O CONCEITO DE SERVIÇO E ALGUMAS MODALIDADES LISTADAS NO ANEXO DA LC 116/2003

HUGO DE BRITO MACHADO
Advogado, Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Desembargador Federal do Tribunal Regional Federal da 5.ª Região (Aposentado)

1. INTRODUÇÃO

Cobrar o ISS sobre locação de bens constitui pretensão antiga dos municípios, à qual alguns se têm submetido, enquanto outros questionam sua validade jurídica. O fisco sempre pretende mais do que lhe é devido em face do Direito Tributário. Em outubro de 2000 o Supremo Tribunal Federal decidiu pela inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre locação de bens móveis, mas o Estado brasileiro tem pouco apreço pelas decisões judiciais. Por isto os municípios continuam alimentando a referida pretensão, e o que é pior, o Congresso Nacional aprovou Lei Complementar com a qual ela estaria validada.

A questão que se coloca, mais uma vez, é a do respeito pelos conceitos utilizados pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias que, como explicitado pelo art. 110 do Código Tributário Nacional, vinculam o legislador da entidade titular dessas competências de sorte que não podem ser alterados pela lei tributária.

Aliás, não são apenas os conceitos utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias que não podem ser alterados. Todos os conceitos utilizados pela Constituição Federal na verdade vinculam o legislador, que nos os pode alterar, sob pena de estar alterando a Constituição e assim negando sua supremacia no ordenamento jurídico.

É importante, pois, compreendermos de uma vez por todas que o art. 110 do Código Tributário Nacional alberga norma meramente

explicitante que, não obstante sua notável importância didática, não tem relevância nenhuma no sentido de tornar inalteráveis os conceitos utilizados pela Constituição.

Seja como for, no presente estudo vamos examinar o conceito de serviço, utilizado na atribuição de competência tributária aos municípios, cuja delimitação é de extrema importância na definição do fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. E vamos verificar se algumas das modalidades listadas no anexo da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que se referem a atividade de locação de bens móveis, consubstanciam alteração da norma da Constituição Federal atributiva de competência tributária aos municípios.

2. OS CONCEITOS

2.1. Imprecisão

Desnecessário mas sempre importante é repetirmos que não existem conceitos indiscutivelmente exatos. Todos os conceitos oferecem alguma margem de imprecisão, seja porque são ambíguos, seja porque são vagos. A ambigüidade e a vagüidade ensejam sempre graves dificuldades na interpretação jurídica e podem ser consideradas as causas mais freqüentes de controvérsias em Direito.

Como ensina Bielsa,

> Todo examen del vocaburario jurídico que contribuya a la aclaración y a la depuración de los conceptos debe estimarse como útil en alguún grado. Si hau una disciplina en la cual conciene emplear la palabra adecuada o propia, ella es la des derecho. Tanto en el orden legislativo como en el judicial – y no digamos en el administrativo – esta precuación es indispensabel aunque sólo sea para evitar controversias o discusiones que surgen precisamente de la confusión y duda sobre un término. (Rafael Bielsa, Los conceptos jurídicos y

su terminología, 3ª edición, Depalma, Buenos Aires, 1987, pág. 9.)

Não obstante a inevitável imprecisão os conceitos são de decisiva importância para a interpretação adequada das normas jurídicas.

2.2. Importância dos conceitos

A importância dos conceitos, inegável em qualquer área do Direito, é de suma importância quando se enfrenta uma questão na qual deve ser respeitada a superioridade hierárquica de uma norma. Assim, quando enfrentamos a questão de saber se o legislador complementar pode, ou não, ao descrever o âmbito constitucional do imposto sobre serviços de qualquer natureza, incluir neste a locação de bens móveis, estamos na verdade diante da questão, da maior importância em todos os ramos do Direito e especialmente no Direito Tributário, de saber em que a hierarquia das normas deve ser prestigiada. Em outras palavras, essa questão é a de saber se realmente a supremacia da Constituição é, ou não é, uma garantia do contribuinte.

Já demonstramos, com referências a estudos doutrinários relativos à realidade de vários países, a importância da supremacia constitucional como garantia do contribuinte. (Hugo de Brito Machado, A Supremacia Constitucional domo Garantia do Contribuinte, em Revista Dialética de Direito Tributário, Dialética, São Paulo, nº 68, pág. 44/60). E não temos dúvida de que essa supremacia somente será efetiva na medida em que forem preservados os conceitos utilizados pela Constituição, contra mudanças que nos mesmos pretenda o legislador introduzir.

Para a preservação dos conceitos temos de buscar meios para identificar o que nos mesmos existe de essencial, ou nuclear, de sorte a que possamos distinguir uns dos outros e, assim, evitar o solapamento da

hierarquia normativa que estará definitivamente destruída se admitirmos que a imprecisão justifica interpretações que ampliam, ou que restringem o alcance das normas que os albergam, além de limites razoáveis que se fazem necessários dentro do sistema normativo.

Assim ocorre na controvérsia entre os que sustentam a validade da norma que define a competência municipal para instituir e cobrar o ISS incluindo no âmbito de incidência desse imposto a locação de bens móveis, e os que sustentam a invalidade dessa norma por ser tal inclusão contrária ao dispositivo da Constituição Federal que se reporta a serviços de qualquer natureza.

A controvérsia, em síntese, situa-se no conceito de serviço. Em saber se a locação de bens móveis pode ser, ou não, tida como um serviço.

2.3. A norma atributiva de competência

Ao atribuir competência tributária aos municípios, alberga a norma da Constituição a expressão serviços de qualquer natureza. Assim, é da maior importância, em respeito à supremacia constitucional, que se examine o alcance da definição de serviços.

É certo que a expressão de qualquer natureza pode ser vista como indicativa de ampliação do alcance da referida norma. Mas é certo também que o ser de qualquer natureza o serviço não nos autoriza a entender como tal uma atividade que serviço não seja. Assim, temos de esclarecer o que se deve entender por serviço. Depois é que vamos saber se a locação de um bem móvel situa-se, ou não, entre os fatos que o constituinte colocou à disposição do legislador para a definição da hipótese de incidência desse imposto. 3. O CONCEITO DE SERVIÇO

3.1. Na linguagem comum

Na linguagem comum a palavra serviço é plurissignificativa. A Academia de Ciência de Lisboa a registra em seu dicionário com nada menos do que 34 significados. Em todos eles, porém, geralmente se vê a idéia de ação que atende uma necessidade. Assim, serviço é acção de ser útil; acto ou efeito de servir. É também estado de quem se disponibiliza ou actua em benefício de outrem. É ainda a actividade realizada nas fileiras das forças armadas, e também o conjunto das funções ou tarefas executadas em benefício ou por mando de outrem. (Academia de Ciências de Lisboa, Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea, Verbo, 2001, vol. II, pág. 3400/3401).

Podemos dizer então que "serviço é ato ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho." (Dicionário HOUAISS, 1ª edição, Objetiva, Rio de Janeiro, 2001, pág. 2559).

Vê-se, assim, que está no núcleo do conceito serviço a idéia de ação humana destinada ao atendimento de outrem.

3.2. Na linguagem jurídica.

Na linguagem jurídica em geral, anota Maria Helena Diniz, serviço quer dizer o "exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva." (Maria Helena Diniz, Dicionário Jurídico, Saraiva, São Paulo, 1998, pág. 311)

Com sua costumeira precisão, registra De Plácido e Silva:

> SERVIÇO. Do latim servitium (condição de escravo), exprime, gramaticalmente, o estado de que é servo, encontrando-se no dever de servir; ou de trabalhar para o amo.
>
> Extensivamente, porém, e expressão designa hoje o próprio trabalho a ser executado, ou que se executou, definindo a

> obra, o exercício do ofício, o expediente, o mister, a tarefa, a ocupação ou a função.
>
> Por essa forma, constitui serviço não somente o desempenho de atividade ou de trabalho intelectual, como a execução de trabalho ou de obra material. (De Plácido e Silva, Vocabulário Jurídico, Forense, Rio de Janeiro, 1987, vol. IV, pág. 215)

Pedro Nunes, em seu precioso Dicionário de Tecnologia Jurídica, define serviço como o

> exercício ou desempenho de quaisquer atividades, materiais ou intelectuais, com o fim produtivo ou lucrativo; execução de determinado trabalho físico ou mental. Duração deste trabalho. (Pedro Nunes, Dicionário de Tecnologia Jurídica, Freitas Bastos, Rio de Janeiro/São Paulo, 1974, vol. II, pág. 1116).

João Melo Franco e Herlander Antunes Martins, no Dicionário de Conceitos e Princípios Jurídicos, registram três definições da palavra serviços, assim:

> Serviços – consistem, essencialmente, em atividades humanas valiosas (A. Menezes Cordeiro, Direitos Reais, 1979-17)
>
> Serviços – são situações jurídicas atinentes ao direito das obrigações que consistem em "ações de homens que satisfazem imediatamente necessidades de outros homens" (Menezes Cordeiro, Dir. Obrigações, 1980, 1º-15).
>
> Serviços – em sentido econômico são ações de indivíduos que satisfazem imediatamente necessidades de outros indivíduos. São coisas, portanto, que não têm consistência material, que constituem bens imateriais, incorpóreos, intangíveis. ... (J.J. Teixeira Ribeiro, RLJ, 116º - 10). (João Melo Franco e Herlander Antunes Martins, Dicionário de Conceitos e Princípios Jurídicos, Almedina, Coimbra, 1988, pág. 743).

Aires Fernandino Barreto, em excelente monografia sobre o ISS, parte da idéia do trabalho, como um fazer, um conceito mais amplo, e doutrina com inteira propriedade:

> É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiro. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõem uma relação com outra pessoa, a quem se serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho "para si mesmo", não o é afirmar-se que se prestou serviço "a si próprio". Em outras palavras, pode haver trabalho, sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica. (Aires Fernandino Barreto, ISS na Constituição e na Lei, Dialética, São Paulo, 2003, pág. 29)

Como se vê, há claramente em todas as definições de serviço a idéia de atividade destinada a atender diretamente necessidades humanas. No serviço há sempre uma atividade que consiste em servir a outrem, em atender necessidades de outrem. É o próprio agir, a própria atividade ou esforço humano, que serve, que atende a necessidade de outrem.

3.3. Definição em norma de Direito Privado

Há, é certo, quem sustente, que os conceitos que a lei tributária não pode modificar são apenas aqueles definidos em norma de Direito Privado. O equívoco dessa tese, porém, é evidente. Todos os conceitos utilizados em uma norma fazem parte dessa norma. Assim, se um conceito faz parte de uma norma de hierarquia superior – no caso de que se cuida uma norma da Constituição Federal – é evidente que a modificação desse conceito importa modificação da norma em que está encartado. Admitir a modificação do conceito albergado em norma da Constituição, por uma lei ordinária, ou por uma lei complementar, é o mesmo que admitir que essas leis podem modificar a Constituição.

Neste sentido doutrina Aires Barreto:

> A lei ordinária, bem assim a complementar representam, em rigor, a mera aplicação das normas constitucionais. Na terminologia de Kelsen, a lei é a execução da Constituição, assim como a sentença é a execução da lei. Não é juridicamente possível aos Legislativos emanar atos que contradigam o sistema constitucional, sob pena de, manifestamente, extravasarem os limites da competência que lhes foi atribuída. E o critério e pauta que asseguram esta fidelidade estão na correta interpretação das expressões e locuções constitucionais.
>
> Pondera Castro Nunes que o poder de interpretar o Texto Constitucional é "inerente à aplicação de toda lei, porque a aplicação pressupõe a exegese, como operação preparatória do desenvolvimento da regra legal ou da expedição do ato."(Teoria e Prática do Poder Judiciário, Rio de Janeiro, Forense, 1943, p. 590).
>
> ... ... Ao valer-se de um determinado verbete empregado pela Constituição, tem-se por certo, salvo inequívoca demonstração em contrário, que a lei atribui-lhe o exato sentido, alcance e conteúdo que lhe foi dado pela Lei Suprema.
>
> Sim, porque admitir o contrário seria consentir que o legislador infraconstitucional, alterando o significado da terminologia constitucional, terminasse alterando as próprias competências, ampliando ou restringindo direitos constitucionalmente estabelecidos, seria consentir que a Constituição é flexível, mutável por atos inferiores." (Aires Fernandino Barreto, ISS na Constituição e na Lei, Dialética, São Paulo, 2003, pág. 95).

Tem razão o Ministro Marco Aurélio quando afirma o caráter meramente pedagógico do art. 110 do Código Tributário Nacional. Na verdade esse dispositivo nem precisaria existir. Embora se tenha de reconhecer o importantíssimo serviço que o mesmo tem prestado ao Direito brasileiro, não se pode negar que, a rigor, ele é desnecessário. Desnecessário – é importante que se esclareça – no sentido de que com ou sem ele teria o legislador de respeitar os conceitos utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias. Mas é necessário porque, infelizmente, a idéia de uma efetiva supremacia

constitucional ainda não foi captada por um grande número dos que lidam com o Direito em nosso País.

Não é necessário, repita-se, que o conceito de serviço esteja no Direito privado. Muito menos que ele esteja definido em norma do Direito privado. Para que ele não possa ser alterado pelo legislador tributário basta que esteja, como está, na Constituição Federal, pois sua alteração pelo legislador implica evidente alteração da norma da Constituição na qual está albergado.

Com efeito, a alteração de qualquer conceito albergado por qualquer norma implica alteração dessa norma. Se o legislador altera um conceito que está em uma norma da Constituição, portanto, altera a própria Constituição. Esta é uma verdade jurídica que, infelizmente, ainda não está bem entendida entre nós, mas aos poucos, em face de decisões como a proferida pela Corte Maior, no julgado aqui analisado, ela vai se tornando mais viva na consciência dos que lidam com o Direito.

Talvez por desconhecimento do alcance do referido julgado da Corte Maior, o legislador incluiu na lista de serviços, anexa à Lei Complementar nº 116/2003, o item 3, incluindo entre os serviços de qualquer natureza, tributáveis pelos municípios, os "serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres." E com isto deu lugar à continuação do questionamento, posto que o veto presidencial apenas excluiu desse item da lista o que está definido no sub item 3.01, isto é, a "locação de bens móveis".

4. LOCAÇÃO COMO SERVIÇO NA LC 116/2003

4.1. O item 3 da lista

Entre os serviços de qualquer natureza sujeitos ao ISS, a lista anexa à Lei Complementar 116/2003 arrola:

> 3. Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.
>
> 3.01 – (vetado)
>
> 3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.
>
> 3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, “stands”, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.
>
> 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.
>
> 3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

Como se vê, o item 3 alberga cinco sub itens, a saber, 3.01, 3.02 3.03, 3.04 e 3.05, todos descrevendo espécies contidas no item 3, serviços prestados mediante locação, cessão de direitos de uso e congêneres. Não há, portanto, diferença essencial entre esses três sub itens. Todos dizem respeito a locação ou a cessão de direito de uso.

Assim, como adiante vamos demonstrar, o veto presidencial teria de ter abrangido todo item 3 que alberga, todo ele, atividades que não podem ser incluídas no conceito de serviços.

4.2. O veto presidencial

Considerando o entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal, o Presidente da República vetou os itens 3.01 e 13.01 da lista anexa à Lei Complementar n° 11/2003, tendo justificado esse veto, quanto ao item 3.01, que nos interessa neste estudo, assim:

> O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindaste, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão "locação de bens móveis" constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei n° 40, de 31 de dezembro de 198, com a redação da Lei Complementar n° 5, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF n° 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a "terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável." Em sendo assim, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sobre locação de bens móveis. (Razões de veto do Presidente da República, D.O.U. de 1° de agosto de 2003).

Ressalte-se que essa inconstitucionalidade tem sido afirmada pela doutrina mais autorizada. José Eduardo Soares de Melo, por exemplo, assevera:

> O item 79 da lista de serviços (LC 56/87) relaciona "locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil."
>
> O enquadramento do negócio jurídico locação no âmbito do ISS é altamente questionável pela singela circunstância de não representar um fazer (típico da prestação de serviços), mas traduzir um dar, ou permitir a utilização de determinado bem (corpóreo ou imaterial, pouco importa). (José Eduardo Soares de Melo, Aspectos Teóricos e Práticos do ISS, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 2001, pág.77)

O item 79 da antiga lista de serviços era genérico. Referia-se a locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil. Pretendia, pois, abranger tudo o que hoje está descrito nos cinco sub itens do item 3, da lista anexa à Lei Complementar 116/2003. A rigor, deu-se com a nova

lei apenas a explicitação de situações antes compreendidas no conceito de locação de bens móveis.

4.3. Invalidade dos sub itens não vetados

Mesmo não alcançados pelo veto presidencial, os sub itens 3.02, 3.03, 3.04 e 3.05, são desprovidos de validade, porque inconstitucionais, pela mesma razão que levou o Supremo Tribunal Federal a declarar a inconstitucionalidade do item 79 da antiga lista.

O sub item 3.02 contempla a cessão do direito de uso de marcas e de sinais de propaganda, que não envolve, está claro, prestações de fazer, mas simplesmente o consentimento no uso de bens imateriais, posto que essa é a natureza jurídica das marcas e dos sinais de propaganda.

O sub item 3.03, por seu turno, contempla a locação dos bens nele indicados, embora se refira a "exploração de salões de festas," etc., porque a "exploração" daqueles bens, aí indicada, não se confunde com a realização dos eventos nos mesmos realizados. Uma coisa é, por exemplo, a "exploração de salões de festas", indicada no sub item 3.03, que há de ser entendida como locação de salões de festas. Outra, esta sim compreendida no conceito de serviço, a realização da festa, compreendida no item 12.07, em que está descrita como serviço a atividade de "shows", "ballet", danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres."

O sub item 3.04 contempla locação, sublocação e arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza. Também nesses casos a necessidade, como facilmente se vê, é atendida pelo uso de um bem e não por uma atividade que se possa caracterizar como serviço.

Note-se que o direito de passagem ou permissão de uso de que aqui se cuida não se confunde com a atividade de manutenção das estradas remunerada através de pedágio.

Merece destaque, também, a voracidade com que o fisco vem onerando os serviços públicos, quando na verdade deveria contribuir para a redução de seus custos. Cobrar ISS nos termos do sub item 3.04, da lista em questão, é uma forma de onerar os serviços públicos de transportes e de comunicações, pois esse imposto vai ser transferido para os usuários desses serviços pelos respectivos concessionários. Isto, aliás, está implicitamente declarado no § 3º, do art. 1º, da Lei Complementar nº 116/2003, que demonstra claramente o propósito de onerar os serviços públicos, numa verdadeira inversão do princípio da modicidade das tarifas, pois a lei estabelece que a alteração dos tributos cuja cobrança produza impacto nos custos do serviço público implica revisão da tarifa respectiva. (Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, art. 9º, § 3º.)

O sub item 3.05, finalmente, contempla a cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário. Nesses atos evidentemente não ocorre serviço. A situação que se cria é exatamente a mesma que se configura nas locações. A necessidade é atendida pelo uso do bem e não por um serviço. Não se verifica um fazer, mas um dar. Por isto mesmo a cobrança do ISS é inconstitucional.

4.4. Invalidade de outros itens

Além do item 3, com todos os seus sub itens, outros itens da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, também são desprovidos de validade jurídica porque conflitantes com a norma da Constituição que atribui competência aos municípios para a instituição do Imposto sobre Serviços de Qualquer natureza.

O item 15.03, por exemplo, descreve "Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral." No que submete ao imposto atividade que não consubstancia serviço, extrapola a norma da Constituição Federal, atributiva de competência aos municípios.

É possível que o serviço de manutenção dos bens seja tributável. Isto ocorrerá na hipótese de ser tal serviço prestado por um terceiro, e não pelo próprio locador do bem. E mesmo quando seja prestado pelo próprio locador do bem poderá ser tributado se estiver expressamente previsto no contrato, de forma autônoma. Essa hipótese, porém, é de ocorrência pouco provável, pois o que normalmente ocorre é a obrigação do locador de manter o bem alugado em perfeitas condições de uso, e neste caso não estará prestando um serviço de manutenção mas fazendo a manutenção de um bem que lhe pertence. Não haverá, portanto, serviço.

Em definitivo, se o serviço de manutenção não for objeto do contrato, se este tiver como objeto deste apenas a locação dos bens indicados, não se cogitará de serviço e o ISS não incidirá. Mesmo que o locador tenha o dever, perante o locatário, de manter o bem dado em locação em perfeitas condições de funcionamento.

4.5. Bens materiais ou imateriais

Não importa que a locação ou o direito de uso seja de um bem material, ou imaterial. Assim, se alguém elabora um programa para computadores a serviço de outrem, vale dizer, mediante encomenda, submete-se ao ISS porque está prestando um serviço profissional. Se o produto correspondente é colocado "na prateleira", como mercadoria, será devido, segundo tem entendido a jurisprudência, o ICMS. Entretanto, se o bem produzido – o programa para computador – permanece como

propriedade de seu produtor, nenhum imposto é devido. E se é alugado ou tem cedido o seu uso, também nenhum imposto será devido.

É claro que a renda obtida, em qualquer desses casos, submete-se à incidência do imposto federal sobre renda e proventos de qualquer natureza, mas isto é outra questão.

Não importa que a locação de bens móveis seja diferente da cessão do direito de uso de qualquer bem, material ou imaterial. O que importa é que em qualquer desses negócios jurídicos não se vislumbra um fazer, mas um dar. Nenhum deles, portanto, consubstancia serviço. Nenhuma dessas atividades, portanto, pode estar sujeita ao ISS. 5. MANIFESTAÇÃO DO STF

5.1. Declaração incidental de inconstitucionalidade

Acolhendo essa tese segundo a qual a locação de bens móveis não pode ser definida como hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, o Supremo Tribunal Federal já declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, constante do item 79 da lista de serviços tributáveis pelos municípios, vale dizer, serviços sujeitos ao ISS. Afirmou, também, a inconstitucionalidade da mesma expressão, contida no item 78 do § 3º, do art. 50, da lista de serviços da Lei nº 3.750, de 20/12/71, do Município de Santos/SP. Afirmou:

> A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a CF/88 dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos tem sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – art. 110 do CTN. (STF – RE 116.121 – SP, rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 11/10/2000, DJU de 25/05/2001)

5.2. Expectativa de projeção da tese

É certo que do ponto de vista formal uma decisão consubstanciada na declaração incidental de inconstitucionalidade, porque albergada no denominado controle difuso, no qual são apreciados casos concretos, tem efeitos apenas entre as partes, até que o Senado Federal suspenda a vigência do dispositivo declarado inconstitucional. E ao que nos consta ainda não ocorreu tal suspensão.

Mesmo assim, em face da indiscutível consistência da tese consagrada na citada declaração incidental de inconstitucionalidade, e razoável que se tenha a expectativa de projeção dessa tese que certamente a final se tornará jurisprudência pacífica na Corte Maior.

6. COMPETÊNCIA IMPOSITIVA RESIDUAL

6.1. O argumento da necessária incidência de um dos impostos existentes

Como já neste estudo foi mencionado, sustentou o Ministro Ilmar Galvão que a locação de bens imóveis

> não sendo prestação de serviços, muito menos será circulação de mercadorias. Assim, não serve de base a nenhum dos tributos previstos na Constituição, o que soa inteiramente absurdo, não sendo de ser admitido. (Ministro Ilmar Galvão, voto no citado julgamento, Revista Tributária e de Finanças Públicas, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, julho/agosto de 2001, pág. 269, penúltimo parágrafo)

Já vimos que a locação de imóveis, sendo atividade lucrativa, gera lucros que são alcançados pelo imposto de renda e pela CSL, e gera receitas que são alcançadas pelas contribuições PIS/PASEP e COFINS. Entretanto, mesmo que isto não seja considerado, ao argumento – evidentemente inaceitável mas que é aqui colocado apenas pelo amor à argumentação – de que esses tributos incidem sobre a renda, ou sobre a receita, e não sobre a atividade, mesmo assim é improcedente o

argumento segundo o qual toda atividade econômica há de estar submetida a um dos impostos já existentes em nosso sistema.

Realmente, nossa Constituição não consagra a idéia de que todas as atividades reveladoras de capacidade contributiva estão alcançadas já pelos impostos existentes. Tanto que, depois de arrolar, em seu art. 153, os impostos de competência da União, em seu art. 154 atribui a esta a denominada competência impositiva residual, dispondo que ela pode instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

Está, portanto, expressa e claramente admitida pela Constituição Federal a possibilidade de existirem fatos de relevância econômica não submetidos a nenhum dos impostos previstos na Constituição. Não tem, portanto, a mais mínima consistência jurídica o argumento – utilizado por alguns dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, como se viu – que tenta submeter a locação de bens móveis, ou outra qualquer atividade econômica, a um imposto, apenas para que não fique a salvo dos impostos previstos na Constituição.

6.2. O argumento da capacidade contributiva

Aliás, deve ser afastado de uma vez por todas o argumento de que todo fato revelador de capacidade contributiva há de estar necessariamente incluído no âmbito de incidência de um imposto. Primeiro porque, como acaba de ser demonstrado, esse argumento é inteiramente incompatível com a existência no texto constitucional da denominada competência impositiva residual. Segundo, porque a rigor a capacidade contributiva só se presta para justificar a tributação da renda que exceda o denominado mínimo existencial.

Em nosso Direito, aliás, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional só é renda o acréscimo patrimonial. A parcela necessária à própria manutenção de quem aufere.

Seja como for, o indício de capacidade contributiva pode ser útil para o legislador na definição da hipótese de incidência tributária. Em nenhuma hipótese, porém, poderá justificar a cobrança de um tributo não expressamente estabelecido em lei.

Não se admite, em nosso sistema jurídico, tributo que não tenha sido criado por dispositivo de lei, expressa de forma clara neste sentido. Não pode o intérprete extrair das dobras da norma jurídica, por mais adequado que seja o método de interpretação utilizado, a existência de uma obrigação tributária. Neste sentido manifestou-se já o Superior Tribunal de Justiça:

> Tributário. Obrigação tributária. Criação por interpretação jurisprudencial. Inadmissibilidade. Princípio da legalidade. CTN, art. 9º, I, e CF/88, art. 150, I.
>
> O sistema tributário impede a criação de obrigação tributária por interpretação jurisprudencial. Em conseqüência, a tributação pressupõe Lei que a defina quanto aos elementos do seu fato gerador, da sua base imponível e da alíquota devida, expressando, ainda, quem são os sujeitos ativos e passivos. (STJ, REsp. 417.821 – RS , rel. Min. Luiz Fux, julgado em 07/11/2002, DJU de 17/02/2003, e Boletim Informativo Juruá, nº 343, 01/15/5/2003, pág. 29).

6.3. Titularidade da competência residual

Ainda que se pudesse admitir, para efeito de argumentação, a possibilidade de se considerar o imposto sobre a atividade de locação de bens móveis como um imposto da competência residual, ter-se-ia de considerar que os municípios não são titulares dessa competência tributária.

Na verdade a Constituição Federal de 1988 atribuiu a competência residual à União, de forma privativa, de sorte que a tese sustentada pelo eminente Ministro Ilmar Galvão se revela, data vênia, inaplicável para justificar a cobrança, pelos municípios, de imposto sobre a atividade de locação de bens móveis. NOTAS PARA ATUALIZAÇÃO/AMPLIAÇÃO

A demonstrar o interesse pelo tema da supremacia constitucional em matéria tributária, no estrangeiro, veja-se estudo de Victor Uckmar, La Tutela del Contribuyente Frente a la Corte Constitucional Italiana y a la Corte de Justicia Europea, em Revista Tributária, nº 34, setembro-outubro de 2000, págs. 9 a 23.

O Professor Napoleão Nunes Maia Filho preleciona, com inteira propriedade:

> No percurso da história humana foi também constante a luta pela limitação da influência e do poder do próprio Estado, com suas marchas e recuos, seus momentos de afirmação e de declínio, sempre visando a elaboração de instrumentos formais, externos e superiores à vontade dos governantes, com eficácia capaz de manter a sua atuação dentro de seguros padrões de previsibilidade, cabendo a aplicação de meios corretivos em caso de sua transgressão.
>
> Terão sido os movimentos constitucionalizantes certamente as tentativas mais completas e conseqüentes para a formação de tais mecanismos de previsão e controle do poder estatal e, nessa perspectiva, a criação das formulações jurídicas do Direito Constitucional a mais alta expressão dessa aludida finalidade limitativa." (Napoleão Nunes Maia Filho, A Antiga e Sempre Atual Questão da Submissão do Poder Público à Jurisdição, em Revista Dialética de Direito Processual, nº 1, abril de 2003, pág. 152)