

## V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – A requerente é parte legítima. Trata-se de entidade de âmbito nacional, representativa de locadores de equipamentos para a construção civil domiciliados em oito entes da Federação, conforme rol juntado ao processo à folha 54 à 76. É preciso interpretar o inciso IX do artigo 103 da Constituição Federal de modo a viabilizar, tanto quanto possível, desde que não se discrepe do texto constitucional, o ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade.

Encontra-se preenchido o requisito da pertinência temática, considerado o estreito vínculo entre os objetivos institucionais da requerente e a matéria analisada, a afetar diretamente os interesses das pessoas jurídicas associadas, contribuintes do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Rejeito a preliminar suscitada pela Presidência da República e pela Advocacia-Geral da União.

O desfecho da controvérsia constitucional 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 Constituição Federal.

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

Por ocasião do exame do recurso extraordinário nº 116.121, no qual fiquei como redator do acórdão, publicado no Diário da Justiça de 25 de maio de 2001, o Tribunal assentou que, para o fim de incidência do imposto sobre quaisquer situações descritas na legislação de regência, é necessário observar, a partir da própria natureza do negócio jurídico, o preenchimento das características típicas de serviço, respeitando as definições e regramentos trazidos por outros ramos do Direito, ainda que não o tributário. Naquela oportunidade, ao analisar a incidência do Imposto Sobre Serviços considerados 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.

[...]

Reconheceu-se ser o sentido do vocábulo serviços revelador de obrigação de fazer. É dizer, a incidência da Imposto Sobre Serviços pressupõe, como núcleo do fato gerador, um ato humano, um fazer seja material, seja imaterial, a reverter em utilidade ao contratante, consoante se extrai do verbete vinculante nº 31 da Súmula do Supremo, 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 vem prevalecendo no Supremo, mesmo com a apreciação dos extraordinários de nº 547.245 e nº 592.905, ambos de relatoria do ministro Eros Grau, com acórdãos publicados no Diário da Justiça de 5 de março de 2010. Na ocasião, ao debruçar-se sobre contratos de arrendamento mercantil, o Plenário, por maioria, declarou a incidência do Imposto Sobre Serviços 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. Fui voto isolado, por concluir serem os referidos negócios jurídicos locações gênero, não envolvendo obrigação de fazer.

No julgamento do 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 Tribunal voltou a reafirmar a não incidência do Imposto Sobre Serviços na locação de bens móveis – filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para *videogames* e assemelhados –, considerada a ausência de obrigação de fazer. Eis a tese proclamada: “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, também submetido à sistemática da repercussão geral – Tema nº 581 –, relator ministro Luiz Fux, com julgamento finalizado em 26 de setembro de 2016 e acórdão publicado no Diário da Justiça de 26 de abril de 2017, o Tribunal, por maioria, assentou possível a incidência do Imposto Sobre Serviços no âmbito da 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 do Supremo, em especial nos mencionados extraordinários, de nº 547.245 e nº 592.905, sustentou o Ministro Relator 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 ISS, 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 do tributo, por força de lei, sob o fundamento segundo o qual, se assim não o fosse, permaneceriam sem qualquer tributação.

Fui voto isolado, 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 demasiadamente 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 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, um 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 própria 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 próprios 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. Faz-se em jogo definir se, considerada a redação do item 3.5 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, a obrigação de dar consubstanciada na opção legislativa pelo emprego da expressão “cessão de direito de uso” revela-se ou não acessória a eventual obrigação de fazer, traço distintivo e imprescindível à incidência do tributo em questão. Eis o teor do preceito:

Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

[...]

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.

[...]

3.5. Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

[...]

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 3.5 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Antes, esta versa a disponibilização de certo bem – estruturas de uso temporário como andaimes, palcos e coberturas – e não a prestação de serviço propriamente dito, revelando-se este, caso existente, mero acessório ao cerne do negócio jurídico – a saber, a cessão de direito de uso de bens móveis.

Não se pode falar em serviço prestado, se é que há, idôneo à incidência do ISS. Para alcançar-se decisão em sentido contrário, far-se-ia necessária a tipificação, pela legislação complementar, do esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto precípua do contrato, não bastando a simples configuração do serviço em “etapas, passos ou tarefas intermediárias promovidas” (BARRETO, Aires F. ISS e IOF: estremeação da incidência: descontos como elementos adjetivos. *RDDT*, 163/109, abril, 2009).

Entender de modo diverso justificaria a cobrança de Imposto Sobre Serviços no tocante a qualquer atividade congênere à locação, como o é a cessão – o que, todos sabemos, não ocorre. Consoante 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”, entendimento observável seja quanto à locação de guindastes, seja no tocante à cessão de uso de andaimes.

O permissivo constitucional contido no artigo 156, inciso III, 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 constitucional de competências.

Ante o quadro, julgo procedente o pedido formulado para declarar a inconstitucionalidade do item 3.5 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

É como voto.