

V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – A Confederação Nacional do Comércio ajuizou esta ação direta buscando seja declarada a incompatibilidade, com a Constituição Federal, do artigo 3º, § 1º, e do subitem 3.04 da Lista de Serviços, da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, mediante a qual disciplinado o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Eis o teor do ato atacado:

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:

[...]

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

[...]

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

[...]

3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

[...]

3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

O desfecho da controvérsia pressupõe a correta definição do alcance do vocábulo “serviço”, observados os parâmetros constitucionais a determinarem o campo de incidência de tributo, o disposto no artigo 156, inciso III, da Lei Maior.

A matéria não é nova, tendo em vista a jurisprudência do Supremo.

No julgamento do recurso extraordinário nº 116.121, cujo acórdão, por mim redigido, foi publicado no Diário da Justiça de 25 de maio de 2001, o Tribunal proclamou que, para o fim de incidência do imposto sobre

quaisquer situações descritas na legislação de regência, é necessário verificar, a partir da natureza do negócio jurídico, se estão presentes as características típicas de serviço, respeitadas as definições e regramentos trazidos por outros ramos do Direito, ainda que não o tributário. Na oportunidade, ao analisar a incidência do Imposto Sobre Serviços em contratos de locação de guindastes, fiz ver:

Na espécie, o imposto, conforme a própria nomenclatura revela e, portanto, considerado o figurino constitucional, pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação.

Indago se, no caso, o proprietário do guindaste coloca à disposição daquele que o loca também algum serviço. Penso que não. Creio que aí se trata de locação pura e simples, desacompanhada, destarte, da prestação de serviços. Se houvesse o contrato para essa prestação, concluiria pela incidência do tributo.

Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observem-se os institutos em vigor tal como se contêm na legislação de regência. As definições de locação de serviços e locação de móveis vêm-nos do Código Civil e, aí, o legislador complementar, embora de forma desnecessária e que somente pode ser tomada como pedagógica, fez constar no Código Tributário o seguinte preceito:

Art. 110 A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O preceito veio ao mundo jurídico como um verdadeiro alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a premência do Estado na busca de acréscimo de receita.

Relembrem-se as noções dos referidos contratos, de que cuidam os artigos 1.188 e 1.216 do Código Civil:

Art. 1.188 Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

Art. 1.216 Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

A hipótese assemelha-se ao quadro com o qual se defrontou o Tribunal no Recurso Extraordinário nº 166.772-9-RS quando veio a glosar a exigência da contribuição social sobre a remuneração paga a administradores e autônomos. O pretexto da incidência estaria na

igualização econômica entre o que satisfeito a tal título e o salário, olvidando-se advertência doutrinária sobre a realidade jurídica conceitual, a sobrepor-se ao aspecto simplesmente econômico. Na ementa do precedente, proclamou o Plenário:

O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito.

Cumprir ter presente, sobre a matéria, as palavras de Ulhoa Canto, no que citadas por Gabriel Lacerda Troianelli em artigo publicado sob o título “O ISS sobre a locação de bens móveis”, na revista Dialética de Direito Tributário nº 28. Analisando precisamente o julgamento deste processo que então se iniciara, disse o autor do artigo da irrelevância do aspecto econômico quando contrário ao modelo constitucional do tributo, secundado pela definição dos institutos envolvidos. Eis as oportunas palavras do saudoso tributarista:

Entre nós, a interpretação econômica não tem sido acolhida, nem pelos autores nem pela jurisprudência. A própria Coordenação do Sistema de Tributação chegou até a afirmar a sua inaceitabilidade, no Parecer Normativo CST nº 563, de 18.08.1971 (...). Entretanto, é comum ler-se em atos ou decisões da Administração ou de tribunais administrativos que ao direito tributário interessam precipuamente os aspectos econômicos (o que é certo), e, por isso, os dispositivos legais, como os atos e fatos, devem ser interpretados com prevalência do respectivo conteúdo econômico, relegada a sua forma jurídica a plano secundário (ilação errada). Na verdade, trata-se de uma simples tentativa de usurpação de poderes que são apenas do legislador; sob o pretexto de interpretar a lei, o que se está tentando é aplicar a sua norma a atos e fatos que ela não contempla. (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 493).

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.

[...]

O Tribunal reconheceu possuir o vocábulo “serviços” sentido revelador de obrigação de fazer. É dizer, a incidência do imposto pressupõe, como núcleo do fato gerador, ato humano, um fazer seja material, seja imaterial, a

reverter em utilidade ao contratante, conforme se extrai do verbete vinculante nº 31 da Súmula, publicado no Diário da Justiça de 17 de fevereiro de 2010, com a seguinte redação:

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

Essa óptica tem prevalecido, mesmo com a apreciação dos extraordinários de nº 547.245 e 592.905, ambos da relatoria do ministro Eros Grau, com acórdãos publicados no Diário da Justiça de 5 de março de 2010. Ao debruçar-se sobre contratos de arrendamento mercantil, o Pleno declarou, à maioria, a incidência tão somente nas modalidades financeira e *lease-back*, ressaltando que tais operações possuiriam, como núcleo, financiamento propriamente dito, e não a disponibilização de certo bem. Foi voto isolado, por concluir serem os negócios jurídicos locações, gênero, não envolvendo obrigação de fazer.

Ao apreciar o recurso extraordinário nº 626.706, submetido à sistemática da repercussão geral – Tema nº 212 –, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 23 de setembro de 2010, o Colegiado reafirmou não incidir o referido tributo na locação de bens móveis – filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para *videogames* e assemelhados –, considerada a ausência de obrigação de fazer. Eis a tese:

“É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviços.”

Mais recentemente, quando da apreciação do recurso extraordinário nº 651.703, igualmente submetido à sistemática da repercussão geral – Tema nº 581 –, relator ministro Luiz Fux, com julgamento finalizado em 26 de setembro de 2016 e acórdão veiculado no Diário da Justiça eletrônico de 26 de abril de 2017, o Supremo assentou cabível o Imposto Sobre Serviços a recair em atividade de administração de planos de saúde, prevista nos itens 4.22 e 4.23 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. A partir de decisões anteriores, em especial nos mencionados extraordinários de nº 547.245 e 592.905, o Relator ressaltou a desvinculação do conceito de serviços do instituto da obrigação de fazer, argumentando não ser a classificação civilista derivada do Direito das Obrigações – de dar, fazer e

não fazer – a mais adequada ao enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, para fim de aplicação no Direito Tributário. Propôs a superação da jurisprudência do Tribunal para concluir no sentido de que, ao arrolar os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo Imposto Sobre Serviços, a legislação complementar de regência mencionada no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal incluiu, na categoria de serviços, aqueles que não exprimem a natureza de outro tipo de atividade, objetivando a incidência, por força de lei, asseverando que, se assim não o fosse, permaneceriam sem nenhuma tributação.

Formalizei voto sublinhando a inexistência de prestação de serviço em si, mas, tão somente, a garantia, conferida pelo operador, de que, quando o serviço médico se fizer necessário, será proporcionado pela rede credenciada ou ressarcido em proveito do usuário, assemelhando-se, assim, a contrato de seguro – artigo 757 do Código Civil –, surgindo a competência tributária da União – artigo 153, inciso V, da Constituição Federal.

Fiquei vencido, mas não convencido. Não houve, a meu ver, inequívoca superação do modelo civilístico, na contramão do entendimento do Supremo construído no passar dos anos. Apesar de referir-se à construção de compreensão elástica quanto ao alcance do conceito de serviço, a sempre ilustrada maioria concluiu no sentido de figurar, no núcleo do negócio entabulado entre operadora de plano de saúde e usuário, obrigação de fazer consubstanciada na disponibilização de rede credenciada e garantia da cobertura de sinistros ao contratante, e não situação de contrato de seguro, como por mim assentado.

Mesmo que se diga ter o Tribunal conferido interpretação ampliativa ao vocábulo “serviço” constante no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, articular com a completa superação da óptica relativa à necessidade de demonstração de um fazer a respaldar a incidência do ISS é passo demasiado largo. Do contrário, como justificar a permanência da eficácia do verbete vinculante nº 31 da Súmula do Supremo até os dias de hoje?

No âmbito das Turmas, exemplificativamente, tem-se a remissão à primazia, ou não, de um fazer na prestação em análise – atividade preponderante –, quando em jogo a materialidade do Imposto Sobre Serviços, em especial nos contratos ditos mistos. Nesse sentido, cito: agravo regimental no recurso extraordinário nº 955.507, Primeira Turma, relator ministro Luiz Edson Fachin, julgado em 30 de setembro de 2016, com

acórdão publicado no Diário da Justiça de 17 de outubro de 2016; agravo regimental no recurso extraordinário com agravo nº 982.578, Segunda Turma, relator ministro Dias Toffoli, julgado em 25 de novembro de 2016, com acórdão veiculado em 16 de fevereiro de 2017.

Considerados negócios jurídicos complexos, surge indispensável levar em conta o conjunto de atos praticados para extrair a essencialidade da prestação. É dizer: se, de um lado, o negócio entabulado revelar, em essência, obrigação de dar, há de excluir-se a atividade do campo de incidência tributária, por não preencher a operação os elementos característicos do tipo serviço. Se, de outro, existente, no núcleo da prestação, ato humano, um fazer, surge presente serviço, viabilizando a cobrança de ISS.

O fato de a Constituição Federal, no artigo 156, inciso III, delegar à Lei Complementar nº 116/2003 a revelação dos tipos e elementos do tributo não conduz, necessariamente, à conclusão de que estes não tenham sido conceituados e definidos pela Lei Maior. A legislação de regência, ao versar a materialidade do imposto, deve obedecer às balizas estipuladas na própria tipologia constitucional de serviço (ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias* : um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018).

Não se pretende, com isso, interpretar a Constituição Federal a partir do artigo 110 do Código Tributário Nacional, mas, sim, respeitar os limites de competência estabelecidos no figurino constitucional.

Fixada tal premissa, cumpre analisar a natureza jurídica das obrigações contratadas entre particulares para concluir-se pela existência, ou não, da materialidade do Imposto Sobre Serviços, ou seja, de núcleo que envolva um fazer. Tem-se em jogo definir se, considerada a redação do artigo 3º, § 1º, e do item 3.04 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, a obrigação de dar consubstanciada na opção legislativa pelo emprego da expressão “locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso” revela-se ou não acessória a eventual obrigação de fazer, traço distintivo e imprescindível à incidência do tributo em questão.

Da leitura, especialmente em razão da localização, eis que vinculado à cabeça do item 3 da lista de serviços, a qual igualmente abarca, quase indistintamente, a locação e negócios congêneres, extrai-se que não se está diante de obrigação de fazer, tendo-se, em essência, obrigação de dar.

Cuida-se de circunstância a excluir a atividade do campo de incidência tributária do ISS, ante a ausência, no núcleo, de elementos característicos do tipo serviço na operação indicada no item 3.04 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Antes, versa a disponibilização de certo bem – ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza –, e não a prestação de serviço propriamente dita, revelando-se esta, caso existente, mero acessório ao cerne do negócio jurídico.

Não cabe falar em serviço prestado, se é que há, idôneo à incidência do ISS. Entender de modo diverso justificaria a cobrança de Imposto Sobre Serviços no tocante a qualquer atividade congênera à locação, como o são o arrendamento e a cessão de direito – o que, todos sabemos, não ocorre. Conforme lição de Paulo de Barros Carvalho (Não incidência do ISS sobre atividades de franquia (*franchising*), *RET* , 56/65, jul./ago., 2007), “a incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente”, de modo que o tributo não se mostra “exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de alguma coisa que já existe”.

O contido no artigo 156, inciso III, da Carta da República não autoriza conceituar como serviço aquilo que não o é. Surgindo impróprio o enquadramento da atividade como serviço, descabe tributá-la a partir da incidência do ISS, ante a incompatibilidade material com o previsto no texto constitucional, sob pena de endosso a manipulação, pela legislação complementar, da repartição de competências.

Julgo procedente o pedido formulado para declarar a inconstitucionalidade do artigo 3º, § 1º, bem assim do item 3.04 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

É como voto.