

Conselho Municipal de Contribuintes

Procuradoria Geral do Município
São José dos Pinhais - Paraná

Processo nº 09/2002

Protocolo nº 023794/2002

Recorrente: Rentauto Locadora de Veículos Ltda

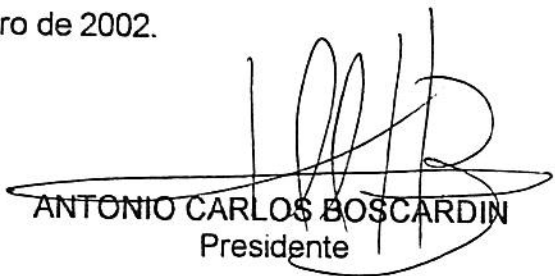
Recorrido: Município de São José dos Pinhais

DECISÓRIO

ACÓRDÃO Nº 20/2002

Vistos e relatados os presentes autos em sessão ordinária realizada no dia 4 de outubro de 2002, acordam os Conselheiros do Conselho Municipal de Contribuintes, por unanimidade, CONHECER do recurso e, no mérito NEGAR-LHE provimento. Notificando-se os interessados desta decisão.

Sala de Sessões, em, 4 de outubro de 2002.


ANTONIO CARLOS BOSCARDIN
Presidente

CONSELHO MUNICIPAL DE CONTRIBUÍNTES

PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO JOSÉ DOS PINHAIS

REF.	PROTOCOLADO SOB Nº. 23794/2002 - 25/06/2002
INTERESSADO:	RENTAUTO LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA.
ASSUNTO:	RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

A empresa **RENTAUTO LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA. - FILIAL**, solicita, pelo protocolado sob nº. 23794/2002, de 25/06/2002, interpelação de "Recurso Voluntário", processo nº. 019264/2002, Auto de Infração nº. 000765.

No parágrafo segundo, do referido processo observa-se o requerente argumentar que: "...o fato gerador do ISS não marca relação alguma com a atividade de locação de bens móveis realizada pela recorrente (locação de veículos automotores)".

Cabe arguir que o fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) está realmente instituído pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 156, inciso III, sendo que determina,

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

(*) *Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 18/03/93:*

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

"IV - ~~serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar.~~ *Revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 18/03/93*"

Também, quanto a citação do requerente com respeito ao "decreto-lei nº. 406, de 31 de dezembro de 1968, com redação dada pelo Decreto-lei nº. 834, de 08 de setembro de 1969, dispõe: Art. 1º 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 constante da lista anexa... A Lei complementar nº. 56/87, ao expandir a lista de serviços tributáveis pelo ISS originariamente prevista pelo decreto-lei nº. 406/68 determina a incidência do imposto sobre a locação de bens móveis em seu item 79", cabe-nos relatar que:

- Se o Município não tivesse Lei própria instituindo a Tributação, aplicar-se-ia a Lei estadual e Lei Federal sucessivamente. Ocorre que essa não é a questão visto que o Município, em lei municipal sob nº. 24/79, de 06/11/1979, instituiu o Código Tributário Municipal. Verifica-se que em seu item 79 (locação de bens móveis), compatibiliza-se à Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966,

denominada Código Tributário Nacional no art. 7º do ato Complementar nº. 36 de 13/03/1967, na qual observa-se:

"Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

Art. 71. Revogado pelo Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968:

Texto original: 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: *(Redação dada pelo Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967)*

I – locação de bens móveis;...

VI – demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos; *(Inciso acrescentado pelo Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967)*"

Art. 73. Revogado pelo Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968:

Texto original: Contribuinte do imposto é o prestador do serviço.

Assim, definindo "locação de bens móveis" entendemos que o ISS é uma exação nova dentro do sistema tributário brasileiro, com a área de incidência específica, não coberto diretamente por qualquer outro tributo. O ISS recai sobre os "serviços de qualquer natureza".

Trata-se de um tributo novo, com um fato gerador bastante específico, inexistente até então. MANOEL LOURENÇO DOS SANTOS aponta tal característica nos seguintes termos: *"Inovação da Emenda Constitucional nº 18 é da tributação específica dos serviços. Dissemos tributação específica para distingui-la de outras que então oneravam alguns serviços em nosso país, como as dos impostos sobre diversões públicas e de indústrias e profissões."*

Histórico - A reforma tributária representa um processo complexo que se iniciou com a Emenda Constitucional nº 18 à Constituição Federal de 1946, continuou com o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de outubro de 1966), os vários Atos Complementares e Decretos-lei posteriores para culminar com a Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Tal processo de reforma, ainda não pode ser considerado encerrado, pois sistematicamente tem recebido adaptações e reajustamento, será examinado no que tange ao ISS, durante todo esse tempo nosso ordenamento jurídico sofreu profundas e sucessivas alterações, num ritmo tão acelerado que ninguém poderia acompanhá-las, inclusive com as novas alterações introduzidas pela Constituição Federal de 1988, que serão adiante examinadas.

A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, não permitiria, ainda a implantação do novo imposto por parte dos diversos municípios. Estes aguardavam a "Lei Complementar", que deveria estabelecer os critérios para distinção das atividades sujeitas ao ICM e ao ISS.

Em 25 de outubro de 1966 é promulgado, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172), que veio a disciplinar a matéria, trazendo, além de normas gerais de Direito

Tributário, o conceito da hipótese de incidência fiscal (art. 72) e a pessoa do qual se exige o ISS (art. 73). O conceito de "serviço", para efeitos da incidência do imposto, ficou sendo o seguinte:

"Art. 71. (...)

II - A locação de bens móveis;

Com fulcro na Emenda Constitucional nº 18, de 1965, e no Código Tributário Nacional, os Municípios começaram a implantar o novo imposto, enfrentando dificuldades para fazê-lo as comunas menores, que não contavam com administração fiscal moderna e bem equipada. Um dos primeiros Municípios a legislar sobre o ISS foi o de Fortaleza, no Ceará, com sua Lei Municipal nº 3.330, de 30 novembro de 1966. Em 01 de janeiro de 1967, o ISS era exigido nos diversos cantos do país, embora alguns Municípios, por dificuldades ou desconhecimento deixassem de lançar mão da competência fiscal que lhes era específica.

No início do exercício de 1967, novas normas maiores vieram alterar o Código Tributário Nacional, no que tange o sistema do ISS:

- O Ato Complementar nº 34 de 30 de janeiro de 1967, ampliou o conceito e a enumeração do que se considerava, "serviço" para efeito de cobrança do ISS (art. 3º, alteração 7ª); apresentou novo conceito de atividade mista (art. 3º, alteração 8ª); regulou a base de cálculo do tributo para os casos de atividade mistas e de execução de obras hidráulicas e de construção civil (art. 3º, alteração 9ª) e estabeleceu a alíquota máximas para a cobrança do imposto em relação a certos serviços art. 9º).

Para os efeitos do ISS considerava-se "serviço":

"I - locação de bens móveis;

II - locação de espaço e bem imóveis, a título de hospedagem ou para a guarda para bens de qualquer natureza;

VI - demais formas de fornecimento de trabalho com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos."

O Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, entrou em vigor em 01 de janeiro de 1969, editado na véspera, não dera tempo às edilidades para nova sistematização do ISS na legislação local.

No mesmo ano de 1969, nova alteração é concretizada em relação ao ISS. O Decreto-lei nº 834, de 08 de setembro de 1969, vem alterar o Decreto-lei nº 406, de 1968, modificando a redação e a regra de alguns de seus artigos (do art. 8º, § 2º; art. 9º, §§ 2º e 3º), inclusive a lista de serviços, que passou a ter 66 itens.

Em 10 de outubro de 1969, o Decreto-lei nº 932, considerando a necessidade de dirimir dúvidas quanto a aplicação da lista de serviços prevista no Decreto-lei nº 406, de 1968, no período de sua vigência até a edição do Decreto-lei nº 834, de 1969, cancelou as multas fiscais para certos serviços e vedou a restituição do valor do ICM ou ISS em virtude de interpretação errônea da lei, desde que já liquidado.

A Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969, que decreta e promulga a Constituição da República Federativa do Brasil, ao apresentar a nova discriminação de rendas tributárias, não altera a forma de distribuição do ISS aos municípios:

"Art. 24. Compete aos municípios instituir imposto sobre:

(...)

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados definidos em lei complementar."

O ISS já estava com seus contornos fixados, a propósito do previsto na Legislação Maior.

Então, adveio a promulgação da Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, que ao proceder a discriminação da competência para instituir impostos, manteve a dos Municípios em relação ao ISS, através de seu art. 156, inciso I, conservando a fixação de alíquotas máximas no parágrafo 4º, inciso I, mas veio limitar ainda mais o poder fiscal distribuído aos Municípios quando no inciso II, do mesmo parágrafo 4º, permitiu que Lei Complementar exclua de sua incidência a exportações de serviços para o exterior.

Portanto, hoje, a competência dos Municípios para instituir ISS, constitucionalmente distribuídas tem a seguinte redação:

"Art. 156. Compete aos municípios instituir impostos sobre: (...)

IV - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I b, definidos em Lei Complementar.

§ 4º. Cabe à Lei Complementar:

I - fixar as alíquotas máximas dos impostos previstos nos incisos III e IV;

II - excluir da incidência do imposto previsto no inciso IV exportações de serviços para o exterior."

Diante de uma leitura superficial do texto supra transcrito, pode parecer que não houve substancial modificação na sistemática de poder fiscal deferidos aos municípios. Mas. Em nosso entender, tal afirmativa resta incorreta, dada a nova redação inserta no inciso IV, daquele dispositivo constitucional, principalmente quando se refere a serviços de qualquer natureza, mas somente aqueles "não compreendidos" no art. 155, I, "b", do Texto Ápice, e apesar da disposição contida na alínea "b", do inciso IX, do parágrafo 2º, deste mesmo preceito constitucional.

Esta é a descrição histórica dos caminhos traçados pelo ISS, que se presta para compreender a sua teleologia e vislumbrar as perspectivas que este imposto poderá assumir daqui para frente.

b) – Objeto - O Imposto Sobre Serviços se apresenta, acima de tudo, como um imposto sobre a circulação, sobre a venda econômica de serviços, onde se presume um prestador do serviço, um preço para operação e um tomador do serviço.

O referido imposto alcança a circulação econômica de determinado bem (serviço), a circulação de uma riqueza especial, que vai da produção de serviços para respectivo consumo.

Este tributo é, assim, um imposto: (...)

b) Sobre Serviços.

c) – Imposto sobre Serviços - O ISS onera a circulação de bens que não são mercadorias, isto é, que não são bens matérias ou corpóreos, os quais ocupam um lugar no espaço o imposto sobre serviços onera a circulação de bens imateriais, incorpóreos a circulação (venda econômica) de serviços. Onera a prestação, a título oneroso realizado por uma pessoa em favor da outra, em que haja a transferência de um bem imaterial.

O conceito de SERVIÇO, como de mercadoria de produto, é inerentemente econômico. A economia classifica os bens econômicos em 02 (Duas) classes:

1. BENS MATERIAIS, ou corpóreos, aqueles que tem uma extensão corpórea no espaço, inclusive permanência nesse, como a mercadoria, o produto ou o material; e

2. BENS IMATERIAIS, ou incorpóreos, os quais carecem das referidas características, o trabalho ou o serviço.

Serviços, no sentido econômico, são bens imateriais que estão na circulação econômica, opondo-se, pois, a tudo que constitua bem material ou corpóreo. Podem abranger não apenas o "fornecimento de trabalho" (serviços de advocacia, e odontologia, datilografia, de administração, de cabeleireiro, de manicure e etc.), mas também a **"locação de bens móveis" (serviços de locação de máquinas, de locação de pianos, de locação de veículos, etc.)**, a "locação de espaço em bens imóveis á título de hospedagem ou guarda de bens" (serviços de hospedagem em hotéis e pensões serviços de armazéns gerais e depósitos, etc.), e as "cessões de direito" (serviços de vendas de bilhetes de loteria, serviços de divertimentos públicos etc.).

Para a economia, o conceito de serviço se opõe ao de bem material ou corpóreo, abrangendo quaisquer outras atividade que não constituam circulação de bens corpóreos ou materiais. Trata-se de um conceito por oposição ao de bem corpóreo. Tudo que não constitua bem material constitui outra modalidade de bem: **serviço**. Este é um bem econômico (utilidade) como qualquer, outro embora com característica peculiares.

Com tal entendimento de serviços a legislação fiscal passou a conceituar essa atividade econômica onerando-a com o imposto.

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer natureza tem por objeto a prestação de serviços, tomado este vocábulo no seu sentido econômico (a classificação dos impostos, na reforma tributária de 1965, foi econômica, conforme seções explícitas da Emenda Constitucional nº 18 e do Código Tributário Nacional, ratificadas as denominações pelas posteriores Constituições). Portanto, o ISS tem por objeto a prestação de serviços assim considerada à operação habitual e econômica (o imposto é sobre a circulação de bens), de uma pessoa para outra, de venda de bens imateriais, com ou sem o fornecimento de material. A expressão "bens imateriais" se opõe, como conceito, aos bens materiais ou corpóreos. Tudo quanto não for bem material pode ser classificado como bem imaterial ou serviço.

De fato, o legislador brasileiro desde do início do ISS, considerou SERVIÇO diversas operações, não apenas a de "fornecimento de trabalho", mas, também a de "locação de bens móveis" e a de "cessão de direito". De fato o Código Tributário Nacional, a primeira lei a tratar da matéria assim dispõe:

"Art. 71. (...)

§ 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 - locação de bens móveis;

III - a locação de espaço de bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza."

Mesmo com a edição das legislações posteriores, em especial a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, que introduzem nova lista de serviços, em substituição aquela anexa ao artigo 8º, do Decreto-lei nº 406/68, restou inalterada a sistemática do ISS, como até então vigia.

Portanto, segundo o ordenamento jurídico tributário Brasileiro, o IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA tem por objeto a circulação econômica de serviços, a prestação de serviços, consistente na venda econômica de bens imateriais, que não sejam mercadorias ou produtos. Tal prestação abrange

diversas espécies de bens imateriais, que vão desde o simples "fornecimento de trabalho" até a "locação de bens móveis", a locação de espaço em bens imóveis para determinado objetivo ou a "cessão de direitos".

d- Fato Gerador - Em relação ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, dispõe a legislação maior:

"Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre: (...)

IV - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, "b", definidos em Lei Complementar." (Constituição Federal, de 1988)

"Art. 8º. 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 serviços. (Decreto Lei nº 406, de 1968)

Assim, a causa jurídica que dá lugar à incidência do ISS é a seguinte situação de fato: prestação de serviços definidos em Lei Complementar. (está regulamentada na Lei 24/79, de 06 de novembro de 1979, item 79)

Prestação de serviços, é a transferência onerosa, por parte de uma pessoa (empresa ou profissional autônomo) à outra, de um bem imaterial. Traduz-se pela venda de bens imateriais, de bens incorpóreos que se acham no circuito econômico produção-circulação. Tal prestação de serviços abrange tanto o fornecimento de trabalho como a locação de bens móveis, a locação de espaço em bens imóveis com determinado objetivo e a cessão de direitos.

Na elaboração da Lei Complementar, já salientou IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, "a União empresta apenas seu aparelho legislativo como o faz para a elaboração das Emendas à Constituição". Somente mediante Lei Complementar é que se pode definir os serviços tributáveis, ficando os Municípios na dependência de tal escolha, para que, posteriormente, legissem sobre a matéria. "A lei municipal não poderá fazer incidir o imposto sobre serviço não especificado" por Lei Complementar, diz CARLOS MEDEIROS SILVA. No lembrar de RUY BARBOSA NOGUEIRA, "a União resolveu estabelecer o critério de que os serviços tributáveis pelos municípios seriam os constantes de uma lista que elaborou". No dizer de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, a Lei Complementar "explicita quais os serviços atribuídos à competência de tributar. Em verdade, a competência tributária dos Municípios, em relação ao ISS, é complementada pela lista de serviços baixada pela Lei Complementar.

A lista de serviços, baixada por Lei Complementar, portanto, é taxativa ou exaustiva, sendo vedado aos Municípios ampliar as atividades indicadas pela lei hierarquicamente superior à lei ordinária Municipal.

Serviços tributados pelo ISS são somente os constantes da lista de serviços. Esta, de fato, contém o rol integral dos serviços alcançados pelo ISS. Dispõe o Decreto-lei nº 406, de 1968, que o ISS tem como fato gerador a prestação "de serviços constante na lista "anexa" (art. 8º). No regime constitucional tributário atual, se o serviço não vier previsto em Lei Complementar, jamais ele poderá servir de hipótese de incidência do ISS, por impedimento constitucional.

Inúmeros tratadistas da matéria já atestaram ser a lista de serviços, ditada pelo Legislador complementar, uma lista taxativa, exaustiva ou limitativa. A lista, diz CARLOS MEDEIROS SILVA, "é exaustiva e não meramente exemplificada". Da mesma forma afirmam DAGOBERTO LIBERATO CANTINZANO, ALIOMAR BALEEIRO, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, RUY BARBOSA NOGUEIRA, RUBENS GOMES DE SOUZA, JOSÉ AFONSO DA SILVA, ARNOLDO WALD, FÁBIO FANUCCHI, além outros.

A jurisprudência dos Tribunais, conforme não poderia deixar de ser, também considera taxativa a lista de serviços. Esta é taxativa, "embora cada item da relação comporte interpretação ampla e analógica" (STF, RE nº 75.952-SP, Ac. de 25.10.73, 2ª Turma, relator Ministro THOMPSON FLORES, RTJ 68/198; no mesmo sentido: STF, RE nº 69780, RDA 105/109; STF, RE nº 81.621-SP, Ac. de 30/03/76, 2ª Turma, relator Ministro LEITÃO DE ABREU, RTJ 78/928; STF, RE nº 84.597-SP, Ac. de 17/08/76, 2ª Turma, relator Ministro CORDEIRO GUERRA, RTJ 79/1008).

Embora taxativa, exaustiva, a lista de serviços permite o exame da compreensão das palavras nela inseridas. Segundo decisão do TACSP, quando se afirma que tal lista é taxativa, a obstar interpretação ampliativas ou analógicas, "não se esta, obviamente, a dizer que os serviços nela referidos sejam, exclusivamente, os que tenham tal nomenclatura, compreendendo ao revés, todos os que nele sejam espécies" (TACSP, Ac. de 21/02/78, Apelação nº 242.251-Santos, 1ª Câmara, relator Juiz CARLOS ORTIZ, RT 513/164). Na Apelação nº 247.500-Santos, assim entendeu a 1ª Câmara ao examinar a atividade de "desinsetização", espécie do gênero "higienização":

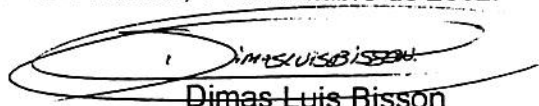
"A idéia de uma atividade (espécie) estar contida na outra (gênero) não representa, de forma alguma, interpretação extensiva ou analógica. Porque, na verdade, muito mais do que a denominação impede pesquisar objetivamente a natureza dos serviços prestados. A entender de outra forma, bastante ao contribuinte adotar em sua atividade uma denominação não expressamente indicada na lista, e ficaria imune ao tributo. Bem por isso, adverte Aliomar Baleeiro ("Direito Tributário Brasileiro", pág. 270, 8ª ed.): "Decreto, o artigo 97, do Código Tributário Nacional, não tolera analogia para definição do fato gerador. Não se pode incluir na lista categoria que nela inexistente. **Mas o que existe pode ser interpretado amplamente.** Portanto, a lista de serviços, a que se refere à Constituição (art. 156, inciso IV) e o Decreto-lei nº 406, de 1968, é taxativa. O Município não pode fazer incidir o ISS sobre serviços não constantes da lista.

Assim, nesta parte, já podemos concluir que o administrador público agiu de acordo com a Lei nº 24/79, item 79 – locação de bens móveis; definido neste texto como: **"locação de bens móveis" (serviços de locação de máquinas, de locação de pianos, de locação de veículos, etc.).** Cumpre-nos esclarecer que ação está correta visto que houve fato gerador, estando devidamente regulamentado pela já citada lei o que indica que a empresa **RENTAUTO LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA. – FILIAL**, requerente do "Recurso Voluntário" no processo nº 019264/2002, **é devedora do ISS** – Imposto sobre Serviço, pois presta serviços (bem econômico/utilidade) a terceiros caracterizado como "imaterial".

Neste relatório fazemos constar que a cobrança devida deve ser, independente de qualquer alegação, acrescida de mora (para compensação da moeda vigente), bem como multa, assim como estabelece o Decreto nº 118/80, de 26 de junho de 1980, que regulamenta a Lei nº 24/79, em seu art. 90, incisos I, II e III.

Assim analisado o recurso da requerente, embasado nos documentos anexados e ainda na interpretação e aplicação da legislação pertinente, **VOTO PELO INDEFERIMENTO** do requerido.

São José dos Pinhais, 04 de outubro de 2002.


Dimas Luis Bisson
Relator