

NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS

Walmir Luiz Becker

A outorga constitucional do art. 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988 é para que os Municípios possam instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, excetuados os de transporte e de comunicação, que ficaram sob a competência impositiva dos Estados.

Exige o mencionado dispositivo da Carta Suprema que os serviços sejam definidos em lei complementar, daí ter sobrevivido a Lei Complementar nº 56, de 15-12-1987, que aprovou a nova Lista de Serviços sujeitos ao ISSQN, e cujo item 79 nela incluiu a "Locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil."

Entretanto, ao assim fazê-lo, o legislador complementar desbordou de suas atribuições, uma vez que lhe competia listar os serviços suscetíveis de serem tributados pelo imposto municipal, nunca, porém, inserir na lista o que não pode ser juridicamente qualificado como serviço, pois a tanto não estava ele autorizado pelo Texto Constitucional.

Como é curial, se a Constituição diz que os Municípios podem instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, nenhuma outra norma infraconstitucional, ainda que de natureza complementar, pode validamente estabelecer critérios diferentes de determinação dessa competência tributária. Nesse exato sentido, a conclusão de ROQUE CARRAZA: "Sublinhamos, a propósito, que a competência tributária, no Brasil, é um tema exclusivamente constitucional. O assunto foi esgotado pelo constituinte. Em vão, pois, buscaremos, nas normas infraconstitucionais (v.g., nas contidas nas leis complementares), diretrizes a seguir, sobre a criação, in abstracto, de tributos. Neste campo, elas, na melhor das hipóteses, explicitam o que, porventura, se encontra implícito na Constituição (nada de novo, porém, podem agregar-lhe ou subtrair-lhe." (Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária" - Editora Revista dos Tribunais, 1986, p. 38) (grifou).

Outra não é a lição de GERALDO ATALIBA em parecer a respeito do "Imposto sobre Serviços - Diversões Públicas - Convites e Ingressos Gratuitos" (in RDA, nº 104, 1971, p. 383): "A circunstância de outorgar a Constituição à lei complementar a tarefa de definir os serviços não quer significar, absolutamente, que a Constituição tenha dado ao legislador complementar liberdade de ampliar o conceito de serviço pressuposto constitucionalmente".

Assentado que é vedado à lei complementar, ou a qualquer outra, estabelecer a incidência do ISSQN sobre o que não puder ser conceituado como serviço, é hora de perquirir-se o significado jurídico desse vocábulo, sem perder-se de vista que, nos precisos dizeres do art. 110 do Código Tributário Nacional, é vedado à lei tributária: "alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa e implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Pode-se afirmar, com absoluta convicção, haver total consenso, no campo do direito privado, quanto a que o serviço traduz, sempre, uma obrigação de fazer. Com efeito, como ensina PONTES DE MIRANDA: serviço é "qualquer obrigação de fazer" ... "servir é prestar atividade a outrem" ... "trata-se de dívida de fazer, que o locador assume. O serviço é a prestação". (Tratado de Direito Privado, Tomo XLVII, Borsoi, R. Janeiro, 1958, págs. 3 e 4).

Por outro lado, o estudo da obrigação de fazer costuma ser feito em contraposição com o da obrigação de dar, estabelecendo-se as diferenças entre uma e outra. ORLANDO GOMES aponta a distinção: "Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade que o devedor precisa exercer para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim que se tem em mira é aproveitar o serviço contratado." (Obrigações, Forense, 1961, p. 67).

WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO assevera que "o 'substractum' da diferenciação está em verificar se o dar ou o entregar é ou não a consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer." (Curso de Direito Civil, Ed. Saraiva, 1972, 8.^a ed., p. 95).

A obrigação de fazer compreende, pois, uma prestação traduzida pelo esforço humano, físico ou intelectual, do próprio prestador, diferentemente do que sucede com a obrigação de dar, porquanto, nesta última, não há essa atuação personalizada do devedor (contratado para a prestação de serviços), sendo o seu

adimplemento representado pela entrega de algo ou de alguma coisa preexistente.

Portanto, somente a obrigação de fazer - e não a de dar - é que pode entrar na esfera de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, consoante enfatizado, aliás, por MARÇAL JUSTEN FILHO em sua notável obra "O Imposto sobre Serviços na Constituição" (Ed. RT, 1984, p. 90): "Restam, então, as obrigações de prestação positiva. E, dentro delas, as obrigações de fazer, pois, elas é que podem produzir uma prestação de esforço pessoal, caracterizadora de serviço tributável por via do ISS. As obrigações de dar não conduzem a um serviço prestado. A prestação do esforço caracterizadora do serviço é qualificável juridicamente como execução de uma obrigação de fazer" (grifou).

Ora, a locação de bens móveis, regrada nos artigos 1.188 a 1.215 do Código Civil Brasileiro, configura, nítida e indubitavelmente, obrigação de dar, porquanto trata-se de negócio jurídico mediante o qual o locador se obriga a entregar a coisa ao locatário, por tempo determinado, ou não, comprometendo-se a mantê-la, salvo disposição expressa em contrário, sempre em condições de servir ao uso a que se destina.

Enquanto obrigação de dar, a locação de bens móveis de modo algum pode levar à exigência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, uma vez que o serviço passível de tributação por esse imposto implica, necessariamente, uma prestação laboral, um facere, e não uma entrega ou dação de coisa.

E se é certo que os serviços a que alude a Constituição Federal, no seu art. 156, III, são aqueles definidos pelo direito privado, e que essa definição não pode ser alterada por lei complementar ou por qualquer outro diploma legal infraconstitucional, porque tal não é permitido pelo art. 110 do Código Tributário Nacional, tem-se como inevitável a conclusão de que é inconstitucional a cobrança de ISSQN sobre a locação de bens móveis (obrigação de dar), porquanto esta não envolve a prestação de serviços (obrigação de fazer).

Essa inconstitucionalidade veio a ser declarada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP.