

INCONSTITUCIONALIDADE DE TRIBUTAÇÃO PELO ICMS E ISSQN SOBRE A LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS

Leonardo Lopes da Silva

Orientador: Bruno Marini

RESUMO:

O presente trabalho analisa a inconstitucionalidade da incidência dos impostos, ICMS, de caráter estadual e, do ISSQN, de caráter municipal, sobre operações de locação de equipamentos, com base nos fundamentos constitucionais, doutrinários e jurisprudenciais que delimitam as competências tributárias no Brasil. O objetivo foi analisar a locação de bens móveis, caracterizada sob um viés civilista, como uma obrigação de dar, que se distingue da prestação de serviços (obrigação de fazer) e da circulação econômica de mercadorias, que se pressupõe transferência de titularidade. Tal diferença é essencial para afastar a incidência desses tributos sobre contratos de natureza puramente locatícios. A metodologia aplicada foi dedutiva, qualitativa e bibliográfica, analisando a legislação, doutrina e jurisprudência sobre a temática proposta. Como resultado foi possível constatar que no caso do ISSQN, a Lei Complementar Federal nº 116/2003 delimitou sua aplicação às prestações de serviços listadas em seu anexo, a chamada lista de serviços, excluindo-se a locação pura. Esse entendimento foi consolidado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) que editou a Súmula Vinculante nº 31, que reconhece a inconstitucionalidade da tributação pelo ISSQN sobre locações, com o fito de encerrar dúvidas sobre esta temática. Por outro lado, o ICMS, regulamentado pela Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), delimita o campo de incidência do imposto às operações que envolvam circulação econômica com transferência de titularidade, o que também não ocorre na locação.

Palavras-chave: ICMS. ISSQN. Locação de equipamentos. Inconstitucionalidade. Princípio da legalidade estrita.

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro, estruturado pela Constituição Federal de 1988, estabelece uma rigorosa distribuição de competências entre os entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios –, visando garantir segurança jurídica e respeito ao princípio do federalismo na medida que concede recursos aos entes federados para a própria existência.

No âmbito dessa organização, o artigo 145 da Constituição define as espécies tributárias e delimita os tributos que cada ente pode instituir. A partir dessa base constitucional, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência estadual, e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de

competência municipal, assumem papéis centrais na temática visto que são tributos eminentemente incidentes sobre o consumo.

Tal compreensão é fundamental para delimitar as competências tributárias e entender que o alcance tributário delimitado pela Carta Maior não é de modo algum ilimitado. De modo que o poder de tributar encontra verdadeiras barreiras intransponíveis traduzida sob o viés de limitações constitucionais conformando todo o sistema para que se respeitem princípios cujas conquistas históricas reverberam na sociedade mais justa e igualitária que estamos inseridos.

No contexto específico da tributação sobre o consumo, a norma constitucional optou por segregar o campo de incidência do imposto: a) ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços específicos, como transporte interestadual e intermunicipal e comunicação; b) ISSQN abrange a prestação de serviços constantes em uma lista taxativa anexa à referida norma. Essa separação busca evitar conflitos de competência entre Estados e Municípios, assegurando que mercadorias sejam tributadas pelo ICMS e serviços pelo ISSQN.

E no caso de locação de bens móveis apresenta peculiaridades que desafiam a aplicação desses tributos especialmente em razão da complexidade e amplitude de incidência do ICMS.

A locação é caracterizada juridicamente como uma obrigação de dar – ou seja, a disponibilização temporária do uso de um bem –, distinta da prestação de serviços, que envolve uma obrigação de fazer. Essa distinção encontra respaldo no direito civil e é essencial para determinar a incidência ou não dos tributos mencionados.

A controvérsia emerge quando se observa a tentativa de alguns entes federativos, com sanha arrecadatória, em tributar operações locatícias tanto pelo ISSQN quanto pelo ICMS. Embora a Constituição Federal tenha estabelecido critérios claros para a incidência desses tributos – sendo o ICMS aplicável à circulação econômica com transferência de titularidade do bem e o ISSQN restrito aos serviços previstos em lei complementar –, persistem interpretações fiscais que desconsideram a natureza jurídica da locação com o fito de levar a cabo o objetivo do tributo, que se traduz no único meio legal para se angariar recursos para financiamento de atividades públicas.

Nesse contexto constitucional e jurídico-tributário, destaca-se o papel do Supremo Tribunal Federal (STF) como guardião da Constituição Federal e responsável pela análise da constitucionalidade das normas legais.

Vale observar o papel indistinto que o STF exerce no modelo democrático brasileiro por meio de funções singulares cujo viés visa proteger direitos fundamentais contra abusos das maiorias políticas.

Não se olvidando as funções representação social pelo intermédio da melhor técnica ao interpretar valores constitucionais. Tais atividades também se revelam verdadeiras lâmpadas para iluminar todo o sistema interpretativo constitucional com vistas a promover avanços civilizatórios através aplicação dos princípios constitucionais em casos concretos.

Logo, ao STF coube a missão de editar a Súmula Vinculante nº 31 com o fito de dirimir conflitos jurídicos em torno dessa temática. Assim, consolidou-se o entendimento de que o ISSQN não incide sobre operações de locação pura de bens móveis. Essa decisão reforça os limites constitucionais das competências tributárias estatais em especial quanto ao cumprimento do princípio da legalidade.

A relevância do tema transcende o debate jurídico-tributário ao impactar diretamente o setor econômico. A locação de equipamentos desempenha papel estratégico em diversos segmentos empresariais ao viabilizar acesso temporário a bens sem necessidade de aquisição definitiva.

Assim sendo, interpretações fiscais equivocadas comprometem não apenas a competitividade das empresas como também geram insegurança jurídica para contribuintes e investidores.

Logo, será realizada uma análise detalhada dos fundamentos constitucionais que regem as competências tributárias no Brasil, com destaque para os princípios da legalidade estrita (art. 150, I), da segurança jurídica (art. 5º, XXXVI) e da vedação ao confisco (art. 150, IV).

Portanto, este estudo busca contribuir para uma compreensão mais aprofundada das limitações constitucionais à tributação sobre contratos locatícios no Brasil. Ao esclarecer os critérios jurídicos aplicáveis à matéria e destacar o papel do STF na proteção dos direitos fundamentais contra abusos normativos, espera-se fomentar um ambiente

tributário mais justo e alinhado aos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito.

1 DO CONCEITO E DAS ESPÉCIES DE TRIBUTO

O sistema tributário brasileiro, estruturado a partir da Lei Maior e do Código Tributário Nacional (CTN), estabelece um conjunto de regras e princípios que regulam a relação jurídica entre o Estado e os contribuintes. Neste tópico, exploraremos o conceito jurídico de tributo, analisando alguns aspectos legais e suas características essenciais.

Além de apresentarmos as diversas espécies tributárias previstas no sistema brasileiro, analisando a classificação tripartite tradicional estabelecida pelo CTN (impostos, taxas e contribuições de melhoria) e a ampliação deste rol pela doutrina e jurisprudência contemporâneas.

1.1 Do Conceito de Tributo

O conceito de tributo no ordenamento jurídico brasileiro está definido no artigo 3º do CTN que estabelece:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Essa definição reflete a essência jurídica do tributo e serve como base para a estruturação do sistema tributário nacional, regulado pela Constituição Federal de 1988.

A análise do conceito legal revela que o tributo possui características essenciais que o diferenciam de outras obrigações jurídicas. Primeiramente, trata-se de uma prestação pecuniária compulsória, ou seja, o pagamento é obrigatório e independe da vontade do contribuinte. Essa compulsoriedade é legitimada pelo princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, que exige que todo tributo seja instituído por meio de lei.

Como explica Paulo de Barros Carvalho, “a menção à norma jurídica que estatui a incidência está contida na cláusula ‘instituída em lei’, firmando o plano abstrato das formulações legislativas” (2021, p. 74). Logo, a criação de um tributo sem respaldo legislativo viola esse princípio fundamental e compromete a segurança jurídica do contribuinte.

Ainda nos ensina Carvalho que:

Prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma **prestação em dinheiro**, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias (que receberiam o influxo de outro modal — o “permitido”). Por decorrência, **independem da vontade do sujeito passivo**, que deve efetivá-la, ainda que contra seu interesse (**grifos nossos**) (2021, p. 74).

Nessa mesma direção, Sabbag destaca que:

Luciano Amaro conota que “**o nascimento da obrigação** de prestar (o tributo) é compulsório (ou forçado), no sentido de que esse dever **se cria por força da lei (obrigação ex lege)**, e não da vontade dos sujeitos da relação jurídica (obrigação ex voluntate)” (**grifos nossos**) (Sabbag apud Amaro, 2024, p.424).

Outro aspecto relevante é que o tributo não constitui sanção por ato ilícito. Isso significa que ele não tem caráter punitivo, mas sim arrecadatório, sendo destinado ao custeio das atividades estatais ou à realização de políticas públicas. A distinção entre tributo e penalidade é essencial para evitar abusos no exercício do poder de tributar, logo que o princípio da vedação ao confisco impede essa conduta estatal.

Além da instituição em lei, a cobrança do tributo deve ocorrer mediante atividade administrativa plenamente vinculada, não havendo espaço para comportamentos discricionário dos agentes do Fisco no momento da cobrança.

Paulsen leciona sobre a cobrança de tributos:

A referência feita pelo art. 3º do CTN à **cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada** e a previsão do art. 119 do CTN no sentido de que apenas pessoas jurídicas de direito público podem figurar como sujeitos ativos de obrigação tributária **justificam-se em face da natureza da atividade tributária, que envolve fiscalização, imposição de multas e restrição a direitos**. Assim, **somente mediante atividade administrativa pode ser exigido o pagamento do tributo. Pessoa jurídica de direito privado só pode figurar como destinatária do produto da arrecadação** e, ainda assim, apenas quando, sem fins lucrativos, exerça atividade do interesse público. A plena vinculação a que se refere o art. 3º tem, ainda, outra implicação. Ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa tem o dever de apurá-lo, de constituir o crédito tributário, a partir do lançamento, e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte. **Não há que se dizer, por certo, que inexistam juízos de oportunidade e de conveniência**, o que se impõe em face de limitações quanto à capacidade de trabalho, a exigir que se estabeleçam prioridades, e à análise custo-benefício, tudo a ser disciplinado normativamente, como é o caso das leis que dispensam a inscrição e o ajuizamento de débitos de pequeno valor. Além disso, a plena vinculação significa que a autoridade está adstrita ao fiel cumprimento da legislação tributária, incluindo todos os atos regulamentares, como instruções normativas e portarias (**grifos nossos**) (2024, p. 26).

No âmbito constitucional, o artigo 145 da Constituição Federal classifica os tributos em três espécies principais: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Cada espécie possui características próprias quanto à finalidade e ao fato gerador.

Os impostos são tributos não vinculados a uma contraprestação estatal específica; as taxas estão associadas à prestação de serviços públicos ou ao exercício do poder de polícia; e as contribuições de melhoria decorrem de obras públicas que valorizem imóveis particulares.

Paulsen explica a distinção entre a perspectiva de classificação de três ou de cinco tributos no regime brasileiro:

São cinco as espécies tributárias estabelecidas pela Constituição: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e a contribuição especial. As contribuições e os empréstimos compulsórios constituem espécies tributárias autônomas, não configurando simples impostos com destinação ou impostos restituíveis. Aliás, impostos nem admitem destinação específica (art. 167, IV, da CF), não sendo também passíveis de restituição. Assim, **é preciso ter reservas ao art. 5º do CTN, que só refere três espécies tributárias, dispondo: “Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.** A classificação realizada pelo CTN data de 1966, quando o entendimento acerca da natureza das diversas exações não havia amadurecido suficientemente (**grifos nossos**) (2024, p. 40).

Logo, além dessas espécies principais, o sistema tributário brasileiro também prevê os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais como categorias complementares. É bom lembrar que o CTN foi aprovado como lei ordinária, mas recepcionado pela Constituição Federal com status de lei complementar, conforme disposto no artigo 146, inciso III, alínea "a". Esse dispositivo atribui à lei complementar a função de estabelecer normas gerais em matéria tributária, incluindo a definição dos tributos e seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Tal normativa assegura uniformidade na aplicação das regras tributárias em todo o território nacional.

Por fim, é importante destacar que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da obrigação tributária, conforme artigo 4º do CTN. O fato gerador é subsunção no mundo real de evento definido em lei, isso dá origem à obrigação tributária principal. No caso dos impostos sobre circulação (ICMS) e sobre serviços (ISSQN), por exemplo, os fatos geradores são claramente delimitados pelas respectivas legislações complementares federais (Lei Kandir (LC nº 87/1996) e Lei Complementar nº 116/2003) definidoras das normas conforme exigido pela Constituição Federal.

Portanto, o conceito de tributo sintetiza um conjunto de elementos jurídicos fundamentais que garantem a legitimidade da arrecadação estatal. Além de refletir princípios constitucionais que regem o sistema tributário brasileiro.

1.2 Das Espécies de Tributos

As espécies de tributos no ordenamento jurídico brasileiro estão classificadas no artigo 145 da Constituição Federal de 1988, que prevê três categorias principais: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Além dessas, conforme já esclarecido acima, o sistema tributário contempla outras duas espécies derivadas de normas constitucionais específicas não relacionadas no artigo 145: os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

Cada espécie possui características próprias quanto à finalidade, fato gerador e destinação dos recursos arrecadados.

1.2.1 Impostos

Os impostos são tributos não vinculados, ou seja, sua arrecadação não está diretamente associada à prestação de um serviço público ou à realização de uma obra específica. Eles têm como fato gerador situações que revelam capacidade contributiva do indivíduo ou da empresa, como a propriedade de bens (IPTU e IPVA), a renda (IR) ou o consumo (ICMS).

A ausência de vinculação a uma contraprestação estatal específica confere aos impostos um caráter genérico, permitindo que os recursos arrecadados sejam utilizados para financiar as atividades gerais do Estado. Essa característica está expressa no artigo 16 do CTN, que define o imposto como "tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte".

Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho:

Há lições doutrinárias que salientam a particularidade de o produto da arrecadação dos impostos convergir para as despesas gerais do Estado, sem o menor resquício de contraprestação. Reflexões dessa natureza, todavia, ainda que possam ser úteis para a Ciência das Finanças, nada acrescentam ao estudo do Direito Tributário, que tem na lei, como dado jurídico fundamental, o objeto precípua de suas investigações. Sobremais, o art. 4º da Lei n. 5.172/66 é incisivo ao proclamar que o destino do produto arrecadado é irrelevante (2021, p. 39)

É importante observar que os impostos se alinham perfeitamente ao princípio da capacidade contributiva, na medida em que o peso tributário se exercer sobre o contribuinte na medida do que esse suporta, tudo com o fulcro de homenagear o princípio da equidade fiscal. Assim, os impostos desempenham papel essencial na manutenção das funções estatais e na promoção do bem-estar coletivo.

1.2.2 Taxas

As taxas, por sua vez, são tributos vinculados a uma atuação estatal específica. De acordo com o artigo 145, inciso II, da Constituição Federal e o artigo 77 do CTN, elas podem ser instituídas em razão do exercício do poder de polícia ou pela prestação de serviços públicos específicos e divisíveis ao contribuinte. De acordo com o artigo 78 do CTN, o poder de polícia refere-se à atividade administrativa destinada a limitar ou disciplinar direitos em prol do interesse público, como a fiscalização sanitária ou ambiental.

Já os serviços públicos específicos e divisíveis são aqueles que podem ser individualizados e atribuídos diretamente ao contribuinte, como a coleta de lixo ou a emissão de documentos. Conforme ilustra Sabbag:

A taxa é um tributo imediatamente vinculado à ação estatal, atrelando-se à atividade pública, e não à ação do particular. É, assim, um gravame com hipótese de incidência plasmada em atividade da Administração Pública, que se refere, direta e imediatamente, ao contribuinte, destinatário daquela investida do Estado. De fato, a taxa é “**tributo em cuja norma está feita a previsão, no núcleo do seu antecedente normativo, de uma atuação estatal diretamente referida ao sujeito passivo**” (grifos nossos) (Sabbag apud Lacombe, 2024, p.471).

Nesse mesmo sentido leciona Machado:

Enquanto o imposto é um a espécie de tributo cujo fato gerador não está vinculado a nenhuma a atividade estatal específica relativa ao contribuinte (CTN, art. 16), a taxa, pelo contrário, tem seu fato gerador vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte (2015, p. 76).

Logo, a correta diferenciação entre taxas e impostos é indispensável para se prevenir distorções no sistema tributário brasileiro e assegurar que as taxas sejam cobradas quando ocorrer contraprestação estatal.

1.2.3 Contribuição de Melhoria

As contribuições de melhoria decorrem da valorização imobiliária resultante de obras públicas. Sua instituição está prevista no artigo 145, inciso III, da Constituição Federal e regulamentada pelo artigo 81 do CTN. Este tributo busca assegurar que os proprietários dos imóveis, beneficiados por obras públicas e que obtiveram valorização imobiliária como decorrência disso, contribuam para o custeio dessas intervenções, evitando que ocorra enriquecimento sem causa.

Apesar da contribuição compulsória em virtude dessa obra, Paulo de Barros Carvalho reforça que:

Ninguém pode ser compelido a recolher, a esse título, quantia superior à vantagem que sobreveio a seu imóvel, por virtude da realização da obra pública. **Extrapassar esse limite representaria ferir**, frontalmente, o **princípio da capacidade contributiva**, substância semântica sobre que se funda a implantação do primado da igualdade, no campo das relações tributárias (2021, p.44).

Machado também entende que:

Em síntese, podemos dizer que a contribuição de melhoria é a espécie de tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública. Distingue-se do imposto porque depende de atividade estatal específica, e da taxa porque a atividade estatal de que depende é diversa. Enquanto a taxa está ligada ao exercício regular do poder de polícia, ou a serviço público, a contribuição de melhoria está ligada à realização de obra pública. (2015, p. 88)

Portanto, a incidência desta espécie possui um viés de justiça, qual seja, auxiliar o ente tributante a financiar obras públicas cujos reflexos resultem em aumentos patrimoniais aos contribuintes, que não podem enriquecer sem justa causa. Esse princípio merece lugar de destaque como uma outra face do princípio da justiça fiscal, pois as obras públicas são pagas com recursos de toda a sociedade.

1.2.4 Empréstimos Compulsórios

Os empréstimos compulsórios são tributos excepcionais previstos no artigo 148 da Constituição Federal. Eles só podem ser instituídos pela União em situações específicas: para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; ou para realizar investimentos públicos de caráter urgente e relevante interesse nacional.

Carvalho esclarece o alcance da calamidade pública fundamento para instituição do empréstimo compulsório:

(...) **por calamidade pública**, se deva entender **não somente as catástrofes provocadas por agentes da natureza circundante, mas também outros eventos, de caráter socioeconômico, que ponham em perigo o equilíbrio do organismo social**, considerado na sua totalidade. Advirta-se, porém, que do estado de calamidade pública há de decorrer a premência do provimento de recursos para atender-se às despesas chamadas de extraordinárias.” (**grifos nossos**) (2021, p. 34).

E ainda arremata a questão esclarecendo que se trata de tributo, apesar do nome conter a palavra “empréstimo” e ainda ser carregado com o dever de restituição futura por parte do estado, conforme posicionamento de Carvalho:

Nunca será demasiado reafirmar a índole tributária dos empréstimos compulsórios: satisfazem, plenamente, as cláusulas que compõem a redação do art. 3º do CTN, tido como expressão eloquente daquilo que o próprio sistema jurídico brasileiro entende por “tributo”, de nada **importando o plus representado pela necessidade de restituição, ínsita ao conceito de “empréstimo”**, porque bem sabemos que o nome atribuído à figura ou o destino que se dê ao produto da arrecadação nada acrescentam à natureza jurídica do tributo (CTN, art. 4º) (**grifos nossos**) (2021, p. 35).

Portanto, os empréstimos compulsórios constituem um instrumento tributário excepcional no ordenamento jurídico brasileiro, cuja instituição está condicionada a pressupostos constitucionais específicos e rigorosos. Dentre essas exigências, se encontra a necessidade de instituir tal tributo por meio de lei complementar, além do compromisso jurídico de devolução dos valores aos contribuintes.

1.2.5 Contribuições Especiais

Por fim, as contribuições especiais estão previstas em diversos dispositivos constitucionais e subdividem-se em **contribuições sociais** (artigo 195), de **intervenção no domínio econômico** (artigo 149), de **interesse das categorias profissionais ou econômicas** (artigo 149) e **contribuições de iluminação pública e de monitoramento** (artigo 149-A), todos previstos na CF/88.

Essas contribuições possuem finalidades específicas como financiar a seguridade social (INSS), regular setores econômicos estratégicos (CIDE), obter recursos para financiamento de previdência de servidores públicos ou ainda para financiamento da iluminação pública municipal ou do Distrito Federal.

Paulsen leciona que:

Há situações em que o Estado atua relativamente a determinado grupo de contribuintes. Não se trata de ações gerais, a serem custeadas por impostos, tampouco específicas e divisíveis, a serem custeadas por taxa, mas de **ações voltadas a finalidades específicas que se referem a determinados grupos de contribuintes**, de modo que se busca, destes, o seu custeio por meio de tributo que se denomina de contribuições. **Não pressupondo nenhuma atividade direta, específica e divisível**, as contribuições não são dimensionadas por critérios comutativos, mas por critérios distributivos, podendo variar conforme a capacidade contributiva de cada um (2024, p. 51)

E ainda complementa com os fundamentos legais e finalidade para tais contribuições, conforme o excerto de Paulsen:

As contribuições só podem ser instituídas para atender às finalidades previstas no art. 149 e 149-A da Constituição: sociais, de intervenção no domínio econômico, do interesse das categorias profissionais ou econômicas e, ainda, de iluminação pública. **A destinação legal a tais finalidades justifica a sua instituição e a destinação efetiva legítima o prosseguimento da sua cobrança**, sob pena de se descaracterizar, ao longo do tempo, a respectiva figura tributária, perdendo seu suporte constitucional (**grifos nossos**) (2024, p. 53).

Portanto, as contribuições especiais representam uma categoria tributária com características únicas, visto que diferentemente dos impostos, que se destinam ao financiamento geral do Estado, e das taxas, que pressupõem uma contraprestação direta e divisível, as contribuições especiais justificam-se pela referibilidade a grupos determinados de contribuintes ou a finalidades específicas. Não obstante, eventual desvio ou desvinculação permanente de sua finalidade constitucionalmente prevista poderia implicar sua descaracterização como espécie tributária autônoma.

2 DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os princípios constitucionais tributários são normas fundamentais que orientam e limitam o exercício do poder de tributar no Brasil. Eles retiram seu poder normativo da Constituição Federal de 1988 com o objetivo garantir a justiça fiscal, a segurança jurídica e a proteção dos direitos dos contribuintes.

Eles funcionam como verdadeiras garantias ao contribuinte contra arbitrariedade estatal e atuam como balizas para a criação, interpretação e aplicação das normas tributárias. Deste modo, asseguram que a tributação ocorra dentro dos limites estabelecidos pela Constituição Federal, que não cria nenhum tributo, mas delimita o campo de incidência de cada um.

Paulsen explica a diferença entre princípios e regras constitucionais aplicados no direito tributário:

Costuma-se tomar as limitações constitucionais ao poder de tributar como princípios constitucionais tributários, mas esse critério não é tecnicamente correto. **O rol de limitações, constante do art. 150 da CF, traz princípios e regras**, conforme a estrutura normativa de cada qual, além do que há outros princípios que podem ser extraídos do sistema. No art. 150, há garantias que constituem inequivocamente regras, como é o caso da anterioridade tributária, norma de conduta a ser simplesmente cumprida pelo legislador tal como posta. Mas também há princípios expressos, como o da isonomia, a ser considerado e ponderado nas mais diversas situações, conforme as circunstâncias e os interesses em questão. De outro lado, **há princípios que não constam expressamente do art. 150, como o da segurança jurídica em matéria tributária, o qual tem de ser construído por dedução do princípio do Estado de direito e por indução a partir das regras de legalidade, de**

irretroatividade e de anterioridade, bem como, dentre outros elementos, das referências à decadência e à prescrição. **Outros princípios não constam do art. 150, mas têm suporte expresso em outro dispositivo, como é o caso do princípio da capacidade contributiva, estampado no art. 145, § 1º, e daqueles hoje previstos no § 3º.” (grifos nossos) (2024, p. 62).**

A importância desses princípios reside na capacidade de equilibrar a necessidade de recursos estatais suprida mediante tributos e os direitos individuais e coletivos. Portanto, desempenham um papel relevante ao estabelecer diretrizes equilibrando relação entre o Fisco e os contribuintes. Entre as funções dos princípios está a delimitação da competência tributária dos entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios –, assegurando que cada um exerça seu poder de tributar dentro dos limites previstos pela Constituição. Essa divisão de competências é fundamental para evitar sobreposição ou conflitos na incidência de tributos, promovendo harmonia no sistema tributário nacional.

Sobre a limitação do poder de tributar do Estado, Machado ensina que:

É certo que as limitações normativas constituem limites do dever-ser. Por isto mesmo, às vezes não são respeitadas; mas isto não retira o caráter jurídico da relação. Pelo contrário, a não observância da norma que disciplina a relação ressalta o caráter jurídico desta, na medida em que faz presente a possibilidade de sanção. A relação é jurídica precisamente porque os atos que na mesma estão envolvidos devem ser praticados com observância das normas que a regulam (2015, p. 199).

Por fim, outro aspecto relevante é que esses mecanismos de proteção fortalecem a segurança jurídica no ambiente econômico. Ao estabelecer regras claras para a criação e cobrança de tributos, eles proporcionam maior previsibilidade para investidores e empresários.

2.1 Princípio da Legalidade Estrita (Art. 150, I, CF/88)

O princípio da estrita legalidade é um dos pilares do sistema tributário brasileiro e está consagrado no artigo 150, inciso I, da Lei Maior de 1988, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça". Esse princípio exige a edição de lei em sentido formal (aprovada em casas legislativa) para a criação, majoração ou extinção de tributos.

De acordo com Carvalho:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação

obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade (2021, p. 175).

Para esse tributarista, a legalidade não apenas impõe que os tributos sejam instituídos por lei, mas também exige que todos os seus elementos essenciais – como fato gerador, base de cálculo e alíquotas – estejam claramente definidos na norma legal.

Ainda sobre esse princípio, Sabbag ensina que:

O consentimento emanará, como regra, da lei ordinária. Esta é o veículo normativo hábil a instituir e a aumentar as exações tributárias. Como é cediço, a lei ordinária é a lei comum, do dia a dia das Casas Legislativas, cuja elaboração prescinde de quorum privilegiado de votantes.

Pretende-se, sim, que a **lei tributária proponha-se a definir in abstracto todos os aspectos relevantes da fisiologia do tributo**, para que se possa, in concreto, **identificar o quanto** se pagará, por que se pagará, **a quem se pagará**, entre outras respostas às naturais indagações que se formam diante do fenômeno da incidência. Desse modo, a lei tributária deverá fixar, com hialina clareza, por exemplo, **a alíquota, a base de cálculo, o sujeito passivo do tributo, a multa e o fato gerador**, sendo-lhe vedadas as indicações genéricas no texto legal de tais rudimentos *numerus clausus* da tipologia cerrada (2024, ps. 25 e 30).

Portanto, esse autor destaca que o princípio da legalidade estrita assegura que a tributação seja exercida com base na vontade popular representada pelo Poder Legislativo. Como dedução lógica do exposto, é observável que o princípio da legalidade evita práticas confiscatórias ou desproporcionais no exercício do poder tributário em razão da exigência de lei formal para constituição de qualquer tributo com todos os elementos constituintes exigidos pela CF/88.

2.2 Princípio da Capacidade Contributiva (Art. 145, §1º, CF/88)

O princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988, estabelece que os tributos devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes.

Esse princípio reflete a equidade fiscal ao determinar que aqueles que possuem maior riqueza ou renda contribuam proporcionalmente mais para o financiamento das atividades estatais, enquanto os menos favorecidos sejam tributados por uma carga reduzida.

Nesse quesito, a lição de Sabbag é esclarecedora:

A capacidade contributiva evidencia uma das dimensões da isonomia, a saber, a igualdade na lei, quando se busca tratar de forma distinta situações

diversas, conforme se estudou em ponto anterior. Nesse sentido, diz-se que o **princípio da capacidade contributiva está profundamente ligado ao da igualdade**, mas neste não se esgota. Enquanto a isonomia avoca um caráter relacional, no bojo do confronto entre situações jurídicas, o princípio da capacidade contributiva, longe de servir apenas para coibir discriminações arbitrárias, abre-se para a consecução de um efetivo ideal de justiça para o Direito Tributário. A busca da justiça avoca a noção de “equidade” na tributação. Esta, na visão dos economistas, liga-se ao modo como os recursos são distribuídos pela sociedade, desdobrando-se em **duas dimensões**: (I) na **equidade horizontal**, em que deve haver o tratamento igual dos indivíduos considerados iguais, e (II) na **equidade vertical**, com o tratamento desigual aos indivíduos considerados desiguais (**grifos nossos**) (2024, p. 128).

A aplicação do princípio da capacidade contributiva está diretamente relacionada à busca pela igualdade material no sistema tributário. Visto que exige que o legislador crie mecanismos para avaliar a condição econômica dos contribuintes e ajustar a tributação de forma proporcional. Essa graduação pode ser realizada de inúmeras formas, pode-se citar a instituição de alíquotas progressivas, como ocorre no Imposto de Renda, ou pela concessão de benefícios fiscais para segmentos que produzem mercadorias destinadas às classes mais frágeis do ponto de vista econômico.

Não obstante, esse princípio exige que ninguém seja tributado além de sua capacidade econômica, tornando ilegais as práticas confiscatórias e assegurando que a tributação seja compatível com o direito à propriedade e à própria dignidade humana. Esse princípio também orienta a interpretação das normas tributárias, especialmente em situações em que há dúvidas sobre a adequação da carga tributária imposta. Ele serve como parâmetro para identificar exações desproporcionais ou injustas, permitindo que o Poder Judiciário corrija eventuais distorções na aplicação das leis fiscais.

Arrematando tais ideias, Sabbag leciona que:

O mínimo existencial, também conhecido por várias expressões sinônimas – “mínimo necessário”, “mínimo de existência”, “mínimo indispensável” e “mínimo imponible” –, é corolário de um dos fundamentos do Estado brasileiro: a dignidade da pessoa.

É importante asseverar que, no momento em que se busca definir o conceito desse mínimo de subsistência intangível, abre-se para o intérprete a possibilidade de aproximação entre a capacidade contributiva e a vedação do confisco (art. 150, IV, CF). Note que **o mínimo vital e a vedação ao confisco são limites opostos, dentro dos quais gravitará a tributável capacidade contributiva** (**grifos nossos**) (2024, p. 131).

Portanto, esse princípio da capacidade representa verdadeiro instrumento de concretização da justiça fiscal e da igualdade material entre os contribuintes. Visto que sua aplicação estabelece um equilíbrio entre a função arrecadatória do Estado e os direitos fundamentais dos cidadãos. Esse fundamento serve para impedir que a sede por recursos

públicos fira o princípio do mínimo existencial, que compromete, em última instância, a própria dignidade da pessoa humana.

2.3 Princípio da Vedação ao Confisco (Art. 150, IV, CF/88)

O princípio da vedação ao confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, proíbe que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios utilizem tributos com efeito confiscatório.

Esse princípio tem como objetivo proteger o patrimônio dos contribuintes contra exações fiscais excessivas ou desproporcionais, garantindo que a tributação seja justa e compatível com os direitos fundamentais. A vedação ao confisco é uma limitação constitucional ao poder de tributar, assegurando que a arrecadação estatal respeite a capacidade contributiva dos cidadãos e não comprometa o mínimo existencial necessário à dignidade humana. Nesse sentido, a tributação deve ser razoável e proporcional, evitando que o Estado se aproprie indevidamente do patrimônio dos contribuintes.

Ainda ensina Sabbag sobre a vedação ao confisco que:

(...) vale a pena recordar que o princípio da vedação ao confisco deriva do princípio da capacidade contributiva, atuando aquele em conjunto com este, porquanto essa capacidade econômica se traduz na aptidão para suportar a carga tributária sem que haja perecimento da riqueza tributável que a lastreia, calcada no mínimo existencial. A propósito, **o mínimo existencial (vital ou necessário) está delineado no art. 7º, IV, CF, cujo teor indica os parâmetros de quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, isto é, um limite intangível pela tributação**, no bojo da capacidade contributiva. O **tributo confiscatório representa, dessarte, o resultado do confronto desproporcional entre seus efeitos**, tendentes à exacerbação, e sua causa determinante – a capacidade contributiva, “dificultando sobremaneira a subsistência da pessoa ou sua capacidade de prosseguir gerando riquezas” (**grifos nossos**) (2024, p. 223).

Embora a Constituição não defina critérios objetivos para identificar o caráter confiscatório de um tributo, a doutrina e a jurisprudência têm realizado análises concretas para definir qual montante seria justo.

No caso em particular de sanções de natureza tributária, o STF já decidiu que multas tributárias superiores a 100% do valor do crédito tributário configuram confisco, reforçando a necessidade de limites proporcionais na aplicação de sanções fiscais. O caso em questão foi objeto de julgamento no Recurso Extraordinário nº 736090, tema 803.

2.4 Princípio da Segurança Jurídica (Art. 5º, XXXVI, CF/88)

O princípio da segurança jurídica, consagrado no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal de 1988, assegura que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Embora inserido no contexto dos direitos e garantias fundamentais, esse princípio também se aplica diretamente ao sistema tributário brasileiro, funcionando como uma barreira indispensável contra mudanças abruptas e imprevisíveis nas normas fiscais que possam comprometer a estabilidade das relações entre o Fisco e os contribuintes.

No âmbito tributário, a segurança jurídica está intimamente relacionada ao princípio da legalidade estrita, pois exige que a criação e aplicação de tributos estejam estritamente vinculadas à legislação vigente contendo cada elemento constituinte do tributo e já abordados.

Além disso, ela fortalece outros princípios constitucionais, como a anterioridade e a irretroatividade, ao impedir que normas fiscais sejam aplicadas retroativamente ou sem o devido intervalo temporal para adaptação dos contribuintes.

Paulsen traz esclarecimentos sobre a extensa ramificação deste princípio em todo o Direito:

O princípio da segurança jurídica constitui, ao mesmo tempo, um subprincípio do princípio do Estado de direito (subprincípio porque se extrai do princípio do Estado de direito e o promove) e **um sobreprincípio relativamente a princípios decorrentes que se prestam à afirmação de normas importantes para a efetivação da segurança** (sobreprincípio porque dele derivam outros valores a serem promovidos na linha de desdobramento da sua concretização). Pode-se afirmar: “O princípio da segurança jurídica demanda que o Direito seja compreensível, confiável e calculável o que só ocorre quando o indivíduo conhece e compreende o conteúdo do Direito, quando tem assegurados no presente os direitos que conquistou no passado e quando pode razoavelmente calcular as consequências que serão aplicadas no futuro relativamente aos atos que praticar no presente”. **A identificação dos diversos conteúdos normativos do princípio da segurança jurídica orienta a sua aplicação.** São eles: certeza do direito (legalidade, irretroatividade, anterioridade); intangibilidade das posições jurídicas consolidadas (proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito); estabilidade das situações jurídicas (decadência, prescrição extintiva e aquisitiva); confiança no tráfego jurídico (cláusula geral da boa-fé, teoria da aparência, princípio da confiança); devido processo legal (direito à ampla defesa inclusive no processo administrativo, direito de acesso ao Judiciário e garantias específicas como o mandado de segurança). **Todo o conteúdo normativo do princípio da segurança jurídica se projeta na matéria tributária (grifos nossos)** (2024, p. 77).

Portanto, o princípio da segurança jurídica estabelece limites objetivos à atuação estatal e cria um ambiente de estabilidade jurídica e previsibilidade para as relações com contribuintes. Sua aplicação concreta impede a surpresa fiscal e garante ao contribuinte o conhecimento prévio das regras tributárias aplicáveis às suas atividades econômicas, permitindo o planejamento adequado e a previsibilidade em seu ambiente de negócios.

3 DA INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ICMS E DO ISSQN SOBRE LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS

Este tópico aborda a controvérsia relacionada aos limites constitucionais do poder de tributar dos Estados e Municípios, especificamente quanto à impossibilidade jurídica de enquadramento da locação de bens móveis nas hipóteses de incidência desses tributos. Serão examinados os fundamentos jurídicos que sustentam a tese da não incidência tributária sobre tais operações, bem como a jurisprudência consolidada no STF sobre a matéria, especialmente no que concerne à natureza jurídica dos contratos de locação e sua distinção das operações de circulação de mercadorias e da prestação de serviços propriamente dita.

3.1 Fundamentação Civilista: Locação como Transferência de Uso

A questão da inconstitucionalidade da tributação pelo ICMS e pelo ISSQN sobre operações de locação de equipamentos está diretamente relacionada à delimitação das competências tributárias estabelecidas na Constituição Federal de 1988. A locação de bens móveis, regulada pelo Código Civil Brasileiro, é caracterizada como uma obrigação de dar, na qual o locador disponibiliza temporariamente o uso de um bem ao locatário mediante remuneração, sem que ocorra a transferência de propriedade. Essa definição jurídica é essencial para compreender a natureza da locação e sua distinção das hipóteses de prestação de serviços, que envolvem uma obrigação de fazer.

Essa distinção encontra respaldo no artigo 565 do Código Civil, que define o contrato de locação como "aquele em que 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, a essência da locação está na cessão do uso do bem, sem qualquer esforço humano direcionado à produção de um resultado específico – elemento essencial para a configuração de um serviço.

No contexto tributário, essa diferenciação é crucial para delimitar as hipóteses de incidência dos tributos sobre operações envolvendo bens móveis. A Lei Complementar nº 116/2003, que regula o ISSQN, estabelece em sua lista anexa as atividades consideradas serviços tributáveis. No entanto, a locação pura de bens móveis não figura entre essas atividades, pois não envolve obrigação de fazer.

Por outro lado, o ICMS incide sobre operações relativas à circulação econômica de mercadorias, conforme previsto na Constituição Federal e regulamentado pela Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir). Contudo, a circulação econômica pressupõe a transferência da titularidade do bem, o que não ocorre na locação. Nesse sentido, a mera disponibilização temporária do uso do bem não configura hipótese de incidência do ICMS.

A controvérsia em torno dessa matéria decorre, em grande parte, da dificuldade em distinguir contratos puramente locatícios daqueles que combinam elementos de locação com prestação de serviços – os chamados contratos mistos.

Paulsen ainda ensina sobre o ISSQN o seguinte:

A lista de serviços da Lei Complementar n. 116/2003 é taxativa, de maneira que só podem ser tributados os serviços nela arrolados. Aditem, todavia, interpretação extensiva. O STJ fala em “leitura extensiva de cada item”, a fim de “enquadrar serviços correlatos àqueles previstos expressamente”. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO adverte que os Municípios, muitas vezes, “fazem tábula rasa da jurisprudência” quanto à taxatividade, “inserindo um item adicional, intitulado ‘fornecimento de trabalho, qualificado ou não, não especificado nos itens anteriores’”, o que não encontra suporte constitucional. No RE 651.703 ED, em março de 2019, o STF esclareceu que as operadoras de planos de saúde realizam prestação de serviços sujeita ao ISS, mas que isso não se aplica ao seguro-saúde, hipótese não abrangida pelo Tema 581 de Repercussão Geral. Os serviços arrolados na lista da Lei Complementar n. 116/2003 e que constem também da lei municipal instituidora do serviço dão ensejo à cobrança do ISS, ainda que o serviço não seja a atividade preponderante do prestador. **Incidirá o ISS, também, quando a prestação de serviços se dê mediante fornecimento de mercadorias, ou seja, que haja um duplo objeto negocial, caracterizando uma operação mista** (2024, p. 500).

Essa imprecisão conceitual levou à aplicação indevida desses tributos por parte dos entes federativos, gerando insegurança jurídica para contribuintes e operadores do direito. Carvalho analisa o artigo 108 do CTN, que trata de interpretação de normas tributárias:

O art. 108 arrola quatro itens que serão sucessivamente aplicados pela autoridade competente, na ausência de disposição expressa da lei interpretada. O preceito tem endereço certo: a autoridade competente para aplicar a

legislação tributária, seja ela o funcionário da Fazenda, seja o órgão judicial que preside o feito. Na verdade, qualquer deles sentir-se-á embaraçado ao ter de empregar a analogia sem levar em consideração os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade. E, da mesma forma, ficarão perplexos ao lançar mão dos outros sem ligá-los aos demais itens. **Tudo porque se esqueceu o legislador do Código que essa atividade é complexa, alimentando-se de todos os recursos disponíveis no sistema, que agem simultaneamente sobre o espírito do exegeta. Tem-se por analogia o expediente de que se serve o aplicador da lei, ao colher em norma que incide em caso semelhante a disciplina jurídica que o sistema positivo não mencionou expressamente.** Bom exemplo relata Baleeiro, ao referir-se ao alargamento do conceito de produto industrializado, para efeitos da imunidade do art. 153, § 3º, III, da Constituição Federal, acarretando a inclusão de unidades não previstas na tabela anexa à Lei do IPI, como é o caso dos peixes vivos, especialmente acondicionados para venda. Adianta-se o § 1º do art. 108 do CTN para ressaltar que **o emprego da analogia não pode determinar a exigência de tributo não previsto em lei (grifos nossos)** (2021, p. 106).

Portanto, a fundamentação civilista reforça que a locação é uma relação jurídica distinta da prestação de serviços (obrigação de fazer) ou da circulação econômica de mercadorias (transferência de titularidade). Essa distinção é essencial para afastar a incidência tanto do ISSQN quanto do ICMS sobre operações puramente locatícias, garantindo respeito aos limites constitucionais e à segurança jurídica dos contribuintes.

3.2 Jurisprudência recente sobre a inconstitucionalidade debatida

A jurisprudência recente tem desempenhado um papel crucial na consolidação do entendimento sobre a inconstitucionalidade da incidência do ISSQN e do ICMS sobre operações de locação de bens móveis.

O STF, por meio da Súmula Vinculante nº 31, estabeleceu que "é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis". Essa decisão fundamenta-se na distinção entre obrigações de dar e obrigações de fazer, sendo a locação caracterizada como uma obrigação de dar, o que a exclui do campo de incidência do ISSQN.

Essa súmula foi aprovada em 2010 e consolidou o entendimento já firmado em precedentes do STF, como no Recurso Extraordinário nº 116.121-3 e no Tema 212 de repercussão geral. Esses julgados reforçam que a locação pura de bens móveis não configura prestação de serviços, pois não envolve atividade pessoal ou esforço humano direcionado à produção de um resultado específico, logo, não se trata de obrigação de fazer. Assim, qualquer tentativa de tributar essas operações pelo ISSQN viola os limites constitucionais da competência tributária municipal.

Paulsen leciona que:

A expressão ‘definidos em lei complementar’ não autoriza que seja conceituado como serviço aquilo que efetivamente não o é. Indigitada prática subverte a hierarquia do sistema positivo brasileiro, pois o constituinte traçou o quadro dentro do qual os Municípios podem mover-se [...]. Os tribunais também seguem essa linha. No item 3 da lista de serviços consta “Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres”, o que, no entanto, não é admitido pelo STF na medida em que a locação não consubstancia verdadeira prestação de serviços. **Vejam a Súmula Vinculante 31: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.** Quando houver locação com prestação de serviços, sem que esteja especificado o valor correspondente a cada qual, importará determinar o que é predominante na operação, se a locação ou a prestação de serviços. Entendeu o STJ que, dentre as três modalidades de arrendamento mercantil, o leasing operacional caracteriza-se como locação, não se sujeitando ao ISS, mas que o leasing financeiro e o lease-back sujeitam-se ao imposto. A jurisprudência do STJ considera, ainda, que o complexo contrato de franquia não pode ser considerado prestação de serviços, não ensejando a incidência do ISS (Paulsen apud Carvalho, 2024, p.500).

Além disso, o STF tem reiterado que o conceito de circulação econômica, essencial para a incidência do ICMS, pressupõe transferência de titularidade do bem, o que não ocorre na locação. A jurisprudência destaca que a mera disponibilização temporária do uso do bem não configura hipótese de incidência desse imposto estadual. Esse entendimento foi reforçado em decisões relacionadas ao ICMS, nas quais o Tribunal afastou sua aplicação sobre contratos puramente locatícios.

Portanto, a jurisprudência recente tem sido fundamental para consolidar os parâmetros legais aplicáveis às operações de locação de bens móveis. Ao reafirmar a inconstitucionalidade da tributação pelo ISSQN e pelo ICMS nessas situações, ela fortalece a segurança jurídica e garante respeito aos princípios constitucionais que regem o sistema tributário brasileiro.

3.3 Perspectiva Tributária e afronta aos Direitos Humanos Fundamentais

A questão da inconstitucionalidade da tributação pelo ICMS e pelo ISSQN sobre operações de locação de equipamentos não apenas viola os limites constitucionais das competências tributárias, mas também afronta princípios fundamentais relacionados aos direitos humanos e à dignidade da pessoa humana representada pelas formas reflexas da capacidade contributiva e do mínimo existencial.

Essa perspectiva transcende o debate jurídico-tributário e insere-se em uma análise mais ampla sobre o impacto da tributação excessiva na garantia de direitos básicos e na promoção da justiça social.

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer o Estado Democrático de Direito, consagra a proteção à dignidade humana como um dos fundamentos da República (artigo 1º, inciso III). Esse princípio irradia-se por todo o ordenamento jurídico, incluindo o sistema tributário, que deve ser estruturado para promover justiça fiscal e respeitar os direitos dos contribuintes.

No mesmo sentido, Piovesan ressalta que:

Ao romper com a sistemática das Cartas anteriores, **a Constituição de 1988**, ineditamente, **consagra o primado do respeito aos direitos humanos**, como paradigma propugnado para a ordem internacional. Esse princípio invoca a abertura da ordem jurídica interna ao sistema internacional de proteção dos direitos humanos. A **prevalência dos direitos humanos**, como princípio a reger o Brasil no âmbito internacional, **não implica apenas o engajamento do País no processo de elaboração de normas vinculadas ao Direito Internacional dos Direitos Humanos, mas sim a busca da plena integração de tais regras na ordem jurídica interna brasileira**. Implica, ademais, o compromisso de adotar uma posição política contrária aos Estados em que os direitos humanos sejam gravemente desrespeitados (**grifos nossos**) (2013, p. 93).

Barroso explica o princípio da pessoa humana e o respectivo campo de aplicação:

A dignidade humana é um valor fundamental. Valores, sejam políticos ou morais, ingressam no mundo do Direito, assumindo, usualmente, a forma de princípios. **A dignidade**, portanto, **é um princípio jurídico de status constitucional**. Como valor e como princípio, a dignidade humana funciona tanto como justificação moral quanto como fundamento normativo para os direitos fundamentais. Na verdade, ela constitui parte do conteúdo dos direitos fundamentais. Os princípios constitucionais desempenham diferentes papéis no sistema jurídico. Destacam-se aqui dois deles: a) o de **fonte direta de direitos e deveres**; e b) o **interpretativo**. Os princípios operam como fonte direta de direitos e deveres quando do seu núcleo essencial de sentido se extraem regras que incidirão sobre situações concretas. Por exemplo: o conteúdo essencial da dignidade humana implica a proibição da tortura, mesmo em um ordenamento jurídico no qual não exista regra expressa impedindo tal conduta. Já no seu papel interpretativo, **o princípio da dignidade humana vai informar o sentido e o alcance dos direitos constitucionais**. Além disso, nos casos envolvendo lacunas no ordenamento jurídico, ambiguidades no direito, colisões entre direitos fundamentais e tensões entre direitos e metas coletivas, a dignidade humana pode ser uma boa bússola na busca da melhor solução. Mais ainda, qualquer lei que viole a dignidade, seja em abstrato ou em concreto, será nula (**grifos nossos**) (2024, p. 91).

Portanto, a imposição de tributos indevidos ou excessivos sobre operações que não configuram hipóteses legais de incidência compromete a capacidade econômica dos contribuintes, violando o princípio ora analisado em sua forma interpretativa, irradiando poderes constitucionais para macular a própria tributação tornando-a inválida.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise realizada ao longo deste trabalho buscou apresentar por razões para inconstitucionalidade além das já conhecidas jurídico-tributárias, trazendo ao bojo uma forma de interpretar o desrespeito às normas tributárias como infração reflexa ao princípio da dignidade da pessoa humana.

Fundamentada em preceitos constitucionais, na legislação complementar federal aplicável aos impostos supostamente incidentes (ISSQN e ICMS) e no entendimento consolidado pela jurisprudência, a argumentação apresentada reforça que essas operações não configuram hipóteses de incidência de tais tributos, sendo essencial respeitar os limites constitucionais das competências tributárias.

A jurisprudência consolidada pelo STF, especialmente por meio da Súmula Vinculante nº 31 editada em 2010, reforça a inconstitucionalidade da incidência do ISSQN sobre locações puras de bens móveis. O respeito às competências tributárias estabelecidas pela Constituição Federal é essencial para preservar o equilíbrio federativo e garantir um sistema tributário justo e eficiente.

Portanto, conclui-se que a matéria aqui tratada é inequívoca: as operações puramente locatícias não podem ser objeto de tributação pelo ICMS ou pelo ISSQN. Esse debate reforça a importância de um sistema tributário alinhado aos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito como respeito à própria dignidade da pessoa humana.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Lei Federal nº 5.172/1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1966.

BRASIL. Lei Complementar Federal nº 87/1996. **Lei Kandir**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1996.

BRASIL. Lei Complementar Federal nº 116/2003. **Lei do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31**. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula779/false>. Acesso em: 8 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121-3**. Recorrente: Xerox Comércio e Indústria Ltda. Recorrido: Município de Santos. Relator: Min. Octavio Gallotti. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgI=1&pgF=100000>. Acesso em: 8 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 736090**. Recorrente: POSTO TROPICERCO LTDA E OUTRO(A/S). Recorrido: Santa Catarina - SC. Relator: Min. DIAS TOFFOLI. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4370056>. Acesso em: 10 jan. 2025.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

LÔBO, Paulo. **Direito Civil: Obrigações. v. 2**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELO, Omar Augusto Leite. **Aspectos tributários controvertidos da locação de bens associada à prestação de serviços 2**. Disponível em: <https://www.omar.adv.br/aspectos-tributarios-controvertidos-da-locacao-de-bens-associada-a-prestacao-de-servicos-2/>. 1.ed. Salvador: 2023. Acesso em: outubro/2024.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2024.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018.