

INCIDÊNCIA DE ISS EM CONTRATOS DE NATUREZA MISTA E COLIGADA – ANÁLISE CRÍTICA DO JULGAMENTO DA ADI Nº 3.142 PELO STF

*Leandro Cara Artioli*¹

*Raphael Furtado e Silva*²

INTRODUÇÃO.

I. O OBJETO DA PESQUISA.

Desde o julgamento do *leading case* de locação de bens móveis em 2010, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) acatou o entendimento de que o imposto sobre serviços (“ISS”) somente poderia incidir sobre “obrigações de fazer” e não sobre “obrigações de dar”³.

1. Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT/SP), professor programa de especialização do IBET e coordenador do Curso de Extensão em Planejamento Tributário do IBET.

2. Master or Laws na London School of Economics and Political Science (LSE), *merit degree*. Mestrando em Direito Tributário na USP, coordenador do Curso de Extensão em Planejamento Tributário do IBET.

3. BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 116.121/SP Relator Ministro Octavio Gallotti, Relator para Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11.10.2000.

Em linha com tal entendimento, na hipótese de “locação pura” de bens móveis, consolidou-se o entendimento de que inexistiria incidência de ISS, sendo nítida obrigação de dar. Sempre existiu discussão como deveriam ser chamados os contratos que, além da locação do bem móvel, pudessem conotar alguma obrigação de fazer. O exemplo clássico, analisado pelo STF, seria a “locação de um guindaste” que já fosse acompanhada de seu operador, o que poderia configurar a prestação de serviços de construção civil.

O tema ganhou ainda mais relevância com o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADI”) nº 3.142, julgada em 05.08.2020. Em apertada síntese, prevaleceu o voto-vencedor apresentado pelo Ministro Dias Toffoli no sentido de que **(i)** não haveria ISS quando houvesse a locação pura e simples e **(ii)** seria possível a incidência de ISS quando, além da locação, existisse alguma obrigação de fazer.

Em relação a esse segundo ponto, apresentou, como exemplo de cenário em que haveria a incidência do ISS, a locação de ferrovia que incluísse a manutenção da própria rodovia. Com exceção do Ministro Marco Aurélio, os demais ministros acompanharam o Ministro Dias Toffoli, mas não apresentaram declaração de voto.

Para fins didáticos ao fim proposto no presente trabalho, partiremos da hipótese de um contrato em que **(i)** a “Parte A” cederá à “Parte B” o uso e gozo de um determinado veículo automotor pelo preço de R\$ 3.000 por mês (i.e., R\$ 36.000 por ano) e **(ii)** por uma parcela adicional de R\$ 1.200 ao ano a ser arcado pela “Parte B”, a “Parte A” contratará um prestador de serviços terceirizado para efetuar a manutenção do veículo.

Uma análise estática e restrita pode indicar que se estaria diante de dois contratos jurídicos entre as Partes A e B: **(i)** contrato de locação de R\$ 3.000 por mês, visto que estariam preenchidos seus elementos típicos: cessão de uso e gozo, objeto infungível, retribuição e temporariedade⁴; **(ii)** contrato de prestação de

4. Cf. artigo 565 do Código Civil de 2002.

serviços de manutenção de veículos automotores de R\$ 1.200 por ano, existindo onerosidade, objeto lícito e consentimento⁵.

Nesse estudo, será analisada a regra-matriz de incidência tributária do ISS, a evolução das decisões do STF sobre a incidência de ISS, inclusive sob a ótica da locação de bens móveis cumulada com prestação de serviços, e, por fim, concluir-se-á o presente artigo sobre a análise dos negócios jurídicos envolvendo atividade-meio e atividade-fim.

II. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS (PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS)

Conhecer o direito, como todo conhecimento, ocorre por meio de classificações feitas pelo intelecto humano, por meio das quais o ser humano identifica os elementos do objeto e, em um segundo momento, separa-os dos demais (aqui diferenciação temporal é apenas lógica).

O direito, objeto da cultura⁶, é formado em linguagem e, nesse aspecto, a linguagem adotada no direito brasileiro é a norma jurídica, construída a partir de enunciados contidos em determinado suporte físico que, por meio de sinapses nos diversos planos de linguagem, possibilita a construção da norma jurídica em sua bimembridade constitutiva – antecedente e consequente.

Dito de outra forma, as normas jurídicas resultam da tomada de consciência acerca do fenômeno jurídico a partir da leitura dos textos positivados. São construídas pelo intérprete que, em contato com a linguagem do direito positivo, passa a formular noções e juízos sobre os enunciados jurídicos, conforme seu sistema de referência⁷.

5. Cf. artigo 594 do Código Civil de 2002.

6. Sobre o assunto, Maria Helena Diniz, *Compêndio de introdução à ciência do direito*. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

7. PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *Tributação de software*. São Paulo: Noeses, 2020, p. 242.

A lógica é um dos métodos de conhecimento dos institutos jurídicos, através da qual se sobressai a sintaxe das proposições linguísticas. Não se ignora, por outro lado, a semântica e pragmática, mas as apenas suspende-as em segundo plano. Exige-se para a comunicação humana a coerência lógica do discurso científico a inexistência de violações às leis lógicas como não contradição e terceiro excluído.

Por essa razão, “[...] a utilização das categorias lógicas por parte do jurista é uma das possíveis formas de approach da análise do direito positivo (objeto de estudos) [...]”⁸. Na utilização desse método suspende-se a análise semântica e pragmática (embora não as isole por completo), para “[...] tomar as proposições (e as relações intra e interproposicionais) retrovertidas sobre si-mesmas [...]”⁹.

Para tanto, na linha da opção metodológica adotada, torna-se indispensável recorreremos à esquematização lógico-semântica da regra-matriz de incidência tributária que, como ferramenta metodológica para pensar o direito, permite-nos delimitar, com maior precisão, o campo nuclear dessas incidências normativas.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, com a análise da regra-matriz de incidência tributária “*identificaremos no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observarmos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativa (base de cálculo e alíquota)*”¹⁰.

8. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. A lógica como técnica de análise do direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1, p. 158.

9. *Ibid.*, p. 158.

10. CARVALHO, Paulo de Barros. Parecer. In: *Tributação dos serviços de comunicação*. Antônio Reinaldo Rabelo Filho (coord.) São Paulo: Noeses, 2009, p. 405.

Inicialmente, cabe advertir que existe riquíssima divergência doutrinária sobre o signo “serviço” no artigo 156, inciso II da Constituição Federal de 1988 (“CF/88”), fruto da própria vagueza dos signos e do axioma da inesgotabilidade da interpretação, que revela o importante papel do intérprete na construção de sentido da norma jurídica (inclusive da norma que atribui competências entre os entes tributantes).

Fundados na premissa de que a tributação na forma definida no arquétipo constitucional constitui garantia dos contribuintes, nos parece que o entendimento mais correto é que as normas de competência tributária tratam de conceitos fechados. Afasta-se, portanto, o entendimento de que “serviço tributável” seria um conceito determinado ou um tipo, que requer flexibilização e abertura.

Nesta linha, o conceito fechado de “serviço tributável” pode ser construído com recurso à intertextualidade entre os ramos do direito público e direito privado, mais especificamente, do diálogo com os textos do direito privado vigentes em 1988, que traziam uma concepção civilista do que se entendia como “*obrigação de fazer*”, diferenciando-se das “*obrigações de dar*”.

Assim, com base na definição proposta por Aires F. Barreto, que com base no direito privado e valendo-se da diferença entre “obrigações de dar” e “obrigações de fazer”, construiu o entendimento de que “serviço tributável” para fins de ISS corresponderia ao “*desempenho de uma atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração (...)*”¹¹.

Uma vez delimitado o significado de “serviço” para fins de incidência de ISS, é importante destacar que o artigo 155, II da CF/88 conferiu papel de destaque à lei complementar ao dispor que cabe aos Municípios “instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

11. BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 43.

O STF, ao interpretar a parte final de referido dispositivo (“*definidos em lei complementar*”) consagrou o entendimento de que a lista de serviços prescrita nesse veículo legislativo é taxativa, admitindo-se, contudo, a inclusão de novos elementos, desde que pertença à mesma classe de serviços de cada item. Atualmente, as classes de serviços passíveis de tributação estão previstos na Lista de Serviços (prevista na Lei Complementar nº 116/03).

Eis, assim, decomposta a regra-matriz de incidência tributária do ISS, com ênfase no papel da lei complementar.

Hipótese normativa

(a) **critério material:** a prestação de um serviço, entendido como uma obrigação de fazer, um esforço humano, físico ou intelectual, de elaborar algo antes inexistente em proveito de terceiros, em decorrência de um negócio jurídico oneroso celebrado entre tomador e prestador que esteja previsto na Lista de Serviços, cabendo interpretação extensiva;

(b) **critério temporal:** momento em que pode afirmar que a materialidade prestar/tomar serviço concretizou-se no mundo real, que variará com o tipo de serviço prestado.

(c) **critério espacial:** local em que devemos considerar ocorrido o fato imponível. Nos termos da Lei Complementar nº 116/03, com algumas exceções expressamente enumeradas (que não se mostram relevantes para o presente parecer), o serviço se considera prestado no estabelecimento.

Consequente normativo

(d) **critério pessoal:** (d.1) sujeito ativo: Município que possui competência para tributar o serviço prestado que, no caso sob análise, será o Município de São Paulo (d.2) sujeito passivo: contribuinte que presta o serviço.

(e) **critério quantitativo:** (e.1) base de cálculo: valor do serviço (e.2) alíquota: prevista na legislação do Município para aquele item específico.

III. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL: ISS EM LOCAÇÃO CUMULADA COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Desde o julgamento do Recurso Extraordinário n° 116.121¹², o STF reconhece a não incidência de ISS sobre a “locação de bens móveis”, por configurar uma “obrigação de dar” (e não uma “obrigação de fazer”). Em tal julgamento, a situação fática submetida à análise do STF envolvia a locação de guindastes, sem que existissem outras obrigações por parte do locador (i.e, locação pura e simples).

De maneira geral, esse entendimento foi aplicado em julgamentos posteriores, culminando na edição, em 17 de fevereiro de 2010, da Súmula Vinculante n° 31. Inicialmente, foi proposto o seguinte enunciado: “*É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis dissociadas da prestação de serviços*” (grifos nossos).

Houve debate entre os ministros Cesar Peluso e Joaquim Barbosa sobre a manutenção da expressão “dissociadas da prestação de serviços” no enunciado da referida súmula, de modo que tal expressão não constou na redação final.

Para o Ministro Cesar Peluso, tal expressão seria desnecessária e poderia gerar dúvidas porque, mesmo na hipótese de locação e prestação de serviços associados, continuaria não incidindo ISS sobre a locação, apenas sobre a grandeza econômica associada ao serviço. Já o Ministro Joaquim Barbosa manifestou preocupação com “*situações em que a prestação de serviço vem escamoteada sob a forma de locação. Por exemplo, locação de maquinário, e vem o seu operador*”¹³.

Entendemos que agiu bem o STF em não tratar desse tema na súmula vinculante, pois como ressaltado pelo Ministro Marco

12. BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 116.121/SP, Relator Ministro Octavio Galotti, Relator para Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11.10.2000.

13. BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 626.706/SP, Relator Ministro Gilmar Mendes, Plenário, julgado em 08.09.2010.

Aurélio, não tinha ocorrido reiterados pronunciamentos do STF sobre a conjunção de “locação de bem móvel” e serviços para que fosse adequado a edição de súmula tratando do assunto.

Como todo enunciado prescritivo, se relaciona com os demais textos do sistema positivo em uma relação de dialogismo, tanto em uma relação de coordenação (horizontal) e subordinação (vertical).

Por essa razão, mostra-se despropositado editar norma geral de caráter vinculante que pretenda conferir tratamento uniforme para todos os contratos complexos (que podem ser mistos ou coligados), *i.e.*, seja para determinar a incidência de ISS sobre todos os valores (como se a prestação de serviços fosse uma atividade preponderante), seja apenas sobre a parcela de serviço.

Tais situações fáticas precisariam ser analisadas considerando todo o contexto da estruturação de negócios pretendida pelos jurisdicionados, inclusive para verificar aspectos quantitativos da precificação entre as atividades de locação de bens móveis separadamente da atividade que lhe agrega, denotando patologias jurídicas que invalidariam o modelo de tributação pretendido pelo contribuinte.

Tal conclusão é corroborada quando se analisam as diversas decisões do STF que trataram de recursos de Municípios e de contribuintes envolvendo a aplicação da Súmula Vinculante nº 31/2010, em contratos mistos de locação de bens móveis e prestação de serviços.

Em 2010, analisou-se o recurso do Município do Rio de Janeiro que alegava que a Súmula Vinculante nº 31/2010 não seria aplicável porque o contribuinte efetuava a cobrança apenas de locação de bens móveis, mas oferecia assistência permanente. O STF não conheceu do recurso por questões processuais (demandaria o reexame de fatos e provas), mas ressaltou que as autoridades fiscais podem exercer as faculdades conferidas em lei para aferir quais seriam as receitas isoladas de locação de bens móveis¹⁴.

14. BRASIL, STF, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 758.697/RJ, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 06.04.2010.

Em 2014, analisou-se reclamação constitucional de contribuinte em face de sentença que julgou improcedente pedido de repetição de indébito de ISS, por ter sido oferecido à tributação todos os valores decorrentes de contrato administrativo que envolvia a *“entrega à Prefeitura as máquinas e equipamentos com seus operadores”* (SIC)¹⁵.

A Ministra Rosa Weber destacou que somente existiria violação à Súmula Vinculante n° 31/2010 caso as atividades de locação e serviços estivessem claramente segregadas no contrato administrativo, o que não era o caso sob análise. Sintetizando seu entendimento, assentou que *“baralhadas as atividades de locação de bens e de prestação de serviços, não há como acolher a presente reclamação constitucional”*.

Em 2016, o STF analisou reclamação constitucional apresentada por Município contra acórdão de Tribunal de Justiça que concluiu pela não-incidência de ISS sobre a parcela de locação em contrato que também envolvia prestação de serviços¹⁶. Para o Município, isso violaria a Súmula Vinculante n° 31/2010, que teria decidido que somente se aplicaria a não incidência de ISS quando a locação estivesse nitidamente apartada da prestação de serviços, o que não seria o caso.

O Ministro Edson Fachin negou provimento à reclamação, assentando que a análise sobre a impossibilidade de cisão dos serviços de locação de bens móveis das demais atividades que poderiam estar sujeitas à tributação do ISS demandaria análise do acervo fático-normativo do processo principal o que não seria cabível em reclamação constitucional.

Em 2018, o STF analisou reclamação constitucional ajuizada por contribuinte em face de sentença que julgou improcedente o pedido declaratório de não incidência de ISS em contrato misto, por suposta violação à Súmula Vinculante n°

15. BRASIL, STF, Agravo Regimental na Reclamação n. 14.290, Relatora Ministra Rosa Weber, Plenário, julgado em 23.05.2014.

16. BRASIL, STF, Reclamação n. 24.917, Relator Ministro Edson Fachin, Decisão Monocrática, julgado em 06.09.2016.

31/2010. Naquele caso, os valores de locação dos aparelhos de audiovisual e serviços estavam claramente segregados em contratos, que previam um valor mensal para locação (60%) e outros para serviços (40%)¹⁷.

Por todo o exposto, verifica-se que as decisões do STF sobre o assunto limitaram-se a questões processuais, sem que tenha sido analisado o mérito das discussões em que o contribuinte estruturou seu modelo de negócio com a cobrança de locação de bens móveis acompanhada de serviços adjacentes.

Não se nega que o STF proferiu decisões aparentando que a distinção entre “obrigações de dar” e “obrigações de fazer” para fins de incidência de ISS estaria superada, notadamente no julgamento do RE n° 651.703¹⁸ sobre operadoras de planos de saúde, em que o Ministro Luiz Fux asseverou que o STF teria superado a jurisprudência de que o conceito de prestação de serviços corresponderia a uma obrigação de fazer nos julgamentos anteriores de *leasing financeiro* e *leaseback*¹⁹.

Embora essa seja uma leitura possível do julgamento da incidência do ISS sobre *leasing financeiro* e *leaseback*, outra interpretação possível de tais julgados é que o STF teria entendido que se tratariam de operações mistas e complexas, cujo núcleo correspondia a uma obrigação de fazer, sendo cabível a incidência de ISS sobre tais atividades²⁰.

Neste mesmo sentido, ao julgar os embargos de declaração opostos em face do acórdão do RE n° 651.703, o Ministro Luiz Fux destacou que não estaria ocorrendo mudança de entendimento da Corte a embasar a modulação dos efeitos,

17. BRASIL, STF, Reclamação n. 28.234, Relatora Ministra Rosa Weber, Decisão Monocrática, julgado em 25.05.2018.

18. BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 651.703, Tribunal Pleno, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 29.09.2016.

19. BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 592.905/SC, Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 02.12.2009.

20. LEÃO, M. T.; DIAS, D. G. . O conceito constitucional de serviço e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista *Direito Tributário Atual*, v. 41, 2019, p. 312.

porque a conclusão pela incidência do ISS decorreu do entendimento de que atividades de operadoras de planos de saúde envolviam elementos de “obrigações de fazer”.

De maneira similar, no julgamento do RE nº 603.136²¹, referente à incidência de ISS sobre contratos de franquia, o Ministro Gilmar Mendes ressaltou que, no julgamento do RE nº 651.703, aventou-se uma interpretação mais ampla do conceito constitucional de serviços. Mas o ponto determinante considerado pela corte foi que os serviços eram de natureza mista.

A retrospectiva jurisprudencial no âmbito do STF demonstra que as diferenças entre “obrigações de dar” e “obrigações de fazer” estão, há muito, em discussão, prevalecendo o entendimento de que há incidência de ISS sobre contratos de operações mistas e complexas, cuja preponderância consista em “obrigações de fazer”, mesmo que também envolvam “obrigações de dar”.

IV. O JULGAMENTO DA ADI 3.142

A ADI 3.132 foi ajuizada pela Confederação nacional do Comércio (CNC) em 2004, tendo por objeto a declaração de inconstitucionalidade do subitem 3.4 da Lei Complementar nº 116/2003, que prevê como tributável pelo ISS a atividade de “*locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza*”.

De maneira geral, o contribuinte argumenta que a questão se assemelha ao caso julgado no RE nº 116.121-3, que entendeu pela inconstitucionalidade da exigência de ISS sobre locação de bens móveis, e que o mesmo entendimento deveria ser aplicado ao subitem 3.4 da Lei Complementar nº 116/2003, pois seriam simples locação ou permissão de uso de bens, sem nenhuma obrigação de fazer.

21. BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 603.136, Tribunal Pleno, Relator Ministro Gilmar Ferreira Mendes, julgado em 28.05.2020.

A Advocacia-Geral da União argumenta que não se trataria de uma mera locação pura e simples, pois existiria a “obrigação de fazer” relacionada à execução de serviços de manutenção para deixar a coisa locada (ferrovias, rodovias, postes, cabos, dutos ou condutos de qualquer natureza) em estado de perfeita disponibilidade para a garantia do uso pacífico.

Posteriormente, o Município do Rio de Janeiro, o Município de São Paulo, a Associação o Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (Abrasf) e a Associação Brasileira de Concessionárias de Serviço Telefônico Fixo Comutado (ABRAFIX) foram admitidas como *amici curiae*.

Do que consta no processo, os Municípios do Rio de Janeiro e de São Paulo apresentaram, em 2011, petições argumentando que a Súmula Vinculante nº 31/2010 teria sido formada por precedentes que analisaram a locação de bens móveis à luz do Decreto-lei nº 64/1968, e que esse entendimento deveria ser novamente debatido pelo STF à luz da Lei Complementar nº 116/2003.

Mais especificamente, argumentava-se que o legislador complementar teria efetuado uma “*verdadeira correção legislativa da jurisprudência buscando superar o entendimento fixado pelo STF à partir do precedente do RE 116.121-3/SP*” de que não seria possível a incidência do ISS sobre serviços de locação de bens móveis”.

De acordo com a linha de raciocínio desenvolvida pelos Municípios, essa “correção legislativa da jurisprudência” seria possível porque o Legislativo não é destinatário do efeito vinculante das ADI e enunciados de Súmula do STF.

A ABRAFIX, em 2011, apresentou petição argumentando que as atividades de “locação”, “sublocação” e “arrendamento” configuram “obrigações de dar” e o “direito de passagem” configura uma restrição de direito real compensada pelo recebimento de indenização. Dessa forma, inexistindo “obrigação de fazer”, não seria cabível a incidência de ISS.

Em relação ao argumento de que a Súmula Vinculante 31/2010 teria sido formada por precedentes que analisaram a locação de bens móveis à luz do Decreto-lei nº 64/1968 (e não da Lei Complementar nº 116/2003), pugnou-se pelo reconhecimento dos efeitos transcendentais dos motivos determinantes de tais decisões.

Ademais, a Lei nº 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações - LGT) prevê a obrigatoriedade de compartilhamento de infraestrutura de telecomunicações, que estaria integralmente submetido ao regime de direito público, visto que todos os seus elementos estão definidos pela agência reguladora do setor (ANATEL). Dessa forma, por força dessa obrigatoriedade regulatória de compartilhamento, os contratantes não teriam qualquer margem de discricionariedade na determinação dos termos do compartilhamento de infraestrutura.

Faltaria, portanto, três elementos essenciais para caracterizar a prestação de serviço: **(i)** não haveria liberdade de contratação, visto decorrer de uma imposição regulatória, **(ii)** ocorreria mera cessão de uso dos bens, nos termos do contrato administrativo pertinente e **(iii)** a cedente se limitaria a conservar o bem para que ele estivesse apto ao uso.

O Ministro Dias Toffoli proferiu voto no sentido de que **(i)** não haveria ISS quando houvesse a locação pura e simples e **(ii)** seria possível a incidência de ISS quando, além da locação, existisse alguma obrigação de fazer. Em relação a esse segundo ponto, apresentou, como exemplo de cenário em que haveria a incidência do ISS, a locação de ferrovia que incluísse a manutenção da própria rodovia, *in verbis*:

“[...] O fato de, eventualmente, o locador, o sublocador, o arrendante ou o permitente ter a obrigação de manter coisas em bom estado e de garantir seu bom uso não transforma as referidas situações em relações mistas ou complexas

(...)

Pois bem. Embora as situações descritas no subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03, quando levadas em conta por si sós,

revelam não ser possível extrair fato tributável pelo ISS, o mesmo não se pode dizer quando as mesmas situações estiverem baralhadas com alguma obrigação de fazer, isto é, quando elas integrem relação mista ou complexa em que não for possível claramente separá-las de uma obrigação desse tipo.

Nesse caso, será cabível, a priori, a cobrança do imposto municipal.

Poderá existir, por exemplo, contrato que, intitulado de locação de ferrovia, preveja, de modo baralhado, não apenas essa figura obrigacional, mas também, por exemplo, a obrigação de se a fazer manutenção da própria ferrovia. Nesse caso, é possível incidir o ISS.”

Nota-se que o cerne da discussão é a existência de um negócio jurídico onde coexista **(i)** a “obrigação de dar” relacionada à locação do bem móvel, e **(ii)** a obrigação de fazer relacionada à manutenção do bem móvel locado..

V. ANÁLISE DA ADI Nº 3.142

Como demonstrado anteriormente, o STF sempre construiu o significado de “serviço tributável” para fins de ISS com base no Direito Privado, de modo que, a investigação sobre os efeitos jurídicos nos casos em que a estrutura contratual mantenha obrigações diversas, de forma “baralhada”, deve ter por ponto de partida o direito privado.

Ainda com recurso ao Direito Privado para análise do ISS, a doutrina diferenciou as chamadas “atividade-meio” das “atividade-fim”, sendo que a “atividade-meio” configuraria mera etapa, passos ou ações-meio que integram e viabilizam uma atividade-fim, que compreende um serviço de conteúdo econômico²².

Tal distinção construiu o referencial teórico para demonstrar o equívoco das autoridades fiscais que buscavam decompor um serviço em diversas pequenas fases preparatórias, e

22. BARRETO, Aires F. ISS: intributabilidade das atividades-meio: imperativo constitucional. In: BARRETO, Aires Fernandino (coord.). Direito tributário contemporâneo: Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 2011. pp. 31-35.

exigir ISS sobre cada etapas isoladas, como se cada uma delas fosse reveladora de conteúdo econômico passível de tributação, as vezes com diferentes alíquotas.

Como exemplifica Aires F. Barreto, em contrato de prestação de serviços de administração de imóveis, pode existir cláusula prevendo a elaboração de demonstrativo de receitas e despesas, inclusive com cobrança adicional pelo demonstrativo. Isso não implicaria, por si só, prestação de serviços contábeis. Os demonstrativos seriam simples meios, condições para a prestação do único serviço contratado: administrar imóveis de terceiros²³.

Tal distinção se revela adequada para distinção dos chamados “contratos mistos”, dos “contratos coligados”. Com base nas lições de Orlando Gomes, Aires F. Barreto concluiu que nos contratos mistos, existiriam prestações com elementos típicos de mais de um contrato, ou seja, uma conexão econômica que resultaria em um contrato unitário. Nos contratos coligados, não existiria essa conexão econômica que impõe sua fusão, sendo simples união exógena de dois contratos em um mesmo instrumento²⁴.

Exemplificativamente, nos contratos mistos, o instrumento contratual poderia conter a descrição de prestações que, *in abstracto*, configurariam elementos típicos de mais de um negócio jurídico, mas que, *in concreto* e sob a perspectiva da utilidade da fruição, mostram-se indissociáveis. Nos contratos coligados, na perspectiva da utilidade da fruição, inexistiria tal conexão econômica que obrigaria sua interpretação conjunta.

Portanto, nos contratos mistos, é possível falar em atividade-meio, de forma que se mostra incabível pretender isolá-la e tributá-la separadamente, ao contrário dos contratos coligados.

Tratando do assunto sobre a ótica do Direito Privado (i.e., sem abordar os reflexos tributários), Pontes de Miranda já

23. BARRETO, Aires F. Op. Cit., p. 34.

24. BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 177-178.

observava que os negócios jurídicos podem ter pluralidade de prestações e continuarem sendo únicos, devendo sempre ser analisada a especificidade “preponderante” ao fim do comum do negócio jurídico complexo. Confira-se²⁵:

[...]dizendo-se também único o negócio jurídico ou contrato, quando há nele elementos de diferentes tipos de negócios jurídicos, inclusive de negócios jurídicos atípicos, suscetíveis de serem suporte fático de regras jurídicas especiais, mas subordinados à especificidade preponderante ao fim comum do negócio jurídico complexo (=misto).

(...)

2. Pluralidade de prestações - A pluralidade de prestações (objetos) não exclui, só por si, a unidade do negócio jurídico. Por exemplo: A empresta a B, dono da casa X, cem mil cruzeiros, recebendo esse como aluguer o que corresponde aos juros. Tem-se de procurar o fim e a importância econômica das duas ou mais prestações, para se saber se, a despeito da pluralidade delas, o negócio jurídico é único”.

Com base em tais lições, pode-se estar diante de pluralidade de prestações dentro do mesmo negócio jurídico, mas que os limites axiológicos do intérprete levam à unicidade do serviço prestado, considerando sua atividade preponderante.

Lado outro, também pode-se estar diante de pluralidade de prestações que revelam pluralidade de negócios jurídicos, devendo o tratamento ser separado para questões cíveis e, por conseguinte, para fins de incidência tributária. Nesta hipótese, cada liame negocial será visto de forma independente e, por isso, sobre cada um deles incidem regras jurídicas próprias.

No exemplo tratado na ADI 3.142, estar-se-ia diante de um negócio jurídico único, embora contratualmente misto, representado pela atividade preponderante de locação da ferrovia que inclui sua própria manutenção.

25. MIRANDA, Pontes de Miranda. Tratado de Direito Privado - Parte Especial - Tomo III. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, pp. 238-242.

Não se trata de “baralhar” prestações independentes com o fito de reduzir a tributação, mas de reconhecer que, na atividade de locação de ferrovia, estará intrínseca a atividade-meio, de manutenção, para que ela funcione – negócio jurídico único.

É a preponderância da especificidade daquele negócio jurídico que servirá como critério objetivo para determinar o regime tributário aplicável nos contratos complexos que envolvem operações mistas. A parte preponderante será entendida como atividade-fim e determinará a tributação, sendo os demais elementos como atividades-meio necessários para alcançar jurídica e economicamente o fim comum pretendido pelas partes contratantes.

A análise do critério da preponderância já foi prestigiada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgado em que se analisou a tributação de venda de painéis eletrônicos acompanhada da respectiva instalação, aplicando-se a teoria da preponderância para se tributar pelo ICMS a totalidade das receitas auferidas²⁶.

Em tal julgado citou-se a seguinte passagem da doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes, que ressalta a importância de se analisar a realidade concreta da vida empresarial, elemento extrajurídico, para se valorar adequadamente os enunciados jurídicos que incidirão sobre a atividade preponderante, ou cada atividade dentro do mesmo negócio jurídico. Confirma-se:²⁷:

“Alguns pontos são essenciais para a caracterização da montagem ou instalação. Quando a empresa vendedora monta ou instala máquinas produzidas por ela, o objeto social do contrato não é a montagem, pois nenhuma empresa industrial constrói e monta separadamente. A citada empresa apenas vende a coisa fabricada, cujo preço já incluiu, na hipótese, o valor dos serviços de montagem. Todavia, haverá apenas a venda de um produto.”

26. Brasil, Superior Tribunal de Justiça (STJ), Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 125.851. Relator Min. Milton Luiz Pereira. Julgado em 24.02.2000.

27. MORAES, Bernardo Ribeiro. Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços. 1ª. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, São Paulo, 1984, p. 362.

No caso analisado na ADI nº 3.142, a realidade empresarial descrita no relato dos fatos indica que a empresa irá efetuar atividades-meio para manter uma infraestrutura construída em perfeito funcionamento para locá-la, auferindo lucro ou por força de obrigação regulatória.

A dificuldade, nesse caso, é a identificação das grandezas econômicas envolvidas em cada obrigação contratual, as quais estão fundidas na mesma quantia. O contribuinte estaria obrigado a segregar, em seu centro de custos, valores separados entre a atividade de locação da infraestrutura e a atividade de manutenção e conservação, com incidência do ISS somente sobre esta última parcela?

Tome-se como exemplo uma empresa especializada em locação de infraestrutura de telecomunicações e internet que terceiriza toda a atividade de operação e manutenção, e seu modelo de negócios envolva a cobrança, dentro do valor de locação, do custo relacionado às atividades de operação e manutenção, acrescida de alguma margem.

Não há norma jurídica que obrigue o contribuinte a segregar as grandezas econômicas envolvidas no mesmo negócio jurídico, pois o contribuinte pode estruturar os negócios da forma que lhe for mais adequado, seja para efetuar a cobrança de tais atividades em dois negócios jurídicos diversos, se essa realidade empresarial lhe pareça mais adequada, ou no mesmo contrato.

O que não pode ser admitido é que, ao argumento de que as prestações estariam “baralhadas”, efetuar a cobrança do ISS sobre todos os valores, incluindo a parcela de locação perfeitamente delimitada, sob o pretexto de se tratar de planejamento tributário abusivo, por transvestir um serviço sob a figura da locação de bens móveis.

Em relação a tal ponto, é importante esclarecer que embora o tema do chamado “planejamento tributário” desperte acalorados debates, o fato é que o próprio sistema já possui limites normativos para conter situações abusivas, como o

artigo 149, VII do Código Tributário Nacional, que permite a requalificação dos fatos praticados pelo contribuinte em caso de “simulação”.

Embora essa seja uma preocupação legítima, há limites normativos no Código Tributário Nacional que permitem identificar, com base nas provas, eventuais artificialidade das formas jurídicas adotadas, partindo da necessária identificação das atividades-meio, atividades-fim, e a preponderância do negócio jurídico realizado entre particulares.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 43.

_____. ISS: intrIBUTABILIDADE das atividades-meio: imperativo constitucional. In:

BARRETO, Aires Fernandino (coord.). Direito tributário contemporâneo: Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 2011. pp. 31-35.

BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 116.121/SP, Relator Ministro Octavio Gallotti, Relator para Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11.10.2000.

BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 592.905/SC, Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 02.12.2009.

BRASIL, STF, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 758.697/RJ, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 06.04.2010.

BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 626.706/SP, Relator Ministro Gilmar Mendes, Plenário, julgado em 08.09.2010.

BRASIL, STF, Agravo Regimental na Reclamação n. 14.290, Relatora Ministra Rosa Weber, Plenário, julgado em 23.05.2014.

BRASIL, STF, Reclamação n. 24.917, Relator Ministro Edson Fachin, Decisão Monocrática, julgado em 06.09.2016.

BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 651.703, Tribunal Pleno, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 29.09.2016.

BRASIL, STF, Reclamação n. 28.234, Relatora Ministra Rosa Weber, Decisão Monocrática, julgado em 25.05.2018.

BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 603.136, Tribunal Pleno, Relator Ministro Gilmar Ferreira Mendes, julgado em 28.05.2020.

BRASIL, STJ, Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 125.851. Relator Min. Milton Luiz Pereira. Julgado em 24.02.2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. Parecer. In: Tributação dos serviços de comunicação. Antônio Reinaldo Rabelo Filho (coord.) São Paulo: Noeses, 2009, p. 405.

LEÃO, M. T.; DIAS, D. G. . O conceito constitucional de serviço e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista Direito Tributário Atual, v. 41, 2019, p. 312.

MIRANDA, Pontes de Miranda. Tratado de Direito Privado - Parte Especial - Tomo III. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, pp. 238-242.

MORAES, Bernardo Ribeiro. Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços. 1^a. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, São Paulo, 1984, p. 362.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. A lógica como técnica de análise do direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). Constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2014.