

Diferenças Fundamentais entre Prestação de Serviços e Aluguel de Bens Móveis, O Imposto Sobre Serviços (ISSQN) e a Locação.

Ivan Jacomassi Junior

Palavras-chave: Locação – Prestação - Incidência – Natureza do Serviço.

Resumo

O presente artigo trata dos aspectos importantes que diferenciam a Prestação de Serviços e a Locação de Bens Móveis, visando assim dirimir dúvidas quanto à incidência do imposto pertencente aos municípios (ISSQN).

Veremos que algumas operações são apresentadas ao fisco municipal como receitas obtidas mediante “Locação de Bens Móveis”, seguidas pela não tributação através do ISSQN, invocando a inexistência de Hipótese de Incidência (Regra Matriz de Incidência Tributária) para operações deste tipo, o que é uma verdade. Entretanto, algumas empresas utilizam o termo Locação como subterfúgio tributário, recaindo em Evasão Fiscal.

Portanto, mostra-se de vital importância a compreensão das características de cada operação, para correta análise, interpretação e posicionamento.

Introdução

Primeiramente, nos cabe esclarecer que existem duas situações distintas com as quais tanto Contadores quanto o Fisco (Município) podem defrontar-se dentro da temática estudada:

1º Caso: Onde a operação caracteriza-se como locação de fato, não citada junto a Lei Complementar nº 116/03¹, e portanto não constituindo fato gerador para incidência do ISSQN.

2º Caso: A operação, embora denominada como locação, não se enquadra pela definição jurídica da mesma, e pode constituir fato gerador do ISSQN.

Desta forma, devemos compreender conceitos básicos sobre a Regra Matriz de Incidência Tributária, assim como o que representa a expressão “Locar”, e suas implicações legais.

Regra Matriz de Incidência Tributária

A regra matriz determina a forma como devemos analisar a norma legal, entendendo seu conteúdo e disposição.

Fundamentalmente, devemos interpretar a relação tributária que existe entre Estado e Súdito através de dois elementos, os quais ressaltamos serem cristalizados pelo eminente jurista Geraldo Ataliba, que prima pela didática de suas explicações:

- Hipótese de Incidência: Descrição abstrata descrita na lei;

- Fato Imponível: Ocorrência no mundo dos fenômenos físicos, que satisfaz os antecedentes previstos pela norma jurídica.

Assim, para que haja incidência de tributo, deve haver uma descrição adequada dada pelo texto legal quanto ao fato que enseje sua aplicação.

Neste caso, devemos observar que a análise da hipótese de incidência implica que, necessariamente haverá sempre previsão dada por lei para incidência de tributo, tipificando nesta o objeto imediato da relação jurídica, assim como a base de cálculo e o fato gerador.

Já o fato imponível representa o acontecimento concreto, envolvendo valores pecuniários (princípio Constitucional da capacidade contributiva) que quando ocorrido gera obrigação tributária independentemente da vontade das partes.

Voltando a Hipótese de Incidência, vejamos alguns tópicos importantes:

1) Objeto Imediato da Relação Jurídica

Conforme bem ensina Luiz Antonio Nunes², importa ao fisco, aplicando o direito positivo, dois tipos de relação entre as partes, a “obrigação de fazer” e “obrigação de dar”.

Estes tópicos serão fundamentais para compreensão adiante quanto a não incidência do ISSQN sobre locação de bens móveis.

Obrigação de fazer significa que o contratado tem para com o contratante o dever de realizar determinada tarefa, não prevalecendo a obrigatoriedade de entregar um bem tangível, mas sim de produzir algum efeito sobre o mesmo, ou executar determinada ação. Este é o típico caso de prestação de serviço, ou ainda industrialização, quando há o aperfeiçoamento da matéria prima bruta.

Obrigação de dar significa que uma das partes tem o dever legal de entregar bem tangível a outra, ou seja, uma operação que pode caracterizar a incidência do ICMS pela circulação econômica do bem, ou ainda um aluguel, pela cessão da coisa alugada.

2) Base de Cálculo

Base de cálculo representa o montante financeiro que compõe a base para aplicação da alíquota do imposto incidente.

Devemos compreender bem a sistemática para sua determinação, pois há casos onde os valores devem ser segregados, para que não haja tributação de receita designada à determinado tributo por outro.

Importante observar que cada tipo de imposto tem sua própria base de cálculo e ente competente para acioná-lo. Por exemplo, a Constituição Federal³ determina que são competentes para cobrar o ISSQN somente os Municípios, assim, Estados ou União não o podem fazê-lo, por falta de atribuição, e a lei complementar que regulamenta referido imposto determina que a base de cálculo é o preço do serviço.

Quando a mesma base de cálculo é tributada duas vezes pelo mesmo ente, ocorre o que chamamos de bitributação, e quando base de cálculo devida a um imposto sofre também tributação por outro que não lhe é designado, chamamos *bis-in-idem*.

3) Fato Gerador

Fato gerador representa a ocorrência no mundo físico, que uma vez prevista em lei, e sendo consumada, dá ensejo para aplicação de tributo.

Por exemplo, o fato gerador do ICMS é a circulação econômica do bem, assim, quando vendemos uma peça de automóvel e recebemos pagamento, vemos ocorrido fato que gera aplicabilidade do imposto (hipótese de Incidência do ICMS).

Desta forma, vemos que para análise quanto a aplicabilidade de imposto, devemos primeiramente recorrer a regra matriz, verificando a exatidão do texto legal, definindo o objeto imediato da relação jurídica, o fato gerador do imposto e sua base de cálculo.

Exemplo:

Um funileiro faz reparos na parte frontal de um veículo, sendo que na ocasião adquiriu uma peça nova (capô), executou o serviço e emitiu nota fiscal conjugada, com a descrição dos materiais e da mão de obra.

Para fins de tributação, quanto ao serviço, vemos que há previsão constitucional de tributação para o mesmo, regulamentado pela lei complementar nº 116/03¹, e quanto às mercadorias, existe também previsão e regulamentação, que está no RICMS⁴.

Vemos que o objeto imediato para prestação de serviço é obrigação de fazer, esta inequívoca quanto à colocação da peça, seu alinhamento e pintura. O fato gerador ocorreu, foi executado serviço (na pura concepção do mesmo) e cobrado, portanto a base de cálculo será o preço cobrado.

Ainda, da base de cálculo do ISSQN deveremos abater o valor do material empregado, uma vez que este compõe uma obrigação de dar, portanto incompatível com a hipótese de incidência do imposto municipal, e seu valor deverá sofrer incidência somente do ICMS. Assim, também o fato gerador é divergente, e se caso tributássemos tal receita pelo ISS estaríamos recaindo em *bis-in-idem*.

Passemos agora a análise do conceito de aluguel.

Da Expressão “Locar”

O Dicionário “Melhoramentos”, pela Editora de mesmo nome, assim define o termo Locar:

Locar – Dar de Aluguel ou de Arrendamento

Por sua vez, a expressão aluguel, pelo mesmo dicionário significa:

- “1) Cessão ou gozo e uso de prédio, objeto ou serviço ...
- 2) O preço dessa cessão ou gozo.”

Mas, para perfeita interpretação e aplicabilidade do termo, apresentemos aqui a definição legal dada pelo Novo Código Civil⁵:

Art. 565 – Na locação, 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.

Assim, o locador é obrigado a:

I) 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.

Vemos que em uma típica operação de aluguel, uma das partes cede determinado bem à outra, mediante retribuição, enquanto que a parte à qual o bem será alugado, assume livre uso da coisa (desde que nos moldes legais e contratuais), podendo utilizá-la do modo que lhe aprover, respondendo civil e criminalmente pelo ato que com ela praticar, caso resulte em dano à outrem.

Nesta ótica, vislumbramos que a locação constitui-se em uma “obrigação de dar” do locador para com o locatário.

Podemos esquematizar da seguinte forma a distribuição das obrigações e dos direitos entre as partes:

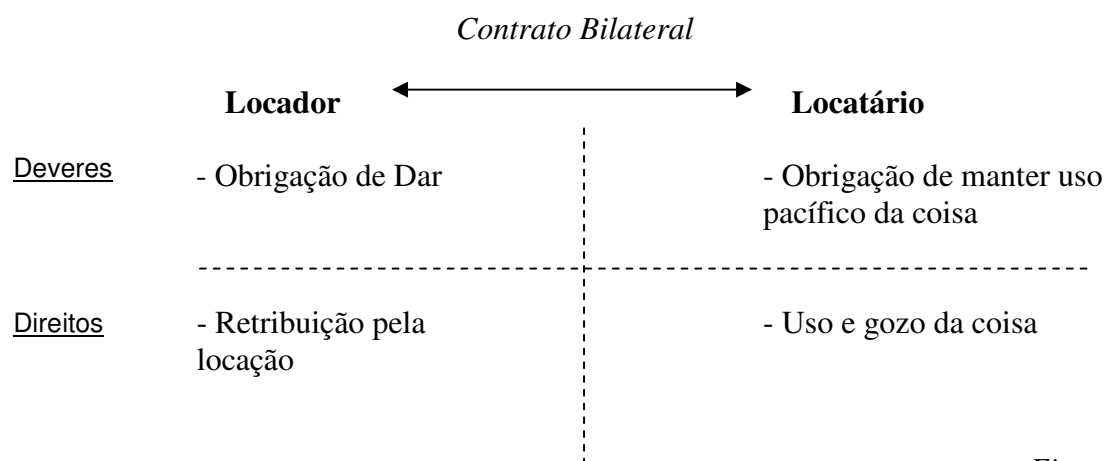


Figura 1

Da não tributação pelo ato de Locar

Neste íterim, não vemos opção de tributação pela atividade econômica descrita junto a figura 1 pelo ISSQN, uma vez que a Constituição Federal é clara em seu artigo 156, inciso III:

Art. 156 – *Compete aos municípios instituir impostos sobre:*

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

A exceção prevista pelo artigo 155, II, compreende serviços de Telecomunicações e de Transporte Intermunicipal, de competência Estadual.

Citada lei complementar atualmente em vigor é a LC 116/2003, com eficácia à partir do ano de 2004 (anteriormente o assunto era regulamentado pelo Decreto-Lei nº. 406/1968⁶).

Vejam, prestação de serviço representa uma “Obrigação de Fazer”, no qual o contratado deve realizar determinada tarefa, mediante retribuição, ao contratante.

Vemos uma série de diferenças entre a esquematização feita para o caso de “locação”, em relação a “Prestação”:

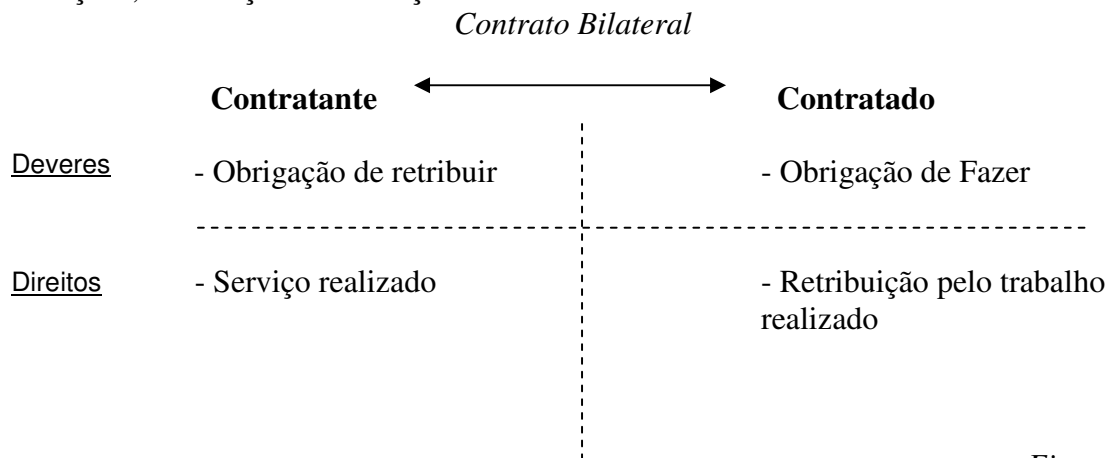


Figura 2

Comparando as Figuras 01 e 02, denotamos incompatibilidades marcantes existentes, quando analisamos a Hipótese de Incidência do ISSQN, que constitui-se na realização de tarefa mediante remuneração financeira, caracterizado como uma “obrigação de fazer algo”, observamos então que a operação de locação, que em essência é uma “obrigação de dar algo” não apresenta ligação confiável com o fato gerador do tributo municipal, sequer pela análise da regra matriz de incidência tributária, pois o “Antecedente” normativo não tem ligação com o “Conseqüente” ocorrido:

- Regra Matriz de Incidência Tributária:

- | | | |
|--|---|--|
| <i>Hipótese de Incidência para “Prestação de Serviços”</i> | → | <p>1) Antecedente (Fato de Conteúdo Econômico): Estará definida a situação “de fato” à ser tributada (é a norma expressa), neste caso, a Constituição Federal determina incidente o ISSQN sobre a prestação de serviços (obrigação de fazer);</p> |
| <i>Fato ocorrido pelo ato de “Locar”</i> | → | <p>2) Precedente: Na locação ocorre uma “obrigação de dar”, portanto inexistente uniformidade nesta análise, uma vez que o Precedente criado pela “locação” não se adequa ao Antecedente do imposto municipal.</p> |

Vemos então a motivação pela qual não tributam-se as receitas oriundas do aluguel de bens através do ISSQN.

Existe entretanto uma ressalva, pois há previsão de incidência do ISSQN pela Lei Complementar nº. 116/2003 em alguns casos de “cessão de uso”. Estamos falando do item “3” da Lei Complementar em voga.

Em uma análise descuidada poderia se imaginar uma modalidade de “locação tributável”.

No entanto, expliquemos que a “cessão de uso” elencada junto à LC 116/03, em nosso entendimento não constitui pura e simplesmente “aluguel”, nos moldes da Figura 01, uma vez que, por exemplo, nos casos de cessão de uso de Postes de

Energia Elétrica, a utilização principal, assim como conservação dos mesmos cabe por diversas ocasiões à Companhia de Energia Elétrica Local, portanto, a suposta locatária dos postes não detém livre uso e gozo da coisa, apenas utiliza de seu potencial para abrigar cabos e condutores, desta forma, havendo descaracterização do ato concreto de locar, pela perda de um elemento fundamental (livre uso da coisa) o mesmo não pode ser qualificado como locação sem previsão de tributação.

Casos de Evasão Fiscal

Podemos agora compreender facilmente os pontos em que divergem o ato de locar do ato de prestar serviços.

Devemos relembrar a existência de empresas, que mesmo sendo consideradas prestadoras de serviços quando aplicada corretamente a análise acima descrita, por vezes buscam eximir-se da tributação simplesmente renomeando suas receitas, tipificando como aluguel operações de prestação.

Importante alentar que a lei complementar 116/03, é clara em seu artigo 1º, §4º, definindo que para incidência do imposto, independe o nome dado à operação, importando essencialmente a natureza do serviço.

Aluguel de Veículos com Fornecimento de Motorista

Este é um dos principais meios empregados para burlar o fisco municipal, sendo bom exemplo para estudo de caso.

Notadamente, não tributamos pelo ISSQN um veículo alugado nos moldes da Figura 1, pois neste não está caracterizada operação prevista pela LC 116/03.

Entretanto, quando a suposta “locadora” cede um veículo juntamente com motorista à ela vinculado, a responsabilidade sobre o bem permanece com a mesma, na pessoa de seu funcionário, que é quem usa e manipula a máquina, visando atender as necessidades do contratante.

Inequivocamente, a responsabilidade sobre o bem móvel ainda está com a contratada, inclusive quanto a obrigação pela reparação civil, conforme denota-se pelo artigo 932 do Novo Código Civil.

Art. 932 – São também responsáveis pela reparação civil:

III – O empregador ou comitente, por seus empregados, serviçais e prepostos, no exercício do trabalho que lhes competir, ou em razão dele;

Ora, se o veículo é conduzido por empregado da entidade, e como visto anteriormente a responsabilidade pelo uso da coisa permanece imputada à proprietária do bem, e não à contratante (suposta “locatária”), subentende-se que a mesma não dispõe de “livre uso e gozo” da coisa, e não está assim caracterizada a operação de locação.

Este tipo de contrato traz para contratada uma “obrigação de fazer algo” (Transportar, Terraplenar, Guinchar, etc.), pois é o funcionário quem usa o bem em benefício da contratante, portanto, inexistente “obrigação de dar”, e vê-se aqui uma típica prestação de serviço.

Conclusões

Podemos então depreender os seguintes pontos à partir desta missiva:

1. Para analisarmos corretamente a aplicação de imposto, devemos nos atentar à:
 - 1.1 – Hipótese de Incidência;
 - 1.1.1 – Previsão Legal;
 - 1.1.2 – Objeto Imediato da Relação Jurídica;
 - 1.1.3 – Base de Cálculo;
 - 1.2 – Fato Imponível;
 - 1.2.1 – Ocorrência concreta;
 - 1.2.2 – Natureza da Atividade;
2. Devemos analisar quanto a receita quais valores compõe base de cálculo de imposto;
3. Analisar a natureza da atividade descrita, não confiar inteiramente na boa fé das declarações apresentadas;
4. Prestação de Serviço é obrigação de fazer, enquanto aluguel corresponde a obrigação de dar;
5. O montante que se pretende tributar deve remunerar ocorrência concreta, devidamente previsto pela lei para hipótese de incidência de imposto;

Esperamos assim ter colaborado para dirimir dúvidas correntes entre os profissionais que laboram pela área tributária.

-
- 1 BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de Julho de 2003. D.O.U. 1º/08/2003.
 - 2 Manual de Introdução ao Estudo do Direito, pág. 120, Ed. Saraiva
 - 3 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. D.O.U. 05/10/1988.
 - 4 BRASIL. Decreto 45.490 de 30 de Novembro de 2000. D.O.E. 1º/12/2000.
 - 5 BRASIL. Lei 10.406 de 10 de Janeiro de 2002. D.O.U. 11/01/2002.
 - 6 BRASIL. Decreto-Lei de 31 de Dezembro de 1968. D.O.U. 31/12/1968.