

Imposto Sobre Serviços

SIMÃO ISAAC BENJÓ *

Não incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) nos contratos de transferência ou cessão de marca e de licença para uso de marca.

Contrato de locação de coisa móvel em nada se identifica com os contratos de transferência ou cessão de marca e de licença para uso de marca, uma vez que os três negócios jurídicos guardam tipicidade própria.

A cessão ou transferência de marca e a licença para uso de marca têm sua definição em lei especial e não podem ser consideradas serviços.

A cessão ou transferência de marca e a licença para uso de marca não estão sujeitas ao Imposto Sobre Serviços (ISS), por falta de previsão na Constituição Federal e até mesmo na Lei Complementar, que instituiu a Lista de Serviços.

Atenta contra a Constituição Federal a inclusão da simples locação de coisa móvel na Lista de Serviços.

- I -

Indagações Básicas

1. No tocante à cobrança do Imposto Sobre Serviços sobre as receitas provenientes de contrato de cessão de registro ou de pedido de registro e de licença de uso de marca, surgem as seguintes indagações:

- I - Os contratos de cessão de registro ou de pedido de registro de marca e de licença de uso de marca são identificáveis como contratos de locação de coisa móvel?
- II - A cessão de registro ou de pedido de registro e a licença para uso de marca, podem ser consideradas como serviços?
- III - A cessão de registro ou de pedido de registro e a licença para uso de marca estão sujeitas ao Imposto Sobre Serviços (ISS), tendo em vista a falta de previsão na Constituição Federal e até mesmo diante da Lei Complementar Federal que instituiu a Lista de Serviços?
- IV - Pode a Lei Complementar, para efeito de incidência do ISS, incluir na Lista, como serviço, a simples locação de coisa móvel?

Fundamentação

2. O contrato de cessão de registro ou de pedido de registro e o de licença de uso de marca registrada são contratos típicos.

3. Vejam-se as peculiaridades, segundo a legislação ainda vigente, uma vez que o novo diploma sobre direitos e obrigações relativos à propriedade industrial (Lei nº 9.279, de 14.05.96), só entrará em vigor um ano após a sua publicação (D. Oficial da União de 15.05.96), nos termos do artigo 243, no tocante à matéria ora tratada.

I - Do contrato de cessão ou transferência de marca, à luz do Código da Propriedade Industrial (Lei nº 5.772, de 21.12.1971):

“Art. 87 - A propriedade da marca poderá ser transferida por ato “*inter vivos*”...”

Parágrafo único - O novo titular deverá preencher os requisitos legais para o pedido de registro...”

Trata-se, portanto, de contrato que visa a transferência da propriedade da marca, vale dizer, a retirada do bem do patrimônio do cedente e o conseqüente ingresso no do cessionário. Isso nada tem a ver com locação de coisa, que tem como pressuposto a devolução do bem locado (coisa infungível), uma vez finda a locação.

II - Do contrato de exploração ou de licença de uso de marca (artigo 90 da mesma Lei nº 5.772/71):

“Art. 90 - O titular de marca ou ... poderá autorizar o seu uso por terceiros devidamente estabelecidos, mediante contrato de exploração, que conterà o número do pedido ou do registro e as condições de remuneração, bem como a obrigação de o titular exercer controle efetivo sobre as especificações, natureza e qualidade dos respectivos artigos ou serviços.

§ 1º - A remuneração será fixada com observância da legislação vigente e das normas baixadas pelas autoridades monetárias e cambiais.

§ 2º - A concessão não poderá impor restrições a industrialização ou a comercialização, inclusive a exportação.

§ 3º - O contrato de exploração, bem como suas renovações ou prorrogações só produzirão efeito em relação a terceiros depois de julgados conforme e averbados pelo Instituto Nacional da Propriedade Industrial.”

3.1. Os mesmos requisitos são praticamente exigidos pelos artigos 134 a 138 (quanto à cessão do pedido de registro de marcas) e 139 e 141 (quanto ao contrato de licença de uso de marca) da Lei nº 9.279, de 14-05-1996.

3.2. Nenhum desses requisitos está previsto no contrato de locação de coisa.

Não faz nenhum sentido, portanto, querer aplicar a contratos típicos ou nominados as regras específicas de outro, ainda que, eventualmente, apresentem raros pontos de semelhança, pois é nisso precisamente que tais contratos se distinguem dos contratos inominados. Estes, sim, por não terem regras legais específicas, nem imperativas, nem supletivas, se submeterão às regras previstas pelas partes e, no caso de dúvidas, serão regidos, por analogia, pelas regras concernentes aos contratos vizinhos:

“103 - Les contrats nommés sont régis, d'une part, par les règles générales s'appliquant à tous les contrats (capacité, vies de consentement, etc.), d'autre part, par les règles énoncées par la loi au sujet de chaque contrat: vente, mandat, etc., les unes, comme on le sait, supplétives, les autres impératives.

104 - Les contrats innomés son soumis, certes, aux règles générales régissant tous les contrats (capacité, consentement, etc), mais comme, par hypothèse, il n'existe pas pour eux, des règles légales spécifiques, ni impératives, ni suppletives, que décider en cas de difficulté? Le contrat dit “d'occupation précaire” ne sera pas soumis au lois concernent le louage, cela est sûr, mais quel sera son régime? Celui qui a été voulu par les parties, repond-on. Certes, lorsque les parties ont tout prévu et tout réglé, la réponse est aisée. Mais dans le cas contraire, le tribunal sera quelque fois embarrassé. Il essaiera de découvrir l'intention probable des parties. Souvent aussi il appliquera, par analogie, les règles concernent des contrats voisins.”
(BORIS STARK, *in Droit Civil, Obligations, Librairies Techniques, 2^a ed., 2^o vol., p. 35*).

4. O ISS tem como fato gerador “serviços de qualquer natureza não compreendidos no artigo 155, I, “b”, definidos em Lei complementar” (Constituição Federal, artigo 156, III).

4.1. Os serviços tributados pelo aludido imposto estão definidos na lista atualizada pela Lei Complementar nº 56, de 15/12/1987, cuja análise crítica será posteriormente deduzida, no tocante à indevida inclusão de locação de bens móveis, que serviço não é.

5. Como quer que seja, a ausência de previsão de dado serviço na lista da Lei Complementar retira-o do campo impositivo municipal, dado que a competência tributária dos Municípios resulta, no particular, da integração da Constituição Federal, pela Lei Complementar.

Bernardo Ribeiro de Moraes ensina:

“A norma constitucional relativa ao ISS é de eficácia reduzida, uma vez que compete à lei complementar a função de integrar a eficácia da norma constitucional (art. 24, nº II - o Autor se refere ao texto da Constituição anterior, de igual teor ao da atual), selecionando, dentro dos inúmeros bens imateriais (serviços) quais os do campo de

incidência do ISS. Compete à lei complementar, pois, uma vez respeitados os contornos constitucionais, escolher quais os “serviços” que estão dentro do campo de competência dos Municípios” (*Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*, Ed. Revista dos Tribunais, 1ª ed., p. 102).

5.1. No mesmo sentido, **Ives Gandra da Silva e Celso Ribeiro Bastos**:

“A lei complementar à lista de serviços própria do ISS, sendo a competência da União e dos Estados residual.

(...)

“A lei complementar, contudo, constringe, *inapelavelmente*, a que os Municípios se atenham, exclusivamente, aos serviços definidos em lei complementar. (*in Comentários à Constituição do Brasil*, vol. 6, tomo I, Saraiva, Comentários ao art. 156, IV, da CF/88, pp. 542 e 545).

Vale repetir:

6. O contrato de cessão e transferência de marca, nos termos do artigo 87, e o de licença para exploração ou uso de marca, nos termos do artigo 90, todos da Lei nº 5.772, de 21/12/1971 (Código da Propriedade Industrial), praticamente reproduzidos pela Lei nº 9.279, de 14.05.1996, são contratos típicos e autônomos.

6.1. Tais contratos não constam da lista de serviços tributados (LC nº 56/87).

7. Por isso, não podem ser subentendidos na Lista baixada pela Lei nº 1.194/87 do Município do Rio de Janeiro, sob o título “locação de bens móveis” (inciso LXXIX), nem poderiam ser inseridos no Decreto Municipal nº 10.514/91, cujo artigo 146 considera locação de bens móveis incorpóreos, para fins de tributação pelo ISS, a cessão de direitos de uso e gozo de marcas.

8. Esses contratos nada têm a ver com o contrato de locação de coisas móveis, a que se refere o inciso 79 da Lista atualizada pela LC nº 56/87.

8.1. Em primeiro lugar, porque o contrato de locação só se refere a coisas corpóreas e a serviços (**Pontes de Miranda**, *Tratado de Direito Privado*, vol. 16, Ed. Borsoi, parágrafo 1952, p. 351). É certo que pode haver locação de direitos (que são bens incorpóreos), desde que tais direitos incidam sobre coisas corpóreas, que possam ser fruídas e devolvidas. Nesse sentido é que se fala, por exemplo, em arrendamento de usufruto. Mas o objeto mediato do negócio jurídico é a coisa corpórea sobre a qual incide o direito real.

Já era assim desde o direito romano:

“Pela *locatio conductio rei*, o locador (*locator*) se obriga a proporcionar o uso e gozo de uma coisa ao locatário (*conductor*) ... que, por sua vez, se compromete a pagar-lhe um aluguel (*merces*).

Três são os elementos essenciais da *locatio conductio rei*:

a) *res* (coisa): qualquer coisa corpórea - móvel ou imóvel - desde que inconsumível (as consumíveis por natureza somente se se considera-

rem inconsumíveis por destinação: *ad pompam vel ostentationem*)”... (José Carlos Moreira Alves, in *Direito Romano*, II, p. 222, Ed. Borsoi, 1966).

8.2. Em segundo lugar, porque a *marca* nem ao menos se pode considerar um *direito autoral*, nos termos do inciso III do artigo 48 do Código Civil, que define o direito autoral como móvel para os efeitos legais.

A marca é uma outra modalidade de direito intelectual.

Haja vista que os direitos autorais estão protegidos pela Lei nº 4.944, de 06/04/1996, ao passo que os direitos relativos a marca são objeto da Lei nº 5.772, de 21/12/1971 (Cód. da Prop. Industrial).

Nem se diga que, a época da edição do Código Civil, a expressão “direitos de autor” compreendia quaisquer direitos sobre a propriedade intelectual. Basta ver que os direitos autorais eram, no Código Civil, regulados no Capítulo VI, do Livro II, sob o título “Da propriedade Literária, Científica e Artística” (artigos 649 a 673), ao passo que desde a edição da Lei nº 2.682, de 23/10/1875, já se protegiam os direitos marcários, sendo certo que a propriedade industrial teve sua proteção assegurada internacionalmente, com a aprovação do Brasil à Convenção de Paris de 1883, via de promulgação feita em 28/06/1884 (Douglas Gabriel Domingues, 10 Marcas e Expressões da Propaganda, For., ps. 50/52).

Logo a *ficção* criada pelo artigo 48, III, do Código Civil não atinge o direito marcário

8.3. Em terceiro lugar, porque mesmo sendo a marca modalidade de criação intelectual, a sua cessão ou a licença de seu uso caracterizam, em maior ou menor amplitude, uma espécie de cessão de direitos de obra intelectual, e não configuram uma locação.

A cessão de direitos se rege, como está expresso no artigo 1.078 do Código Civil, pelas regras da cessão de crédito, que se acha autonomamente regulada nos artigos 1.065 a 1.077 do mesmo diploma legal.

9. Cabe, por oportuno, trazer à colação os fundamentos deduzidos pela 6ª Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Cível de São Paulo, no acórdão proferido no julgamento da Apelação nº 289.799 (“Revista dos Tribunais”, vol. 568, p. 106), do qual foi Relator o Juiz Nelson Altemani, que a seguir se resumem.

Os elementos característicos do contrato de exploração de marca são:

- a) subjetivamente, de um lado, o titular da marca; de outro, o terceiro, “devidamente estabelecido”, a receber a autorização;
- b) objetivamente: 1) a marca; 2) a concessão do seu uso; 3) a remuneração (que recebe a denominação de *royalties*); 4) o obrigatório controle do titular sobre “as especificações, natureza e qualidade dos respectivos artigos ou serviços.”

10. Já o contrato de locação é definido como aquele pelo qual uma pessoa se obriga a ceder temporariamente o uso e gozo de uma coisa não fungível, mediante certa remuneração.

10.1. Ainda que se admita, em tese, a locação não apenas de coisas corpóreas, como também das incorpóreas, de toda sorte é de convir que o contrato de exploração ou de licença de uso de marca se exaure na obrigação de ceder temporariamente o uso e o gozo da marca, mediante certa remuneração. Não pode figurar no contrato uma pessoa qualquer: só o titular da marca, de um lado, e o comerciante (“devidamente estabelecido”, no dizer do texto legal), de outro. Objeto da cessão de uso de marca não é qualquer coisa: exclusivamente a marca. A remuneração está sujeita a controle estatal (parágrafo 1º do art. 90), que impõe o dever de efetivo controle sobre as especificações, natureza e qualidade dos artigos ou serviços.

10.2. O contrato de edição, de certa forma, importa cessão, mediante remuneração, do uso de um bem incorpóreo, ou, como ensina **Caio Mário**, “a cessão do direito de reprodução de obra criada” (*Instituições*, vol III, nº 252, p. 304). Ninguém, entretanto, diante dos demais elementos que caracterizam o contrato de edição, ousaria equipará-lo, para efeitos tributários, à locação de bens móveis.

11. Os contratos de transferência ou cessão ou de licença de uso de marca nada têm a ver com a natureza do contrato de locação. Seria aplicar o direito tributário analogicamente, sem autorização legal.

12. Não é demais lembrar que essa é uma vedação expressamente insculpida no parágrafo 1º do artigo 108 do C.T.N.:

“o emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

13. Muito menos se pode dizer que tais negócios jurídicos sobre *marcas* traduzam um serviço.

Vale pontuar que 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 (artigo 110 do Código Tributário Nacional).

O artigo 156 da Constituição Federal dá aos Municípios competência para tributar os *serviços*, como tais.

Mesmo que, por absurdo, se admitisse, tratar-se de locação (o que tais negócios jurídicos não são), o texto constitucional não permite que se classifique como *serviço* tal pretensa *locação* de coisa. Nesta há uma obrigação de dar, consistindo a prestação do locador na entrega da coisa locada, enquanto no *serviço*, repita-se, há sempre uma obrigação de fazer, sendo o objeto da prestação um ato do devedor.

E a locação de um bem móvel não envolve uma *atividade pessoal* do locador em proveito do locatário. Tanto é assim que o Código Civil, embora trate de ambos os assuntos no mesmo capítulo (Capítulo IV do Título V), cuida de separar em seções distintas as regras concernentes à locação de bens (artigos 1188 a 1215) e à locação de serviços (artigos 1216 a 1236).

E muito menos a cessão de marcas ou a exploração ou licença para uso de marcas importam prestação de qualquer serviço. Quem cede a marca transfere o domínio para o cessionário. Quem licencia o uso da marca não se obriga a prestar

serviços ao cessionário. Pelo contrário, exige-lhe que a utilize em produtos ou serviços de acordo com as regras da técnica.

Como sustenta, com propriedade, **Aires F. Barreto**, as normas de direito privado, que disciplinam a compostura e a natureza dos negócios jurídicos em geral e da cessão de direitos, em particular, impedem conclusão no sentido de que esse específico negócio jurídico integre a categoria de “prestação de serviços.”

Isso, aliás, pontua o autor, “já está assentado pelos nossos Tribunais, que têm decidido no sentido de que o ISS não recai sobre a cessão de direitos de obra intelectual (cf., dentre outros, RE 86.815-1, RTJ 89/97 e RE 95.251-9, *Colet. Jurispr. do STF sobre Tributos Municipais*, Ed. M.F. Secr. Econ. e Finanças, Brasília, 1974, p. 17). No mesmo sentido, entre outras, as Apelações n.ºs. 228.137, 229.275, JTAC - SP 47/20, 217.765, 217.459 e 254.444, do Egrégio Tribunal de Alçada Civil de São Paulo” (autor cit., “Revista de Direito Tributário”, n.º 64, p. 223).

14. Aliás, nem da Constituição Federal, nem da Lista de Serviços atualizada pela Lei Complementar n.º 56/67, a cessão ou transferência de marca e a licença para uso de marca constam como fatos geradores do Imposto sobre Serviços.

A Lei Complementar se limita, e inconstitucionalmente, a incluir na Lista a “locação de bens móveis”, que nada tem a ver com transferência de marca ou licença para uso de marca. Nem por essa inserção indevida poder-se-ia considerar que aqueles negócios jurídicos são considerados pela Lei Complementar como fatos geradores do ISS.

15. Além de todo o exposto, se a Constituição Federal institui o imposto sobre serviços, como ressaltou o Min. **Moreira Alves**, no julgamento do RE n.º 107.869, há, em verdade, uma questão constitucional antecedente a levantar nesse campo, pois “parece difícil sustentar que locação de coisa móvel tenha por objeto prestação de serviço”. (“Rev. Trim. de Jur.”, vol. 140, p. 961).

16. De fato não há como sustentar, frente ao disposto no artigo 156, IV, da Constituição Federal de 1988, nem mesmo a validade da lista anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, atualizada pela L.C. n.º 57/87, no ponto em que tomou uma coisa pela outra.

Nem se diga que a locação foi “definida” pela lei complementar como serviço tributável pelo Município, atendendo ao previsto na Constituição. É que se esta é rígida, não pode ser modificada por lei complementar. Esta não pode definir como serviço o que serviço não é. A lei complementar “completa” a Constituição, não a modifica (“ISS - Locação e “Leasing”, **Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto**”, “Rev. de Dir. Trib.”, vol. n.º 51, p. 56).

Para a incidência do tributo torna-se necessário o exercício de uma atividade de que represente “serviço” (RE 100.178-0, DJ 31/08/84, 2ª T., in “Rev. de D. Trib.” cit., vol. cit., p. 61).

17. “Marca é o sinal distintivo que identifica e distingue mercadorias, produtos e serviços de outros idênticos ou assemelhados” (**Douglas Gabriel Domingues**, *ob. cit.*, p. 81).

17.1. Com propriedade, assinala **Remo Franceschelli** que a função da mar-

ca é designar e distinguir entre um determinado *gênero*, uma *espécie*, isto é, cria a marca um *gênero limitado*, constituído das unidades dotadas da marca igual (*Il principio generale della protezione dei segni di identificazione delle cose*. “Rev. it. sc. Giur.”, 1938, p. 129 e segs.).

17.2. Quem transfere a propriedade de sua marca (cessão de marca) ou a licença, autorizando o seu uso, não presta nenhum serviço, apenas dela dispõe ou permite o seu uso por terceiro.

18. Se é inconcebível entender a locação de coisa móvel infungível (corpórea) como realização de um serviço, mais absurdo, ainda, é pretender enquadrar no conceito de serviço, a cessão ou a licença de uso de um simples sinal característico, de identificação de mercadorias, produtos e serviços.

Seria o mesmo que dizer que a mulher, ao acrescentar ao seu sobrenome o do marido, deste recebe um serviço.

Tal entendimento não pode ser aceito diante das regras da lógica e do bom senso.

E muito menos para permitir que um imposto criado pela Constituição para incidir sobre serviços vá ser exigido de situações jurídicas e fáticas completamente diferentes.

19. É oportuno considerar que até mesmo quando se trata de serviço, não se pode cogitar de fato gerador do ISS se a pessoa jurídica presta serviço a si própria. O auto-serviço refoge à tributação por meio do ISS (“Rev. de Dir. Trib.”, nº 48, p. 210). Se a empresa licencia suas marcas a pessoas jurídicas do mesmo grupo societário, não se pode cogitar de fato gerador de ISS.

19.1. Não se pode, de qualquer modo, falar em serviços, sem que haja uma atividade profissional, e, como tal, exercida com habitualidade.

20. Mesmo na chamada locação de coisas móveis, a atividade típica de serviço, quando muito, somente poderia consistir em agenciar a clientela e organizar sistema de distribuição dessas coisas, de controlar essa distribuição, de proceder à manutenção delas, de fazer reposição de peças, de transportá-las para o local de interesse do cliente, de trazê-las de volta, de estar sempre à altura das necessidades dos fregueses - com informações, peças, aumento de clientela, etc. Esse serviço não é o mesmo que a simples locação da coisa. Não se tributa a locação, nem tem o preço desta nada a ver com a base de cálculo do tributo. Tributam-se o agenciamento e a manutenção da locação de móvel (“Rev. dos Tribs.”, nº 640, p. 116).

21. Serviço não é entrega de bem móvel. Serviço é atividade desenvolvida pelo locador em prol do locatário. É atividade pessoal (característica da personalidade), e não mera entrega de bens para uso e gozo do locatário. Serviço e locação de bens não se confundem. Um não é a mesma coisa que outro. Ambos não podem ser tributados igualmente (“R. Tribs.”, nº 640, p. 117).

Ensina **Orlando Gomes**:

“o traço característico da locação é o regresso da coisa locada ao seu dono, ao passo que o serviço prestado fica pertencendo a quem o pagou, e não é suscetível de restituição” (*Contratos*, 10ª ed., p. 303).

22. Colocar algo à disposição de alguém, para seu uso, não é o mesmo que produzir um esforço humano em benefício de terceiro. A diferença jurídica entre as situações é bem traduzida na distinção clássica entre obrigação de dar e obrigação de fazer (**Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto**, in "Rev. de D. Trib.", nº 51, p. 60).

23. A locação de bens não é uma prestação de serviços, é uma cessão das faculdades de uso e gozo, inerentes ao direito de propriedade.

Segundo alguns, seria uma cessão de direitos, obviamente com as limitações insitas ao contrato de locação. A única pessoa política que estaria credenciada a tributar por meio de imposto a cessão de direito seria a União, com base em sua competência impositiva residual (**Roque Carazza**, *Impostos sobre Serviços*, "Rev. de Dir. Trib.", vol 48, p. 209).

24. O conceito de "serviço", a que se refere a Constituição, é um *conceito de direito privado*.

Tranquilo, aliás, é o entendimento de que "serviço" é instituto de direito privado, neste sentido mencionado expressamente pela Constituição. Logo, a absorção pela lei tributária dessa entidade não pode sofrer alteração, seja para limitar, seja para definir competências tributárias (Acórdão do TA Civ. - SP., nos autos da Apelação nº 303.513 - SP, in "Rev. de Dir. Trib.", nº 64, p. 219).

Não podem, pois, os Municípios tributar fatos que não possam ser qualificados como "serviço", segundo as elaborações de direito privado.

Serviço, ensina **Pontes de Miranda**, é "qualquer prestação de fazer", pois que "servir é prestar atividade a outrem" (*Trat. de D. Priv.*, t. XLVII, p. 3).

Daí ensinar **Aires F. Barreto**, com muita propriedade:

"O ISS, portanto, só alcança - e só pode alcançar - a obrigação de fazer, aquela cuja prestação é o próprio serviço, do locador, sua atividade de servir. E, enfim, o esforço humano, físico ou intelectual, que desenvolve.

(...)

Sendo incontestável que o conceito de serviço no Direito Privado significa a prestação de obrigação de fazer, mais especificamente daquela que corresponde ao negócio jurídico de locação de serviços, é incontestável, também, que a lei tributária infraconstitucional não pode abranger o que a Constituição excluiu; não pode ampliar o conceito constitucional para incluir o que nele (conceito) não se contém. A competência dos Municípios é para instituir imposto sobre serviços. Sobre *quaisquer* serviços; mas, ao mesmo tempo, *só e exclusivamente* sobre serviços. Sobre nenhum outro fato. A Constituição foi clara, categórica, incisiva e explícita."

("Rev. de D. Trib.", nº 64, pp. 220/221).

25. Discorrendo sobre os casos em que os Municípios pretendem exigir imposto sobre serviços no tocante a situações que não o são, a pretexto de que tais atividades foram "listadas" por lei complementar (nos dias atuais, nos termos da L.C. nº 56/

87) e lembrando a lição do saudoso Min. **Baleiro** de que a lei complementar “completa” a Constituição, mas não a supre, conclui o autor citado:

“Os que assim pensam cometem o equívoco de admitir que a competência outorgada pela Constituição pode ser modificada (ampliada ou reduzida) pela lei complementar. Esquecem-se que, entre nós, a Constituição é rígida, só modificável por via de emenda.

(...)

A lei complementar tem que se cingir a definir ou a listar atividades que, indubitavelmente, configurem serviço.

Será inconstitucional toda e qualquer legislação que pretenda ampliar o conceito de serviço constitucionalmente posto, para atingir quaisquer outros fatos (iluminados pelos contratos respectivos).

(...)

Não pode a lei complementar definir como serviço o que serviço não é, nem a pretexto de atender a cláusula final do art. 156, III. É que se a Constituição é rígida, não pode ser modificada pela lei complementar. Esta não pode “definir” como serviço o que serviço não é. A lei complementar “completa” a Constituição, não a *modifica*” (“Rev. cit.”, p. 221).

26. Não podendo cobrar ICMS sobre transferência ou licença para uso de marcas, porque só as saídas de bens materiais podem conceber-se como fato gerador do tributo estadual, a única saída para o Fisco seria tentar cobrar ISS, no que, porém, é obstado, pela ausência de fato gerador correspondente.

27. É que o nosso sistema tributário não reservou ao ISS uma competência residual ao ICMS, porque tal caráter residual abrangente de situações atípicas hostiliza frontalmente o princípio da legalidade tributária, erigido a nível constitucional.

Daí, com todo acerto, ter sido proclamado pela 2ª Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, em acórdão proferido na Apelação nº 292.870 (“Rev. dos Tribunais” nº 562, p. 144), Relator o Prof. **Cândido Rangel Dinamarco**, que da “necessidade de que a lei institutiva do tributo deva conter todos os elementos idôneos a estabelecer o conteúdo da prestação, excluindo, portanto, qualquer arbítrio por parte do Executivo a esse respeito” (**Michelli**, *Curso di Diritto Tributario*, trad. bras. *Curso de Direito Tributário*, S.P., “Rev. Trib.”, nº 6, esp., p. 19), defluiu a “tipicidade das figuras tributárias” (*op. cit.*, nº 20, esp., p. 90) e desta, a plena possibilidade de não-incidência de tributo algum sobre a mesma situação fática.

28. E é isso que torna tão salutar o sempre festejado Estado de Direito, onde o Regulamento não supera a Lei, nem esta a Carta Magna.

29. Vale, ainda, insistir com os ensinamentos do Prof. **Aires Barreto**:

“J. Marshall já lecionava, há mais de 150 anos, que “não há como se contestar o dilema: ou a Constituição anula qualquer lei que a contraria, ou o Legislativo pode alterar a Constituição por lei ordinária” (RDP 171/17). E a nossa Suprema Corte, desde o início da Repúbli-

ca, tem consagrado, decididamente, essa firme postura da prevalência da Constituição sobre toda e qualquer norma infraconstitucional, que nela deva encontrar - pena de expulsão do sistema normativo - seu fundamento de validade.

Dai ser noção elementar que também as leis complementares - normas de ordenação inaugurada pela Constituição - estão igualmente sujeitas a contraste de constitucionalidade; são elas suscetíveis de "controle de constitucionalidade pelos mesmos métodos e segundo critérios idênticos aos aplicáveis a toda e qualquer lei."

("Rev. de D. Trib.," nº 64, p. 232).

- III -

Conclusões

30. Diante do exposto, pode-se concluir:

- I - Contrato de locação de coisa móvel em nada se identifica com os contratos de transferência ou cessão de marca e de licença para uso de marca, uma vez que os três negócios jurídicos guardam tipicidade própria.
- II - A cessão ou transferência de marca e a licença para uso de marca têm sua definição em lei especial e não podem ser consideradas um serviço, que é conceituado como obrigação de fazer (Direito Civil).
- III - A cessão ou transferência de marca e a licença para uso de marca não estão sujeitas ao Imposto Sobre Serviços (ISS), por falta de previsão na Constituição Federal e até mesmo na Lei Complementar, que instituiu a Lista de Serviços.
- IV - Atenta contra a Constituição Federal a inclusão da simples locação de bens móveis como um serviço enumerado na Lista instituída pela Lei Complementar.

* Simão Isaac Benjó é Procurador de Justiça no Estado do Rio de Janeiro (aposentado).
