

**ISSQN - LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS - OBJETO SOCIAL DA EMPRESA - INCIDÊNCIA DO TRIBUTO - CONSTITUCIONALIDADE - AÇÃO RESCISÓRIA - ACÓRDÃO DO STF - QUESTÃO POLÊMICA - DESCABIMENTO**

- A natureza polêmica da questão afeta à incidência do ISS sobre locação de bens móveis não autoriza o manejo da ação rescisória fundada em alegação de ofensa a literal disposição de lei. A existência de acórdão do Supremo Tribunal Federal, em que declarada, em caráter incidental e por maioria de votos, a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis” constante do item 79 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 56/87, não possibilita o acolhimento da pretensão em casos como o da espécie, principalmente se não há manifestação do plenário após a mudança da composição daquela Corte, em razão da aposentadoria de dois de seus membros.

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

AÇÃO RESCISÓRIA Nº 1.0000.03.402898-5/000 - Comarca de Belo Horizonte - Relator: Des. WANDER MAROTTA

Ementa oficial: ISS - Incidência sobre locação de bens - Objeto social da empresa. - A autora, ao locar maquinário e/ou mão-de-obra, não está simplesmente cumprindo uma obrigação de dar. Na realidade, ela presta um serviço, com realização de seu objeto social e atuação econômica efetiva na qualidade de prestadora. É constitucional, *ipso facto*, a incidência do ISS sobre o

serviço de locação, não devendo ser o instituto analisado sob a ótica puramente civil, uma vez que a empresa é regida por leis comerciais.

**Acórdão**

Vistos etc., acorda o 4º Grupo de Câmaras Cíveis do Tribunal de Justiça do Estado de Minas

Gerais, na conformidade da ata dos julgamentos e das notas taquigráficas, à unanimidade de votos, EM JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO RESCISÓRIO.

Belo Horizonte, 15 de dezembro de 2004.  
- *Wander Marotta* - Relator.

### Notas taquigráficas

O Sr. Des. *Wander Marotta* - Locsolo - Locadora de Equipamentos Ltda. intenta ação rescisória contra a r. decisão proferida nos autos de ação ordinária ajuizada em face do Município de Belo Horizonte.

Afirma a autora, em síntese, que, ao contrário do que decidiu o MM. Juiz, não se sujeita ao recolhimento do ISSQN, vez que o eg. STF reconheceu a "... inconstitucionalidade palmar e absoluta da inclusão da expressão 'locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil', na lista de serviços do Decreto-lei 406/68" (fls. 03), estando violado, portanto, o artigo 156, inciso III, da CF/88, e o artigo 110 do CTN, devendo ser a sentença monocrática rescindida nos termos do artigo 485, inciso V, CPC. Enfatiza ser inconstitucional a Lei Complementar nº 56/87, que deu nova redação à lista de serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, vez que, nos termos da CF/88, compete ao município instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, e a locação de bens móveis não gera, evidentemente, a prestação de um serviço. Assim, não pode a legislação infraconstitucional modificar o aspecto material do ISS, imposto previsto na CF/88. Cita doutrina e jurisprudência em apoio de sua tese, no sentido de que não incide ISSQN sobre locação de bens móveis, pois nesta não há prestação de serviços, mas sim cessão de direitos. Requer a antecipação da tutela.

Negada a antecipação de tutela (fls. 188/193), a ré apresentou contestação às fls. 200/219, pugnando pela improcedência do pedido.

Objetiva a apelante a declaração de inconstitucionalidade da cobrança de ISS sobre a locação de bens móveis, ao argumento de

que tal contrato não pode ser caracterizado como de prestação de serviço, fundamentando a presente ação rescisória em conhecido julgamento do STF.

Com a devida vênia, conforme já ressalvei quando da apreciação do pedido de antecipação de tutela, "... não me parece viável que se possa opor à coisa julgada um acórdão do STF que, por mais prestígio e acatamento que mereça, é intensamente discutido nos meios jurídicos, principalmente após a mudança de composição daquela colenda Corte" (fls. 189).

Ademais, ao contrário do que sustenta a recorrente, entendo não ser inconstitucional a LC nº 56/87.

Nos termos da Constituição Federal de 1988:

- Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

(...)

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

Leciona CELSO RIBEIRO BASTOS:

O fato gerador do ISS é a prestação de serviços definidos em lei complementar. Presentemente, o Decreto-lei nº 406/68 faz as vezes de lei (*in Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, 1991, p. 272).

O DL nº 406/68 foi alterado pelo Decreto nº 834, de 08.9.1969, que prevê, no item 79, a "locação de bens móveis" dentre as hipóteses de incidência tributária do ISS.

*In casu*, a apelante é uma empresa cujo objeto social é a "... locação de máquinas e equipamentos para a construção civil" (fl. 43).

Ora, ao realizar o seu objeto social, a recorrente prestará um serviço, sendo certo, como visto, que a lista de serviços do DL nº 406/68, alterada pelo Decreto 834/69, define como tributável o serviço de "locação de bens móveis".

Para melhor compreensão do tema, vale colacionar as bem-lançadas considerações de SÉRGIO PINTO MARTINS:

O ISS é tributo que onera determinado bem econômico (serviço, bem econômico imaterial) que se encontra na etapa da circulação (das transferências econômicas). O imposto municipal recai sobre a circulação, especificada esta como a de serviços, de serviços de qualquer natureza (inciso III do art. 156 da CF).

O conceito do que seja serviço, estampado numa classificação econômica dos impostos adotada pelo sistema tributário nacional, como objeto do imposto municipal, não pode ser confundido com a simples 'locação de serviços' do Direito Civil, e nem com a idéia do objeto do 'contrato de trabalho' do Direito do Trabalho. A 'prestação de serviços' relacionada com serviços oferecidos ou realizados, além de retratar contrato típico de Direito Civil (contrato de 'prestação de serviços'), apresenta-se também como expressão gênero, razão pela qual ela já foi condenada pelos Profs. Cesarino Júnior e Marly Cardone (*RT*, 450/309), nos seguintes: 'Julgamos imprópria a denominação 'prestação de serviços', porque ela ocorre em outros contratos, tais como o mandato, a gestão de negócios, o depósito, a comissão, a agência e a distribuição, a corretagem, o transporte etc., embora tenham eles características próprias'. O exame do conceito de 'serviços' deve ser feito com mais consistência. Segundo a advertência do eminente Min. Oscar Corrêa: 'A mim me parecia, nos termos, aliás, do entendimento do Min. Aldir Passarinho, que deveria ter amplitude muito maior, qual o conceito de 'serviços' como economicamente se entende hoje, e não o de 'locação de serviços' do art. 1.216 do CC'.

(...)

O conceito de serviços adotado pela EC 18/65 deve ser examinado a partir da Lei Maior, que classifica os impostos dentro de uma nomenclatura econômica, e não irmos buscar o conceito de serviços no Código Civil. A Lei Maior deve ser interpretada a partir dela mesma, e não a partir da lei ordinária. Os serviços a serem tributados pelo ISS são, porém, os previstos em lei complementar. Serviço não tem um conceito jurídico, mas econômico, para os efeitos do inciso III do art. 156 da CF. Logo, não podemos conceituá-lo como obrigação de fazer (Ataliba e Barreto, *RDT*, 5/53-56), ou que não configure obrigação de dar. Serviço é

um bem incorpóreo (imaterial) na etapa da circulação econômica. Para haver serviço é necessário que a atividade seja realizada para terceiro, e não para si próprio. Assim, não é qualquer transporte municipal que terá incidência do ISS, mas, sim, o transporte municipal prestado para terceiros, desde que haja sempre um conteúdo econômico (*in Manual do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 33/35).

E arremata:

... presta-se serviço quando se cede um bem imaterial, pois serviço é bem incorpóreo na etapa da circulação econômica. Tal conceito abrange gama enorme de situações, que vão desde o fornecimento de simples trabalho a terceiro até a cessão de certos direitos, como a locação de bens móveis e a própria cessão de direitos (*op.cit.*, p. 38).

Como bem observou a eminente Desembargadora Maria Elza, quando do julgamento da Apelação Cível nº 263.028-3, Comarca de Belo Horizonte, julgada de forma unânime pela Quinta Câmara Cível deste eg. Tribunal:

... A locação de veículos praticada pela apelante não pode ser analisada em sua natureza civil pura e simplesmente. A apelante, enquanto pessoa jurídica (sociedade comercial de responsabilidade limitada), possui um objeto social, qual seja, a locação de veículos, a título de prestação de serviços (contrato social fls. 16/20-TJ). Realizando seu objeto social, a título de empreendimento comercial, a apelante está atuando na atividade econômica como prestadora de um serviço.

O ciclo econômico passa pela produção de bens ou prestação de serviços, pela circulação de bens e serviços, pela distribuição de rendas, e pelo consumo de bens e serviços. A atividade exercida pela apelante se adequa exatamente à primeira atividade do ciclo econômico, isto é, à prestação de um serviço particular: locação de veículos para consumidores do referido serviço.

Analisar a locação de veículos exercida pela parte apelante apenas sob o enfoque civil do contrato de locação é desconsiderar o próprio objeto social e a atividade empresarial da apelante, o que seria constitucionalmente inconcebível diante dos dispositivos constitucionais que tratam da ordem econômica. A

relação da apelante com seus clientes não é simplesmente de locadora e locatário, mas de empresa e consumidor, nos termos da legislação de proteção do consumidor e do próprio Código Comercial. Pensar o contrário é permitir a prática de uma atividade comercial como se fosse simplesmente civil, o que caracterizaria, ainda, a ingenuidade do Poder Judiciário em apreciar tal questão. Daí o fundamento jurídico para a incidência do Imposto Municipal sobre Serviço de Qualquer Natureza na atividade empresarial praticada pela apelante: a locação de veículos a título de atividade comercial, regida simultaneamente pelas regras do Direito Comercial e, em relação aos consumidores de seus serviços, pelo Código de Defesa do Consumidor.

Nesses termos, não há, *in casu*, violação ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, e tampouco aos artigos 154, inciso I, e 156, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil.

Primeiramente, porque a natureza da atividade exercida pela apelante não é regida pelo Direito Civil, mas pelo Direito Comercial e pelo Código de Defesa do Consumidor, como desdobramentos dos artigos 170 e seguintes, da Constituição da República Federativa do Brasil; segundo, porque a atividade comercial exercida pela apelante é efetivamente a de prestação de serviços, restando, pois, sujeita à incidência do imposto previsto no artigo 156, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil, e não se tratando, assim, de matéria objeto do exercício da competência tributária residual da União, como quer fazer parecer a apelante.

A apelante, ao locar plataformas de serviços e equipamentos, não está simplesmente cumprindo uma obrigação de dar, como afirma; está prestando um serviço, realizando o seu objeto social e atuando na atividade econômica como prestadora de serviço.

Assim, é perfeitamente cabível a incidência do imposto, tal como previsto no artigo 8º do Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, com a redação que lhe foi dada pela Lei Complementar nº 56, de 15.12.87, que traz a lista de serviços tributáveis pelo ISS. O item 79 é expresso no sentido de que, entre os fatos tributáveis, está a “locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil”.

Por fim, como explica BERNARDO RIBEIRO DE MORAES:

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 inexistente transferência da propriedade do bem material, pois o bem locado é restituído ao dono, na locação de bens móveis não pode haver a incidência 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 poderia abranger a referida atividade (*in Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1975, p. 369).

Neste sentido, anote-se a jurisprudência colecionada no CD-ROM JUIS:

Ementa: Tributário. ISS na locação de bens móveis

- O que se destaca, *utilitatis causa*, na locação de bens móveis, não é apenas o uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. Leva-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem 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 (Supremo Tribunal Federal - RExt nº 112.947-SP - São Paulo - Relator: Carlos Madeira - Segunda Turma - Publicação: *DJ* de 07.08.87 - p. 15.439 - ement v. 01468-04 - p. 00784).

Ementa: 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 (Supremo Tribunal Federal - RExt nº 115.103 - j. em 22.03.1988 - São Paulo - Relator: Oscar Corrêa - Primeira Turma - Publicação: *DJ* de 29.04.88 - p. 09851 - ement. v. 01499-04 - p. 00678).

Ementa: Tributário - Empresa rodoviária de turismo - Locação de ônibus - Incidência do ISS, e não do ISTR - Artigo 68, I, CTN - Decreto-lei 1.582/77 - Decreto 80.760/77, art. 10, pars. 4 e 8 - Súmulas 5 e 7-STJ.

- 1. Exame de cláusula do contrato social e de atividades empresariais obstaculizado pelas Súmulas 5 e 7 do STJ.

- 2. Empresa de transporte que faz a locação de seus ônibus sujeita-se ao ISS, e não ao ISTR.

- 3. Recurso improvido (Superior Tribunal de Justiça - REsp 14.031/SP (199100176150) - j. em 31.08.1994 - Primeira Turma - Relator: Ministro Milton Luiz Pereira - v.u.).

A autora invoca julgado do Supremo Tribunal Federal, via do qual aquela Corte, em sessão plenária, nos autos do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, cujo acórdão foi publicado no *DJU* de 25.08.01, decidiu pela inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis” constante do item 79, da lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68, com as alterações veiculadas pela Lei Complementar nº 56/87.

Entretanto, a decisão se deu por 06 votos a 05, e não há, ainda, uma posição pacífica daquela Corte no que se refere à questão, pois o Ministro Sydney Sanches - que, no julgamento daquele recurso, posicionou-se pela não-incidência do ISS sobre a locação de bens móveis - já se aposentou, bem como o Ministro Octavio Gallotti, e a questão ainda não foi objeto de decisão pelo plenário do STF, após a aposentadoria destes notáveis juristas. Observo, ainda, que a inconstitucionalidade da lei complementar foi declarada não em sede de ADIN, mas em caráter incidental, tendo efeito tão-somente entre as partes que litigaram naquele processo.

Para a incidência do ISS, interessa a prestação de serviços como expressão do fenômeno de circulação econômica. O fato gerador da obrigação tributária relativa ao imposto representa uma negociação de caráter oneroso, isto é, retribuída mediante preço. O lucro, ainda que potencial, deve estar contido na atividade prestada (explorada). No caso, a locação de maquinário e plataforma de trabalhos está, assim como a prestação de assistência técnica, prevista como objeto social da empresa apelante. A locação, nestes casos, é feita com o fito de lucro ou de

remuneração, atuando a apelante como prestadora de serviço com fins empresariais. Dessa forma, a locação em foco não pode ser analisada do ponto de vista meramente civil, mesmo porque a empresa está submetida às leis comerciais e realiza atividade assim definida.

Nesse sentido, aliás, apontam os julgados deste eg. Tribunal:

Ementa: ISS - Empresa locadora de veículos - Atividade caracterizada como prestação de serviço - Sujeição ao ISS. - Não é inconstitucional o item 79 do Dec.-lei nº 406/68, que inclui na lista de serviços sujeitos ao ISS a locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil. Apesar do nome de locadoras de veículos, a atividade dessas empresas não se resume ao simples e puro aluguel de um carro, mas envolve uma série de serviços dos quais a locação em si é elemento importante, mas não o único (Apelação Cível nº 1.0000.00.354053-1/000 - Comarca de Uberaba - Relator: Exmo. Sr. Des. Francisco Lopes de Albuquerque - Primeira Câmara Cível, vencido o Revisor).

Ementa: Tributário - Locação de bens móveis - ISS - Incidência

- Consoante inciso III do art. 156 do texto constitucional, com redação dada pela EC nº 3/93, o ISS é tributo de competência municipal, incidente sobre serviços de qualquer natureza, a locação de bens móveis pode ser alcançada pelo ISS, desde que estejam listados em lei complementar e previstos na lei ordinária municipal.

- Na espécie, desde que a locação de bem móvel encontra-se elencada na lista definidora dos serviços alcançáveis pela incidência do ISS e a Lei Municipal nº 1.104/1989 prevê a incidência do referido imposto sobre a ‘locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil’ (item 78, art. 129 da Lei 819, de 21.12.1983), não há como conceder a segurança pretendida (Apelação nº 291.696-3/00 - Comarca de Ipatinga - j. em 25.10.2002 - v.u.).

Ementa: Locação de bens móveis. ISSQN. - Na locação de bens móveis, como atividade comercial, há incidência do ISSQN. (Apelação Cível nº 1.0000.00.349965-4/000 - Comarca de Belo Horizonte - Relator: Exmo. Sr. Des. Ernane Fidélis - Sexta Câmara Cível - j. em 19 de agosto de 2003 - v.u.)

Não houve, portanto, qualquer violação de lei que mereça ser considerada para efeitos de ação rescisória. Embora a matéria possa ser considerada polêmica, tal natureza não autoriza o exercício da via utilizada.

Pelos motivos expostos, julgo improcedente o pedido.

Custas, pela autora, que deverá pagar ao patrono da ré honorários à base de 20% sobre o valor dado à causa.

É como voto.

*O Sr. Des. Belizário Lacerda - Sr. Presidente.* Ao ter acesso aos autos, pude observar que, na prestação de serviços de locação de máquinas, mas com predominância do trabalho prestado sobre o material empregado eventualmente na obra, incide o ISS, conforme bem sustentou o eminente Des. Relator em detalhes inteligíveis.

Assim sendo, também, julgo improcedente o pedido inicial.

É como voto.

*O Sr. Des. Edgard Penna Amorim - Acompanhante em.* Relator em sua conclusão de que improcedente o pedido rescisório. Afasto-me, porém, da fundamentação por S. Ex.<sup>a</sup> adotada, porquanto entendo inviável a pretensão vestibular pela via eleita.

Colhe-se, a propósito da orientação do eg. STJ:

(...) Para que a ação rescisória fundada no artigo 485, inciso V, do CPC prospere, é necessário que a interpretação dada pelo *decisum* rescindendo seja de tal modo aberrante que viole o dispositivo legal, em sua literalidade. Se, ao contrário, o acórdão rescindendo alega uma dentre as interpretações cabíveis, ainda que não seja a melhor, a ação rescisória não merece vingar, sob pena de tornar-se 'recurso' ordinário com prazo de 'interposição' de dois anos (REsp nº 9.086-SP, *in RSTJ-93*, Ano 9, p. 417).

Nem se argumente, lado outro, existir julgado de outro Sodalício, ainda que do Supremo Tribunal Federal, o qual interpretara de forma diversa os mencionados dispositivos legais. É que também já assentou o eg. STJ:

Processo civil - Ação rescisória - Violação a literal disposição de lei - FGTS - Expurgos inflacionários - Súmula nº 343/STF - Interpretação controvertida nos tribunais - Indeferimento da petição inicial - Ausência de interesse juridicamente protegido.

- (...)

- A violação da lei que autoriza o remédio extremo da rescisória é aquela que consubstancia desprezo pelo sistema de normas no julgado rescindendo. Por isso que pretender rever a decisão trânsita sob o argumento de que em recurso outro o egrégio STF deu diversa solução a caso idêntico é transformar a ação rescisória em recurso de prazo longo com sacrifício da segurança jurídica e da efetividade das decisões jurisdicionais (STJ, 1ª Turma, AGRAR nº 1.819/SC, Relator Min. Luiz Fux, *DJU* de 30.09.2002, p. 147).

Em face do exposto, julgo improcedente o pedido rescisório e condeno a autora nas custas e despesas processuais e em honorários advocatícios, que, forte no § 4º do art. 20 do CPC, também fixo à base de 20% sobre o valor dado à causa, corrigido desde a data do ajuizamento pelos índices utilizados pela Corregedoria-Geral de Justiça do Estado de Minas Gerais.

Caso seja o pedido rescisório julgado improcedente por unanimidade de votos, com fulcro no inc. II do art. 488 do CPC, condeno ainda a autora a pagar à ré multa correspondente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da causa, corrigido na forma acima.

*O Sr. Des. Duarte de Paula - Com o Relator.*

*O Sr. Des. Isalino Lisboa - Com o Relator.*

*O Sr. Des. Alvim Soares - Com o Relator.*

*O Sr. Des. Fernando Bráulio - Sr. Presidente.* Ponho-me de acordo com o Relator e peço vênias para salientar que, sendo a matéria

controvertida, não tem cabimento a rescisória com base em violação literal de dispositivo legal.

*O Sr. Des. Edivaldo George dos Santos - Com o Relator.*

*O Sr. Des. Silas Vieira - Com o Relator.*

*Súmula - JULGARAM IMPROCEDENTE O PEDIDO RESCISÓRIO.*

-:-:-