

O ISS e a locação de bens móveis

Roberto Tauil

Por meio da Emenda Constitucional nº. 18, editada em 1965, foi dada a partida de uma profunda reforma tributária no Brasil, cujas consequências ainda hoje repercutem, mesmo com o advento de uma nova Constituição. O Brasil seguia na época a trilha das reformas pós-guerra, introduzidas em alguns países europeus e iniciadas na França, em 1954.

A reforma francesa tinha, por princípio, substituir o então vigente imposto sobre a produção (*taxe à la production*), imposto único sobre a produção, que incidia em todas as fases produtivas, por um imposto sobre o valor acrescido (*taxe sur la valeur ajoutée – TVA*), a incidir sobre uma base de cálculo já deduzida das operações anteriores.

Levando em conta que o novo imposto (TVA) alcançava somente a venda de produtos ou mercadorias, a França instituiu outro imposto: *taxe sur les prestations de services – TPS*, cujo campo de incidência abrangeria “todas as outras operações, ou melhor: as operações relativas ao comércio a varejo, a locação de serviços, e as atividades incluídas na expressão ‘serviços de qualquer natureza’ (*prestations de service de toute espèce*)” (Bernardo Ribeiro de Moraes, baseado em Louis Trotabas). Aspecto importante: o TVA tributava apenas o valor acrescido; o TPS tributava os serviços pelo preço total.

O Brasil seguiu, de certa forma, o modelo francês. A Emenda Constitucional nº. 18 estabelecia:

“Capítulo II – Dos impostos

Seção IV – Impostos sobre a Produção e a Circulação

Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre os serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12.”

A Lei nº. 5.172, publicada em 27.10.1966, e retificada em 31.10.1966, validada posteriormente como lei complementar, estabeleceu os dispositivos concernentes ao sistema tributário nacional. O seu art. 71, componente do Capítulo IV – Impostos Sobre a Produção e a Circulação -, rezava o seguinte:

“Art. 71. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados.

§ 1º - Para os efeitos deste artigo, considera-se serviço:

I – o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais;

II – a locação de bens móveis;

III – a locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza”.

Dito isso, constata-se, preliminarmente, que a Emenda Constitucional nº. 18 teve a precaução de não adotar denominações jurídicas aos tributos discriminados. O enunciado observou expressões genéricas de um determinado fato econômico. Um exemplo é o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana: ao rigor da interpretação exclusivamente jurídica, poder-se-ia dizer que o IPTU atingiria somente os proprietários segundo a definição contida no direito privado. Mas, não é isso que ocorre. O imposto alcança os possuidores a qualquer título e os que detém o direito útil sobre o imóvel. Posto de outra forma, a expressão propriedade é entendida como o próprio imóvel e não em relação à pessoa do proprietário.

A Constituição de 1988

A Constituição de 1988 manteve na essência a mesma redação da Emenda Constitucional nº. 18, ao tratar do ISS:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

Reconhece-se, destarte, que o constituinte de 1988 seguiu a linha traçada na Constituição anterior, mantendo a denominação do imposto (“serviços de qualquer natureza”) e as duas condições básicas: excluir da competência municipal o imposto sobre serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal; e definir os serviços por lei complementar.

Há de lembrar que nos idos de 1988 a posição da justiça superior era firme e tranquila a considerar as atividades de locação de bens móveis como sujeitas ao Imposto Sobre Serviços. Exemplos:

“Tributário. ISS na locação de bens móveis. O que se destaca, *utilitatis causa*, na locação de bens móveis, não é apenas no uso e gozo da coisa, mas sua utilização e 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 art. 1.188 do CC. 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” (RE 112.947-6/SP – Relator Ministro Carlos Madeira – DJ de 07.08.1987).

“ISS. Locação de bens móveis, expressamente incluída no item 52 da lista de incidência. Inexistência de inconstitucionalidade. Conceito de Serviços. Art. 24, II, da CF, não violado” (RE 115.103-0/SP e RE 113.383-0/SP, Relator Ministro Octávio Gallotti – DJ de 29.04.1988).

E ao lado da Suprema Corte apresentavam-se, também, ilustres doutrinadores a defenderem a incidência do ISS nas atividades de locação de bens móveis:

(O Imposto Sobre Serviços) “reflete a sua anterior conceituação de imposto sobre profissões e indústrias, uma das quais é a de alugar veículos, tratores, máquinas, roupas e chapéus de rigor, instrumentos e, em geral, móveis, como meio de vida ou habitual atividade remuneradora” (Aliomar Baleeiro, “Direito Tributário Brasileiro”);

“(…) o ISS grava várias atividades que não constituem objeto do contrato de ‘prestação de serviços’, como tal conceituada pelo direito civil, sendo exemplos os serviços de locação de bens móveis, de venda de bilhetes da Loteria Federal, etc. (...) Em nosso direito, com algumas modificações, o conceito de serviço corresponde à mesma noção que dele tem a doutrina e o ordenamento positivo dos diversos países que adotaram o imposto sobre o valor agregado (prestação de serviços é toda operação que não constitua venda de um bem material” (Bernardo Ribeiro de Moraes, “Doutrina e Prática do ISS”).

Ao mesmo tempo, a Constituição Federal de 1988 não instituiu qualquer imunidade – genérica ou específica – sobre as atividades econômicas de locação de bens móveis ou cessão de direito de uso. Pois temos diversos exemplos de imunidades específicas contidas na Carta:

a) A imunidade do art. 153, § 3º, III:

(o IPI) não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

b) A imunidade do art. 153, § 4º, II:

(o ITR) não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.

c) A imunidade do art. 155, § 2º, X, ‘b’:

(o ICMS) não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

d) A imunidade do art. 155, § 2º, X, ‘d’:

(o ICMS) não incidirá nas prestações de serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

e) A imunidade do art. 156, II, ‘*in fine*’:

(o ITBI) não incidirá sobre os direitos reais de garantia.

E diversas outras.

Há de convir que se o propósito fosse imunizar as operações de locação de bens móveis certamente tal propósito seria esclarecido no próprio texto da Carta, pois, por evidência, não caberia aos entes políticos criar imunidades. No entanto, seria também possível argumentar-se sobre a inviabilidade de uma referência sobre a imunidade se a locação nem se integra ao conceito de serviço.

A competência dos Municípios é a de instituir impostos sobre serviços. Sendo assim, “o ISS somente poderia incidir sobre obrigações de fazer, e a atividade de locação de bens móveis não pode ser qualificada como serviço, porque não envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestare* ou um *facere*” (Ministro Celso de Mello no voto do julgamento do caso dos guindastes de Santos).

Diz Hugo de Brito Machado:

“Não é necessário que o conceito de serviço esteja no Direito privado. Muito menos que ele esteja definido em norma do Direito privado. Para que ele não possa ser alterado pelo legislador tributário basta que esteja, como está, na Constituição Federal, pois sua alteração pelo legislador implica evidente alteração da norma da Constituição na qual está albergado. Com efeito, a alteração de qualquer conceito albergado por qualquer norma implica alteração

dessa norma. Se o legislador altera um conceito que está em uma norma da Constituição, portanto, altera a própria Constituição”.

A posição acima do laureado tributarista, Hugo de Brito Machado, sintetiza o motivo da inconstitucionalidade: locação de bens móveis não é uma obrigação de fazer, mas de dar, conforme o direito privado. Mas, com a devida vênia, vamos tecer alguns argumentos um tanto contraditórios ao apresentado pelo insigne mestre.

A expressão ‘serviço’ na Constituição

Diz Sacha Calmon que “é conveniente prevenir que o legislador, inclusive o constituinte, ao fazer leis, usa a linguagem comum do povo, o idioma correntio” (Comentários à Constituição de 1988). Diz ainda que a ideia de uma Constituição em linguagem culta, incorporando a metalinguagem dos juristas, não passa de preconceito elitista quando não de pretensão tecnicista que mal esconde o desejo das classes dominantes de controlar a sociedade pela utilização do Direito, agora como sempre, a mais alta técnica de planificação de comportamentos humanos e, pois, de controle social. Cabe, assim, aos intérpretes adequar as palavras aos seus fins e orientar-se mais pelo conjunto de normas esculpidas no arquétipo constitucional do que se valer da análise jurídica de cada expressão lá contida.

Pois a palavra ‘serviço’ é encontrada em diversos momentos e situações na Constituição, entre os quais os seguintes:

Art. 25. (...)

§ 2º. Cabe aos Estados explorar diretamente, ou mediante concessão, os **serviços** locais de gás canalizado, na forma da lei, vedada a edição de medida provisória para a sua regulamentação.

Art. 150 (...)

§ 5º. A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e **serviços**.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e **serviços**, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

São inúmeros os exemplos do uso da expressão ‘serviço’, mas, para não cansar os leitores, ficamos apenas aos citados acima. O § 2º do art. 25 trata dos “serviços” de gás canalizado, mas não seria mais correto usar “o fornecimento local de gás”? Afinal, estamos tratando de um produto, ou mercadoria, e não de um serviço. O § 5º do art. 152 veda aos Estados, Distrito Federal e Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. Sendo assim, atividades como a de locar bens móveis estão fora da vedação constitucional? Aparentemente, sim, pois é dito que locação de bens móveis não se enquadra em bens ou serviços. E, finalmente, não haverá a necessidade de lei para esclarecer aos consumidores sobre os impostos que incidem sobre locações de bens móveis, porque o § 5º do art. 150 somente se refere aos que tributam bens ou serviços. Ademais, não faria falta se as empresas locadoras só pagam de impostos o imposto de renda e, mesmo assim, quando auferem lucros.

O fato faz lembrar a advertência de Carlos Maximiliano, em sua obra “Hermenêutica e Aplicação do Direito”: “Sobre o pórtico dos tribunais conviria inscrever o aforismo de Celso – *Scire leges non est verba earum tenere, sed vim ac potestatem* – Saber as leis é conhecer-lhes, não as palavras, mas a força e o poder, isto é, o sentido e o alcance respectivos”.

Faz-nos lembrar, também, as douradas palavras do Professor Antônio Carlos Cintra do Amaral: “Para entender uma norma jurídica, deve o intérprete analisar o texto através do qual ela é formulada. Nesse texto encontra palavras que devem ser compreendidas em seu significado comum e, com frequência, no significado técnico-jurídico específico que assumem em um determinado contexto normativo. Mas a tarefa do intérprete não se limita a verificar o teor literal do texto analisado”.

No caso, não há a mínima possibilidade de conjecturar de que a intenção do constituinte foi a de livrar as atividades econômicas de locação de bens móveis da incidência de impostos no ato de suas operações. Adotar essa interpretação meramente formal seria contrariar o princípio da razoabilidade e afrontar os termos do inciso II do art. 150, pelos quais é vedado “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Após diversas decisões a favor da constitucionalidade da incidência do ISS sobre locações de bens móveis, o Supremo Tribunal Federal, no RE 116.121-3/SP, em julgado de 11.10.2000, decidiu pela inconstitucionalidade, no caso da locação de guindastes ao Porto de Santos. A discussão foi acirrada: votaram a favor da incidência os Ministros Octávio Gallotti (relator), Carlos Velloso, Ilmar Galvão, Nelson Jobim e Maurício Corrêa. Votaram contra a incidência os Ministros Moreira Alves, Néri da Silveira, Sydney Sanches, Sepúlveda Pertence, Celso de Mello e Marco Aurélio. A votação final foi, portanto, de seis a cinco pela inconstitucionalidade.

Por força de tal decisão, a Presidência da República vetou o subitem 3.01 da lista de serviços anexa ao Projeto de Lei Complementar nº. 116/03, sob as seguintes razões:

“Verifica-se que alguns itens da relação de serviços sujeito à incidência do imposto merecem reparo, tendo em vista decisões recentes do Supremo Tribunal Federal. São eles:

O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão “locação de bens móveis” constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF nº 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a “terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável.” Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois

veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis” (veto proposto pelo Ministério da Fazenda).

Por esse motivo, perdeu os Municípios uma substancial receita tributária. E, agora, recentemente, o Supremo Tribunal Federal veio a decidir pela constitucionalidade da cobrança do ISS nas operações de arrendamento mercantil, com apenas um voto contrário, o que dá a entender uma reinterpretação da terminologia aplicada na Constituição Federal no que concerne ao imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Mas, se excluída da lista as atividades de locação de bens móveis, impossível aos Municípios a sua cobrança, ao contrário das operações de leasing que lá permanecem. A piorar, aproveitando-se da lacuna, diversas atividades econômicas, muitas delas verdadeiramente prestadoras de serviços, aproveitam-se para alterar o objeto de seus contratos, tais como:

Serviços de terraplanagem – passou a ser locação de máquinas de terraplanagem;

Serviços de transporte de cargas – passou a ser locação de caminhões;

Serviços de festas e eventos – passou a ser locação de salas ou imóveis para eventos;

Serviços de cargas e descargas de bens – passou a ser locação de máquinas ou guindastes;

Serviços de transporte de passageiros – passou a ser locação de ônibus;

Serviços de pulverização aérea – passou a ser locação de aeronaves;

Serviços de desenvolvimento de sistemas – passou a ser locação de sistemas;

Serviços de instalação de palcos e coberturas – passou a ser locação de palcos e coberturas.

E diversas outras.

Tentam, assim, aplicar a chamada elisão fiscal com o intuito de esquivar-se do pagamento do imposto municipal, mas com flagrante subversão da natureza dos serviços prestados. Esconde-se a verdadeira causa a motivar o propósito do contrato, principalmente aos olhos de tomador do serviço, na tentativa de eludir a ação fiscal. E o que fazer, se a justiça, em geral, acomoda-se no tecnicismo formal das relações contratuais? Não importa se verdadeiro, mas vale o que está escrito.

Deste modo, impõe-se a tomada de uma medida que venha a restaurar a ordem tributária e melhor traçar o figurino constitucional que se entendia correto na época de sua edição. E o único modo realmente viável e que não venha a ser novamente contestado é a alteração do dispositivo constitucional, pois qualquer mudança em lei complementar provavelmente será combatida outra vez na Justiça.

A proposta seria, por meio de Emenda Constitucional, a inserção de um § 4º ao artigo 156, com a seguinte redação:

“§ 3º. O imposto previsto no inciso III do caput deste artigo incide, também, sobre as atividades econômicas de locação de bens móveis e licenciamento ou cessão de direito de uso”.

Não se está, deste modo, a propor a descaracterização do imposto sobre serviços ao ponto de transformá-lo em um “imposto sobre utilidades”. Não! A essência permanece na prestação do serviço e não em seus efeitos, nos resultados colhidos. Mas, apenas em ampliar o conceito de serviço, a fim de alcançar atividades econômicas surpreendentemente protegidas por uma visão estóica do sentido da lei.

Roberto Tauil

janeiro de 2010.