

A IMPERTINÊNCIA DA COBRANÇA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISSQN SOBRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, BEM COMO DA EXIGÊNCIA DE NOTA FISCAL DE SERVIÇO PARA COMPROVÁ-LO

Autora: MARLI TERESINHA DEON SETTE¹

INTRODUÇÃO

Este artigo aborda questão que, embora minuciosamente analisada pelo Supremo Tribunal Federal culminando com uma Súmula Vinculante (n. 31/2010), continua causando polêmica nas lidas diurnas entre administradores municipais e aqueles que lhes locam bens. Refiro-me à cobrança de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza incidente nas locações de bens móveis. O objetivo é esclarecer três problemas substanciais em relação ao assunto: primeiro, a grande confusão que se costuma fazer entre locação de bens móveis com serviço; segundo, o costumes equívoco na apuração do Imposto Sobre Serviço (ISSQN) devido, quando há locação de bens móveis conjugada com serviços de assistência técnica ou similar; e, terceiro, quando ultrapassadas as duas primeiras questões, a confusão quanto ao documento fiscal legal para comprovar a locação de bens móveis.

¹ MARLI T. DEON SETTE é mestra em Gestão Econômica do Meio Ambiente pela Universidade de Brasília UnB, possui graduação em Direito pela Universidade de Cuiabá UNIC/IUNI e graduação em Ciências pela Fundação Alto Uruguai para Pesquisa e Ensino Superior de Erechim/RS, FAPES/URI. É pesquisadora associada do Centro Integrado de Ordenamento Territorial da Universidade de Brasília CIORD/UnB. Também leciona na Universidade de Cuiabá/MT, UNIC/IUNI/KROTON. Servidora Pública do Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso, atuou/atua como Conselheira do Conselho Estadual do Meio Ambiente de Mato Grosso CONSEMA, como conselheira do Conselho Estadual de Recursos Hídricos de Mato Grosso CEHIDRO e como Vice-Presidente da Comissão do Meio Ambiente da OAB/MT, seção de Várzea Grande/MT.

Sem pretender esgotar o assunto, abordamos o tema de maneira simples e fácil de entender.

A) CONSIDERAÇÕES GERAIS ACERCA DOS DISPÊNDIOS FINANCEIROS GERADOS PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

De maneira singela, a Administração Pública realiza especialmente três formas de despesas: aquisição de mercadorias, contratação de serviços e contratação de locação de bens móveis e/ou imóveis.

Relativamente ao tipo de tributo que as aquisições geram, tem-se a seguinte situação:

a) As compras de mercadorias estão sujeitas ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), devido aos Estados (artigo 155, inciso II, da CF/88)², o que é comprovado por meio de Nota Fiscal de Compra/Venda (de competência dos Estados).

b) Os contratos de serviços estão sujeitos ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), devido aos Municípios (artigo 156, inciso III, da CF/88)³, o que é comprovado por meio de Nota Fiscal de Serviço (de competência dos Municípios).

c) A contratação de locação de bens móveis/imóveis: Neste item é que reside a pertinência deste artigo e sobre ele nos debruçaremos, limitando-nos à discorrer sobre a LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS e sua relação (não relação) com o ISSQN, já que relativamente ao ICMS não há entendimento equivocado, na medida em que todos sabem que não incide ICMS na locação. Os equívocos se revelam em relação à LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS *versus* ISSQN.

B) CONSIDERAÇÕES ACERCA DA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS VERSUS ISSQN

² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...). II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

³ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...). III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

A Lei Complementar n. 116/2003, que entrou em vigor em 1º de Agosto de 2003, instituiu a Lista de Serviços sujeitos a incidência do ISSQN.

Isto significa que para nascer a obrigação de pagar o Imposto, o serviço precisa constar nesta lista. É a chamada tipicidade fechada ou cerrada.

A locação de bens móveis é uma das atividades que não consta da atual lista de serviços. Na verdade, originalmente constava no projeto de lei aprovado pelo Senado Federal. No entanto, o Presidente da República, ao promulgar a referida Lei, vetou o subitem relativo a essa atividade.

Por essa razão é que os serviços de locação de bens móveis não estão mais no campo de incidência do ISSQN.

Como consequência prática disso, os contribuintes que exercem a atividade de locação de bens móveis não têm obrigação de recolher Imposto Sobre Serviço - ISSQN.

Isso tem uma explicação lógica. O contribuinte ao adquirir o bem (que será usado para locar) paga o ICMS. No momento em que loca o bem, a mercadoria não está “circulando”, nem vai “ficar” com o tomador. Na verdade, ela vai para as mãos do locatário e retorna ao seu dono (locador) num determinado prazo. Assim, se o contribuinte tivesse que pagar ISSQN estaria sendo-lhe imputado o *bis in idem* tributário, na medida em que pagaria tributo duas ou “n” vezes (tantas vezes quantas fossem as locações feitas) pelo mesmo produto. Destarte, agiu com acerto jurídico a Presidência ao vetar a incidência de ISSQN sobre a locação de bens móveis.

O assunto causou divergência até assentar entendimento consolidado na súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal⁴, que restou assim ementado: STF Súmula Vinculante nº 31 - PSV 35 - DJe nº 40/2010 - Tribunal Pleno de 04/02/2010 - DJe nº 28, p. 1, em 17/02/2010 - DOU de 17/02/2010, p. 1 - Constitucionalidade - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS - Locação de Bens Móveis: “É

⁴ 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

Por ter sido sumulado na forma vinculante, não pode a Administração Pública agir em desacordo com o nela disposto, sob pena de reclamação junto ao STF contra o ato administrativo que a desrespeitar, consoante dispõe o § 3º, do artigo 103-A, da CF/88, conforme segue:

CF/88, artigo 103-A (...). § 3º “Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.”

Logo, é evidente que a Locação de bens móveis não está sujeita ao ISSQN, bem como, que não pode a administração exigir mencionado imposto.

Vale fazer alguns esclarecimentos que particularizam o entendimento sumulado e clareiam de maneira solar o que é a locação.

A competência impositiva outorgada pela Constituição Federal aos Municípios para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência dos Estados e Distrito Federal, exige que só se alcancem, mediante incidência do ISSQN, os atos e fatos que se possam qualificar, juridicamente como serviços, senão vejamos:

CF/88, artigo 156. “Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

De igual modo, a legislação tributária deve ser interpretada em consonância com os princípios e conceitos definidos no direito privado, conforme estabelece o artigo 110, do CTN, *verbis*:

Artigo 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”.*

Cumprido, então, para delimitar o campo de incidência da exação em comento, examinar as figuras jurídicas da LOCAÇÃO e do SERVIÇO, socorrendo-se no conceito do direito privado, uma vez que suas definições não são *“captadas nos quadrantes constitucionais”*, como diz JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO (1993, p. 134).

A conceituação da LOCAÇÃO está definida no artigo 565 do Novo Código Civil, que reza:

“artigo. 565. 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”.

Segundo MARIA HELENA DINIZ (1996, p. 210), a característica principal da locação de coisa é a concessão do *“uso de um bem ou o gozo de um direito, mediante remuneração em dinheiro”*, com o compromisso da restituição do *“mesmo objeto locado”*.

A conceituação para o termo SERVIÇO, por sua vez, pode ser encontrada no Vocabulário Jurídico de DE PLÁCIDO E SILVA (1991, p. 215):

“SERVIÇO. Do latim servitium (condição de escravo), exprime, gramaticalmente, o estado de que é servo, encontrando-se no dever de servir, ou de trabalhar para o amo. Extensivamente, porém, a expressão designa hoje o próprio trabalho a ser executado, ou que se executou, definindo obra, o exercício do ofício, o expediente, o mister, a tarefa, a ocupação, ou a função.

Por essa forma, constitui serviço não somente o desempenho da atividade ou de trabalho intelectual, como a execução de trabalho, ou de obra material.

Onde quer que haja um encargo a cumprir, obra a fazer, trabalho a realizar, empreendimento a executar, ou cumprido, feito, realizado, ou executado, há um serviço a fazer, ou que fez”.

Nos termos do Código Civil, considera-se como serviço:

“Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”.

Ainda, na visão de ARNALDO RIZZARDO (1988, p. 641), a “LOCAÇÃO DE SERVIÇO” concebe-se como “*contrato sinalagmático através do qual uma das partes contratantes, designada locadora, se compromete a prestar serviços ou mão-de-obra, que a outra, denominada locatária, se compromete a remunerar.*”

Observa-se nitidamente nos conceitos acima que a LOCAÇÃO configura **obrigação de dar**, consistente na entrega do bem locado. Já, o SERVIÇO, consiste em **obrigação de fazer**. Portanto, institutos absolutamente distintos, não podendo atribuir-lhes idêntico regime jurídico tributário. Aliás, uma simples leitura dos artigos 565 à 578 e 593 à 609, todos do Código Civil, mostra que os institutos da locação e do serviço são diferentes em todos os aspectos: origem, extinção, perecimento, garantias, restituição, etc.

Outra distinção apanhada por ORLANDO GOMES (1995, p. 273) e que esclarece de vez a diferença entre as duas formas de obrigação é:

“[...] o traço característico da locação é o regresso da coisa locada ao seu dono, ao passo que o serviço prestado fica pertencendo a quem o pagou, e não é suscetível de restituição”.

Como o ISSQN é “imposto sobre serviço”, conclui-se, portanto, que somente pode incidir sobre obrigações de fazer, cujo conceito não se adapta com o instituto da locação.

Assim, fica evidente e incontroverso que a locação de bens móveis não está sujeita ao Imposto Municipal (ISSQN).

C) PARTICULARIDADE CONCERNENTE AOS CASOS DE LOCAÇÃO CONJUGADA COM SERVIÇO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA

Ultrapassada a análise acerca da absoluta diferença entre locação de bens móveis e serviços e, a conseqüente não incidência de ISSQN sobre a locação, é hora de nos debruçarmos sobre as situações em que há locação de bens móveis conjugada com serviços de assistência técnica ou similar, tais como operação, montagem, avaliação, etc...

O assunto também já foi devidamente debatido no Excelso Pretório, tendo a ministra ELIANA CALMON proferido voto tão elucidativo (REsp 1194999/RJ, 2010), que me sinto inabilitada para substituir suas palavras, motivo porque as adoto na íntegra, conforme segue:

“Cuida-se, originariamente, de mandado de segurança impetrado pela Xerox Comércio e Indústria, objetivando o afastamento da incidência de ISS sobre locação de bens móveis.

O Tribunal de origem confirmou a sentença, pela denegação da ordem, sob o fundamento de que não se trata de simples locação, mas sim de atividade que engloba serviços como a manutenção da máquina.

Nas razões do recurso especial, a empresa, preliminarmente, aponta omissão no acórdão recorrido "em relação à inexistência de remuneração pelo suposto 'serviço presado', já que o contrato de fls. 62/65, que deu supedâneo ao equivocado entendimento desafiado pelo presente recurso, dispõe clara e expressamente que o cumprimento de tais obrigações se perfaz sem quaisquer ônus para o Contratante/Locatário" (fl. 784, e-STJ).

No mérito, afirma que o aresto combatido contraria jurisprudência do STF.

Em detida análise dos autos, verifico que a instância ordinária, de fato, não fez distinção entre o serviço de locação de bem móvel e a assistência técnica prestada pela empresa, pois, no seu entender, a simples presença deste último serviço já tornaria obrigatória a exação sobre o valor total da operação.

Apenas a título exemplificativo, colaciono trecho do voto-condutor proferido por ocasião do julgamento dos embargos de declaração opostos pela empresa (fl. 770, e-STJ):

‘O contrato firmado entre a empresa Xerox e o Município de Itatiaia, como se vê às fls. 63, traz em seu bojo uma cláusula (quinta) onde a empresa locadora se obriga a atender chamados de emergência, de conservação técnica e reparo do equipamento, substituindo as peças que se fizerem necessárias em 48 horas. O parágrafo primeiro da referida cláusula traz em seu bojo a obrigação da locadora em efetiva treinamento específico em servidores designados pelo Município, em local indicado pela locadora.

Assim, entendo que o contrato em questão, como dito no acórdão recorrido, é um pacto de natureza cumulativa, englobando locação e prestação de serviços, desnaturando o contra que não pode ser entendido como de locação pura. A decisão do Egrégio STF, cuja cópia foi carreada aos autos pela empresa, se coaduna com este entendimento, pois, como já referido pelo ilustre representante do MP de primeiro grau, às fls. 186/188, qualquer contrato, como o firmado entre as partes, que faça incidir uma prestação de serviços deve sofrer a incidência do tributo do ISS.’

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal já firmou entendimento de que é inconstitucional a incidência de ISS sobre locação de bens móveis, tendo, inclusive editado súmula vinculante (Súmula Vinculante 31: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”).

A questão que se faz é a seguinte: as operações de locação de bens móveis conjugadas com prestação de outros serviços torna válida a exação sobre o valor total da transação?

O problema não é de simples solução.

O Pretório Excelso, quando da aprovação do referido enunciado vinculante, tratou, ainda que en passant, sobre essa discussão.

Na assentada de 4.2.2010, o Ministro Joaquim Barbosa encaminhou ao Plenário proposta de súmula vinculante com a seguinte redação: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis dissociadas da prestação de serviços” (grifei).

Em razão de manifestação do Ministro Cezar Peluso, modificou-se a redação, para suprimir a expressão final “dissociadas da prestação de serviços”.

Para que se entenda as razões, parece-me oportuno trazer parte das discussões travadas na referida sessão plenária:

‘O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Senhor Presidente se Vossa Excelência me permite, acho que o que o eminente advogado propôs tem certa razão de ser. Veja bem: estamos afirmando que é inconstitucional quando incide sobre locação de móveis, mas só quando é dissociada da operação de serviço. Quando for associada cabe imposto? Não. Então, a referência a "dissociada" é desnecessária, porque, quando associada, também não incide. Quando há contrato de locação de móveis e, ao mesmo tempo, prestação de serviço, a locação de móveis continua não suportando o imposto; o serviço, sim. Se não tiver nenhuma ligação com prestação de serviço, também continua não suportando; não há incidência. Noutras palavras, o "dissociada" aí realmente é inútil e pode gerar dúvida. E, quando for associada, está sujeita ao imposto sobre prestação de serviço? A meu ver, com o devido respeito, não há prejuízo algum ao sentido das inúmeras decisões, se for cortada a expressão final "dissociada da prestação de serviço". É inconstitucional a incidência sobre locação de móveis só.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Eu não vejo prejuízo na supressão dessa expressão. A minha preocupação foi em relação àquelas 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.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Então, esse caso aí é a prestação de serviço típica, não é a locação de móvel como tal.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Pois é, mas a prestação é escamoteada aí.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Sim, mas a pergunta é a seguinte: existem, neste caso, locação de móvel e prestação de serviço, ou existem ambas?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Tem as duas coisas, mas o que aparece é só a locação de móveis.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Então a locação de móvel não tem incidência, mas a prestação de serviço tem.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Mas, como eu disse, não vejo essas questões periféricas que podem surgir aí, podem ser

resolvidas em relação e em outros procedimentos. Não vejo nenhum problema.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - O meu receio é exatamente que se raciocine nestes termos: quando associadas, elas ficam sujeitas a imposto? Não ficam. (...)

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (PRESIDENTE E RELATOR) - Portanto: É inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza sobre operações de locação de bens móveis.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Presidente, com isso ficamos fiéis ao que assentado pela Corte, já que, quando da formalização do leading case, não houve o exame da matéria quanto à conjugação "locação de bem móvel e serviço". Deve-se esperar, portanto, reiterados pronunciamentos do Tribunal sobre possível controvérsia envolvida a junção, para posteriormente editar-se um verbete."

Fica evidente, especialmente, pela última declaração do Ministro Marco Aurélio, que a questão envolvendo a conjugação de locação bem móvel e serviço ainda não foi definitivamente apreciada pela Corte Constitucional.

Contudo, é possível, desde já, estabelecer alguns pontos incontroversos:

- é inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis (por expressa disposição da Súmula Vinculante 31); e,*
- é válida a tributação de ISS sobre os serviços de manutenção e de assistência técnica, em razão de expressa previsão na lista anexa à Lei Complementar 116/2003 (item que 14.02 - "assistência técnica").*

A dúvida persiste nos casos em que não se individualiza o quantum remuneratório para cada atividade, ou seja, não se delimita o valor da operação relativa à locação e a quantia devida a título de serviços de manutenção.

A propósito, frise-se que essa circunstância encontra-se presente na maioria dos contratos de locação de bens móveis, em que se garante a prestação de assistência técnica do bem locado. Afinal, ao se atribuir um valor global ao contrato de locação, raramente se discrimina a parcela devida pela locação pura e pelos serviços de manutenção.

Conforme já dito, o STF ainda não tem uma solução definitiva para as situações de conjugação de locação de bens móveis e serviços, contudo, entendo que, a partir das teses já estabelecidas, é possível dirimir a controvérsia no presente caso.

Vejamos.

É fato incontroverso que há Contrato de Locação de Bens Móveis (máquinas copadoras, impressoras e outros equipamentos) firmado pela Xerox Comércio e Indústria Ltda e o ente municipal. Ora, a partir da disposição da Súmula Vinculante 31, é inconstitucional a cobrança de ISS pelo Fisco sobre a totalidade do contrato de locação bens móveis.

Ocorre que, em análise do contrato em questão, o Tribunal de origem verificou também a existência de prestação de serviço de assistência técnica.

Entretanto, tal circunstância não justifica a incidência do ISS sobre a parcela referente à operação de locação "pura" de bem móvel, apenas permite a tributação sobre os serviços em questão.

Ao que parece, a instância ordinária adotou critério da preponderância do serviço prestado, que não mais se aplica para fins de definição da exação devida.

Ressalto que não estou analisando cláusula contratual – o que é obstado pela Súmula 5/STJ. Limito a análise aos dados apreciados pela instância ordinária e constantes das decisões por ela proferidas.

Assim, constato que há inconstitucionalidade na autuação fiscal da autoridade municipal e que, por conseguinte, as decisões proferidas pela instância ordinária afrontam a jurisprudência constitucional sobre o tema, merecendo reforma, sob pena de ofensa direta ao referido enunciado vinculante.

Ressalva-se, todavia, que a autoridade fiscal proceda a apuração do quantum devido apenas a título dos serviços de assistência técnica prestados, por meio do procedimento administrativo próprio.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso especial.^{5º}

A decisão restou assim ementada:

⁵ Voto pesquisado no endereço:

https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=11474146&sReq=201000908235&sData=20100922&sTipo=51&formato=PDF, pesquisado em 14.06.2012.

“TRIBUTÁRIO – IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA – LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS – SÚMULA VINCULANTE 31/STF – CONTRATO DE LOCAÇÃO CONJUGADO COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA. 1. Segundo a Súmula Vinculante 31/STJ, “é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”. 2. É válida a tributação de ISS sobre os serviços de manutenção e de assistência técnica, em razão de expressa previsão na lista anexa à Lei Complementar 116/2003 (item que 14.02 - “assistência técnica”). 3. O STF ainda não tratou definitivamente da questão envolvendo a conjugação de locação bem móvel e serviços acessórios, como o prestação de assistência técnica. 4. **A existência de prestação de serviço de assistência técnica, em caráter acessório ao contrato de locação de bem móvel, não justifica a incidência do ISS sobre o valor total da operação, sob pena de ofensa à Súmula Vinculante 31/STF.** 5. Recurso especial provido. (REsp 1194999/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2010, DJe 22/09/2010)

Basta uma leitura superficial do voto condutor supracitado para se concluir que quando houver locação de bens móveis conjugada com serviços de assistência técnica/similares, é ilícita e indevida a cobrança de ISSQN sobre o valor da locação do bem móvel (em regra, obrigação principal), sendo permitida a exação, apenas sobre os serviços (em regra, obrigação acessória).

A apuração do *quantum* devido a cada instituto (locação e/ou serviço) deve ser assinalada pelos contratantes, para fins de incidência de ISSQN sobre a parcela atinente ao serviço (obrigação de fazer).

D) CONSIDERAÇÕES ACERCA DAS LEGISLAÇÕES EXISTENTES QUE JUSTIFICAM A COMPROVAÇÃO DA LOCAÇÃO POR MEIO DE CONTRATO E RECIBO CORRESPONDENTE.

Superadas os dois primeiros problemas apresentados - confusão entre locação de bens móveis com serviço e o costumas equívoco na apuração do Imposto Sobre Serviço (ISSQN) devido, quando há locação de bens móveis conjugada com

serviços de assistência técnica ou similar, resta examinar o terceiro, qual seja, a confusão quanto ao documento fiscal legal para comprovar a locação de bens móveis.

A lei n. 8.846/1994, que dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários reza que:

“Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

§ 1º O disposto neste artigo também alcança:

a) a locação de bens móveis e imóveis;

(...).

§ 2º O Ministro da Fazenda estabelecerá, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, os documentos equivalentes à nota fiscal ou recibo podendo dispensá-los quando os considerar desnecessários.”

E,

“Art. 2º Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e o faturamento, a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação”.

Por seu turno, o Decreto n. 3.000/1999, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, dispõe que:

“Art. 49. São tributáveis os rendimentos decorrentes da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 3º, Lei nº 4.506, de 1964, art. 21, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

(...).

V - direito de uso ou exploração de outros bens móveis de qualquer natureza;

(...).

§ 2º Serão incluídos no valor recebido a título de aluguel os juros de mora, multas por rescisão de contrato de locação, e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento, inclusive atualização monetária”.

E, ainda afirma que:

“Art. 51. É obrigatória a emissão de recibo ou documento equivalente no recebimento de rendimentos da locação de bens móveis ou imóveis (Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, art. 1º e § 1º).

Parágrafo único. O Ministro de Estado da Fazenda estabelecerá, para os efeitos deste artigo, os documentos equivalentes ao recibo, podendo dispensá-los quando os considerar desnecessários (Lei nº 8.846, de 1994, art. 1º, § 2º)”.

Da legislação citada, fica evidenciado que o documento hábil a comprovar a locação é o recibo ou documento equivalente.

Por fim, é importante mencionar que em vários Estados da Federação, constitui ilícito punível a emissão de qualquer Nota Fiscal de Serviço para as atividades de locação, a exemplo do Estado de São Paulo⁶, que no Decreto n. 44.540/2004/SP, prevê penalidade expressa, como, por exemplo, a que segue:

“Art. 130. As infrações às normas relativas ao Imposto sujeitam o infrator às seguintes penalidades:

(...).

VII – infrações relativas aos documentos fiscais:

a) multa de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), por lote impresso, aos que mandarem imprimir documento fiscal sem a correspondente autorização para impressão”.

⁶ Inciso XVIII do art. 14 da Lei nº 13.476, de 30 de dezembro de 2002, acrescido pela Lei nº 14.256, de 29 de dezembro de 2006, observadas as alíneas “a” e “b” do inciso VII do art. 14 da Lei n.º 13.476, de 30 de dezembro de 2002, com a redação da Lei n.º 13.701, de 24 de dezembro de 2003.

Além do dispositivo destacado, o Decreto retro assinala multa de R\$ 50,00 para a utilização de quaisquer dos modelos de Notas Fiscais para documentar (registrar) uma atividade que não é mais legalmente serviço. Também baliza que agir em desacordo com a norma tributária, pode, em determinadas circunstâncias, configurar ilícito penal.

Destarte, pelas legislações e doutrinas citadas, é certo que **não pode o locador emitir notas fiscais de serviço e/ou de circulação de mercadoria para comprovar a locação, nem, tampouco, o locatário exigí-la em caso de locação, especialmente quando se tratar de Administração Pública.**

CONCLUSÃO

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 (artigo 565, do Código de Processo Civil). Sua característica principal é a concessão do *“uso de um bem ou o gozo de um direito, mediante remuneração em dinheiro, com o compromisso da restituição do “mesmo objeto locado”*. Trata-se de obrigação de dar, consistente na entrega do bem locado e sua consequente restituição.

O serviço, por seu turno, é toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial que pode ser contratado mediante retribuição (artigo 594, do Código de Processo Civil). A expressão serviço designa o próprio trabalho a ser executado, ou que se executou, definindo obra, exercício do ofício, expediente, mister, tarefa, ocupação, ou ainda, função. Trata-se de obrigação de fazer.

O traço característico da locação é o regresso da coisa locada ao seu dono, ao passo que o serviço prestado fica pertencendo a quem o pagou, e não é suscetível de restituição.

São, portanto, institutos absolutamente distintos. Logo, não se lhes pode atribuir idêntico regime jurídico tributário.

O ISSQN é “imposto sobre serviço”, destarte, somente pode incidir sobre obrigações de fazer, cujo conceito não se adapta com o instituto da locação,

conforme restou assentado na Súmula Vinculante nº 31 “*É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis*”.

Quando houver locação de bens móveis conjugada com serviços de assistência técnica/similares, é ilícita e indevida a cobrança de ISSQN sobre o valor da locação do bem móvel (obrigação de dar, em regra, a principal), sendo permitida a exação, apenas sobre os serviços (obrigação de fazer, em regra, acessória). Ou seja, a existência de prestação de serviço de assistência técnica/similar, em caráter acessório ao contrato de locação de bem móvel, não justifica a incidência do ISSQN sobre o valor total da operação, sob pena de ofensa à Súmula Vinculante 31/STF.

O documento hábil a comprovar a locação de bens móveis é o recibo ou documento equivalente, sendo vedado ao locador emitir notas fiscais de serviço e/ou de circulação de mercadoria para comprovar a locação, assim como é vedado ao locatário exigí-las em caso de locação, especialmente quando se tratar de administração pública.

BIBLIOGRAFIA

CALMON, ELIANA. Pesquisa realizada no endereço:

https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=11474146&sReg=201000908235&sData=20100922&sTipo=51&formato=PDF, em 14.06.2012.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988 – pesquisada no endereço:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm, em 14.06.2012.

DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, pesquisado no endereço:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm, em 14.06.2012.

DECRETO Nº 44.540, DE 29 DE MARÇO DE 2004. REGULAMENTO DO ISS/SP, pesquisado no endereço:
<http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Decreto-44540-2004.pdf>, em 14.06.2012.

DINIZ, MARIA HELENA. “Curso de Direito Civil Brasileiro”, 11ª Edição,. Saraiva, São Paulo, 1996, 3º Vol., pág. 210.

GOMES, ORLANDO. “Contratos”, 16ª Edição, Florense, Rio de Janeiro, 1995, pág. 273.

LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal – pesquisada no endereço:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LCP/Lcp116.htm>, em 14.06.2012.

LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002. Código Civil – pesquisada no endereço:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2002/L10406.htm>, em 14.06.2012.

LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.. Código Tributário Nacional – pesquisada no endereço: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm, em 14.06.2012.

MELO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE. “Contribuições Sociais no Sistema Tributário”, Malheiros Editores, São Paulo, 1993, pág. 134.

RIZZARDO, ARNALDO. “Contratos”, 1ª Edição, Aide Editora, Rio de Janeiro, 1988, 2º Vol., pág. 641.

SILVA, DE PLÁCIDO E. “Vocabulo Jurídico”, 11ª Edição, Florense, Rio de Janeiro, 1991, 4º Vol., pág. 215.

Súmula Vinculante 31 – pesquisada no endereço:
<http://www.memesjuridico.com.br/jportal/portal.jsf?post=20106>, em 14.06.2012.