

Revista do PJT

nº2 2021

Coordenadores:

Fábio Fraga
Luciano Gomes Filippo
Diogo Ferraz
Rafael Alves dos Santos

PJT | Projeto
Jurisprudência
Tributária

em parceria com:



Revista do PJT

Revista Trimestral de Direito Tributário do Projeto de Jurisprudência Tributária (PJT), desenvolvida em parceria com a Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e Grupo de Debates Tributário (GDT).

A presente revista é integralmente on-line e ficará disponível nas plataformas do PJT , (<http://cursopjt.com.br/>) , ABDF (<https://abdf.com.br/>) e GDT (<http://gdt-rio.com.br/>)

Coordenadores:

Fábio Fraga

Coordenador Geral do PJT, Membro do Conselho do Mestrado em Tributação Internacional da New York University (NYU) e Professor Convidado da FGV-Rio, da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM) e da Universidad Complutense de Madrid (UCM). Pós-Graduado em Direito Tributário pela Universidad de Salamanca. Doutorando pela Universidade Autônoma de Lisboa. Fundador e Diretor do GDT. Diretor da ABDF.

Luciano Gomes Filippo

Coordenador do PJT. Doutor em Direito Público pela Université Panthéon-Assas, Paris 2 (Universités de Sorbonne) e Mestre em Direito Tributário pela mesma universidade. Membro do Conselho Consultivo da ABDF.

Diogo Ferraz

Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universitat de Barcelona. Mestre em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Pós-graduado em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Membro do grupo de pesquisa sobre o projeto de Diretiva europeia para a criação de um imposto sobre transações financeiras (financial transaction tax – FTT). Membro do Comitê Regional Latinoamericano da ABDF.

Rafael Alves dos Santos

Coordenador do PJT. Advogado. Formado em ciências contábeis. Membro do Conselho Consultivo da ABDF.

Colaboradores:

Guilherme Chambarelli
Rodolfo Junqueira

Conselho Editorial:

Fábio Fraga
Luciano Gomes Filippo
Diogo Ferraz
Rafael Alves dos Santos
Gustavo Brigagão
André Gomes de Oliveira
Marcos André Vinhas Catão
Ana Carolina Monguilot
Carlos Adolfo Teixeira Duarte
Carlos Henrique Tranjan
Bechara
Flávia Cavalcanti Pepe
Ana Cláudia Akie Utumi

Roberto Duque Estrada
Fernanda Drummond Parisi
Eduardo Barboza Muniz
Gustavo Damázio de
Noronha
Leonardo Ventura
Ernesto Trouw
Micaela Dominguez Dutra
Daniel Ávila
Diogo Santesso
André Melo
Gustavo Junqueira
Bruno Fajersztajn

Luís Flávio Neto
Paulo Victor Vieira da Rocha
Ricardo Maitto da Silveira
Rodrigo Maitto da Silveira
João Ricardo Catarino
Valter Lobato
Fábio Pallaretti Calcini
Victor Polizelli
Jonathan Barros Vita
Marcelo de Carvalho Lima
Francisco Moreira

Sumário

1. CRIMINALIZAR O NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS: ANÁLISE DA COERÊNCIA E DA CONSISTÊNCIA DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL <i>Ariane Costa Guimarães e Pamela Larissa Miguel Gottardini</i>	4
2. O TOQUE DE SURREALISMO NA COBRANÇA DE ICMS SOBRE A VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA DOS COMBUSTÍVEIS <i>Bruna Ramos e Fabio Silva Alves</i>	18
3. JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 598.677 (TEMA Nº 456) PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF: CONSEQUÊNCIA AO ESTADO DE SÃO PAULO <i>Bruno Romano</i>	32
4. ANÁLISE DOS RECENTES PRECEDENTES DO STF SOBRE O ISS: CONCEITO DE SERVIÇO E TAXATIVIDADE <i>Fernanda Ramos Pazello e Mariana Brandão Fantini</i>	43
5. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ SOBRE O LIMITE APLICÁVEL À APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS A TERCEIROS <i>Hugo Schneider Côgo e Beatriz Pravato Roldi</i>	58
6. LEI COMPLEMENTAR E FLUXO DE POSITIVAÇÃO: UMA ANÁLISE DE RECENTE JURISPRUDÊNCIA DO STF <i>Leonardo Aguirra de Andrade e Caio Cezar Soares Malpighi</i>	70
7. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 796.376/SC E A EXTENSÃO DE IMUNIDADE QUANTO AO ITBI PREVISTO NO ARTIGO 156, § 2º, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL <i>Luiz Felipe Centeno Ferraz e Natalie Matos Silva</i>	86
8. SUPERAÇÃO DA CLÁSSICA DICOTOMIA ENTRE OBRIGAÇÃO DE DAR E DE FAZER PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO ISS? ANÁLISE DO JULGAMENTO DA ADI 3142 E SUAS IMPLICAÇÕES <i>Marcos Correia Piqueira Maia e Gabriela Maciel</i>	97
9. ISENÇÃO DO IRPF EM RAZÃO DE DOENÇA GRAVE SÓ VALE PARA APOSENTADOS? – ANÁLISE DE ADINº 6025 <i>Micaela Dominguez Dutra</i>	110
10. O TEMA 1049 DO STJ: SUCESSÃO EMPRESARIAL POR INCORPORAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS Nº 392 DO STJ <i>Rafael Alves dos Santos e Thiago Gualberto de Oliveira</i>	120
11. COEXISTÊNCIA DOS REGIMES CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS E O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE MEDIANTE “APELO AO LEGISLADOR” NO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 607.642 / RJ <i>Raquel Maluf</i>	129

SUPERAÇÃO DA CLÁSSICA DICOTOMIA ENTRE OBRIGAÇÃO DE DAR E DE FAZER PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO ISS? ANÁLISE DO JULGAMENTO DA ADI 3142 E SUAS IMPLICAÇÕES

MARCOS CORREIA PIQUEIRA MAIA

Mestre em Direito pela Universidade Cândido Mendes (UCAM). Pós-Graduação em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Federal Fluminense (UFF); Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). É professor convidado na Pós-Graduação em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro (FGV Rio) e membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Sócio do Maneira Advogados.

GABRIELA MACIEL

Especialização em andamento em Finanças pelo Instituto de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração da Universidade Federal do Rio de Janeiro (COPPEAD/UFRJ). LL.M. em andamento em Direito Tributário e Contabilidade Tributária pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais do Rio de Janeiro (IBMEC/RJ). Graduação em Direito pela Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro (FGV Rio). É membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro Jovem (ABDF Jovem) e do *Women's Law Network - WLN*. Sócia do Maneira Advogados.

1. INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN parece, à primeira vista, um imposto simples: a competência para instituição e cobrança pertence aos entes municipais; a hipótese de incidência recai sobre serviços de qualquer natureza que estão elencados em lista específica definida pelo legislador complementar, o contribuinte do imposto é o prestador do serviço e a base de cálculo, por sua vez, é o próprio preço cobrado pelo prestador.

A suposta simplicidade do ISS, contudo, se restringe ao plano teórico. Prova disso são os inúmeros julgados prolatados pelo Supremo Tribunal Federal desde o início da pandemia de COVID-19 – entre março/2020 e março/2021- que versaram sobre diversas questões envolvendo o imposto municipal.

Dentre esses diversos julgados, podemos citar: (i) o RE nº 603.136/RJ, julgado em 22.05.2020, acerca da incidência de ISS sobre os contratos de franquia (*franchising*); (ii) o RE nº 634.764/RJ, julgado em 29.05.2020, acerca da incidência de ISS sobre serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria,

bingos, cartões ou cupons de apostas, sorteios e prêmios; (iii) o RE nº 603.497/MG, julgado em 29.05.2020, acerca da incidência do ISS sobre materiais de construção civil – recepção do art. 9º, § 2º, do DL nº 406/1968 pela ordem jurídica inaugurada pela Constituição Federal de 1988; (iv) o RE nº 784.439/DF, julgado em 19.06.2020, sobre a taxatividade da lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal; (v) o RE nº 605.552/RS, julgado em 04.08.2020, acerca da incidência de ISS sobre atividades de farmácias de manipulação; (vi) a ADI nº 3142, julgada em 05.08.2020, que versava sobre a inconstitucionalidade do subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e, por fim, (vii) o RE nº 1.167.509/SP, julgado em 01.03.2021, no qual restou declarada a inconstitucionalidade da exigência de inscrição do prestador de serviço sediado fora do município de São Paulo ao Cadastro de Prestadores de Serviços de Outros Municípios – CEPOM.

Vale dizer que, a despeito dos inúmeros julgados acima citados, há diversos outros recursos extraordinários que envolvem questões relevantíssimas relativas ao ISS e que ainda aguardam apreciação pela Suprema Corte, como, por exemplo, o RE 592.616/RS que versa sobre a exclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como o RE nº 688.223/PR, que versa sobre a incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de softwares desenvolvidos para clientes de forma personalizada.

O número impressiona e traduz, em linhas gerais, a necessária judicialização de questões relativas, em especial, ao aspecto material do ISS – em outras palavras, a judicialização sobre o que deve ser considerado efetivamente como um “serviço” apto a atrair a incidência do imposto municipal.

Sendo assim, em observância às recentes discussões carreadas no âmbito do STF sobre o conceito de serviço, o presente artigo visa analisar se, de fato, em 2020, a Suprema Corte, ao julgar a ADI 3142, superou o conceito de serviço fundado na dicotomia civilista entre obrigação de dar e de fazer, alargando a hipótese de incidência do imposto municipal.

No entanto, antes de adentrarmos na análise do que foi decidido na ADI 3142 e suas possíveis implicações, é preciso fazer uma breve contextualização sobre a evolução jurisprudencial da Suprema Corte acerca do ISS.

2. A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF

O art. 156, III, da CF/88¹ diz ser da competência dos municípios instituir o ISS, desde que sobre serviços definidos em lei complementar e não compreendidos na competência tributária dos Estados (i.e., serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, que estão sujeitos ao ICMS, previsto no art. 155, II, da Carta Magna).

Nesse contexto, o termo “serviço” é o conceito utilizado pela Constituição Federal para delimitar a competência dos municípios para exigir o ISS, não podendo a definição, o conteúdo e o alcance desse instituto de Direito Privado ser alterado pela lei tributária (art. 110 do Código Tributário Nacional²).³

Nesta esteira, o STF, ao julgar o RE nº 116.121/SP, em 2001, utilizando-se de insumos fornecidos pela doutrina civilista, definiu que o conceito de “serviços” pressupõe o exercício de uma atividade laboral por parte daquele que pretende receber a remuneração, constituindo-se numa obrigação de fazer.

Em outras palavras, o STF, ao julgar se o fato gerador do ISS restaria configurado na locação de guindastes para a construção civil, definiu que o imposto municipal só poderia incidir sobre uma prestação de serviço, um *facere*, e não uma simples criação de utilidade independente de conduta comissiva do prestador (*obrigação de dar*) – afastando-se, por conseguinte, a incidência do ISS.

Esse acordão tornou-se paradigmático, posto que culminou em drástica mudança no entendimento da Suprema Corte que, nos últimos trinta anos, vinha decidindo pela incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, ante previsão expressa da referida atividade no âmbito do DL nº 406/1968.

Foram tantos julgamentos em sequência após o RE nº 116.121/SP que o Pretório Excelso editou, em fevereiro de 2010, a Súmula Vinculante nº 31, que assim dispõe: “*É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.*”

1 “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

2 “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.”

3 Complementando o referido dispositivo, o art. 1º da Lei Complementar nº 116/03: “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

Não obstante, apesar do entendimento do STF ter sido, em 2010, cristalizado no âmbito da referida Súmula Vinculante nº 31, é de se notar que, ainda em 2009, a Suprema Corte já dava indícios de que o conceito de serviço não mais deveria ser analisado apenas sob o enfoque da dicotomia entre obrigação de dar e de fazer.

Explica-se.

Em dezembro de 2009, o STF julgou o RE nº 547.245/SC e o RE 592.905/SC, em sede de repercussão geral, no qual restou assentado que o ISS deveria incidir sobre os contratos de *leasing financeiro* e *lease-back*, a despeito das referidas atividades não configurarem uma “obrigação de fazer pura e simples”.

Nessa esteira, veja-se o elucidativo trecho do voto proferido pelo Ilmo. Ministro Relator Eros Grau:

“Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição que, por serem de qualquer natureza não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que afirmação como tal faz tábula rasa da expressão “de qualquer natureza”, afirmada do texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar.”

Utilizando-se desse racional, o Ministro Relator Eros Grau afastou a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil (*leasing operacional*), o qual, segundo ele, consistiria em mera locação de bem (ou seja, uma “pura” obrigação de dar). Contudo, optou por manter a incidência do ISS sobre o *leasing financeiro* e o *lease-back*, posto que, segundo o Ministro, a competência para tributar os serviços de qualquer natureza, prevista no inciso III, artigo 156 da Constituição Federal, não pressupõe que o alvo seja sempre uma “típica” obrigação de fazer.

No mesmo sentido, o Ministro Joaquim Barbosa afirmou não haver “*um conceito constitucional absoluto, imutável, intuitivo através dos tempos para serviços, ditado pela ordem natural e que possa a priori ser violado por conceitos criados pela função especulativa*”.

Nos anos seguintes, o referido entendimento foi reafirmado pela Suprema Corte em diversas oportunidades.

Como exemplo, podemos citar, ainda em 2010, o RE nº 626.706/SP julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

Naquele acordão, discutia-se a incidência do ISS sobre a locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para vídeo games e assemelhados.

Na oportunidade, aplicou-se o entendimento firmado no âmbito da Súmula Vinculante nº 31 para afastar a incidência do ISS sobre as referidas locações; contudo, o Ministro Gilmar Mendes destacou que a súmula apenas seria aplicável ao referido caso pelo fato de as locações estarem nitidamente dissociadas da prestação de serviços. Veja-se elucidativo trecho do voto:

“Em 4.2.2010 o Tribunal Pleno desta Corte julgou a PSV 35, culminando na edição da Súmula Vinculante nº 31, publicada no DJE e no DOU de 17.2.2010, a qual dispõe: É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS – sobre operações de locação de bens móveis.

(...)

Destaque-se apenas que a proposta inicialmente apresentada pelo Ministro Joaquim Barbosa era a seguinte: 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 Ministro Joaquim Barbosa demonstrou 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. Nessa hipótese, muito comum.

Após os debates, o Tribunal, por unanimidade, acolheu a proposta, excluindo a expressão “dissociadas de prestação de serviços”.

Como relatado, o caso em tela versa sobre locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para videogames e assemelhados, situação em que não está envolvida prestação de serviço.”

Ato contínuo, em 2014, foi proferido precedente de relatoria da Ministra Rosa Weber no âmbito do Agravo Regimental na Reclamação nº 14.290/DF, no qual se discutia a possibilidade de incidência de ISS sobre contratos mistos de locação de maquinários com os seus respectivos operadores. No âmbito do referido agravo, a Ministra Rosa Weber afastou a Súmula Vinculante nº 31 sob o fundamento de que o enunciado somente poderia ser aplicado em relações contratuais complexas “*se a locação dos bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços, seja*

no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira.”

Cerca de dois anos depois, em 2016, o RE nº 651.703/PR foi julgado, em sede de repercussão geral, tendo o Plenário do STF definido que as operadoras de planos privados de assistência à saúde prestam serviços sujeitos ao ISS, conforme disposto no inciso III do art. 156 da Constituição Federal.

Nos termos do voto do Ministro Relator Luiz Fux:

“(…) ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos.”

Em seguida, o Ministro Relator reiterou que as classificações das obrigações em “dar, fazer e não fazer” possuem cunho eminentemente civilista, não sendo, por conseguinte, a classificação mais apropriada para fins do enquadramento dos produtos e serviços resultantes das atividades econômicas no âmbito da incidência do imposto municipal em questão.

O Ministro Relator ainda concluiu seu voto fazendo expressa referência ao que foi decidido pela Suprema Corte no âmbito do RE nº 547.245/SC e RE nº 592.205/SC, nos quais se admitiu *“uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de serviços desvinculado do conceito de obrigação de fazer”*. É ver:

“(…) embora seja possível verificar a existência de corrente doutrinária a identificar o conceito de serviços com obrigação de fazer, há também categorização no sentido de que o conceito econômico de prestação de serviço não se confunde com o conceito de prestação de serviço de Direito Civil (...).

Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.”

Ato contínuo, em maio de 2020, o Plenário do STF julgou, sob a Relatoria do Ministro Gilmar Mendes, o RE nº 603.136/RJ, no qual restou definido que incide ISS sobre os contratos de franquia (*franchising*).

Tratava-se de recurso extraordinário interposto por empresa de comércio de alimentos localizada no Rio de Janeiro que havia firmado contrato de franquia empresarial com rede de *fast food* que incluía a cessão de uso de marca, treinamento de funcionários, aquisição de matéria-prima etc. A controvérsia, portanto, cingia-se em verificar se o legislador complementar, ao incluir o Item 17.08 na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, havia desbordado do conceito constitucional de “serviço”, ante a natureza complexa do contrato de franquia.

Após uma detida análise da evolução jurisprudencial da Suprema Corte sobre o conceito constitucional de “serviço”, o Ministro Gilmar Mendes conclui que “*de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar*”.

Sendo assim, defendeu-se a aplicação do racional já exarado pela Suprema Corte no âmbito dos referidos REs nºs 592.905/SC e 651.703/PR, permitindo, por conseguinte, a incidência do ISS sobre os contratos de franquia, posto serem contratos híbridos, sendo que a prestação dos serviços (obrigação de fazer) não poderia ser simplesmente absorvida pela subjacente cessão de uso de marca (obrigação de dar).

Ademais, o Ilmo. Ministro Relator, ao final de seu voto, afirmou que o racional adotado no referido RE nº 603.136/RJ não configuraria inovação da jurisprudência tributária no âmbito da Suprema Corte, mas, sim, reafirmação do entendimento já há muito exarado.

Ocorre que, apesar do Min. Gilmar Mendes tentar afirmar que não houve inovação jurisprudencial (e que a Súmula Vinculante nº 31 ainda permanecia em vigor), o fato que, sem dúvida alguma, o STF vem alterando o racional que direcionava a sua jurisprudência acerca do conceito de serviço, de forma a buscar uma espécie de “utilidade” na atividade exercida.

Se, no bojo dessa atividade, existir uma prestação de serviço que se enquadre em um dos itens da lista da Lei Complementar nº 116/2003, o que temos visto é que o STF vem definindo pela incidência ISS.

E o julgamento paradigmático nesse sentido foi o da ADI nº 3142, ocorrido em novembro de 2020, que passa a ser melhor examinado no tópico abaixo.

3. O JULGAMENTO DA ADI N° 3142

A referida ação direta de inconstitucionalidade foi ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio (CNC) no intuito de ver declarada a inconstitucionalidade (i) do subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar n° 116/2003⁴ que prevê a incidência de ISS sobre a locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza; (ii) e do art. 3º, parágrafo primeiro da Lei Complementar n° 116/2003⁵.

Segundo a CNC, o subitem 3.04 seria inconstitucional por elencar atividades que fugiriam ao conceito constitucional de serviços; já a disposição contida no art. 3º, parágrafo primeiro, seria inconstitucional por violar os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, posto que, para cumpri-la, os contribuintes teriam que criar uma estrutura operacional em centenas de Municípios, de forma que o ISS pudesse ser recolhido para cada um deles.

Em novembro de 2020, cerca de 14 anos após o seu ajuizamento, a referida ADI n° 3142 foi julgada parcialmente procedente pelo plenário do Supremo Tribunal Federal para se conferir interpretação conforme à Constituição Federal ao subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar n° 116/2003, restando admitida a incidência de ISS sobre contratos mistos ou complexos, desde que não fosse possível segmentar as obrigações de dar e fazer, seja no que diz respeito ao seu objeto, seja no que diz respeito aos valores envolvidos⁶⁷.

⁴ “Subitem 3.04: – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.”

⁵ “Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:

(...)

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.”

⁶ “Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. ISS. Relações mistas ou complexas. Orientação da Corte sobre o tema. Subitem 3.04 da lista anexa à LC n° 116/03. Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza. Interpretação conforme. Necessidade de as situações descritas integrarem operação mista ou complexa. Local da ocorrência do fato gerador. Ausência de violação dos princípios da razoabilidade ou da proporcionalidade. 1. Nas relações mistas ou complexas em que não seja possível claramente segmentar as obrigações de dar e de fazer – “seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira” (Rcl n°

Como fundamentação de seu voto, o Ministro Relator Dias Toffoli discorreu brevemente sobre a evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal no que tange ao conceito de serviços, concluindo pela existência de quatro orientações no âmbito da Suprema Corte. Seriam elas:

- “(1) No caso em que a operação tributada revelar como a essência dela, de modo chapado, simples obrigação de dar – como, por exemplo, uma mera locação de bens móveis – inviável será a incidência do ISS relativamente a ela (Súmula Vinculante nº 31);
- (2) no caso em que a operação tributada revelar obrigação de fazer, possível é a incidência do ISS;
- (3) no caso de relação mista ou complexa, sendo possível claramente segmentar uma circunstância não sujeita ao ISS (como uma obrigação de dar), “seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira”, inviável é a incidência do imposto tão somente quanto a essa circunstância;
- (4) no caso de relação mista ou complexa em que não seja possível essa clara segmentação, estando a operação tributada definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal, é cabível, a priori, a incidência do imposto municipal.”

Vê-se que restou consignado que: **(i)** em caso de nítida obrigação de dar, não incidirá o ISS; **(ii)** em caso de nítida obrigação de fazer, incidirá o ISS; **(iii)** caso se esteja diante de obrigações complexas, sendo possível segregar as obrigações de dar e fazer, incidirá ISS apenas sobre a prestação de serviços; **(iv)** e, por fim, se a obrigação complexa não permitir a segregação entre as obrigações de dar e fazer, em termos de valor e objeto, incidirá o ISS, a *priori*.

14.290/DF-AgR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber) –, estando a atividade definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal, será cabível, a priori, a cobrança do imposto municipal. Aplicação do entendimento ao subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03. 2. O art. 3º, § 1º, da LC nº 116/03 não viola os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Ele estabelece que se considera ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não. Existência de unidade econômica, para fins de tributação, em cada uma dessas urbes, ainda que o sujeito passivo não tenha nelas instalado unidade de gerenciamento de atividades, filial ou mesmo infraestrutura operacional para calcular ou pagar o imposto. 3. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente, conferindo-se interpretação conforme à Constituição Federal ao subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03, a fim de se admitir a cobrança do ISS nos casos em que as situações nele descritas integrem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente segmentá-las de uma obrigação de fazer, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira.” (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3142. Relator Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em 05 de agosto de 2020. Publicação em 09 de outubro de 2020)

⁷ Registre-se, nesse ponto, que o art. 3º, §1º da LC n 116/03 foi considerado constitucional pelo STF.

Nessa esteira prossegue o Ilmo. Ministro Relator:

“Em todas as situações descritas no subitem 3.04, quando isoladamente consideradas, é notória a presença – como a essência delas – ou de simples obrigação de dar, isto é, da obrigação de se colocar uma coisa à disposição, ou de simples abstenção de prática de algum ato (como, por exemplo, tolerar a passagem de cabos, que, ao fim, se traduz em um não fazer). Elas (as situações descritas no aludido subitem), quando de tal modo consideradas, não se revestem de qualquer complexidade, isto é, nelas não existe um misto inseparável com alguma obrigação de fazer; ademais, delas não resulta produto cujas características se assemelhem a serviço.

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, revelem 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 integrarem 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 fazer a manutenção da própria ferrovia. Nesse caso, é possível incidir o ISS.”

Portanto, segundo a Suprema Corte, as hipóteses de locação, sublocação, arrendamento e compartilhamento previstas no subitem 3.04 da lista da Lei Complementar nº 116/2003 não seriam, por si só, fatos geradores do ISS. Ademais, nos termos do voto do Ministro Relator, o fato de, eventualmente, o locador ter a obrigação de manter as coisas locadas em bom estado não transformaria um contrato de locação em um contrato misto ou complexo para fins de tributação.

Não obstante, em que pese todo o alegado, o Ministro Dias Toffoli concluiu que as atividades listadas no subitem 3.04 da lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003, quando estiverem “baralhadas” com serviços propriamente ditos, poderiam ser, *a priori*, tributadas pelo ISS. Como exemplo, o Ministro cita a hipótese de contratos de locação de ferrovia que venham acompanhados de serviços de manutenção. De acordo com o seu entendimento, nesses contratos, seria possível entender pela incidência do imposto municipal.

Logo, vê-se que o Plenário do STF, apesar de estar diante da análise do item 3.04 da lista de serviços tributáveis da Lei Complementar nº 116/2003, buscou

estabelecer conceitos inerentes à hipótese de incidência do ISS que teriam aplicação em outras situações não contempladas no objeto específico da ADI nº 3142.

Sendo assim, analisando-se sistematicamente o referido acordo em conjunto com os demais julgados, é possível se extrair algumas constatações, quais sejam: **(i)** apesar de não ter havido uma ruptura total na dicotomia entre obrigação de dar e de fazer para fins de incidência do ISS, a Suprema Corte vem buscando, nos últimos anos, verificar se existe, *in casu*, um esforço humano que possa ser considerado como “serviço”, ainda que não seja a atividade preponderante; **(ii)** a não incidência do ISS sobre mera obrigação de dar, como ocorre nas locações de bens pura e simples, ainda é pacífica na Corte; **(iii)** por fim, o ISS deverá incidir sobre contratos mistos ou complexos, desde que as obrigações de dar e fazer não estejam totalmente segregadas.

Contudo, apesar de o STF ter tentado traçar balizas importantes para nortear o operador do Direito acerca da configuração do fato gerador do ISS, a verdade é que seria realmente impossível se estabelecer – pela multiplicidade de situações fáticas existentes – um critério definitivo que indique se determinada atividade está ou não dentro de hipótese de sua incidência.

Quanto a essa constatação, não há críticas a serem feitas.

O que se pretende debater aqui, na verdade, é a forma como o Plenário do STF discorreu acerca da interpretação das quatro conclusões acerca do fato gerador do ISS que podem ser extraídas do voto do Ministro Relator Dias Toffoli (as quais já foram devidamente citadas acima).

Afinal, em um primeiro momento, afirma-se que o fato de determinado contrato de locação prever que o locador terá o dever de manter a coisa locada em bom estado não o transforma em “misto” ou “complexo”⁸; entretanto, logo em seguida, afirma-se que contratos de locação de ferrovia acompanhados de serviços de manutenção poderiam ser tributados pelo imposto municipal.

Esses exemplos contidos no voto do Ministro Relator – que deveriam servir de “insumos” para a interpretação das conclusões a que chegou o voto – acabaram gerando mais dúvidas do que respostas, criando uma certa “zona cinzenta” a respeito do fato gerador do ISS.

⁸ Conforme art. 566, I, do Código Civil:

“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;

II - a garantir-lhe, durante o tempo do contrato, o uso pacífico da coisa.”

Mais uma vez, repita-se: tem-se plena noção de que o acórdão dessa ADI não teria o condão de traçar um critério definitivo para ser aplicado a toda e qualquer situação. Isso é evidente. Contudo, os exemplos dados pelo próprio Ministro Relator acabaram gerando inúmeras incertezas acerca dos limites do fato gerador do ISS.

De fato, em que intensidade o serviço de manutenção teria o condão de transformar determinado contrato de locação em “misto” ou “complexo” para fins de incidência do ISS?

A locação de dutos ou postes, por exemplo, em que o locador se compromete em fazer uma manutenção anual nos bens locados, atrai a incidência do imposto? Se não, uma manutenção trimestral atrairia?

Outro ponto: as atividades de manutenção e de locação (como no caso da ferrovia, que foi o exemplo utilizado pelo Ministro Relator) poderiam ser tratadas isoladamente, tributando-se apenas a primeira atividade pelo ISS?

Esse contrato de locação de ferrovia, acompanhado de um serviço regular de manutenção, poderia ser segregado “*seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira*”, conforme terminologia empregada pelo Ministro Relator?

Ainda que a resposta para a indagação acima seja, em tese, negativa, o ISS deveria incidir mesmo sendo a atividade de manutenção completamente acessória dentro do contrato, especialmente sob o aspecto econômico? De fato, sendo a locação nitidamente preponderante, deverá o contribuinte tributar todo o contrato pelo ISS pelo simples fato de haver a previsão de um serviço de manutenção?

Essas perguntas servem apenas para ilustrar o quão difícil continuará sendo a análise, *in concreto*, do fato gerador do ISS.

Dito isso, vale registrar que a CNC chegou a opor embargos de declaração em face do acórdão da ADI nº 3142 com o objetivo justamente de esclarecer **a)** a razão pela qual a atividade de manutenção do bem locado, visando deixá-lo no estado a que se destina a locação, não configura um contrato misto para fins de incidência do ISS, e, por outro lado, **b)** o motivo pelo qual o serviço de manutenção, inserido em um contrato de locação de ferrovia, seria tratado de forma diferente.

Os referidos aclaratórios, contudo, foram integralmente rejeitados pelo Ministro Dias Toffoli, nos seguintes termos:

“Repare-se que, no julgado embargado, sustentei não ser admissível a cobrança do ISS em relação às situações descritas no subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03 quando elas forem isoladamente consideradas. De outro giro, consignei, com base em orientação do próprio Tribunal Pleno, ser permitida a cobrança do imposto em relação a tais situações na hipótese de elas integrarem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente apartá-las de alguma obrigação de fazer, “seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira” (Rcl nº 14.290/DF-AgR).

A título de mero exemplo, aduzi a possibilidade de incidência do ISS na hipótese de um contrato de locação de ferrovia prever, de modo baralhado, v.g., a obrigação de se fazer a manutenção da própria ferrovia. **Obviamente, as circunstâncias para se permitir a efetiva incidência do tributo devem ser averiguadas à luz de cada caso concreto, de acordo com o conjunto fático-probatório**” (grifo nosso)

Como se vê, a decisão dos embargos de declaração foi muito pouco esclarecedora, o que gera um único resultado: insegurança jurídica.

De fato, expor exemplos que guardam certa incoerência e, na sequência, afirmar que o fato gerador do ISS irá sempre depender da análise do caso concreto equivale, aos olhos dos entes municipais, a verdadeira carta em branco para autuações sobre todos os tipos de contratos que, por mais que tenham como cerne uma obrigação de dar, prevejam, subsidiariamente, uma obrigação de fazer.

É compreensível que o STF revise a sua jurisprudência a respeito da hipótese de incidência do ISS, buscando, dentro das interpretações possíveis do texto constitucional, ir além da clássica dicotomia entre obrigação de dar e de fazer (até porque surgem, a cada dia, novos serviços e facilidades oferecidas no mercado), mas é preciso que o faça com base em critérios claros e objetivos para não gerar um cenário de tamanha insegurança jurídica aos contribuintes.

A celeuma jurídica acerca da incidência do ISS, portanto, ainda está longe de acabar.