

## VOTO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Na interposição deste recurso, atendeu-se aos pressupostos de recorribilidade. A peça, protocolada no prazo legal, está subscrita por profissional da advocacia devidamente credenciado.

A controvérsia versa a incidência do Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins sobre as receitas auferidas na atividade de locação de bens móveis.

A solução depende de relevante corte legislativo sobre o tema: na análise, cumpre observar as correspondentes normas tributárias vigentes antes e depois da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, tendo em conta as profundas modificações que esta promoveu quanto à disciplina do fato gerador e da base de cálculo dessas contribuições.

Duas questões conexas são submetidas ao Supremo: locação de bens móveis pode ser considerada, para fins tributários, prestação de serviços? A receita auferida por meio dessa atividade pode sofrer tributação pelo PIS e pela Cofins?

A resposta à primeira pergunta é invariável, mostrando-se negativa. Quanto à segunda indagação, o desenlace decorre do citado corte legislativo tendo em vista a Emenda nº 20/1998.

Como bem destacado pela professora Estefânia Barboza, a integridade e a coerência dos pronunciamentos do Supremo são alcançadas quando os Ministros decidem casos “não só verificando a posição já manifestada pelo Tribunal em outras ocasiões, mas que venham a servir de precedentes para futuros casos semelhantes” (BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. *Precedentes Judiciais e Segurança Jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 266). Correto o enfoque. Assim atuando, o Supremo proporciona a todos segurança, previsibilidade e isonomia.

O ponto relativo ao enquadramento da locação de bens móveis como serviço foi assentado pelo Tribunal no recurso extraordinário nº 116.121/SP e por meio do verbete vinculante nº 31. Quanto à cobrança das contribuições em relação a essa atividade, tem-se os acórdãos relativos ao julgamento dos recursos extraordinários nº 390.840/MG, nº 357.950/RS, nº 358.273/RS e nº 346.084/PR.

No extraordinário de nº 116.121/SP, relator ministro Octavio Gallotti, acórdão por mim redigido, julgado em 11 de outubro de 2000, Diário da Justiça de 25 de maio de 2011, esteve em jogo definir se o Imposto sobre Serviços – ISS, da competência dos Municípios, poderia ser exigido consideradas atividades de locação de bens móveis, no caso concreto, “guindastes”. O Relator votou pelo cabimento do tributo utilizando-se de argumento de exclusão. Asseverou não ocorrer a “transferência da propriedade do bem material, pois o bem locado é restituído ao dono”, de maneira a afastar a incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Como o legislador complementar – prosseguiu o ministro Octavio Gallotti – “não desejou que a locação de bens móveis deixasse de ser onerada”, acabou por incluí-la “no campo de incidência do único imposto (ISS) que poderia abranger a referida atividade”.

Divergi por entender, ante o disposto no artigo 156, inciso III, da Carta de 1988, não ser possível confundir noções diversas: “a relativa à prestação de serviços, em si, e a inerente à locação de bem móvel”. Considerada a previsão constitucional do imposto, à qual deve ser dada interpretação estrita, a cobrança pressupõe a prestação de serviços, e não contrato de locação. Ressaltei o fato de o conceito de serviço – assim como o de locação – ser originário do Código Civil, tendo a definição adquirido natureza constitucional quando encampada pelo constituinte no aludido artigo 156, inciso III. Daí ter afirmado o caráter puramente pedagógico do artigo 110 do Código Tributário Nacional, a prever que o legislador tributário “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”.

Ausente previsão constitucional de incidência do imposto sobre locações, haja vista a necessária interpretação estrita da regra de competência tributária, e não podendo o legislador tributário alargar o conceito constitucional de serviço, consignei a inconstitucionalidade de quaisquer normas que previssem tal cobrança. O entendimento foi, ao final, vencedor, tendo a maioria concluído que, observada a impossibilidade de enquadramento da atividade de locação de bens móveis como prestação de serviços, não haveria espaço constitucional para o imposto municipal.

Essa óptica veio a ser consolidada por meio da edição do verbete vinculante nº 31 da Súmula do Supremo, aprovado em 4 de fevereiro de

2010, Diário Oficial da União de 17 de fevereiro de 2010: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Tem-se como respondida a pergunta e fixada a primeira premissa relevante para a solução da controvérsia: a locação de bens móveis não se confunde com a prestação de serviços para fins tributários.

Cumprir a segunda questão. Esclarecê-la envolve saber qual a implicação da primeira premissa no tocante às contribuições federais. A correspondência existe e decorre da relação conceitual e estrutural entre “faturamento”, de um lado, e “prestação de serviços”, de outro. O Supremo examinou essa relação em diversas oportunidades.

Sem dúvida, uma das maiores fontes de litígio tributário, verificada após a entrada em vigor da Carta de 1988, tem sido a disciplina infraconstitucional da base de cálculo da Cofins e do PIS, assim como havia ocorrido com o tributo que antecedeu a primeira – o Finsocial. A controvérsia esteve sempre presente considerada a amplitude conceitual da grandeza econômica tributável buscada por diferentes leis federais e a leitura técnica e estrita da expressão “faturamento” constante do artigo 195, inciso I, do Diploma Maior, estabelecida como limite material da regência da contribuição.

Inicialmente, no recurso extraordinário nº 150.755/PE, Pleno, relator ministro Carlos Velloso, acórdão redigido pelo ministro Sepúlveda Pertence, Diário da Justiça de 20 de agosto de 1993, o Tribunal proclamou a constitucionalidade da contribuição ao Finsocial, exigida das empresas exclusivamente prestadoras de serviços, desde que a expressão “receita bruta”, contida no artigo 28 da Lei nº 7.738/1989, como base de cálculo do tributo, fosse interpretada de modo a compatibilizá-la com a “noção corrente de faturamento”, qual seja, a de “receita bruta de venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e serviços”, que teria sido a consagrada pelo constituinte no artigo 195, inciso I, da Carta Federal. No caso concreto, estava envolvida exclusivamente a receita de venda de serviços.

Confirmou-se a óptica no julgamento da ação declaratória de constitucionalidade nº 1/DF, Pleno, relator ministro Moreira Alves, Diário da Justiça de 16 de junho de 1995, ocasião em que o Supremo assentou a constitucionalidade da Lei Complementar nº 70/1991, que havia criado a Cofins para suceder o Finsocial e estabelecido, expressamente, como base

de cálculo da contribuição, “o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”.

Apesar dessas orientações, no ano de 1998, por meio da Lei nº 9.718, o legislador tributário ampliou a base de cálculo ao determinar, no § 1º do artigo 3º, que faturamento equiparava-se à receita bruta compreendida como “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”. Faturamento, segundo o novo conceito legal, não mais se restringia à “receita bruta de venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e serviços”, mas revelava toda e qualquer receita auferida.

A disciplina foi impugnada, em virtude da publicação da mencionada lei em 28 de novembro de 1998, ainda sob a vigência da redação original do artigo 195, inciso I, da Carta Federal, o qual previa, pura e simplesmente, o “faturamento” como grandeza econômica a suportar o tributo.

Apenas em 16 de dezembro de 1998 veio à balha a Emenda Constitucional nº 20, que alterou o referido inciso I para ampliar a base tributável ao estabelecer a possibilidade de a contribuição recair em receita – gênero – ou faturamento – espécie:

Art. 195. [...]

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

Novamente, incumbia ao Supremo elucidar se a lei ordinária poderia ter alargado o conceito de faturamento previamente adotado pelo constituinte, cujo sentido, conforme as apontadas decisões do Tribunal, era estrito à receita bruta decorrente de venda de mercadorias e serviços. E mais: seria necessário definir se emenda constitucional superveniente, no caso, a de nº 20, poderia tornar válido o que supostamente nasceu inconstitucional.

Nos recursos extraordinários nº 390.840/MG, nº 357.950/RS, nº 358.273 /RS, todos de minha relatoria, e nº 346.084/PR, relator ministro Ilmar Galvão, acórdão por mim redigido, Diário da Justiça de 15 de agosto de

2006, o Pleno do Supremo proclamou a inconstitucionalidade do mencionado § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, afastando a base impositiva da Cofins e do PIS nele prevista. Consignou a inviabilidade de validação superveniente pela Emenda Constitucional nº 20/1998, assentando a inconstitucionalidade originária insuperável da norma impugnada.

Assim como no caso do ISS sobre locação de bens móveis, fiz ver a impropriedade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente na Carta Federal para distribuição das competências tributárias, consoante dispõe a norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

O requisito normativo não havia sido observado ante a jurisprudência consolidada do Supremo, considerada a redação do artigo 195, inciso I, do Diploma Maior, anterior à Emenda Constitucional nº 20, no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas se jungidas à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. Criticando a prática legislativa, asseverei:

O passo mostrou-se demasiadamente largo, olvidando-se, por completo, não só a Lei Fundamental como também a interpretação desta já proclamada pelo Supremo Tribunal Federal. Fez-se incluir no conceito de receita bruta todo e qualquer aporte contabilizado pela empresa, pouco importando a origem, em si, e a classificação que deva ser levada em conta sob o ângulo contábil.

[...]

A hierarquia das fontes legais, a rigidez da Carta, a revela-la documento supremo, conduz à necessidade de as leis hierarquicamente inferiores observarem-na, sob pena de transmudá-la, com nefasta inversão de valores.

O conjunto dessas decisões revela a segunda premissa fundamental: presente a redação do artigo 195, inciso I, da Lei Fundamental, vigente antes da edição da Emenda Constitucional nº 20/1998, a Cofins e o PIS apenas podiam incidir sobre receitas auferidas decorrentes da venda de mercadorias, da prestação de serviços e da venda de mercadorias e serviços.

Observadas conjuntamente as duas premissas, chega-se à resposta parcial à segunda pergunta: como a atividade de locação de bens móveis não se confunde com a prestação de serviços para fins tributários (primeira

premissa), a receita auferida por meio dessa atividade, antes da vigência da Emenda Constitucional nº 20/1998, não poderia sofrer a incidência do PIS e da Cofins. Isso porque, antes da aludida emenda, essas contribuições, segundo a redação original do artigo 195, inciso I, da Carta da República, apenas incidiriam sobre o faturamento, assim entendido como a receita bruta decorrente da venda de mercadorias, da prestação de serviços e da venda de mercadorias e serviços (segunda premissa), não alcançada a receita de locação.

Afirmo tratar-se de resposta parcial porque, consoante consignado, é necessário promover-se corte legislativo: tem-se respostas diferentes a depender do marco revelado pela Emenda Constitucional nº 20/1998.

Antes desta, a tributação não poderia ocorrer; depois, como a “receita”, tida como gênero, passou a ser a materialidade constitucional de incidência, a cobrança tornou-se, em tese, possível. Todavia, não sendo a regra do artigo 195, inciso I, do Documento Básico autoaplicável, a exigência depende, logicamente, da intermediação da lei ordinária.

Tendo o Supremo declarado a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, justamente porque anterior à Emenda Constitucional nº 20/1998, a tributação da atividade de locação de bens móveis considerados PIS e Cofins só se fez possível quando da promulgação de nova legislação, ampliativa da base de cálculo das contribuições, em consonância temporal e material com a Emenda Constitucional nº 20/1998.

Houve novas disciplinas distintas para as espécies não cumulativa e cumulativa das contribuições.

Em relação à primeira modalidade, a normatização ocorreu em dois passos.

Primeiro, para o PIS não cumulativo, por meio da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, oriunda da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, com aplicação a partir de 1º de dezembro de 2002. O artigo 1º estabeleceu a base de cálculo como o total das receitas auferidas em consonância com a Emenda Constitucional nº 20/1998:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Segundo, para a Cofins não cumulativa, regulamentada mediante a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, proveniente da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, com aplicação a partir de 1º de fevereiro de 2004. Assim como no caso do PIS não cumulativo, o artigo 1º fixou a base de cálculo como sendo o total das receitas auferidas de acordo com a Emenda Constitucional nº 20/1998:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Por fim, deve ser determinado o marco temporal quanto ao regime cumulativo. O § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, proclamado inconstitucional pelo Supremo, apenas foi revogado por intermédio da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, não tendo o legislador renovado, na ocasião, a ampliação da base de cálculo das contribuições. A previsão amplificada da base de cálculo apenas surgiu com a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, decorrente da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013, com aplicação a partir de 1º de janeiro de 2015.

Mediante o artigo 52 da Lei nº 12.973/2014, foram alterados os artigos 3º, cabeça, da Lei nº 9.718/1998 e 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, para estabelecer a base de cálculo do PIS e da Cofins cumulativos como o total das receitas auferidas em consonância com a Emenda Constitucional nº 20/1998:

Lei nº 9.718/1998:

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

[...]

Considerados os precedentes do Tribunal e os inafastáveis marcos temporais legislativos, adota-se óptica relativamente a três situações distintas: (1) para as empresas que recolhem o PIS não cumulativo, não cabe concluir pela incidência da contribuição sobre as receitas de locação de bens móveis até o início da aplicação da Lei nº 10.637/2002 – 1º de dezembro de 2002; (2) para as empresas que recolhem a Cofins não cumulativa, fica afastada a incidência da contribuição sobre as receitas de locação de bens móveis até o início da aplicação da Lei nº 10.833/2003 – 1º de fevereiro de 2004; e (3) as empresas que recolhem o PIS e a Cofins cumulativos não está obrigada a recolher as contribuições sobre as receitas de locação de bens móveis até o início da aplicação da Lei nº 12.973/2014 – 1º de janeiro de 2015 –, passando, a partir de tal data, a incidir, desde que a locação de bens móveis seja a “atividade ou objeto principal da pessoa jurídica” contribuinte.

Ante o quadro, dou provimento parcial ao extraordinário da contribuinte para assentar a não incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas de locação de bens móveis, considerado período anterior à Lei nº 12.973/2014.

Fixo a seguinte tese: “Incidem o PIS e a Cofins não cumulativos sobre as receitas de locação de bens móveis a partir da instituição de regimes mediante as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, enquanto, sob a modalidade cumulativa, passaram a incidir, considerada a locação de bens móveis como atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, com a vigência da Lei nº 12.973/2014”.

É como voto.