04.08.2006.)

-:-