

Incidência sobre locação de bem móvel é ilegal

Delimitando as áreas de competência tributária, a Constituição Federal de 1988, atribuiu aos Municípios a aptidão para instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Estabelece o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, com a redação que lhe foi atribuída pela Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93, “in verbis”:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

.....

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

Pela redação do dispositivo constitucional supra transcrito, verificamos que, em face da competência tributária que lhes foi outorgada pela Carta de 1988, os Municípios são livres para instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, com exceção daqueles de competência dos Estados e do Distrito Federal, quais sejam, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Outrossim, muito embora haja divergência doutrinária a respeito da matéria, entendemos que os serviços tributados pelo ISS devem vir definidos em lei complementar, tendo em vista a expressa determinação constitucional.

Assim, o Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, em seu artigo 8º, com a redação que lhe foi dada pela Lei Complementar nº 56, de 15.12.87, traz a Lista de Serviços que podem ser tributados pelo ISS.

Referida lista de serviços, em seu item 79, prevê entre os fatos tributáveis pelo ISS, a “locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil”.

É justamente nesse tópico que surge a questão polêmica que pretendemos enfrentar no presente artigo: a locação de bens móveis configura serviço para fins de tributação por meio do ISS?

Para respondermos a essa questão, inicialmente, conceituaremos o que vem a ser serviço para fins tributários e qual a natureza jurídica do contrato de locação de bens móveis.

Serviço consiste no desempenho de uma atividade humana em benefício de outrem. Serviços de qualquer natureza, de acordo com o sistema tributário nacional, traduzem sempre prestação de uma atividade a terceiro, em regime de direito privado, com caráter econômico.

Na verdade, o que se tributa não é o fato puro serviço, mas sim a prestação de serviço, pois é necessária a atuação de um particular em favor de um terceiro, com intuito de receber uma retribuição. O critério material da hipótese de incidência do ISS é prestação de serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, com exceção daqueles de competência estadual e distrital.

Assim sendo, a prestação de serviço exprime invariavelmente uma obrigação de fazer.

Por outro lado, o artigo 1188 do Código Civil Brasileiro dispõe “in verbis”:

“Art. 1188. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.”

Da leitura do dispositivo supra reproduzido, podemos verificar que a locação de coisa envolve nitidamente uma obrigação de dar, na medida em que o locador cede ao locatário o direito de uso e gozo de um determinado objeto, mediante o recebimento de uma remuneração.

No contrato de locação de bens móveis, o elemento principal é a entrega do bem locado ao locatário, que se consubstancia em verdadeira obrigação de dar. Esse negócio jurídico não envolve nenhuma prestação, como ocorre nas obrigações de fazer.

Possuindo naturezas jurídicas distintas, na medida em que configuram diferentes modalidades de obrigação, a locação de bens móveis não pode ser considerada como atividade caracterizadora da prestação de serviço e, assim sendo, não pode sofrer a incidência do ISS.

Ora, não pode a Lei Complementar definir como serviço aquilo que não possui essa natureza jurídica, sob pena de ferir a rígida repartição da competência tributária fixada pela Carta Constitucional.

Nesse sentido é o magistério do saudoso Professor Geraldo Ataliba e do ilustre Professor Aires Fernandino Barreto, que pedimos licença ao leitor para transcrever “in verbis”: “29. A lei tributária não pode ampliar o conceito de serviço constitucionalmente pressuposto. É inconstitucional a lei tributária que pretenda dispor que “se considera serviço” algo que a esse conceito não corresponde.

É que essa ampliação teria por efeito alargar a competência tributária do município, o que é matéria constitucional e, pois, imodificável por lei. As competências constitucionalmente fixadas são inderrogáveis. Nem a lei complementar – ainda que sob pretexto de dispor sobre conflitos – poderia fazê-lo.

.....

Admitir a incidência de ISS sobre mera cessão de direito de uso de coisa implica olvidar as lições de Pontes, e, de modo intolerável, violar o Texto Constitucional. Importa subverter o conceito constitucional de serviço, com o propósito fiscalista de tributar como serviço o que serviço não é.” (“in” Revista de Direito Tributário nº 51, artigo “ISS – Locação e Leasing”, págs. 57 e 59).

Há autores que, na tentativa de atribuir um conceito econômico a serviço, acabaram dando uma interpretação econômica à Constituição Federal, o que não é possível. Nossa Carta Política só comporta interpretação jurídica, como inclusive, já se pronunciou o próprio E. Supremo Tribunal Federal, por seu Plenário, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS (DJU1, 16.12.94). Dessa forma, não pode o legislador infraconstitucional tributar aquilo que juridicamente não é serviço.

A Constituição Federal, ao dispor sobre a competência dos Municípios para instituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, implicitamente, definiu o conteúdo semântico mínimo do vocábulo

“serviço”, como sendo a prestação de atividade decorrente do esforço humano (obrigação de fazer), em benefício de outrem, com intuito de remuneração. Esse conceito não pode ser alterado pelo legislador complementar com o propósito de inserir na lista dos serviços tributáveis um instituto que assim não pode ser qualificado juridicamente, pois estaria alterando a divisão das competências impositivas delimitada pelo Texto Constitucional, para conferir ao Município uma competência que este não possui. Isso é um absurdo, pois não é dado à Lei Complementar o poder de alterar a Constituição Federal.

Ademais, dispõe o artigo 110 do Código Tributário Nacional que não é permitido à lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, de forma expressa ou implícita, pela Constituição Federal para definir ou limitar as competências tributárias.

Assim sendo, sob pena de ofensa ao princípio da tipicidade, não pode o legislador alterar a definição dada pelo Direito Civil ao instituto da locação de bens móveis, imprimindo-lhe efeitos econômicos, a fim de possibilitar a tributação deste fato pelo ISS.

Recentemente, após anos de discussão, o Plenário do E. Supremo Tribunal Federal pronunciou-se a respeito do tema em debate, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, interposto por uma empresa de locação de guindastes, declarando incidentalmente, por maioria de votos, a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis.

Transcrevemos abaixo a ementa do referido julgado, “in verbis”: “TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – CONTRATO DE LOCAÇÃO.

A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional.”

(Relator Min. Octavio Gallotti – Relator p/ o acórdão Min. Marco Aurélio – Tribunal Pleno – j. 11.10.2000).

Na referida decisão, a E. Suprema Corte considerou que a locação de bens móveis não pode ser qualificada como serviço, e declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, constante do item 79 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68, com a redação que lhe foi atribuída pela Lei Complementar nº 56/87, bem como da mesma expressão contida no item 78, do § 3º, do artigo 50 da Lista de Serviços da Lei nº 3.750/71, do Município de Santos/SP.

Esse acórdão cria um precedente de extrema valia na jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal, pois prestigia o entendimento de que somente poderão ser tributadas pelo ISS as atividades que, juridicamente, puderem ser conceituadas como serviço, definição essa na qual a locação de bens móveis não se enquadra.

Date Created

03/08/2001