JOSÉ ALBERTO OLIVEIRA MACEDO

**CONFLITOS DE COMPETÊNCIA
NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO**

TESE DE DOUTORADO

**ORIENTADOR:
PROFESSOR ASSOCIADO PAULO AYRES BARRETO**

**FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
SÃO PAULO
2013**

JOSÉ ALBERTO OLIVEIRA MACEDO

**CONFLITOS DE COMPETÊNCIA
NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO**

Tese apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Professor Associado Paulo Ayres Barreto.

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
SÃO PAULO
2013

Banca Examinadora

A DEUS

A minha esposa Cristiane Merlino

A meus filhos Giovanni, Luigi e Paola

AGRADECIMENTOS

A Paulo de Barros Carvalho, mestre de todos nós, sempre atencioso para com seus alunos e orientandos.

A Paulo Ayres Barreto, pela paciência na nobre função de Orientador.

A Alcides Jorge Costa, pela generosidade de me confiar o acesso à sua biblioteca.

RESUMO

O propósito deste trabalho é apresentar as questões doutrinárias e jurisprudenciais relevantes que envolvem os impostos sobre o consumo, entendendo-se como tais o IPI, o ICMS, o ISS e o IOF, enfatizando-se o ISS, e particularmente alguns dos conflitos de competência que ocorrem entre o ISS e os demais. Para tal desiderato, no primeiro capítulo, foram abordados o tema da linguagem e sua importância para o estudo do direito, com categorias como signo, conceito, enunciado e proposição. Foi abordada também a relação entre o Direito Constitucional Tributário e a incorporação de conceitos, seja do direito infraconstitucional, seja de outra Ciência. No segundo capítulo, tendo em vista a posição central que o ISS toma em relação aos demais impostos, tratou-se do cerne da sua materialidade – o conceito de serviço. Assim, buscou-se investigar efetivamente qual o conceito que o Direito Constitucional Tributário teria incorporado para conotar o signo “serviço”; se o do Direito Privado, ou o da Economia. Para esse desiderato, procedeu-se a uma interpretação histórica, de maneira a constatar qual o conceito teria sido o conotado, considerando o contexto nacional e internacional da época em que o imposto surgiu, com essa denominação, no ordenamento. No terceiro capítulo, até em decorrência das conclusões do segundo capítulo, desenvolveu-se o tema do posicionamento dos Municípios no Pacto Federativo, bem como as características da lei complementar, da lei complementar tributária e particularmente da lei complementar definidora dos serviços tributáveis pelo ISS. No quarto capítulo, abordaram-se alguns conflitos de competência tributária reconhecidos na doutrina e na jurisprudência, estudando-os e tecendo proposições a respeito.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to present the relevant jurisprudential and doctrinal issues surrounding the consumption taxes, such as understanding the IPI, ICMS, ISS and IOF, emphasizing the ISS, and particularly some of the conflicts of competence occur between the ISS and the others. To this aim, in the first chapter, we discussed the issue of language and its importance to the study of law, with categories such as sign, concept, and wording proposition. It also addressed the relationship between constitutional law Tax and incorporation of concepts, whether from infra constitutional law, or from another Science. In the second chapter, in view of the central position that the ISS takes over the other taxes, we study the heart of its materiality - the concept of service. Thus, we sought to investigate effectively the concept which the Constitutional Tax Law would have built to connote the sign "service" if one from the Private Law, or one from the Economy. To this aim, we proceeded to a historical interpretation, in order to verify which concept would have been connoted, considering the national and international context of the time when the tax came up with that name in order. In the third chapter up as a result of the findings of the second chapter, developed the theme of the positioning of the Counties in Federative Pact as well as the characteristics of complementary law, of complementary tax law and particularly of complementary law defining taxable services by ISS. In the fourth chapter, addressed to some conflicts of jurisdiction tax recognized in doctrine and jurisprudence, studying them and weaving proposition.

RÉSUMÉ

Le but de cette étude est de présenter la jurisprudence pertinente et les questions doctrinales qui entourent les taxes à la consommation, comme la compréhension de l'IPI, ICMS, ISS et l'OIF, en insistant sur l'ISS, en particulier quelques-uns des conflits de compétence se produire entre l'ISS et les autres. Dans ce but, dans le premier chapitre, nous avons abordé la question de la langue et son importance pour l'étude du droit, avec des catégories telles que signe, concept, énonciation et proposition. Il a également abordé la relation entre l'impôt sur le droit fiscal constitutionnel et intégration des concepts, qu'ils soient de droite ci-dessous, est une autre science. Dans le deuxième chapitre, compte tenu de la position centrale que l'ISS prend en charge les autres impôts, c'était le cœur de sa matérialité - la notion de service. Ainsi, nous avons cherché à enquêter effectivement sur le concept que la taxe du droit constitutionnel aurait construit pour connoter le signe «service» si le droit privé ou de l'économie. Dans ce but, nous avons procédé à une interprétation historique, afin de vérifier que le concept aurait été connoté, compte tenu du contexte national et international de l'époque où la taxe est venu avec ce nom dans l'ordre. Dans le troisième chapitre en place à la suite des conclusions du deuxième chapitre, a développé le thème de la mise en place des Comtés pacte fédératif ainsi que les caractéristiques de loi complémentaire, loi complémentaire fiscal et en particulier de la loi complémentaire compléter la définition de services taxables par ISS. Dans le quatrième chapitre, adressée à certains conflits d'impôt compétence reconnus dans la doctrine et de la jurisprudence, de les étudier et de tissage proposition.

Sumário

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1 – CATEGORIAS DA LINGUAGEM E O TEXTO CONSTITUCIONAL	11
1.1. HÁ QUE SE FALAR EM CONFLITOS DE COMPETÊNCIA NUM ORDENAMENTO JURÍDICO?.....	11
1.2. DE QUAL ESPÉCIE DE CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRATAREMOS? ..	15
1.3. TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO	22
1.4. SIGNO E CONCEITO – ENUNCIADO E PROPOSIÇÃO	25
1.5. OBJETO, SIGNO, CONCEITO E DEFINIÇÃO DE CONCEITO.....	28
1.6. O MITO DOS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS PRECISOS E ACABADOS	32
1.7. INCORPORAÇÃO DOS CONCEITOS NAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS	36
CAPÍTULO 2 – O CONCEITO DE “SERVIÇOS”	44
2.1. O CONCEITO DE “SERVIÇOS” NA ECONOMIA	44
2.2. O CONCEITO DE SERVIÇOS NO DIREITO PRIVADO	60
2.3. CONTEXTO NACIONAL E INTERNACIONAL DA REFORMA TRIBUTÁRIA DE 1965	69
2.4. A QUALIFICAÇÃO “DE QUALQUER NATUREZA”	82
2.5. A EXPRESSA EXCLUSÃO CONSTITUCIONAL DOS SERVIÇOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS – SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TAMBÉM É SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA	84
2.6. CONCLUSÃO ACERCA DO CONCEITO DE “SERVIÇO”	86
CAPÍTULO 3. OS MUNICÍPIOS NO PACTO FEDERATIVO E A LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA	88
3.1. OS MUNICÍPIOS E SUA INSERÇÃO NA FEDERAÇÃO	88
3.2. HISTÓRICO DA LEI COMPLEMENTAR	92
3.3. LEIS FEDERAIS E LEIS NACIONAIS	93

3.4. AS NORMAS GERAIS DO ART.146 DA CONSTITUIÇÃO DE 1988	98
3.5. A LEI COMPLEMENTAR DO ART.156, III, DA CONSTITUIÇÃO DE 1988	102
3.6. A OPÇÃO CONSTITUCIONAL PELA DEFINIÇÃO EXAUSTIVA (TAXATIVA) DOS SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS PELO ISS POR LEI COMPLEMENTAR	108
3.7. PAPEL DE PREVENIR CONFLITOS DE COMPETÊNCIA	111
3.8. A IRRELEVÂNCIA DA ADJETIVAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR – “DO ISS”, “DO ICMS”	117
CAPÍTULO 4. CASOS DE CONFLITO.....	120
4.1. AS ATIVIDADES MISTAS – LEASING, FRANQUIA E FACTORING	120
4.2. “DOWNLOAD” DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR PELA INTERNET	127
4.3. ATIVIDADE, SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E INDUSTRIALIZAÇÃO	135

INTRODUÇÃO

O propósito deste trabalho é apresentar questões doutrinárias e jurisprudenciais relevantes que envolvem os impostos sobre o consumo, entendendo-se como tais o IPI, o ICMS, o ISS e o IOF, enfatizando-se o ISS, e particularmente alguns dos conflitos de competência que ocorrem entre o ISS e os demais.

Para tal desiderato, no primeiro capítulo, procuramos demarcar de maneira adequada nosso objeto de estudo, para que a impressão ampla do título da tese dê lugar aos limites onde queremos chegar.

Abordaremos o tema da linguagem e sua importância para o estudo do direito, com categorias como signo, conceito, enunciado e proposição. O bom manuseio dessas categorias será fundamental para que estudemos de forma adequada a relação entre o Direito Constitucional Tributário e a incorporação de conceitos, seja do direito infraconstitucional, seja de outra Ciência.

No segundo capítulo, tendo em vista a posição central que o ISS toma em relação aos demais impostos, Trataremos do cerne da sua materialidade – o conceito de serviço. A investigação a respeito do conceito que o Direito Constitucional Tributário teria incorporado para conotar o signo “serviço”; se o do Direito Privado, ou o da Economia, será fundamental para se decidir sobre algumas questões de incidência dos impostos sobre o consumo. Para esse desiderato, procederemos a uma interpretação histórica, de maneira a constatar qual o conceito teria sido o conotado, considerando o contexto nacional e internacional da época em que o imposto surgiu, com essa denominação, no ordenamento.

No terceiro capítulo, desenvolveremos o tema do posicionamento dos Municípios no Pacto Federativo, bem como as características da lei complementar, da lei complementar tributária e particularmente da lei complementar definidora dos serviços tributáveis pelo ISS, haja vista ser instrumento essencial no processo de concretização da norma jurídica do ISS.

No quarto capítulo, abordaremos alguns conflitos de competência tributária reconhecidos na doutrina e na jurisprudência, estudando-os e tecendo proposições a respeito, chegando a conclusões à luz das premissas construídas ao longo dos três capítulos anteriores.

CAPÍTULO 1 – CATEGORIAS DA LINGUAGEM E O TEXTO CONSTITUCIONAL

1.1. HÁ QUE SE FALAR EM CONFLITOS DE COMPETÊNCIA NUM ORDENAMENTO JURÍDICO?

O direito positivo, em que pese ser uma espécie de sistema jurídico¹ – pois dotado de um mínimo de racionalidade, já que se apresenta como linguagem, conjunto de símbolos gráficos que se estruturam segundo leis sintáticas – não está livre de contradições, ambiguidades e lacunas, quando considerado nas limitações de suas estruturas frásicas.

Mas essas contradições, em nível de linguagem objeto, não transitam para a linguagem da Ciência do Direito, que se apresenta em metalinguagem. Dois enunciados mutuamente excludentes permanecem válidos no sistema do direito positivo, mas as correspondentes normas não podem permanecer juntas no sistema da Ciência do Direito, pois aí os valores não são deônticos (válido e não válido), mas sim apofânticos (verdadeiro e falso), não podendo os enunciados “p” e “não-p” serem ambos verdadeiros ou ambos falsos, conforme a lei do terceiro excluído.²

Nesse mister, se o ordenamento jurídico, constituído após laborioso processo gerador de sentido das normas jurídicas³ que dele fazem parte, apresenta-se ao fim como um sistema plenamente coerente, como afirmar que nele há conflitos normativos?

A expressão “conflitos normativos” só é dotada de sentido, em termos epistemológicos, a partir do momento em que nos reconhecemos como indivíduos na sociedade, partes de um todo. Expliquemos.

¹ Para termos um sistema, é necessário, além de haver uma pluralidade de proposições ou de objetos, também existir um nexos ou modo de composição, enfim, leis formais de composição que confirmem totalidade ao conjunto. Cf. VILANOVA, Lourival. *Notas para um ensaio...op.cit.*, p.296.

² VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 2ª ed. São Paulo: 1997, p.304.

Se um indivíduo (“A”), jurista, procede ao seu processo de construção das normas jurídicas, a partir da análise dos enunciados prescritivos, e vai até o final deste processo interpretativo, tomando, em cada etapa do mesmo, decisões sobre o entendimento mais adequado a respeito de cada enunciado prescritivo, e ao final, após o laborioso caminho, não tem mais dúvidas, ou seja, tomou suas decisões interpretativas, ele poderá afirmar que não existem mais conflitos no ordenamento – ordenamento “dele, “por ele” construído, como sujeito cognoscente.

Outro indivíduo (“B”), também jurista, partindo dos mesmos enunciados prescritivos, assim como o primeiro, percorre seu processo de construção de sentido das normas jurídicas, e ao final desse seu percurso interpretativo, chegou a entendimento diverso de “A”, ou seja, construiu normas jurídicas distintas das construídas por “A”.

Não poderia ser, a situação acima descrita, uma hipótese de conflito de competência tributária? Com certeza que sim. Então, como se explica a afirmação de que o ordenamento jurídico, considerando-se como resultado de atividade científica, onde não se pode mais falar em contradições internormativas, é uno?

Pelo simples fato de que cada intérprete constrói o “seu” ordenamento, constituindo “suas” normas jurídicas, a partir do “seu” processo interpretativo. Como a sociedade não é composta somente de um intérprete, as divergências interpretativas podem chegar a um número limite correspondente ao número de integrantes dessa mesma sociedade.

Entre esses intérpretes, teremos alguns que constroem normas jurídicas somente em termos descritivos, ou seja, entendimentos sobre enunciados prescritivos, mas que não entram no sistema jurídico como normas. Serão apenas opiniões jurídicas.

Assim ocorre se “A” for apenas doutrinador e “B” também apenas doutrinador. Poderão produzir, cada um, seu artigo jurídico, falando sobre o mesmo tema com entendimentos diversos.

Se “A” for autoridade administrativa, e “B” for advogado de um cliente que sofreu uma autuação fiscal, a discussão sobre qual entendimento deve ser o correto pode se iniciar num processo administrativo, estender-se para um processo judicial e alcançar até a Corte Máxima, replicando-se a mesma situação conflituosa para centenas ou até milhares de casos idênticos.

Há outros intérpretes que, além de interpretarem, constroem as normas em termos prescritivos, ou seja, inserindo novas normas jurídicas no sistema, conferindo concretude

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008, p.181.

ao processo de positivação do direito. São, por exemplo: (i) o sujeito passivo, que possui o dever legal de constituir o crédito tributário dentro de determinado prazo (pelo lançamento por homologação), entregando a declaração dos fatos que realizou e os correspondentes cálculos tributários, está inserindo no sistema norma individual e concreta; (ii) a autoridade fiscal, que a lei determina que verifique o correto recolhimento dos tributos, e efetue a constituição dos créditos tributários de ofício que não foram efetuados pelo sujeito passivo, por, por exemplo, ter entendimento diverso; e (iii) a autoridade judicial que julga, e, ao sentenciar, emite norma jurídica, também individual e concreta, sobre a matéria acima, com entendimento favorável a uma ou a outra parte, ou emitindo um terceiro entendimento, parcialmente divergente do de ambas.

A doutrina jurídica nacional e internacional diuturnamente revela questões de interpretação de destacada dificuldade interpretativa. O fato de um determinado intérprete do direito propor uma solução interpretativa na análise de diversos enunciados prescritivos sobre tormentosa questão jurídica, esgotando seu entendimento sobre o assunto, não afasta o fato de que a referida questão, apresentando-se complexa (ou nem tanto), seja interpretada de forma totalmente diversa por outro intérprete, tão competente no seu ofício de jurista quanto o primeiro, ainda que o primeiro intérprete tenha efetuado sua interpretação para aplicá-la como julgador da instância máxima do Poder Judiciário.

O Poder Judiciário tem a nobre função de resolver os conflitos jurídicos entre os membros da sociedade. Se não houvesse conflitos de competência em matéria tributária, não haveria ações judiciais próprias para conduzir a questão ao Poder Judiciário, como a ação de consignação em pagamento (arts.890 a 990, Código de Processo Civil – CPC – Lei nº 5.869, de 11.01.1973; art.156, VIII, e art.164, Código Tributário Nacional – CTN – Lei nº 5.172, de 25.10.1966).

Mas assim como o direito prevê mecanismos jurídicos para resolver os conflitos após a sua existência – afinal é para isso que o direito existe – o direito também prevê mecanismos para tentar evitar que esses conflitos ocorram, para preveni-los. Basta ir ao texto constitucional, por exemplo, ao art.146, I, da Constituição de 1988, que prescreve que “cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.

Enfim, não se pode alegar que conflitos de competência entre as materialidades dos impostos sobre o consumo são inexistentes, simplesmente pelo fato de que o sistema jurídico, que é uno para cada um dos intérpretes que são membros de uma sociedade,

isoladamente considerados, não é uno para a sociedade como um todo (por conta das divergências de entendimento entre os intérpretes).

1.2. DE QUAL ESPÉCIE DE CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRATAREMOS?

Já que se intenta, no presente trabalho, emitir proposições sobre conflitos de competência tributária, obviamente, como pressuposto lógico, há que se dizer o que se entende por competência tributária.

O conceito “competência tributária” pode ser definido como a aptidão outorgada pelo Constituinte a todos os membros da Federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – para instituírem tributos, e legislarem sobre matéria tributária, nos termos definidos pela própria Constituição.

Utilizamos aqui a acepção estrita de norma jurídica de competência tributária, haja vista que, conforme já denunciara PAULO DE BARROS CARVALHO, a competência tributária em sentido amplo abrange a aptidão para criar qualquer norma jurídica tributária, mesmo as individuais e concretas, como a sentença judicial que decide sobre litígio de ordem tributária ou a norma resultante do ato de lançamento efetuado pela autoridade administrativa, bem como o decreto sobre o imposto sobre a renda.⁴

Cabe registrar que a competência tributária conferida a cada ente político traduz-se numa amplitude cujo desenho, a rigor, não é traçado somente pelas normas jurídicas constitucionais chamadas positivas, para cujos fatos o Constituinte diz expressamente que determinado ente é competente para criar o tributo correspondente. Esse desenho também é delineado pelas normas jurídicas constitucionais que chamaremos de negativas – as imunidades – porque estabelecem, de forma expressa, os casos em que o ente político não é competente para instituir o tributo. Nesse sentido, ensina PAULO DE BARROS CARVALHO que “entre as regras competenciais estão as de ‘imunidades’, como preceitos delimitadores negativos do exercício legiferante.”⁵

No entanto, no presente trabalho, não será necessário abordar o tema da imunidade haja vista que as fronteiras competenciais que serão aqui analisadas separam não a incidência tributária da não incidência constitucionalmente qualificada⁶; mas sim incidências tributárias relativas a impostos de competências distintas, estudando-se as dúvidas quanto ao posicionamento dessas fronteiras, ou seja, os conflitos de competência tributária.

⁴ *Curso...op.cit.*, p.228.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p.345.

⁶

Quando se fala em conflito de competência em matéria tributária, podemos tratar tanto de conflito de competência horizontal, quanto de conflito de competência vertical.

Na medida em que essas espécies de conflitos de competência referem-se aos critérios material e espacial da hipótese de incidência da regra-matriz de incidência tributária, antes cabe discorrer sobre os mesmos, debruçemo-nos brevemente sobre esse poderoso instrumento epistemológico desenvolvido por PAULO DE BARROS CARVALHO.

Na Fenomenologia de EDMUND HUSSERL⁷, o objeto de estudo a ser observado é despojado de tudo aquilo que não lhe seja essencial. Assim, numa atitude cognoscitiva, a redução fenomenológica apresenta-se como um despojamento de tudo a respeito do objeto que seja dispensável para o processo cognitivo, restando apenas seu mínimo eidético.

A regra-matriz de incidência tributária também apresenta essa vocação de mínimo eidético, pois nela encontramos apenas aquilo que é essencial para o estudo do fenômeno da percução tributária. Com isso, não estamos a afirmar, por exemplo, que a ausência do momento do pagamento do tributo na estrutura da regra-matriz denota uma irrelevância desse assunto para o tema da obrigação tributária, mas apenas que, para o que se propõe a regra matriz, ele é prescindível.

Da mesma forma, a aposição de um critério pessoal no antecedente, como defendido por respeitáveis doutrinadores⁸, mostra-se, no nosso entendimento, desnecessária, devido à forçosa presença da *personalidade do verbo*, como bem denota PAULO DE BARROS CARVALHO⁹, o que afasta os verbos impessoais, como o verbo *haver* (com o sentido de *existir* ou *acontecer* ou *indicando tempo decorrido*) ou o verbo *chover*.

Afinal, o fato presuntivo de riqueza selecionado pelo legislador para compor o critério material da regra-matriz do imposto tem de ser necessariamente atribuído a alguém, para que a esse alguém ou a um terceiro vinculado a ele (ou ao fato) possa ser imputado um dever obrigacional tributário, como decorrência da personalidade do verbo.

A regra-matriz de incidência tributária é a norma jurídica tributária *stricto sensu*, qual seja, a norma instituidora do tributo, em contraposição às normas tributárias *lato sensu*, as quais disciplinam o mesmo tributo, mas não o fenômeno de sua incidência.

⁷ *A idéia da fenomenologia*. Trad. de Artur Morão. Lisboa: Edições 70, 1986.

⁸ Por exemplo, COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p.117.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...op.cit.*, p.269.

Também conhecida como norma-padrão de incidência, ela descreve, em seu antecedente (hipótese de incidência tributária), uma previsão hipotética, com enunciados conotativos, nos quais se apresentam critérios formados pelas notas do fato social entendidas relevantes pelo legislador para a regulação do fato ensejador da relação jurídica tributária; e no seu consequente, a regulação do vínculo obrigacional tributário, cuja relação jurídica se instala automática e infalivelmente caso seja vertido em linguagem competente o fato previsto no antecedente.

Esse vínculo obrigacional tributário é composto por (i) sujeito ativo; (ii) sujeito passivo; (iii) direito subjetivo de exigir o tributo, conferido ao sujeito ativo; (iv) dever jurídico de pagar o tributo por parte do sujeito passivo, e (v) objeto da obrigação tributária, que é a prestação pecuniária relativa ao pagamento do tributo, sendo este último o objeto de tal prestação.

A regra-matriz de incidência tributária apresenta a utilidade de sua esquematização formal (reduzidora de complexidades) conferir operatividade e praticidade ao estudo e à construção das normas jurídicas tributárias *stricto sensu*, desvelando-se o às vezes complexo conjunto de enunciados prescritivos dos textos normativos referentes à instituição dos tributos.

É uma forma de síntese deôntica, entidade lógico-semântica que funciona como um ponto de partida para a compreensão do mundo epistemológico de cada tributo.

A regra-matriz é, como enfatizado acima, um mínimo irreduzível, o que nos conduz a entendê-la como refletidora de uma situação genérica. Por isso, não faria sentido tentarmos compô-la com todos os *acessórios* ensejadores de situações específicas que prescrevessem outros deveres-ser distintos daqueles prescritos na relação jurídica tributária básica da regra-matriz.

Pois bem, a hipótese de incidência tributária é composta por três critérios: material, espacial e temporal¹⁰. Não que seja possível estabelecermos uma cisão real num fato, entre o que é esse fato em si, o local onde ele ocorre e o momento em que ele ocorre. Não. Essa cisão é feita apenas para fins epistemológicos, na medida em que o objeto de estudo, no caso a regra-matriz de incidência tributária, e mais precisamente, *in casu*, sua hipótese de incidência tributária, possa ser abordado e analisado com maior precisão, mais cientificidade.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.265 e ss.

Vamos aos conflitos, onde utilizaremos os critérios material e espacial da hipótese de incidência da regra-matriz.

O conflito de competência horizontal ocorre quando intérpretes distintos divergem sobre o aspecto espacial do imposto, ou seja, onde teria ocorrido determinada situação da vida que se enquadra no critério material da hipótese de incidência tributária de um tributo específico.

Assim, essa espécie de conflito de competência restringe-se, em regra, à competência territorial, particularmente sobre onde se deve considerar ocorrido o fato jurídico tributário (fato gerador). É o que ocorre quando, por exemplo, um serviço é prestado estando prestador e tomador domiciliados em Municípios distintos, gerando-se às vezes dúvida de onde se deve considerar ocorrido esse fato jurídico tributário, para fins de tributação pelo ISS¹¹.

Assim também se dá, com relação ao ICMS¹², quando uma mercadoria é importada por pessoa jurídica estabelecida num Estado, mas para destinatário localizado em outro Estado, não circulando fisicamente pelo Estado do importador, gerando questões sobre qual Estado seria o competente para tributar pelo ICMS.

Como exposto, são questões atinentes ao critério espacial do imposto objeto de análise, envolvendo conseqüentemente a definição da sujeição ativa relativa àquele imposto. Não são questões concernentes a qual tipo de imposto deveria incidir naquela situação, se de competência estadual ou municipal.

Esse tipo de conflito de competência só pode ocorrer entre pessoas políticas de ordem jurídica parcial local. Para HANS Kelsen, o modelo de Federação comporta três ordens jurídicas distintas: (i) ordem jurídica *local* (Estados-membros da Federação); (ii) ordem jurídica *central* (União); e (iii) ordem jurídica *total* (responsável pela convivência das duas primeiras, que são ordens jurídicas parciais).¹³ Apenas acrescentemos, no caso do Estado Federal brasileiro, a ordem jurídica parcial dos Municípios, em que pese haver algumas peculiaridades para este terceiro ente federativo, como veremos mais adiante.

¹¹ Imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (art.156, III, da Constituição de 1988).

¹² Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (art.155, II, da Constituição de 1988).

¹³ Kelsen, p.76.

Isso quer dizer que no caso brasileiro, só há que se falar em conflito de competência horizontal de Estados¹⁴ entre si e de Municípios entre si, e não de conflito de competência horizontal entre Estado e Município.

O conflito de competência horizontal, no interior do ordenamento pátrio, não tem como objeto de análise os tributos federais, simplesmente porque eles não disputam competência tributária no território brasileiro¹⁵. Ele pode ocorrer sim entre o Estado Nacional brasileiro e outro Estado estrangeiro. Por falta de um ente supraestatal na ordem das nações, o conflito de competência horizontal entre Estados Nacionais é resolvido por intermédio de acordos internacionais entre eles.

Já o conflito de competência vertical trata-se de conflito entre ordens jurídicas parciais distintas: entre União e Estado, entre União e Município, ou entre Estado e Município. Não revela, no mais das vezes, dúvida por conta de onde teria ocorrido o fato jurídico tributário (critério espacial), mas sim de, entre impostos cujas materialidades são excludentes, qual imposto deva incidir em determinada situação (critério material).

Cabe registrar aqui que a alusão ao termo “vertical” não tem a intenção de conferir qualquer juízo de importância, refletida em hierarquia, entre as três ordens parciais do ordenamento pátrio: União, Estados e Municípios. Nesse sentido, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES bem critica a utilização da expressão “níveis de governo”, a qual traz, consciente ou inconscientemente, a aceitação de desníveis ou desigualdades jurídicas entre as pessoas constitucionais¹⁶. Afinal, como sabemos, juridicamente, estão todos no mesmo nível, considerando o modelo de federação aqui vigente.

Reforçando. Enquanto os conflitos de competência horizontal relacionam-se com o critério espacial da hipótese de incidência tributária dos impostos, os conflitos de competência vertical referem-se ao critério material dessas hipóteses de incidência tributária, e às vezes até especificamente ao complemento desse critério material. Expliquemos.

O critério material, por sua vez, é composto por dois elementos, quais sejam, o verbo pessoal de predicação incompleta, e o complemento desse verbo. Assim é que temos no Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), art.156, I, da

¹⁴ Neste trabalho, quando aludirmos a Estados (membros da Federação), estará sendo considerado também o Distrito Federal, exceto quando a situação específica não comportar (artigos 147 e 155 da Constituição de 1988).

¹⁵ Esse entendimento vai fundamentar nossas conclusões, mais adiante, sobre a distinção de função da lei complementar tributária, na definição de fato gerador (art.146, III, ‘a’), conforme a lei complementar esteja regulando tributo federal, de um lado, ou tributo estadual e municipal, de outro lado.

Constituição de 1988, o verbo “ser” mais o complemento “proprietário, possuidor a qualquer título ou titular de domínio útil de imóvel urbano”; no Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), art.153, III, o verbo “auferir” mais o complemento “renda e proventos de qualquer natureza”; no Imposto sobre Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), art.153, I, o verbo “exportar” mais o complemento “para o exterior, produtos nacionais ou nacionalizados”; e assim por diante.

Pois bem, quando falamos de conflito de competência vertical, não temos dúvida sobre onde se dá o fato social, nem sobre o momento em que esse fato ocorre, e nem mesmo sobre qual pessoa realiza esse fato. A questão jurídica a ser desvendada aí é qual verbo, em termos jurídicos, essa pessoa realiza, e consequentemente qual complemento de verbo está atrelado a esse verbo. De outro modo, de que fato jurídico esse fato social se reveste.

Em regra, a definição do verbo realizado pela pessoa já vai trazer concomitantemente a definição do complemento. Mais em algumas situações, nem a definição do verbo será suficiente para aclarar qual o critério material devido.

É o que ocorre, por exemplo, entre o serviço de comunicação (de competência dos Estados – ICMS) e o serviço de qualquer natureza (de competência dos Municípios – ISS). Em ambos, o verbo será o prestar¹⁷, no entanto, a definição sobre o complemento – se “serviços de comunicação”, ou se “serviços de qualquer natureza” – faz mudar totalmente a competência tributária à qual se submete o referido fato social.

Uma situação peculiar se dá entre o serviço de transporte intermunicipal e interestadual (de competência dos Estados – ICMS) e o serviço de transporte intramunicipal (de competência dos Municípios – ISS). Nesse caso, o que ocorre é que o complemento do verbo abarca justamente um aspecto espacial. Aqui, diferentemente do que ocorre em regra, o aspecto espacial toma relevância para definir não a competência de pessoas políticas de mesma espécie, mas a competência de pessoas políticas de espécies distintas. Porque a decisão sobre onde se deu o fato “transporte” – no tocante ao aspecto de

¹⁶ BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1975, p.7.

¹⁷ Essa regra não é absoluta, para ambos os impostos, o que se verifica particularmente na importação de bens, mercadorias e serviços. Nesse sentido, cf. MACEDO, Alberto. ISS e PIS-Cofins Importação – Critérios espacial e temporal na prestação internacional de serviços, in RDDT, n.187, São Paulo, Dialética, abr.2011, pp.09-28; SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior in RDDT, n.100, São Paulo, Dialética, jan.2004, pp.39-51.

se ele se espalhou para mais de um Município – é fundamental para se decidir para qual das ordens jurídicas será conferida a competência para tributá-lo – Estado ou Município¹⁸.

¹⁸ Cf. ICMS, ISS, Serviços de Transporte e Serviços de Qualquer Natureza em Mar Territorial e Zona Econômica Exclusiva. In: CARVALHO, Cristiano; AVI-YONAH, Reuven (coord.). Revista Tributária das Américas. v.3, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, 25-42.

1.3. TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Ao nos utilizarmos da expressão “tributação sobre o consumo”, não pretendemos aqui trazer um conceito legal, positivado, a respeito do consumo¹⁹, até porque a única denominação de imposto que houve a respeito no Brasil foi o imposto de consumo, a partir do ordenamento jurídico brasileiro de 1934, de competência da União.

Sabemos que o consumo toma considerações de ordem mais econômica do que jurídica, mas, na medida em que é um termo nacional e internacionalmente conhecido para denotar a tributação incidente diretamente sobre bens e serviços, em que a tendência é a repercussão econômica da carga desses tributos recair no consumidor final (também chamado “contribuinte de fato”), é desse signo (consumo) que nos valeremos, pois é justamente sobre o que este trabalho pretende se debruçar, especificamente, os conflitos de competência vertical entre os impostos que incidem na tributação sobre o consumo de bens e serviços.

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD em inglês²⁰), por intermédio de seu Comitê de Assuntos Tributários (CFA em inglês²¹) trata do assunto exatamente sob essa denominação²², o qual abrange a tributação sobre bens e serviços, normalmente efetuada por diversos países sob a denominação de Value Added Taxes (VAT)²³ ou Goods and Services Tax (GST)²⁴ e os denominados excise duty rates²⁵.

Nesse ínterim, os impostos que abordaremos no presente trabalho serão o IPI²⁶, o ICMS²⁷, o ISS e o IOF²⁸. Esses impostos incidem sobre a circulação de bens e serviços nas

¹⁹ O que não quer dizer que não exista o termo jurídico “consumidor”. Basta ir ao art.155, §2º, VII, da Constituição de 1988, que prescreve sobre o consumidor final da cadeia de circulação do ICMS. Termo correspondente é o usuário final, para o caso do ISS, conforme Lei Complementar nº 116, de 31.07.2003, art.1º, §4º.

²⁰ Organisation for Economic Co-Operation and Development.

²¹ Committee on Fiscal Affairs.

²² A título de exemplo, cf. a série de publicações “Consumption Tax Trends: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues. OECD Publishing. Disponível em <<http://www.oecd.org/fr/ctp/impotssurlaconsommation/oecdconsumptiontaxtrendspublications.htm>>. Acesso em 23.11.2013.

²³ Impostos sobre o Valor Acrescido (IVA).

²⁴ Impostos sobre Bens e Serviços.

²⁵ Impostos especiais sobre o consumo, os quais incidem sobre bens específicos, normalmente com um regime tributário diferenciado, por diversos motivos. Como exemplo, há os impostos sobre o fumo, sobre os combustíveis e sobre as bebidas alcoólicas. No Brasil, a similaridade é encontrada nas incidências específicas do ICMS, como as relativas à energia elétrica, aos serviços de telecomunicações e aos derivados de petróleo, combustíveis e minerais.

²⁶ Imposto sobre produtos industrializados (art.153, IV, Constituição de 1988).

²⁷ MISABEL DERZI entende que o IPI e o ICMS são tributos sobre o consumo porque oneram o consumo, mas não sendo isso uma constatação econômica, financeira ou extrajurídica, e sim constitucional, na medida

suas diversas facetas, objetivadas juridicamente por suas respectivas materialidades, ensejando a possibilidade, devido à vizinhança de suas materialidades, de inúmeros conflitos de competência, conforme se verifica facilmente pelo estudo da matéria em âmbito doutrinário e jurisprudencial.

Sempre atentos a uma atitude jurídica epistemológica, demarcamos que esses impostos não possuem como hipótese de incidência tributária o consumo em si. Como dito acima, o consumo é instituto de ordem predominantemente econômica, no entanto, nas relações jurídicas que ensejam as materialidades desses impostos, o consumo apresenta-se como o fim último daquele que adquire as mercadorias ou serviços, ou seja, é no ato da circulação do produto ou mercadoria, ou no ato da prestação de serviço, que se afigura juridicamente, na relação econômica juridicizada, o consumidor da mercadoria ou serviço, seja ele consumidor intermediário ou consumidor final.

Essa conceituação também se reflete doutrinária e jurisprudencialmente sob a denominação “impostos indiretos” (em contraposição a impostos diretos), justamente porque sua finalidade é a sua repercussão econômica sobre o consumidor ao final da cadeia de produção e circulação.

Um corte epistemológico necessário para delimitar o objeto do presente estudo é não incluir neste as contribuições sociais PIS/PASEP (Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e COFINS (Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social). Em que pese as referidas contribuições possuam efeitos econômicos similares aos impostos sobre consumo que serão aqui estudados, a materialidade dessas contribuições se distancia juridicamente do consumo, na medida em que, em termos jurídicos, essas contribuições não incidem sobre a circulação de bens e serviços, mas sim sobre a receita bruta decorrente da circulação de bens e serviços²⁹. Pode parecer uma filigrana terminológica, mas é abordagem necessária para se afastar a aparente e enganosa similitude jurídica entre esses tributos, em que pese a semelhança econômica.

Em suma, é nos conflitos de competência vertical entre os impostos sobre o consumo de bens e serviços – imposto sobre produtos industrializados, IPI (art.153, IV); imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores

em que a Constituição prevê expressamente sua não cumulatividade. Cf. BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Atualizada por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.336.

²⁸ Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art.153, V, Constituição de 1988).

mobiliários, IOF (art.153, V); imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, ICMS (art.155, II); e imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar, ISS (art.156, III) – que iremos nos concentrar.

²⁹ Art.1º da Lei nº 10.637, de 30.12.2002; art.1º da Lei nº 10.833, de 29.12.2003.

1.4. SIGNO E CONCEITO – ENUNCIADO E PROPOSIÇÃO

Devemos distinguir signo de conceito, pois tais categorias não se confundem. O signo pertence ao âmbito textual, enquanto o conceito se põe como uma ideia, resultado do pensamento, da reflexão sobre o signo. Este signo é também chamado de termo, sendo a expressão do conceito.

No plano textual também se encontra o enunciado, o qual nada mais é que um conjunto de signos que, disposto de determinada maneira, apresenta uma significação, quando interpretado.

Em um plano distinto àquele em que se encontram o signo e o enunciado situam-se o conceito e a proposição. O conceito mostra-se como significação do signo, assim como a proposição apresenta-se como a significação do enunciado.³⁰

Alertando para a dicotomia enunciado – proposição, PAULO DE BARROS CARVALHO ensina que³¹:

Recomenda-se muita cautela na utilização dos termos “enunciado” e “proposição”, especialmente porque a Lógica tradicional nominava de “proposição” aquilo que os modernos autores ingleses chamam de “*sentence*” e que nós empregaremos como “enunciado”, “oração” ou “sentença”, ao passo que anotava como “juízo” o que esses últimos indicam como sendo “proposição”.

Resumindo, podemos dizer que o signo está para o conceito, assim como o enunciado está para a proposição. Signo e enunciado no plano da objetivação; conceito e proposição no plano da subjetivação.

De um enunciado podem advir uma ou mais proposições, assim como de vários enunciados pode ser construída uma só proposição. Mas não podemos fazer proposições a partir de nenhum enunciado, o que corrobora o entendimento de que qualquer interpretação jurídica deve partir do suporte físico, ou seja, do texto positivado, mesmo que haja uma abertura cognitiva nessa interpretação. Isso ocorre porque há um fechamento operacional do sistema do direito positivo, haja vista haver procedimentos próprios para a produção dos

³⁰ Essas afirmações não afastam a possibilidade de, no decorrer deste trabalho, utilizarmos o conceito numa acepção semântica idêntica à de *proposição*.

³¹ *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p.87.

seus elementos constituintes. Essa abertura cognitiva decorre da polissemia dos termos ou expressões, da sua ambiguidade e/ou vaguidade.

Quando afirmamos que qualquer interpretação tem que partir sempre do suporte físico *texto positivado*, não estamos ignorando os estudos feitos pelo jurista por sobre outros suportes físicos, apesar de não positivados, como os trabalhos científicos, por exemplo. É que tais suportes físicos não adentram no percurso gerador de sentido pelo texto positivado, mas sim pela carga valorativa que eles nos imprimem, a partir daquela abertura cognitiva de que falamos acima.

Nesse sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO ensina que:

(...), como todo texto tem um plano de expressão, de natureza material, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente para compor as significações da mensagem, é pelo primeiro, vale dizer, a partir do contato com a *literalidade textual*, com o *plano dos significantes* ou com o chamado *plano da expressão*, como algo *objetivado*, isto é, posto intersubjetivamente, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, que o intérprete inicia o processo de interpretação, propriamente dito, passando a construir os conteúdos significativos dos vários enunciados ou frases prescritivas para, enfim, ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades para construir um domínio.³²

Da afirmação de que não podemos fazer proposições a partir de nenhum enunciado, e mantendo coerência com a premissa por nós adotada de distinção semântica entre enunciado e proposição, podemos deduzir que não é possível afirmar que, no direito positivo, temos enunciados explícitos e enunciados implícitos. Os enunciados são sempre explícitos, já que seu pressuposto é a objetivação daquilo que seus autores quiseram expressar.

Assim, quando falamos, por exemplo, de princípios constitucionais implícitos, nada mais são eles que proposições, ou seja, significações construídas a partir de um certo conjunto de enunciados. Podemos citar, como exemplo, o princípio da justiça, que não se vê expresso como enunciado no texto constitucional pátrio, mas que, no entanto, é

³² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008, p.183.

proposição normativa que certamente permeia todo o conjunto de normas jurídicas, a partir da leitura que se faz do conjunto de enunciados prescritivos do sistema do direito positivo.

O princípio da segurança jurídica também pode ser construído a partir de diversos dispositivos constitucionais que sobre este expressamente nada dizem.

O que dizer dos princípios da anterioridade, da legalidade e da irretroatividade, senão que eles são meios pelos quais o princípio da segurança jurídica toma forma no Direito Tributário Constitucional? Por intermédio deles, implanta-se no sistema previsibilidade do conteúdo da coatividade normativa, conferindo-se a certeza do direito de forma que a conduta regrada esteja rigorosamente especificada, bem como que haja previsibilidade, para que o administrado possa se programar perante os preceitos normativos que lhe vão atingir.³³

Sobre o princípio da segurança jurídica e sua aplicação, teceremos maiores considerações mais à frente, neste trabalho.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008, p.264-265.

1.5. OBJETO, SIGNO, CONCEITO E DEFINIÇÃO DE CONCEITO

Todo pensamento é pensamento de algo, o objeto; e o conceito decorre do pensamento. Então, o conceito não existe sem esse objeto: este objeto é o contraposto delineado pelo conceito.

No mundo, tudo é conceituável, sejam os objetos naturais, ideais, metafísicos ou culturais. Tudo que existe, ou é possível existir, só é objeto enquanto for correlato do conceito. O conceito toma por base, pois, o plano de objetividade, podendo ser construído pelo intérprete ao analisar, como exemplos, uma planta (objeto natural), uma figura geométrica (objeto ideal), uma divindade (objeto metafísico) ou um texto (objeto cultural). Todos os planos da objetividade são conceituáveis, dentre eles o direito, como objeto cultural que é.³⁴

O conceito apresenta uma função seletiva perante o real, escolhendo, para constituição sua, alguns atributos, relações, coisas, fenômenos e propriedades da realidade, sendo apenas um ponto de vista sobre a infinita heterogeneidade do real. Funciona o conceito, pois, como um princípio de simplificação, já que não é possível dominar a infinita multiplicidade do real. Mas recordemos que o conceito em si apresenta-se como ideia e não como texto, objetivado.

O conceito não reproduz o objeto porque reproduzir não seria outra coisa que não a duplicação do domínio da objetividade, do que decorreria que o conceito ficaria no mesmo plano ontológico do seu objeto, identidade esta que não se verifica.³⁵ Mas o conceito pode se valer de objetos que, por sua vez, já são objetivações decorrentes de outros conceitos previamente desenvolvidos. É o que ocorre com a leitura de um texto normativo, composto por signos, que pode ser objeto a ser utilizado num processo de subjetivação para a formação de outro conceito.

O texto normativo, como objeto cultural que é, pois produzido pelo homem, legislador, é objetivação, produto de um anterior processo de subjetivação, ocorrido na mente daquele que produziu o texto. O intérprete, ao ler e estudar esse texto, dará início a novo processo de subjetivação, que acarretará nova objetivação, se esse intérprete resolver por suas ideias no papel, que é o que ocorre quando o juiz prolata uma sentença, ou quando o jurista escreve um artigo técnico sobre o direito positivo.

³⁴ VILANOVA, Lourival. Sobre o conceito do direito. In: VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos* – vol.1. São Paulo: Axis Mundi – IBET, 2003, p.5.

Essas considerações são de grande relevância para o presente trabalho, no tocante ao estudo de quais os conceitos constitucionais, referentes às materialidades dos impostos incidentes sobre o consumo de bens e serviços, foram incorporados pelo constituinte quando da objetivação no texto constitucional.

De outra forma, o texto constitucional, o qual, conforme exposto acima, é produzido pelo legislador constitucional, decorreu de um processo anterior de subjetivação do legislador constitucional, subjetivação esta que ocorreu por sobre determinado objeto, e a busca desse objeto nada mais é que a busca do correspondente conceito.

Poderia ser esse objeto tão somente advindo do Direito Privado? Ou poderia ele ser originário de outro ramo do Direito, da linguagem comum, ou da linguagem de outra Ciência, extrajurídica?

No caso do ITBI, quando falamos de imposto sobre transmissão onerosa de bens imóveis não estamos a falar de um conceito que tem como objeto contraposto um dado real da natureza, da metafísica ou um objeto ideal. Mas também não falamos de um objeto contraposto que venha da linguagem comum, ou de outra ciência extrajurídica. Aqui, os objetos que se contrapõem ao conceito de transmissão de bem imóvel como critério material da hipótese de incidência do ITBI são advindos do direito privado, quais sejam, o conceito de bem imóvel, o conceito de onerosidade e o conceito de transmissão onerosa de bem imóvel, bem como os conceitos dos diversos atos e negócios jurídicos ensejadores das respectivas transmissões.

Mas será que podemos efetuar essa ilação para todos os impostos? Abordaremos essa questão de maneira mais pormenorizada adiante.

Não há que confundir *conceito* com *definição de conceito*. O conceito é apenas uma ideia preconcebida que formamos na nossa mente sobre determinado objeto graças ao nosso histórico linguístico (repertório linguístico) relacionado com aquele objeto. Assim, como assevera LOURIVAL VILANOVA, o conceito apenas “aspira a uma representação intuitiva do que existe”³⁵. A definição, por sua vez, já trata da descrição do conceito, de forma a podermos relatar a terceiros, segundo as características trazidas por essa descrição, o que entendemos estar dentro ou fora desse conceito.

Em rigor, portanto, diferentemente do que ocorre na linguagem vulgar, conceito e definição não se apresentam como sinônimos. A definição é fundamental em qualquer

³⁵ Ibid., p.5.

³⁶ VILANOVA, Lourival. Sobre o conceito de direito. In: VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos* – vol.1. São Paulo: Axis Mundi – IBET, 2003, p.6.

atitude cognitiva. Ao definirmos um conceito, estamos atribuindo-lhe as características que o distinguem daquilo que não é o conceito, por não apresentar uma ou mais dessas características.

Com a definição do conceito, explicitamos a significação desse conceito. Uma definição é composta de duas partes. O *definiendum*, palavra a definir, e o *definiens*, o enunciado da significação.³⁷

Acrescenta EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI:

[...] toda definição é classificatória, na medida em que compõe duas classes: a que atende e a que não atende ao critério do *definiens* (ser ou não “tributo”, por exemplo). Da mesma forma, toda classificação também é definitiva, pois delimita o que é e o que não é “taxa”, “imposto”, “contribuição”, etc.³⁸

As definições podem ser designativas ou denotativas: (i) designativas, quando trazem as características necessárias de uma classe que os objetos têm de ter para poderem se inserir nesta classe, ou seja, as características que conformam o critério de uso da palavra; e (ii) denotativas, quando enumeram os objetos que pertencem à classe que a palavra ou expressão quer rotular³⁹.

GUIBOURG, GHIGLIANI e GUARINONI nos ensinam que, em que pese a não haver fundamento em se preferir a definição designativa à definição denotativa, há aspectos que favorecem a utilização da primeira. Um deles é que há classes que são muito numerosas e até mesmo infinitas, para as quais a definição denotativa, enumerando-se todos os seus componentes, seria impossível.⁴⁰

Aqui, torna-se relevante a classificação, também trazida pelos referidos autores, em definições verbais e definições ostensivas: (i) as verbais são aquelas que comunicam o significado de uma palavra por intermédio de outras palavras (como num léxico); enquanto

³⁷ GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. *Introducción ao conocimiento científico*. 3ª ed. Buenos Aires: Eudeba, 2004, p.54.

³⁸ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *As classificações no Sistema Tributário Brasileiro. Justiça tributária*. [s.l., s.n.], p.126, 1998.

³⁹ GUIBOURG, Ricardo A., GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V.. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 2004, p.58.

⁴⁰ GUIBOURG, Ricardo A., GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V.. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 2004, p.59.

(ii) as ostensivas (do latim *ostendere*, mostrar) são aquelas que mostram exemplos sobre determinado conceito.⁴¹

Fazendo um paralelo, poderíamos dizer que as definições verbais estariam para as designativas, assim como as definições ostensivas estariam para as denotativas. Mas os próprios autores conferem uma distinção entre as ostensivas e as denotativas. Estas últimas seriam exaustivas, enumerando todos os exemplos existentes na classe a ser definida, enquanto as definições ostensivas apenas trariam alguns exemplos, não todos, daqueles elementos que comporiam a classe.

Essas colocações apresentam-se relevantes para desenvolvermos, mais adiante, não só a definição das materialidades dos impostos objetos do presente trabalho (no que for relevante para o deslinde das questões atinentes aos conflitos de competência tributária), bem como o tema da função da lista de serviços do ISS, se exemplificativa, taxativa ou outra.

⁴¹ GUIBOURG, Ricardo A., GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V.. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 2004, p.55-57.

1.6. O MITO DOS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS PRECISOS E ACABADOS

É quase unânime a constatação, pela doutrina, de que a Constituição brasileira apresenta-se rígida em sua repartição de competências tributárias em comparação com diversas outras Constituições, lacônicas em seu conteúdo no atinente a normas constitucionais de direito tributário, as quais costumam se restringir aos princípios da isonomia, da legalidade e da capacidade contributiva.

E não é raro perceber que boa parte da doutrina estendeu este raciocínio para a afirmação de que a nossa Constituição teria delineado com precisão ao extremo o desenho das diversas competências tributárias, não cabendo qualquer precisamento de fronteiras conceituais em seara infraconstitucional.⁴²

Entretanto, não são poucas as vezes em que notamos que mesmo após exaustivo trabalho hermenêutico desenvolvido sobre o texto constitucional, mantém-se certa imprecisão de conceitos constitucionais no âmbito de algumas das competências tributárias outorgadas, o que gera entendimentos diversos sobre a matéria, e consequentemente discussões doutrinárias e litígios judiciais.⁴³

Essa imprecisão é mais visível no tocante ao critério territorial da hipótese de incidência tributária dos impostos, em que não é difícil se admitir que a lei complementar tributária tem relevante papel a cumprir definindo-o, desde que captando um elemento de conexão legítimo da relação a ser tributada. Basta, para comprovar isso, a título de exemplo, debruçarmo-nos sobre os critérios espaciais do IPTU e do ITR, definidos por lei complementar atualmente nos arts.29 e 32, CTN (alterados pelo Decreto-Lei nº 57/1966). Se a lei complementar fosse alterada para subtrair, acrescentar ou alterar um daqueles critérios, não seria muito admitir que ninguém questionaria a constitucionalidade dessa alteração.

⁴² Nesse sentido, a título de exemplo, ROQUE CARRAZZA assevera que “os conflitos de competência em matéria tributária logicamente não existem e nem podem existir. A rígida divisão de competências tributárias, levada a efeito pela Lei das Leis, sumariamente afastou-os.” Cf. CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p.631.

⁴³ Para ficar em alguns exemplos, muito se debateu, doutrinária e/ou judicialmente, sobre se o conceito constitucional de renda (IR) comportaria certo delineamento pela lei complementar: Cf. LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p.60; sobre se o conceito de propriedade (ITR e IPTU) abarcaria a posse e o domínio útil do imóvel: Cf. MISABEL DERZI em BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.245; e se o conceito de veículos automotores (IPVA) abrangeria as aeronaves e as embarcações: Cf. RE nº 134.509-8-AM, Relator: Min. Marco Aurélio; Redator para o Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence; Data do Julgamento: 29.05.2002; MIGUEL, Luciano García; LEOPOLDI, Elaise Ellen.

Em menor medida, mas existente, também há certa imprecisão semântica sobre os critérios materiais dos impostos sobre o consumo, cuja realidade social e econômica ganhou um recorte jurídico incomum no ordenamento brasileiro, quando comparado com diversos ordenamentos que prevêm a tributação sobre os bens e serviços mundo afora.

Não poderia ser diferente, na medida em que o vocabulário constitucional é finito. Ademais, a linguagem apresenta-se, inexoravelmente, sempre dotada de certa indeterminação semântica, revelada em vaguidade e ambiguidade, em maior ou menor grau, conforme o caso.⁴⁴

Por isso que, intuitivamente, o constituinte originário, corroborando este raciocínio, dotou o ordenamento de remédio para a persistência de eventuais imprecisões nesses conceitos constitucionais – seja por ambigüidade; seja por vaguidade semântica –, remédio esse denominado *lei complementar tributária*, desde que presentes certos pressupostos, como veremos mais adiante.

No mesmo sentido, são as palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁵:

“Não obstante essa pormenorizada distribuição das competências entre as pessoas políticas, há campos de incidência tributária que ensejam dúvidas sobre o ente constitucionalmente autorizado a exigir tributos com relação a determinados fatos, [...]. Por esse motivo, preocupado em manter o esquema federativo e a autonomia dos Municípios, o constituinte atribuiu à lei complementar, com sua natureza ontológico-formal, a incumbência de servir de veículo introdutor de normas destinadas a prevenir conflitos e, conseqüentemente, invasões de competência (art.146, I, da Carta Magna).”

Não obstante, com razão, PAULO AYRES BARRETO bem assevera que, na medida em que o texto constitucional brasileiro adotou o caminho de talhar minuciosamente o subsistema tributário, não se encontrando sistema constitucional que chegue a tal grau de pormenorização, o processo exegético do direito positivo não apenas se inicia no texto constitucional, mas exclusivamente sobre ele deverá se demorar, num

Incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações. RDDT nº 92, maio de 2003, p.26-32; FERRAZ, Roberto. *Aspectos controvertidos do IPVA.* RDDT nº 113, fevereiro de 2005, p.107-115.

⁴⁴ ALONSO, Juan Pablo. *Interpretación de las normas y derecho penal.* Buenos Aires: Del Puerto, 2006, p. 49-65.

⁴⁵ *Direito Tributário, linguagem e método.* São Paulo: Noeses, 2008, p.361.

laborioso caminho interpretativo, para só depois se debruçar sobre a construção de normas infraconstitucionais.⁴⁶

Apesar de concordar em que há certa margem de atuação para o legislador infraconstitucional, o entrelaçamento das normas constitucionais reduz bastante essa margem, citando a impossibilidade da construção de um critério material do imposto de renda “pagar renda”, onde o contribuinte seria não quem aufere renda, mas sim quem a paga⁴⁷.

De maneira percuciente, deduz-se essa conclusão não somente do disposto no enunciado do art.153, III (rendas e proventos de qualquer natureza), mas particularmente do princípio da capacidade contributiva, que revela que só quem aufere renda, e não quem paga, manifesta riqueza tributável pelo aludido imposto⁴⁸.

Outro exemplo que poderíamos aplicar no tocante à busca de um conceito constitucional considerando-se todos os enunciados relevantes para a conformação daquela materialidade é o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Nele, o laconismo do constituinte na prescrição do artigo 153, IV, da Constituição de 1988, com a expressão “imposto sobre produtos industrializados” parece chegar ao extremo, na medida em que, em princípio, qualquer verbo que envolvesse como complemento produto industrializado poderia ensejar a cobrança do imposto.

Essa ideia inicial, podendo-se daí inferir-se uma enorme gama de possibilidades, é restringida por uma interpretação histórico-evolutiva do referido imposto, inserto no contexto de uma tributação do consumo, andando inclusive em paralelo com o ICMS, aliado ao fato de que a alusão ao termo “operação” no enunciado relativo ao princípio da não-cumulatividade, e esse próprio princípio, levam-nos a concluir que não é qualquer atividade cujo complemento seja “produtos industrializados” que enseja a incidência do referido imposto, mas tão somente aqueles que explicitem uma relação comercial entre aquele que efetua algum tipo de industrialização e seu cliente, adquirente do produto⁴⁹.

⁴⁶ BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p.28.

⁴⁷ BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p.31-32.

⁴⁸ BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p.32.

⁴⁹ EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO segue esse entendimento quando afirma que “(...), o IPI incide sobre operações jurídicas com produtos industrializados, vale dizer, ele é devido quando ocorrer o fato de um produto sair do estabelecimento produtor (estabelecimento industrial ou equiparado) em razão de negócio jurídico, real ou ficto, translativo de sua propriedade.” Cf. BOTTALLO, Eduardo Domingos. Fundamentos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002, p.197.

Cabe ressaltar que PAULO AYRES BARRETO, acompanhando a linha de entendimento de que existe um conceito constitucional posto ou pressuposto, o qual estipula limites ao legislador infraconstitucional, chega a afirmar que essa linha:

“[...] comporta variações, conforme se tenha presente um maior ou menor nível de imprecisão ou vaguidade dos conceitos no âmbito constitucional. Por certo, reside nesse aspecto o grande desafio posto ao intérprete. Em outras palavras, até que ponto é possível encontrar, a partir de exegese eminentemente constitucional, os específicos contornos conceituais de cada signo positivado ou, reversamente, qual o espaço existente para que o legislador infraconstitucional colabore para precisar tais conceitos”.⁵⁰

Assim, de um lado, devemos ter em mente que há que se proceder a profunda e exaustiva atividade exegética do texto constitucional a fim de se chegar ao correto entendimento sobre os conceitos constitucionalmente positivados, por intermédio dos usos linguísticos, sejam eles comuns (extrajurídicos⁵¹) ou técnico-jurídicos⁵²; mas, por outro lado, devido à finitude do vocabulário posto no mesmo texto constitucional, a lei complementar terá papel relevante no precisamento de certas fronteiras competenciais tributárias.

Quando o constituinte remete à lei complementar tributária a função de prevenir conflitos de competência tributária, está lhe conferindo o poder de definir os conceitos em discussão, não de forma plena, mas no tocante aos seus limites conceituais, particularmente aqueles que se confrontam com os limites de outros conceitos constitucionais.

Crentes nessas afirmações é que nos lançamos nesse empreendimento, de encontrar o que, dos impostos incidentes sobre o consumo, está pressuposto constitucionalmente, e o que se encontra sob os auspícios do legislador infraconstitucional.

⁵⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p.36.

⁵¹ Diz-se conceito constitucional extrajurídico aquele que a Constituição buscou de fonte, de repertório linguístico não jurídico, como por exemplo de outra Ciência que não o Direito, ou do uso comum, leigo. Diz-se conceito constitucional técnico-jurídico aquele advindo do direito infraconstitucional, não necessariamente do direito privado. Essa classificação se refere, portanto, à fonte lingüística da qual o conceito é conotado, pois depois de posto na Constituição, passou a ser invariavelmente jurídico.

⁵² Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p.276.

1.7. INCORPORAÇÃO DOS CONCEITOS NAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

ANDREI PITTEN VELLOSO procedeu, em sua obra⁵³, a importante sistematização sobre as teorias jurídicas existentes a respeito da possibilidade de incorporação de conceitos pelo legislador constitucional na atribuição das competências tributárias. Relata as seguintes teorias: (i) teoria da desconsideração *a priori* das formas jurídicas; (ii) teoria da mutação conceitual *a priori*; (iii) teoria do império do Direito Privado

Vamos a elas.

1.7.1. TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO *A PRIORI* DAS FORMAS JURÍDICAS

Essa teoria foi capitaneada por ENNO BECKER, e surgiu na Alemanha pós-Primeira Guerra Mundial, com a finalidade de se evitar a elisão fiscal com a aplicação dos critérios de Direito Privado na interpretação das leis tributárias, e com isso a redução da carga tributária. Por essa linha, de verdadeira interpretação econômica no Direito Tributário, eram irrelevantes as formas de Direito Privado utilizadas pelos contribuintes, quando utilizadas no Direito Tributário, servindo apenas para indicar a relação econômica que seria objeto de tributação.⁵⁴

A teoria da interpretação econômica de ENNO BECKER foi difundida por DINO JARACH na Itália e na Argentina, para o qual as alusões que o legislador tributário faz a negócios ou atos jurídicos não são importantes enquanto tais, mais somente pela relação econômica que criam, pois seria esta que integra a hipótese de incidência tributária.⁵⁵ Seria aplicada não só nos casos de simulação, mas também àqueles em que se verificasse uma “desigualdade fiscal substancial”.⁵⁶

⁵³ Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005.

⁵⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.53-54.

⁵⁵ JARACH, Dino. O fato imponible: Teoria Geral do Direito Tributário substantivo. Trad. Dejalma Campos. São Paulo: RT, 1989, p.125 apud VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.53-54.

⁵⁶ JARACH, Dino. Hermenêutica no Direito Tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. Interpretação no Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, Educ, 1975, p.83-102 apud VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.55-56.

Interessante notar que ANDREI PITTEN VELLOSO enquadra nessa teoria a fundamentação da decisão do STF no RE 112.947-6⁵⁷, em que o Ministro Relator Carlos Madeira justifica a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis baseando-se no fato de que a locação, apesar de não ser um serviço, entendeu-se tributável pelo ISS. Criticando o acórdão, asseverou o autor:

“Não se considerou nem mesmo que a espécie (locação) era denotada pelo conceito de serviço, mas que serviria para a prática de um fato passível de se subsumir ao conceito. Acabou por desconsiderar-se a imperativa aferição da subsunção da locação ao conceito constitucional de serviços, simplesmente analisando a presença de indícios de ‘capacidade contributiva do Imposto Sobre Serviços’”.⁵⁸

Analisaremos esse acórdão de forma mais detalhada adiante. Neste momento, cabe registrar que, de fato, os fins econômicos não justificam a ignorância aos meios utilizados pelo legislador constitucional. Nesse sentido, se o constituinte se valeu de conceitos jurídicos advindos de outros ramos do Direito (conceitos jurídicos preexistentes) para desenhar a competência tributária relativa a determinado tributo, não podemos interpretar as correspondentes normas no sentido de que o constituinte visava tão somente a substância econômica normalmente correspondente ao conceito jurídico ali posto.⁵⁹

1.7.2. TEORIA DA MUTAÇÃO CONCEITUAL *A PRIORI*

Essa teoria muito se assemelha à da desconsideração *a priori* das formas jurídicas, sendo uma variação da linha de construção de conceitos autônomos no Direito Tributário. Por essa teoria buscava-se utilizar conceitos próprios, ou pelo menos com efeitos específicos, do Direito Tributário em virtude de sua autonomia, ainda que conotados por idênticos signos linguísticos.⁶⁰ Grandes expoentes dessa teoria foram EZIO VANONI⁶¹ e LOUIS TROTABAS⁶².

⁵⁷ D.J.: 07.08.87.

⁵⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.59-61.

⁵⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.63.

⁶⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.65-66.

Mesmo que houvesse uma identidade conceitual entre o conceito no outro ramo do Direito e o conceito utilizado no Direito Tributário, essa identidade seria apenas contingente, facilitando a elaboração do correspondente conceito no Direito Tributário. Os conceitos de Direito Privado seriam então, em princípio, irrelevantes para a definição dos conceitos do Direito Tributário.

Essa teoria também não se sustenta por conferir extrema insegurança no universo jurídico tributário, pois haveria a necessidade de se definir todos os conceitos utilizados no Direito Tributário, indo contra a unidade do ordenamento jurídico.⁶³

1.7.3. TEORIA DO IMPÉRIO DO DIREITO PRIVADO

Essa teoria formou-se como antítese à teoria da interpretação econômica. Muitos doutrinadores entendem ser essa teoria indissociável à concepção de que o Direito Tributário é um direito de superposição, no sentido de que se o legislador tributário vai se sobrepor a algo que já existe, não poderia desconsiderá-lo.⁶⁴

Nessa linha, entende GERALDO ATALIBA, para quem o Direito Tributário regula fatos, na maioria das vezes, já regulados por outros ramos do Direito, como o Direito Privado, o Direito do Trabalho, o Direito Comercial, o Direito Bancário, etc.⁶⁵

No mesmo sentido, ALFREDO AUGUSTO BECKER, para quem:

“(...): uma definição [diríamos “conceito”], qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão.”⁶⁶

⁶¹ Natura ed interpretazione delle leggi tributarie. In FORTE, F. & LONGOBARDI, C. Opere giuridiche. v.1. Milano: Giuffrè, 1961.

⁶² Droit Fiscal. Paris: Dalloz, 1973.

⁶³ VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.66-71.

⁶⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.76-77.

⁶⁵ ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. Revista de Direito Tributário v.15. n.57, São Paulo, jul.set.1991, p.90-104.

⁶⁶ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p.123.

Cita ANDREI P. VELLOSO, como paradigmático nesse tema, o precedente do STF relativo à incidência do ISS sobre a atividade de locação de guindastes, cujo acórdão RE 116.121-3/SP⁶⁷, depois de trinta anos acolhendo a cobrança de ISS sobre locação de bens móveis, representou uma guinada na jurisprudência a respeito, adotando a tese do império do Direito Privado.⁶⁸ Abordaremos o referido acórdão mais adiante.

No mesmo sentido do império do Direito Privado foi o julgado RE 203.075-9⁶⁹, que entendeu que o conceito de estabelecimento, previsto na materialidade do ICMS-Importação⁷⁰ não abrangia a pessoa física importadora de mercadorias, haja vista ser conceito do Direito Comercial, previsto no art.1º, 3, in fine, do Código Comercial (Lei nº 556, de 25.06.1850).

Assim também o STF não admitiu a incidência da contribuição social sobre valores pagos a autônomos e administradores (RE 166.772-9/RS⁷¹), por serem conceitos que não se enquadram, muito menos o valor que recebem pelos serviços prestados, nos conceitos de Direito do Trabalho incorporados pelo texto constitucional quando fala em contribuições sociais “dos empregadores incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro” (art.195, I, em sua redação original, da Constituição de 1988).

E finalmente o RE 232.467-5/SP⁷², onde se entendeu que saques em conta de poupança não se subsumiam aos conceitos de operação de crédito (definido pelas lições de J. X. Carvalho de Mendonça) e de operação relativa a título e valores mobiliários (“extraído, por indução, do que prescreve, a respeito, a Lei nº 6.385/76, que regula o mercado de capitais e o funcionamento das Bolsas de Valores”).⁷³

ANDREI PITTEN VELLOSO também critica a tese do império do Direito Privado porque:

“Haverá situações em que a única definição legal existente, seja ela conotativa ou denotativa, se mostrará totalmente inadequada para a compreensão do significado dos enunciados que outorgam competências tributárias, fazendo com que reste abalada a pretensão do absolutismo da tese do império do direito privado.”⁷⁴

⁶⁷ Tribunal Pleno, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, D.J.: 25.05.2001.

⁶⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.81.

⁶⁹ Julgado em 05.08.1998, D.J.: 29.10.1999.

⁷⁰ Na redação original do art.155, §2º, IX, ‘a’, da Constituição de 1988.

⁷¹ Julgado em 12.05.1994, D.J.: 16.12.1994.

⁷² Julgado em 29.09.1999; D.J.: 12.05.2000.

⁷³ VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.85.

O autor é enfático ao negar a sustentabilidade dessa tese quando afirma que:

“Não há um primado do direito privado, pois, sem dúvidas, é viável que o Direito Tributário – e primordialmente o Direito Constitucional Tributário – adote conceitos próprios. A possibilidade de o Direito Tributário elaborar conceitos específicos decorre, em última análise, do fato de ser direito positivo. (...). Os conceitos conotados por seus enunciados podem identificar-se com aqueles consagrados em dispositivos já vigentes. Mas essa identidade não é necessária. Nem mesmo a necessidade de se proceder à exegese rigorosamente jurídica do texto constitucional implica a inexorável incorporação, pela Constituição, de conceitos infraconstitucionais, (...)”⁷⁵

Importante ilação feita pelo autor deve ser destacada, qual seja, que a exegese rigorosamente jurídica do texto constitucional não quer dizer que só conceitos jurídicos a ele possam ser conotados.

Concluindo:

“Portanto, não deve ser excluída, *a priori*, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional.”⁷⁶

É interessante se observar o quanto é pouco desenvolvido pela doutrina o fato de que frequentemente coexistem conceitos jurídicos e extrajurídicos possíveis de serem conotados a um termo ou expressão do direito positivo. Nesse sentido, afirma ANDREI P. VELLOSO que:

“(…), verifica-se, com frequência, a coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão. Destarte, há de ser definido, nessas hipóteses,

⁷⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.85.

⁷⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.87.

⁷⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.88.

qual o conceito prevalente, se o jurídico ou o extrajurídico, o que não é suficientemente desenvolvido pela doutrina.”⁷⁷

Na medida em que a tese do império do Direito Privado quase sempre faz referência aos artigos 109 e 110, do Código Tributário Nacional, cabe interpretá-los. Seguem os dispositivos:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

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.

Na verdade, esses dois dispositivos andam juntos.

No tocante ao art.109, CTN, os institutos, conceitos e formas do direito privado podem ter efeitos diversos para o direito tributário, se assim o legislador tributário definir.

Exemplos dessa possibilidade são os institutos da prescrição e da decadência. A prescrição tributária, diferentemente da prescrição do Direito Privado, extingue definitivamente o direito de crédito e não só a pretensão. A decadência tributária, diferentemente da decadência no Direito Privado (que não se interrompe nem se suspende), interrompe-se, conforme prevê o art.173, II, CTN. Por este dispositivo, a decisão que anular, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, faz reiniciar o prazo decadencial tributário.

Agora, essa possibilidade dada ao legislador tributário esbarra no que dispõe o art.110, CTN, ou seja, se aqueles conceitos e formas de direito privado forem “utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal”, para definir ou limitar competências tributárias, como, por exemplo, o conceito de bem imóvel, aí, até por imperativo lógico, no tocante à superioridade hierárquica da Lei Maior, não poderá a lei tributária infraconstitucional afastar sua definição, seu conteúdo ou seu alcance.

⁷⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.276.

Vê-se que o art.109, CTN, compreende a incorporação tácita dos conceitos, institutos e formas do direito privado ao direito tributário, mas não no sentido do absoluto “império do Direito Privado”, pelo qual em nenhuma hipótese poderia haver alteração dos seus efeitos para fins tributários. Por outro lado, também não se admite, o que apenas explicita o art.110, CTN, já que é pressuposto constitucional, que conceitos de direito privado utilizados para a definição, pelo constituinte, da competência tributária dos entes políticos, possam ser alterados pelo legislador tributário infraconstitucional.

Nesse sentido, com clareza, ensina PAULO DE BARROS CARVALHO:

“O imperativo não vem, diretamente, do preceito exarado no art.110. É uma imposição lógica da hierarquia de nosso sistema jurídico. O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competência oferecidas às pessoas políticas.”⁷⁸

A rigor, cabe salientar que a letra do dispositivo é indevidamente restrita, pois, afinal, o apropriado é que qualquer conceito jurídico ou extrajurídico que tenha sido utilizado pelo constituinte para definir competências tributárias não pode ser alterado por legislação infraconstitucional, o que se deduziria da própria interpretação de que a Constituição não pode ser violada.⁷⁹

Mas há que se registrar que o art.110, CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, pois não é possível aceitar interpretação autêntica da Constituição feita pelo legislador infraconstitucional. Este não pode balizar ou direcionar o intérprete da Constituição.

Nesse sentido, ANDREI P. VELLOSO, valendo-se de exemplo objeto do estudo do presente trabalho, ensina:

“Exemplificando-se, apesar de o texto constitucional empregar o signo ‘serviço’, que conota um conceito específico no direito privado, se for concluído, com base na interpretação constitucional, que a Constituição não utilizou o conceito de direito privado, não incidirá o art.110 do Código Tributário Nacional, pela não-

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p.109 [CONFERIR PÁG.]

⁷⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.97.

configuração de sua hipótese. Em suma, tal preceito obsta a alteração dos conceitos constitucionais (ou seja, dos conceitos ‘utilizados (...) pela Constituição’), já determinados pelo labor interpretativo, sem veicular diretrizes hermenêuticas.

(...)

A solução problemática, pois, há de ser buscada na exegese da Constituição, e não na dos arts.109 e 110 do Código Tributário Nacional.⁸⁰

Normalmente, o constituinte (assim como o legislador em geral) não define expressamente o conceito dos signos que emprega, tomando-os de empréstimo de diversas linguagens, podendo ser da linguagem corrente, da linguagem científica extrajurídica, da linguagem técnica etc.⁸¹

Cabe ressaltar que todo conceito que passa a ser conotado por um signo linguístico presente num enunciado prescritivo passa a ser jurídico. Assim, se o Direito Tributário incorpora um conceito que originalmente adveio de outro ramo do conhecimento que não o Direito, então esse conceito passa a ser jurídico, no caso, jurídico-tributário.⁸²

Daí, deduz-se que a distinção entre conceitos jurídicos e extrajurídicos não advém propriamente do âmbito do Direito onde eles são empregados, mas sim da origem desses conceitos. São, portanto, conceitos jurídicos aqueles originários da linguagem jurídica; e conceitos extrajurídicos os que são originários de linguagem técnica-extrajurídica ou da linguagem comum.⁸³

No próximo capítulo, procuraremos demonstrar a existência, em termos pré-jurídicos, de mais de um conceito para a expressão “serviços”, o que, dependendo de qual desses conceitos foi conotado para o texto constitucional, poderá trazer bastante repercussão sobre o tema dos conflitos de competência na tributação sobre o consumo.

⁸⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.99-100.

⁸¹ KALINOWSKI, Georges. Introduction à La Logique Juridique. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1965, p.53 *apud* Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.264.

⁸² VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.276.

⁸³ VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.276.

CAPÍTULO 2 – O CONCEITO DE “SERVIÇOS”

2.1. O CONCEITO DE “SERVIÇOS” NA ECONOMIA

Assim como no Direito Privado, “serviços” também é um conceito bastante arraigado na Economia.

Desde um tempo remoto em que, na economia, os serviços eram ignorados por não possuírem relevância econômica, a atenção refletida nos estudos desse objeto, pelos estudiosos da Ciência Econômica, foi crescendo à mesma proporção em que sua participação na economia aumentava.

Passou-se a referir-se ao tema como “economia de serviços” denotando a relevância que essas atividades têm apresentado para a geração de riquezas e rendas nas economias dos países, o que levou os estudiosos a voltarem os olhos para o setor, com uma necessidade de reformular antigos conceitos, bem como melhor entender a complexidade do setor, assim também a forma como ele se relaciona com os demais setores da Economia⁸⁴.

Que há um conceito econômico de serviços, disso ninguém tem a menor dúvida. A complexidade que se vislumbra é a uniformidade de entendimentos sobre esse conceito, na medida em que definições de conceitos demandam critérios que sejam uniformes a todos os objetos que se pretende inserir na conotação desse conceito. Isto é extremamente difícil no âmbito dos serviços, haja vista a variedade de elementos que a vastidão de tipos de serviços apresenta, como veremos.

Como assevera ANITA KON:

“A contingência da mensuração dos serviços trouxe consigo a necessidade da formatação de conceitos e classificações que permitissem, por um lado, a materialização, em valores monetários, da geração do produto intangível e, por outro, possibilitassem a

⁸⁴ KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.XIV.

compatibilização internacional desses conceitos, para comparação.”⁸⁵

Um passeio pela história desse conceito contribuirá para formarmos uma ideia a respeito.

2.1.1. HISTÓRICO

Antes da Revolução Industrial, os Mercantilistas eram os teóricos do comércio, sendo que, para eles, os serviços produziam certa riqueza, mas essa visão era voltada para propósitos práticos: ter uma melhor compreensão de como obter recursos para o Tesouro Real.⁸⁶

Nos primórdios da literatura econômica (fisiocrata e clássicos), consideravam-se atividades econômicas apenas aquelas voltadas para a criação e acumulação de riquezas, que se limitavam à produção de bens materiais, tangíveis. Os serviços eram considerados fontes intangíveis de bem-estar ou utilidade, fosse no curto ou longo prazo, sendo pois os serviços classificados como atividades não-produtivas.⁸⁷

Os primeiros cientistas a escrever sobre as atividades de serviços foram os fisiocratas, no século XVII. Representados por FRANÇOIS QUESNAY (1694-1774), os fisiocratas entendiam que a única atividade produtiva era a agricultura e a mineração, na medida em que a terra seria a única fonte adicional de riquezas, sendo a manufatura e as demais atividades, incluindo aí os serviços, consideradas estéreis, porque, em que pese indispensáveis, não gerariam um excedente real⁸⁸. Assim, para os fisiocratas, tanto os trabalhadores que transformavam matéria prima agrícola em manufaturas, quanto os que prestavam serviços, incorporados ou não em bens, eram considerados estéreis, não produtivos.⁸⁹

Para os clássicos, cuja figura mais representativa foi ADAM SMITH (1723-1790), o Capitalismo se baseava na produção de bens materiais, sendo os serviços, para eles, o

⁸⁵ KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.24.

⁸⁶ DELAUNAY, Jean-Claude; GADREY, Jean. Services in Economic Thought: Three centuries of debate. Translation by Aart Heesterman. Norwell, U.S.A.: Kluwer Academic Publishers, 1992, p.7.

⁸⁷ KON, Anita. Sobre as atividades de serviços: revendo conceitos e tipologias, in Revista de Economia Política, vol.19, nº2 (74), abril-junho de 1999, p.64-83.

⁸⁸ KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.3.

⁸⁹ KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.4.

contrário de produção. A produção de serviços, para os clássicos, teve uma abordagem distinta da dada pelos fisiocratas. ADAM SMITH reconhece a contribuição que as atividades de serviços conferem ao produto que a economia gera, porém nega o caráter produtivo dos serviços. Concentra ele a discussão no valor de troca e não no valor de uso, embora reconheça a existência deste último.⁹⁰

ADAM SMITH, em famosa passagem na sua obra “A Riqueza das Nações”, de 1776, trata dos serviços como um setor improdutivo. Vejamos o trecho:

“The labour of the menial servant, (...), does not fix or realize itself in any particular subject or vendible commodity. His services generally perish in the very instant of their performance, and seldom leave any trace or value behind them for which an equal quantity of services could afterwards be procured. The labour of some of the most respectable orders in society is, like that of menial servants, unproductive of any value, and does not fix or realize itself in any permanent subject, or vendible commodity, which endures after that labour is past,... The sovereign, for example, with all the officers both of justice or war who serve under him, the whole army and navy, are unproductive labourers,... Their service, how honorable, how useful, or how necessary soever, produces nothing for which an equal quantity of service can afterwards be procured.... In the same class must be ranked... churchmen, lawyers, physicians, men of letters of all kinds; players, buffoons, musicians, opera singers, opera dancers, etc... the work of all of them perishes in the very instant of its production.”⁹¹

PETER HILL ressalta que as colocações de ADAM SMITH estavam num contexto, na obra, que falava de acumulação de capital, não querendo SMITH concluir que os serviços produzidos pelos trabalhadores improdutivos fossem inúteis ou desnecessários.⁹²

DAVID RICARDO (1772-1823), THOMAS MALTHUS (1766-1834) e JEAN BAPTISTE SAY (1767-1832) testemunharam a Revolução Industrial na Grã-Bretanha, bem como as

⁹⁰ KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.4.

⁹¹ SMITH, Adam. The Wealth of Nations, books I-III, London: Penguin Books *apud* HILL, Peter. Tangibles, intangibles and services: a new taxonomy for the classification of output, in Canadian Journal of Economics, vol.32, nº 2, april.1999, p.426-447.

transformações na economia que acarretaram na divisão do trabalho social entre campo, atividades industriais e atividades terciárias, trazendo consequências teóricas para os estudiosos da Economia, com revisão de conceitos.⁹³

THOMAS MALTHUS contribuiu para a evolução da importância dos serviços ao reinterpretar a doutrina de ADAM SMITH, reformulando a noção de trabalho produtivo *versus* trabalho improdutivo defendida por SMITH, ao afirmar que há trabalhos mais produtivos e trabalhos menos produtivos, sendo estes últimos os que o valor de troca pagaria apenas o trabalho empregado, e não um bem material.⁹⁴

Nesse sentido, ele confere ao termo “riqueza” uma ideia mais abstrata que o conferido por ADAM SMITH (objeto material suscetível de acumulação). Para MALTHUS, então, a riqueza seria composta não só de objetos materiais, mas também de imateriais, como os serviços.⁹⁵

Tanto MALTHUS quanto DAVID RICARDO registram a ideia de que as atividades terciárias contribuem para o aumento de valor das mercadorias, quando, como exemplo, os transportes e o comércio contribuem para o aumento do produto total, seja de forma direta ou indireta.⁹⁶

JEAN BAPTISTE SAY atenta para a importância do setor para a produção, destacando serviços como seguros, transportes, de armazenagem, de instituições financeiras etc. como relevantes para o funcionamento do comércio.⁹⁷

Foi com SAY que adveio a ideia de produção com base na concepção de utilidade, sendo os serviços encarados como produtos imateriais, sendo necessário o conhecimento técnico para sua produção, conhecimento este considerado como capital acumulado. GEORG FRIEDRICH LIST dá continuidade a essa ideia de bens imateriais como bens produtivos.⁹⁸

Segundo PETER HILL⁹⁹, em meados do século XIX, a dicotomia produtos materiais *vs* produtos imateriais já estava bem consolidada, citando a obra “Political

⁹² HILL, Peter. Tangibles, intangibles and services: a new taxonomy for the classification of output, in Canadian Journal of Economics, vol.32, nº 2, april.1999, p.426-447.

⁹³ KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.8.

⁹⁴ KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.6-7.

⁹⁵ KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.7.

⁹⁶ KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.8.

⁹⁷ KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.9.

⁹⁸ KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.10.

⁹⁹ HILL, Peter. Tangibles, intangibles and services: a new taxonomy for the classification of output, in Canadian Journal of Economics, vol.32, nº 2, april.1999, p.426-447.

Economy”, de NASSAU SENIOR para ilustrá-la, na qual se dividem os produtos em mercadorias e serviços, onde o referido autor assevera:

“In those cases in which our attention is principally called, not to the act occasioning the alteration, but to the result of that act, to the thing altered, economists have termed the person who occasioned the alteration a productive labourer, or the producer of a commodity or material product. Where, on the other hand, our attention is principally called not to the thing altered, but to the act of occasioning that alteration, economists have termed the person occasioning that alteration an unproductive labourer, and his exercises services, or immaterial products.”¹⁰⁰

No binômio atividade-produto, a ideia da relevância ora na atividade, ora no produto, caracteriza-se como diferenciador entre serviços e mercadorias.

Isso porque o produto, sendo estocável, não é feito para um cliente específico, mas com fins à venda para qualquer cliente interessado em adquiri-lo. De forma distinta, se a atividade – atrelada a ela, a expertise de quem a realiza – é que ganha relevância, como essa atividade não é estocável (por mais que dela resulte um bem material), a individualidade na relação entre quem faz e quem recebe o serviço destaca-se como essencial. Firma-se assim a característica “personalização e encomenda” (porque não estocável) para o conceito de “serviços”.

JOHN STUART MILL (1806-1873) também caracteriza os serviços como utilidades, classificando-os em produtivos ou não produtivos conforme eles, respectivamente, aprimorem a produtividade da sociedade ou do indivíduo; ou não aprimorem, sendo apenas um consumo final. Para ele, exemplo de serviço produtivo seria aquele cuja utilidade se incorporasse em um objeto ou material ou no ser humano, como o serviço educacional; enquanto serviço não produtivo seria o de um ator, ou de um músico.¹⁰¹

HENRI DE SAINT SIMON (1760-1825), socialista da época, remodela a distinção de SMITH entre trabalho não produtivo e trabalho produtivo, tendo, para ele, o serviço dos cientistas a mesma importância daquele realizado por um fazendeiro, industrial,

¹⁰⁰ SENIOR, Nassau William. *Political Economy*. 5ª ed. London: Charles Griffin and Co., 1863.

¹⁰¹ DELAUNAY, Jean-Claude; GADREY, Jean. *Services in Economic Thought: Three centuries of debate*. Translation by Aart Heesterman. Norwell, U.S.A.: Kluwer Academic Publishers, 1992, p.23-24.

comerciante ou banqueiro. Nesse sentido, Simon não traz propriamente uma teoria de serviços, mas apenas amplia a sua lista, bem como a importância do setor.¹⁰²

JEAN-CLAUDE DELAUNAY e JEAN GADREY, no capítulo de sua obra em que se referem à “juventude e maturidade do conceito do terceiro setor”, fazem referência ao período de 1935 a 1965, “com alguma flexibilidade”, no qual três autores (ALLAN G.B. FISHER, COLIN CLARK, JEAN FOURASTIÉ) se destacaram, em suas respectivas obras, pela aproximação voltada à prática, com ênfase em observação estatística, em que o foco e a atenção na Ciência Econômica se voltaram para a mensuração de produtos e produtividade, caracterizando “serviços” como uma entidade “relativamente” homogênea, identificada no terceiro setor da economia:

“We delineate the period of investigation, from 1935 to 1965, with some flexibility. These years represent the time during which new terms and concepts relating to the structural analysis of developed capitalist societies and their further expansion were established and became widely used. The notion of three sectors and the very term ‘tertiary sector’, implying that the services are a relatively homogeneous entity, date from this period.”¹⁰³

ALLAN G.B. FISHER, em sua principal obra, “The Clash of Progress and Security”¹⁰⁴, utiliza a classificação das atividades econômicas em setores primário, secundário e terciário em sua análise não apenas num senso estatístico e físico, mas também como um pano de fundo para descrever mudanças históricas e estágios de desenvolvimento.¹⁰⁵

Para ele, o setor primário é composto pela agricultura e pela extração de minerais; o setor secundário, pelas indústrias de transformação; e o setor terciário abarca um vasto leque de atividades consideradas serviços, que vão desde o transporte e o comércio até educação, atividades de lazer, filosofia e artes. Em sua obra, FISHER vê o terceiro setor como o de maior potencial de crescimento, sendo mandatório que as políticas econômicas

¹⁰² DELAUNAY, Jean-Claude; GADREY, Jean. *Services in Economic Thought: Three centuries of debate*. Translation by Aart Heesterman. Norwell, U.S.A.: Kluwer Academic Publishers, 1992, p.24-25.

¹⁰³ DELAUNAY, Jean-Claude; GADREY, Jean. *Services in Economic Thought: Three centuries of debate*. Translation by Aart Heesterman. Norwell, U.S.A.: Kluwer Academic Publishers, 1992, p.75.

¹⁰⁴ London: MacMillan, 1935.

¹⁰⁵ DELAUNAY, Jean-Claude; GADREY, Jean. *Services in Economic Thought: Three centuries of debate*. Translation by Aart Heesterman. Norwell, U.S.A.: Kluwer Academic Publishers, 1992, p.76; RIDDLE, Dorothy I. *Service-Led Growth: The role of the service sector in World Development*. New York: Praeger Publishers, 1986, p.3.

dos países criem condições para a atração de capital para potenciais pontos de crescimento desse setor.¹⁰⁶

COLIN CLARK, por sua vez, em seu livro “The Conditions of Economic Progress”¹⁰⁷, apresenta o resultado de suas pesquisas sobre as causas e medições do produto nacional real (preços constantes), renda e consumo em três setores: (i) Primário, incluindo agricultura, extração vegetal e pesca; (ii) Secundário ou Industrial, onde se transformam matérias primas, em larga escala, em produtos transportáveis; e (iii) Terciário ou Serviços, cujas atividades incluem artesanato, construção, utilidades públicas (gás, água, eletricidade), transporte, comércio e, de forma genérica, toda sorte de serviços, sejam prestados em contexto comercial ou não.¹⁰⁸

A terminologia “residual” para o setor de serviços, utilizada por COLIN CLARK em 1940, na qual se excluía a agricultura, a mineração e a manufatura, perdurou como a descrição mais usual de serviços na microeconomia, e como maneira de mensurar o produto das atividades de serviços, ou seja, o que sobrasse após a medição da produção da agricultura, da mineração e da manufatura.¹⁰⁹

Em um posterior ensaio publicado em 1942 sobre previsões econômicas, “The Economics of 1960”¹¹⁰, CLARK altera um pouco sua classificação, enquadrando a produção de energia, mineração e construção no setor secundário, deixando no setor terciário as atividades restantes.¹¹¹

Por fim, nesse período, JEAN FOURASTIÉ, em sua obra “Le grand espoir du XX^e siècle”, cita argumentos mais modernos para explicar a demanda crescente de serviços, tanto serviços coletivos quanto serviços para a produção, que seriam formas mais intelectuais de trabalho, formas distintas de gerenciamento, e serviços entre empresas.¹¹²

JEAN-CLAUDE DELAUNAY e JEAN GADREY ressaltam que as análises econômicas da época absorveram integralmente a divisão da economia em três setores, em

¹⁰⁶ DELAUNAY, Jean-Claude; GADREY, Jean. *Services in Economic Thought: Three centuries of debate*. Translation by Aart Heesterman. Norwell, U.S.A.: Kluwer Academic Publishers, 1992, p.77.

¹⁰⁷ London, MacMillan, 1940.

¹⁰⁸ DELAUNAY, Jean-Claude; GADREY, Jean. *Services in Economic Thought: Three centuries of debate*. Translation by Aart Heesterman. Norwell, U.S.A.: Kluwer Academic Publishers, 1992, p.77-78.

¹⁰⁹ KON, Anita. *Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.27; RIDDLE, Dorothy I. *Service-Led Growth: The role of the service sector in World Development*. New York: Praeger Publishers, 1986, p.5.

¹¹⁰ London, MacMillan, 1942.

¹¹¹ DELAUNAY, Jean-Claude; GADREY, Jean. *Services in Economic Thought: Three centuries of debate*. Translation by Aart Heesterman. Norwell, U.S.A.: Kluwer Academic Publishers, 1992, p.78.

¹¹² DELAUNAY, Jean-Claude; GADREY, Jean. *Services in Economic Thought: Three centuries of debate*. Translation by Aart Heesterman. Norwell, U.S.A.: Kluwer Academic Publishers, 1992, p.80.

que pese o tema sempre tenha sido objeto de uma certa discussão e polêmica. Mas, como afirmam os autores:

“(…), these problems do not stop the widespread use of the three-sector model, most notably in growth studies and international comparisons.

While the three decades of 1935-1965 constituted the period in which the concept of the tertiary sector came of age, it also was the period during which the terminology defining the main components of the three sectors was established, often in relation to national accounting methods developed by national statistical offices.”¹¹³

Já na década de 1950, GEORGE J. STIGLER¹¹⁴ atentava para o fato de que não havia consenso entre os estudiosos sobre a definição da fronteira do setor de serviços, nem sobre a classificação de serviços. Ao longo da segunda metade do século XX, essa percepção foi confirmada por vários outros autores, como VICTOR R. FUCHS¹¹⁵, na década de 1960; e J. NEIL MARSHALL e PETER A. WOOD¹¹⁶, nos anos 1980 e 1990.¹¹⁷

JEAN-CLAUDE DELAUNAY e JEAN GADREY destacam que, ao longo das décadas 1960-1970, houve a mudança de denominação do setor de setor terciário para “setor de serviços”, mais especificamente “serviços”, no plural. Vejamos:

“But in the 1965-1975 period, its growing importance and the realisation of its future role brought people to approach the study of services in a more positive way. This could only be achieved at the cost of diversity and without a comprehensive and straightforward definition.

We can indeed say that there was a gradual shift in the case of the term tertiary to the use of the word services. The terminology depends a bit on linguistic habits, but the plural form, e.g. services, is

¹¹³ DELAUNAY, Jean-Claude; GADREY, Jean. *Services in Economic Thought: Three centuries of debate*. Translation by Aart Heesterman. Norwell, U.S.A.: Kluwer Academic Publishers, 1992, p.82.

¹¹⁴ *Trend in Employment in services industries*. National Bureau of Economic Research. New York: Princeton University Press, 1956.

¹¹⁵ The growing importance of the services industries, in *Journal of Business*, XXXVIII, 1965, p.344-373.

¹¹⁶ *Services and space: key aspects of urban and regional development*. Harlow, England: Longman Group Limited, 1995.

¹¹⁷ KON, Anita. *Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.26.

more and more used in preference to the singular form.”¹¹⁸ (grifo no original)

Nesse período, destacou-se VICTOR FUCHS, cujo livro “The Service Economy”¹¹⁹ tornou-se a bíblia da Economia de Serviços, tendo sido a primeira vez na literatura econômica internacional que a Economia de Serviços foi tratada como um objeto de estudo e pesquisa por si só.¹²⁰

A segregação das atividades na Economia, na obra de FUCHS, tomou a seguinte forma: (i) Agricultura; (ii) Indústria (mineração, manufatura, transportes, utilidades); e (iii) Serviços (comércio, empresariais e governo).¹²¹

O “Oxford Dictionary of Economics”, em edição de 2009, define “serviços” como atividade, e “indústria de serviços” como terceiro setor da seguinte forma:

“**Services** Economic goods which do not take a tangible and storable form. In some cases this require the physical presence of the costumer, as for example with hairdressing, medical treatment, or live entertainment. In other cases services can be performed at a distance: for example, legal representation or insurance.”

“**Service industry** The parts of the economy providing services. These may be to individual consumers, for example medical treatment or entertainment or to businesses, for example architectural, cleaning, computing, engineering, or legal work. In some cases, such as restaurants, a combination of goods and services is provided. Service industries are collectively referred to as the tertiary sector, and are an increasing part of total activity in advanced economies.(...)”.¹²²

MÁRIO MARCONINI destaca que:

“Essa forma residual de abordar serviços, reservando a esses apenas o resíduo de atividade não compreendido nos setores primário e/ou

¹¹⁸ DELAUNAY, Jean-Claude; GADREY, Jean. Services in Economic Thought: Three centuries of debate. Translation by Aart Heesterman. Norwell, U.S.A.: Kluwer Academic Publishers, 1992, p.98.

¹¹⁹ New York: Columbia University Press, 1968.

¹²⁰ DELAUNAY, Jean-Claude; GADREY, Jean. Services in Economic Thought: Three centuries of debate. Translation by Aart Heesterman. Norwell, U.S.A.: Kluwer Academic Publishers, 1992, p.99.

¹²¹ KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.30.

secundário, na ausência de definições mais precisas, tem sido a principal maneira de tratá-los para efeitos analíticos. O ponto de partida para o setor de serviços, portanto, reside na fronteira última do setor secundário, sendo que no Sistema das Nações Unidas de Contas Nacionais, adotado pela grande maioria dos países inclusive o Brasil, persistem importantes diferenças de método e classificação.”¹²³

De fato, o Sistema de Contas Nacionais do Brasil (SCN), elaborado pelo IBGE¹²⁴¹²⁵, segue as recomendações do manual System of National Accounts – SNA¹²⁶, realizado sob a responsabilidade conjunta da Organização das Nações Unidas, Banco Mundial, Comissão das Comunidades Europeias (Statistical Office of the European Communities - EUROSTAT), Fundo Monetário Internacional – FMI e Organização para a Cooperação Econômica e o Desenvolvimento (Organisation for Economic Co-Operation and Development - OECD)”¹²⁷.

No Brasil, é a União que possui a competência de organizar e manter os serviços oficiais de estatística e legislar sobre o serviço estatístico nacional (Constituição de 1988, art.21, XV; e art.22, XVIII)¹²⁸.

¹²² BLACH, John; HASHIMZADE, Nigar; MYLES, Gareth. Oxford Dictionary of Economics. 3ª ed. New York: Oxford University Press, 2009, p.408.

¹²³ MARCONINI, Mário. Acordos regionais e o comércio de serviços: Normativa internacional e interesse brasileiro. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p.23.

¹²⁴ Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. O IBGE foi instituído pela Lei nº 5.878, de 11.05.1973, após autorização concedida para essa instituição pelo Decreto-Lei nº 161, de 13.02.1967. Conforme o art.2º da lei de fundação do IBGE, constitui-se, como seu objetivo básico, “(...) assegurar informações e estudos de natureza estatística, geográfica, cartográfica e demográfica necessários ao conhecimento da realidade física, econômica e social do País, visando especificamente ao planejamento econômico e social e à segurança nacional.”

¹²⁵ O IBGE também preside a Comissão Nacional de Classificação – CONCLA, órgão colegiado composto por representantes de quinze ministérios, e inserido na estrutura do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, criado em outubro de 1994 (Decreto nº 1.264, de 11.10.1994), com a finalidade de “estabelecer normas e padronizar as classificações e tabelas dos códigos usadas no sistema estatístico e nos cadastros e registros da Administração Pública”. Cf. Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE: versão 2.0, 2007, Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/classificacoes/cnae2.0/cnae2.0.pdf>>. Acesso em 02.04.2010.

¹²⁶ Cujá última versão é de 2008. Cf. System of National Accounts, 2008. Disponível em <<http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/SNA2008.pdf>>. Acesso em 28.06.2012.

¹²⁷ cf. Sistema de Contas Nacionais – Brasil – 2005-2009, disponível em <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/contasnacionais/2009/sicona2005_2009.pdf>, Acesso em 27.jun.2012.

¹²⁸ O dispositivo constitucional do ordenamento anterior que lhe conferia validade era o art. 8º, item XVII, alínea u, da Constituição de 1969, sendo que em 1934 já havia sido instituído o Instituto Nacional de Estatística (Decreto nº 24.609, de 06.07.1934), bem como a Convenção Nacional de Estatística (Decreto nº 1.022, de 11.08.1936).

É a Fundação IBGE (IBGE) a responsável pela produção direta de informações e a coordenação, orientação e desenvolvimento das atividades técnicas dos sistemas estatístico e cartográfico nacionais.

O IBGE também elabora a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, a qual funciona como uma linguagem uniformizada oficialmente adotada pelo Sistema Estatístico Nacional¹²⁹ por intermédio da qual se produzem estatísticas por tipo de atividade econômica.

A CNAE foi oficializada pela primeira vez com sua publicação no Diário Oficial da União em dezembro de 1994, resultado de um processo de revisão das classificações de atividades econômicas até então adotados pelo IBGE, seu órgão gestor.¹³⁰

Na sua versão original, a CNAE já era uma classificação derivada da Clasificación Industrial Internacional Uniforme – CIIU, mais conhecida pelo seu nome em inglês International Standard Industrial Classification – ISIC, na sua versão “Revisão 3”.

A CIIU/ISIC, por sua vez, é a classificação de atividades econômicas adotada pela Organização das Nações Unidas a partir de 1948, sendo padrão internacional de referência para o desenvolvimento de classificações nacionais com vistas a harmonizar, em nível internacional, a produção de divulgação de estatísticas econômicas.

A CIIU/ISIC sofreu revisões em 1958 (Revisão 1), em 1968 (Revisão 2), em 1990 (Revisão 3), em 2002 (atualização 3.1), e em 2008 (Revisão 4).¹³¹

O escopo da CNAE é determinado conforme o conceito de produção econômica do Sistema de Contas Nacionais (SNA, 2008): “produção econômica pode ser definida como uma atividade levada sob o controle e a responsabilidade de uma unidade institucional que utiliza insumos de trabalho, capital, e bens e serviços para produzir outros bens e serviços”¹³²¹³³.

¹²⁹ O Sistema Estatístico Nacional compreende as atividades estatísticas exercidas com o objetivo de “possibilitar o conhecimento da realidade física, econômica e social do País, visando especialmente ao planejamento econômico e social e à segurança nacional” (art.1º da Lei nº 6.183, de 11.12.1974). O Sistema Estatístico Nacional é integrado por todos os órgãos e entidades da Administração Pública direta e indireta, de âmbito federal, estadual ou municipal, e entidades de natureza privada, que exerçam atividades estatísticas inseridas no objetivo do Sistema Estatístico Nacional, e para isso recebam subvenção ou auxílio dos cofres públicos (art.2º da Lei nº 6.183, de 11.12.1974).

¹³⁰ Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE: versão 2.0, 2007, Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/classificacoes/cnae2.0/cnae2.0.pdf>>. Acesso em 02.04.2010.

¹³¹ Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE: versão 2.0, 2007, Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/classificacoes/cnae2.0/cnae2.0.pdf>>. Acesso em 02.04.2010.

¹³² System of National Accounts, p.97. Disponível em <<http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/SNA2008.pdf>>. Acesso em 19.02.2010.

A CNAE reproduz as seções nas quais se dividem as atividades econômicas de forma idêntica à CIIU/ISIC, conforme a tabela abaixo.

Seções da CNAE	
Seção	Denominação
A	Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura
B	Indústrias extrativas
C	Indústrias de transformação
D	Eletricidade e gás
E	Água, esgoto, atividades de gestão de resíduos e descontaminação
F	Construção
G	Comércio; reparação de veículos automotores e motocicletas
H	Transporte, armazenagem e correio
I	Alojamento e alimentação
J	Informação e comunicação
K	Atividades financeiras, de seguros e serviços relacionados
L	Atividades imobiliárias
M	Atividades profissionais, científicas e técnicas
N	Atividades administrativas e serviços complementares
O	Administração pública, defesa e seguridade social
P	Educação
Q	Saúde humana e serviços sociais
R	Artes, cultura, esporte e recreação
S	Outras atividades de serviços
T	Serviços domésticos
U	Organismos internacionais e outras instituições extraterritoriais

Fonte: Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE: versão 2.0, 2007.

Os serviços encontram-se principalmente nas seções M a S, mas também há serviços elencados em outras seções, como os serviços de transporte (seção H) e os serviços de construção (seção F). Há serviços elencados também em seções que não são precipuamente de serviços, como os serviços de representação comercial, que para fins da CNAE encontram-se na respectiva categoria de comércio que representam.

Sendo a estrutura da CNAE estreitamente alinhada à da CIIU/ISIC, seus princípios de construção são os mesmos: (i) a cobertura completa do universo representado; (ii) a definição de categorias mutuamente excludentes; (iii) uma base conceitual e de princípios metodológicos que permita a alocação consistente das unidades nas várias categorias da

¹³³ Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE: versão 2.0, 2007, Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/classificacoes/cnae2.0/cnae2.0.pdf>>. Acesso em 02.04.2010.

classificação; (iv) a organização hierárquica para possibilitar o uso para diferentes propósitos estatísticos; (v) a estabilidade durante um determinado período de tempo.¹³⁴

Assim, percebe-se o nítido alinhamento das estruturas de classificação nacional e internacional, sendo que, inclusive, o calendário de revisão da CNAE está ajustado ao da CIIU/ISIC.¹³⁵

A Pesquisa Anual de Serviços – PAS, por sua vez, é uma série de pesquisas efetuada pelo IBGE, relativas ao setor de serviços, iniciada em 1998. O IBGE também produz pesquisas econômicas anuais no setor da indústria (Pesquisa Industrial Anual), no setor do comércio (Pesquisa Anual de Comércio) e no setor da construção civil (Pesquisa Anual da Indústria da Construção), que o Sistema de Contas Nacionais classifica fora do setor de serviços.

O objetivo da PAS, no tocante ao Sistema Estatístico, é fornecer informações do setor de serviços não financeiros ao Sistema de Contas Nacionais. A PAS adota a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE.

Entre os serviços elencados na PAS estão os serviços profissionais, administrativos e complementares. Esses serviços, que em pesquisas anteriores do IBGE eram denominados serviços prestados às empresas, nas PAS de 2008¹³⁶ em diante foram subdivididos em: (i) atividades profissionais, científicas e técnicas (serviços que requerem formação profissional específica, normalmente com elevado nível de qualificação e treinamento, tais como serviços jurídicos, de contabilidade, publicidade, arquitetura e engenharia, veterinária, pesquisa científica, pesquisa de mercado, fotografia profissional, consultorias)¹³⁷; e (ii) atividades administrativas e serviços complementares (serviços rotineiros de apoio ao funcionamento de empresas e organizações, tais como: preparo de documentos e outros serviços de escritório; teleatendimento; cobrança; organização de viagens; envasamento e empacotamento sob contrato; contratação e colocação de pessoas em empresas; locação e leasing de meios de transporte sem condutor e de máquinas e

¹³⁴ Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE: versão 2.0, 2007, Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/classificacoes/cnae2.0/cnae2.0.pdf>>. Acesso em 02.04.2010.

¹³⁵ Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE: versão 2.0, 2007, Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/classificacoes/cnae2.0/cnae2.0.pdf>>. Acesso em 02.04.2010.

¹³⁶ Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/comercioeservico/pas/pas2008/pas2008.pdf>>. Acesso em 02.04.2010.

¹³⁷ Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE: versão 2.0, 2007, Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/classificacoes/cnae2.0/cnae2.0.pdf>>. Acesso em 02.04.2010.

equipamentos sem operador; aluguel de objetos pessoais e domésticos; gestão de ativos intangíveis não financeiros; vigilância; limpeza de prédios e domicílios e atividades paisagísticas)¹³⁸.

2.1.2. CARACTERÍSTICAS DOS SERVIÇOS

Com esse escorço histórico, constatou-se a existência de um conceito extrajurídico do termo “serviço”. Percebe-se que há muito tempo o conceito de serviços existe na Economia, em que pese, conforme o autor e o país, seus limites serem bem variáveis. Mas, uma característica comum a todas as fontes de informação, científicas ou governamentais, é a residualidade do setor de serviços, alcançado após a delimitação dos setores primário (que envolve a agricultura e a extração mineral) e secundário (abrangendo a indústria e a manufatura).

Como um setor da economia, os serviços apresentam-se como um universo extremamente variável. Não por menos, afirma ANITA KON que “as atividades de serviços são uma classe de atividades heterogêneas e passíveis de muitas exceções nas leis teóricas econômicas”¹³⁹.

A dificuldade de conceituação de serviços na Economia é sabida por todos. Como afirma MÁRIO MARCONINI: “Contrariamente ao comércio de bens, em serviços não são apenas as fronteiras dos países que se tornam menos relevantes: as fronteiras conceituais também se esvaecem e se transformam.”¹⁴⁰

Uma das dificuldades de definição adequada do conceito de serviços refere-se à heterogeneidade dos setores que englobam o setor de serviços. Nesse sentido assevera MÁRIO MARCONINI que:

“A heterogeneidade dos setores que integram o setor de serviços é também um elemento importante de diferenciação com outras atividades econômicas. O setor financeiro não tem quase nada a ver em comum com o setor de telecomunicações, que por sua vez tem muito pouco em comum com o setor de serviços profissionais – e assim por diante. Cada setor tende a ter uma regulamentação nacional bastante específica e a ser transacionado de diferentes

¹³⁸ Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE: versão 2.0, 2007, Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/classificacoes/cnae2.0/cnae2.0.pdf>>. Acesso em 02.04.2010.

¹³⁹ KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.48.

formas em nível internacional. Setores de serviços são setores cuja regulamentação responde a objetivos das mais diversas ordens, não se limitando à esfera econômica ou comercial propriamente dita. No mundo inteiro, fatores tais como o valor de se preservar a cultura do País, ou a necessidade de servir objetivos de segurança nacional, ou até mesmo o prestígio de se ter uma companhia aérea nacional, determinam o perfil da regulamentação aplicável ao acesso de serviços ou prestadores de serviços estrangeiros a mercados nacionais.”¹⁴¹

Os estudiosos da Economia, ao longo dos anos, têm apontado algumas características relevantes para diferenciar os serviços das demais atividades, de extração, de indústria e de manufatura.

Seguem as principais, que ANITA KON consolida¹⁴², tendo como fonte diversos autores da Ciência Econômica¹⁴³.

Intangibilidade – a imaterialidade dos serviços é característica presente nos sistemas de contas nacionais da grande maioria dos países, os quais refletem a visão econômica neoclássica ou keynesiana¹⁴⁴.

Efemeridade – decorrente da intangibilidade, os serviços são consumidos de imediato, sendo de existência passageira.

Não estocáveis – por conta da intangibilidade e da efemeridade, os serviços não podem ser estocados, mantidos ou trocados.

Alta interação prestador-consumidor – em muitos serviços, há participação direta do consumidor no processo de produção do serviço, como no caso de restaurantes, aulas de ginástica, cinemas, teatros etc.

Alta intensidade de trabalho – muitas vezes, a habilidade ou qualificação do produtor é vendida diretamente ao consumidor.

¹⁴⁰ MARCONINI, Mário. Acordos regionais e o comércio de serviços: Normativa internacional e interesse brasileiro. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p.16.

¹⁴¹ MARCONINI, Mário. Acordos regionais e o comércio de serviços: Normativa internacional e interesse brasileiro. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p.16.

¹⁴² KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.49.

¹⁴³ Fontes: ZEITHALM, V. A.; PARASURAMAN, A.; BERRY, L. L.. Delivering quality services. New York: The Free Press, 1998. MARSHALL, J. Neil; WOOD, Peter A., Services and Space: Key aspects of urban and innovation in the Service Economy. Norway: STEP Goups, 1996. ILLERIS, Sven. The Service Economy: A geographical approach. Chichester: Wiley Ed., 1996.

¹⁴⁴ KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.48.

Dificuldade de mensuração da eficiência do serviço – a medida da qualidade do serviço é muito subjetiva, quase sempre só podendo ser feita ao longo do processo de produção. Isso se reflete na variabilidade dos preços dos serviços, não havendo a respeito muito controle ou padronização, ou seja, uma teoria muito bem definida.

Necessidade de proximidade territorial ao mercado consumidor – diferentemente dos bens materiais, que são transportáveis de um lado ao outro do planeta, os serviços, por envolverem a habilidade do produtor para a realização do serviço para o consumidor, demandam a proximidade física de ambos. Mas, cada vez mais, essa característica encontra exceções no setor de serviços, graças às comunicações e à tecnologia da informação.

Essas características apresentam-se em maior ou menor grau conforme as espécies de serviços tratadas.

A tecnologia da informação, por sua vez, tem contribuído para uma cada vez maior complementariedade entre bens e serviços, propiciando uma certa diferenciação (personalização) na produção, ao invés da simples produção em massa. A informação e atividade intelectual de alto valor trazida para um programa de computador vem alterando, para esse setor especificamente a ideia de que os serviços não podem ser estocáveis.

Essa materialização não foi capaz de alterar a concepção de muitos estudiosos da Economia de que os softwares são serviços. Segundo RICHARD A. WALKER¹⁴⁵, a materialidade dos objetos em que se agrega alto valor pelo uso incorporado no conteúdo da informação não deve afastar o software como o resultado da produção de um serviço.

¹⁴⁵ Is there a Service Economy? The changing capitalist division of labor, in *Science and Society*, vol.XLIX, nº 1, 01.set.1985, p.42-83, *apud* KON, Anita. *Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.54-55.

2.2. O CONCEITO DE SERVIÇOS NO DIREITO PRIVADO

Atentemos para o fato de que o Direito Privado é o ramo da Ciência do Direito que comporta dois sub-ramos: o Direito Civil e o Direito Comercial. Então, há que se analisar se há um conceito de serviço distinto para cada ramo, ou um só para o direito privado.

2.2.1. O SERVIÇO NO DIREITO CIVIL

No Código Civil de 1916, o critério de classificação das espécies de locação utilizado se encontrava superado, não cabendo mais a locação ser subdividida em locação de coisas (*locatio et conductio*), locação de serviços (*locatio operarum*) e empreitada ou locação de obra (*locatio operis faciendi*).¹⁴⁶ A locação de serviços era expressão que só se justificava, em termos jurídicos, em tempos de escravidão.

Conforme ensina MARIA HELENA DINIZ, o antigo Código Civil era muito omissivo em relação à locação de serviço, por não ter regulado diversos aspectos, como o repouso semanal remunerado, o salário mínimo, as férias, a associação profissional ou sindical, a aposentadoria, o trabalho dos menores e mulheres etc. Isso propiciou o surgimento da legislação trabalhista, estatuto original à época, que fez com que o contrato antes chamado de “locação de serviço” ganhasse autonomia, passando a ser contrato de trabalho, em que a autonomia das partes veio cerceada pela intervenção estatal, por normas de ordem pública.¹⁴⁷ A distinção jurídica entre serviço regulado pelo Direito Privado e serviço regulado pelo Direito do Trabalho foi inclusive positivada constitucionalmente nos artigos 7º e 111 a 116, da Constituição de 1988.

Com a nova disciplina, no Código Civil de 2002, o contrato de prestação de serviço caracterizou-se como figura contratual própria e determinada legalmente, de caráter residual. Prevê o art.593 do Código Civil de 2002 (CC):

“Art. 593. A prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, reger-se-á pelas disposições deste Capítulo.”

Assim, a regulação dos contratos de prestação de serviço no Código Civil exclui, dentre outros: (i) os serviços prestados no âmbito de relações trabalhistas, que são

¹⁴⁶ LOPEZ, Teresa Ancona. Coord.: AZEVEDO, Antônio Junqueira. Comentários ao Código Civil – parte especial: Das várias espécies de Contratos. vol.7. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p.1-2.

¹⁴⁷ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil brasileiro. vol.3: Teoria das obrigações contratuais e extracontratuais. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p.237.

regulados pela Consolidação da Legislação Trabalhista (CLT)¹⁴⁸ e legislação esparsa correspondente; (ii) os serviços prestados pelos servidores públicos, regrados por legislação específica, de ordem pública, dos diversos entes políticos, de Direito Administrativo; (iii) os serviços de telecomunicações, cuja exploração, direta ou indireta, e regulação são de competência da União (art.21, XI, e art.22, IV, da Constituição de 1988), e que são disciplinados por legislação específica, particularmente a Lei Geral de Telecomunicações (LGT); (iv) os serviços bancários, também regulados por normas específicas; e (v) os serviços prestados em caráter empresarial, que passaram a ser regulados pelo Direito Comercial.

Como afirmam NANCY ANDRIGHI, SIDNEI BENETI, e VERA ANDRIGHI:

“Não é só o contrato de trabalho que se desprende do contrato de prestação de serviço, mas, em verdade, dele se isolaram os contratos referentes a vários serviços, sujeitos a legislação especial, restando no seu âmbito a prestação de serviços ‘sem vínculo de emprego, tanto por pessoas físicas, como por pessoas jurídicas constituídas para os diferentes tipos possíveis (administração, assessoria, consultoria, assistência)’, lembrando-se que o trabalho pessoal vem sendo substituído progressivamente pelo trabalho empresarial, prestado por todo o tipo de empresas, inclusive micro e médias.”¹⁴⁹

Assim, no âmbito do Direito Civil (mais restrito do que o Direito Privado, lembremo-nos), restaram disciplinados os serviços presentes em tipos contratuais específicos do CC como, por exemplo, o contrato de agência, em que o agente tem “a obrigação de promover, à conta de outra [pessoa], mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada” (art.710, CC), ou o contrato de corretagem em que uma pessoa, o corretor, “não ligada a outra em virtude de mandato, de prestação de serviços ou por qualquer relação de dependência,” obriga-se a prestar “ao cliente, espontaneamente, todas as informações sobre o andamento dos negócios” devendo, ainda, “prestar ao cliente todos os esclarecimentos que estiverem ao seu alcance, acerca da

¹⁴⁸ Decreto-Lei nº 5.452, de 01.05.1943.

¹⁴⁹ ANDRIGHI, Nancy; BENETI, Sidnei; ANDRIGHI, Vera; Coord.: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo. Comentários ao novo Código Civil: Das várias espécies de contratos; Do empréstimo; Da prestação de serviço; Da empreitada; Do depósito - vol.IX. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.242 apud BITTAR, Carlos Alberto. Contratos civis. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991, p.74-75.

segurança ou risco do negócio, das alterações de valores e do mais que possa influir nos resultados da incumbência” (arts.722 e 723, CC).

A disciplina do contrato de prestação de serviço (arts.593 a 609) restou regulando basicamente o trabalho efetuado por pessoa física ou jurídica de pequeno porte – assim caracterizada aquele que exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, e que não se constitua elemento de empresa, presente ainda a pessoalidade.

Por essa especialização é que, nesse ramo do Direito Privado, o Direito Civil, ainda acaba prevalecendo, mais em termos doutrinários, a relação, dos tempos romanos, de prestação de serviço vinculada a uma obrigação de fazer.

O Direito Civil brasileiro seguiu o direito romano na classificação das obrigações, quanto ao critério do que constitui o seu objeto: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts.233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts.247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts.250 e 251, CC), apenas nessa última não adotando o *praestare*, cujo conceito na doutrina era dotado de extrema imprecisão, gerando divergências interpretativas, variando de prestações que possuiriam um duplo caráter, de dar e fazer, a ato tendente a indenizar o dano causado, no sentido de ser garante por um evento.¹⁵⁰

WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO aponta a opinião de GIORGI¹⁵¹ de que a referida classificação possui reduzidíssima importância prática, e de ALLARA¹⁵², para quem não seria uma boa sistematização situar no mesmo plano, dar, fazer e não fazer, porque não seria o caso de uma tripartição do objeto da prestação, e sim de duas ordens de obrigações, prestação positiva e prestação negativa de um lado, e dar e fazer, de outro lado.¹⁵³

Há sim uma certa ambiguidade na classificação, pois qualquer obrigação de dar leva consigo uma obrigação de fazer, ou de não fazer, como a compra e venda, em que o vendedor é obrigado a entregar a coisa vendida, bem como responder pelos vícios redibitórios e pela evicção. Assim também a obrigação de fazer abrange muitas vezes a obrigação de dar, e a obrigação de fazer implica também numa obrigação de não fazer. Por

¹⁵⁰ MONTEIRO, Washington de Barros. Das modalidades de obrigações. Dissertação para concurso à cátedra de Direito Civil da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: s.e., 1959, p.56-57.

¹⁵¹ Teoria delle Obbligazioni, vol.1º, nº 231.

¹⁵² Nozioni Fondamentali del Diritto Civile, pág.455.

¹⁵³ MONTEIRO, Washington de Barros. Das modalidades de obrigações. Dissertação para concurso à cátedra de Direito Civil da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: s.e., 1959, p.57-58.

conta desses inconvenientes é que os Códigos mais modernos abandonaram essa classificação tricotômica.¹⁵⁴

Mas salienta WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO que a referida classificação, no direito positivo brasileiro encontra-se revestida de importância na medida em que diversifica o processo de execução da sentença, sendo que a obrigação de dar é sempre suscetível de execução forçada, enquanto que a de fazer não comporta essa espécie de execução.¹⁵⁵

Assim o contrato de prestação de serviço tipificado no Código Civil é a obrigação de fazer, como uma atividade a ser realizada pelo devedor da prestação da relação obrigacional, atividade esta lícita, não vedada por lei e pelos bons costumes, advinda da energia humana aproveitada por outrem¹⁵⁶. Essa prestação pode ser de ordem material ou imaterial, doméstica ou profissional, braçal ou intelectual.

Um critério diferenciador entre as obrigações de dar e de fazer é que enquanto na obrigação de dar ocorre a completa execução com a entrega do objeto prometido pelo devedor; na de fazer, em regra, não é possível essa execução *in natura*. Assim, em regra, a obrigação de fazer resolve-se em perdas e danos, em caso de inadimplemento.¹⁵⁷

Entre outras, consideram-se como prestações de coisa (obrigações de dar) as obrigações “do vendedor e do comprador, do locador e do locatário, do doador e do depositário”, “do segurador e do segurado”, “do comodatário, do rendeiro ou censuário”, “do mutuário” etc.¹⁵⁸

Interessante notar que a doutrina civilista distingue as atividades de locar um bem imóvel de locar bem móvel. Enquanto a locação de bem móvel é considerada obrigação de dar; a locação de bem imóvel tem-se como obrigação de fazer. Nesse sentido, MARIA HELENA DINIZ assevera que esse comportamento humano que configura uma obrigação de fazer abarca não só a prestação de trabalho físico ou material e a realização de serviço intelectual, artístico ou científico, mas ainda:

¹⁵⁴ MONTEIRO, Washington de Barros. Das modalidades de obrigações. Dissertação para concurso à cátedra de Direito Civil da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: s.e., 1959, p.58.

¹⁵⁵ MONTEIRO, Washington de Barros. Das modalidades de obrigações. Dissertação para concurso à cátedra de Direito Civil da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: s.e., 1959, p.60.

¹⁵⁶ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil brasileiro. vol.3: Teoria das obrigações contratuais e extracontratuais. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p.240.

¹⁵⁷ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil brasileiro. vol.2: Teoria geral das obrigações. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.101.

¹⁵⁸ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil brasileiro. vol.2: Teoria geral das obrigações. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.79.

“(…), a prática de certo ato que não configura execução de qualquer trabalho (p.ex., o de locar um imóvel, o de renunciar a certa herança, o de prometer determinada recompensa, o de se sujeitar ao juízo arbitral, o de reforçar uma garantia etc.)”¹⁵⁹.

Na verdade, verificando-se os critérios que distinguem as obrigações de dar das de fazer, esclarece-se a perplexidade. É que a tradição da coisa é imprescindível nas obrigações de dar, o que não ocorre nas obrigações de fazer¹⁶⁰. Nesse sentido, ocorreria uma obrigação de fazer sempre que não houvesse uma obrigação de dar.

Nessa linha, assevera TEREZA ANCONA LOPEZ que “o objeto do contrato [de locação de coisa] não é a coisa móvel ou imóvel, que ficariam submetidas ao poder do locatário, *somente* seu *uso e gozo* é que são transferidos através da manifestação de vontade.”¹⁶¹

2.2.2. O SERVIÇO NO DIREITO COMERCIAL

Mas o Direito Privado não é composto somente pelo Direito Civil. Sua outra parte constituinte, o Direito Comercial, hoje também conhecido como Direito de Empresa, regula grande parte das atividades econômicas.

De fato, o Direito Civil não regula grande parte dos serviços existentes no seio da sociedade, sendo que os de maior relevância econômica ficam sujeitos ao Direito de Empresa.

A evolução e crescente complexidade das relações econômicas fez evoluir a ambiguidade semântica do conceito de serviço para dentro do próprio Direito Privado.

É que o Código Civil de 2002, regulando o Direito de Empresa, prescreveu, em seu art.966, que:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o

¹⁵⁹ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil brasileiro. vol.2: Teoria geral das obrigações. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.99.

¹⁶⁰ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil brasileiro. vol.2: Teoria geral das obrigações. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.100.

¹⁶¹ LOPEZ, Teresa Ancona. Coord.: AZEVEDO, Antônio Junqueira. Comentários ao Código Civil – parte especial: Das várias espécies de Contratos. vol.7. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p.5.

concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa. (grifo nosso)

Voltemos no tempo para um brevíssimo esboço histórico a respeito.

Na Idade Média, o direito comercial era o direito aplicável aos membros de determinada corporação de comércio. Na França do século XIX, Napoleão editou dois grandes diplomas jurídicos, o Código Civil (1804) e o Código Comercial (1808). Esse sistema, cujas relações, hoje classificadas como de direito privado, subdividiam-se em civis e comerciais, viria a repercutir nos países de tradição romana, inclusive no Brasil.¹⁶²

O Código Comercial francês fez a delimitação do seu campo de incidência pela teoria dos atos de comércio, sendo que, conforme FÁBIO ULHOA COELHO, esses “não abrangiam atividades econômicas que, com o tempo, passaram a ganhar importância equivalente às de comércio, banco, seguro e indústria. É o caso da prestação de serviços, (...)”¹⁶³

Com o tempo, a teoria dos atos de comércio foi-se revelando insuficiente para delimitar o objeto do Direito Comercial. Diversos países foram fazendo ajustes em sua legislação, o que foi desnaturando a teoria, sendo que em muitos não mais se distinguiam os atos de comércio dos civis. Surgiu então, em 1942, na Itália, outro critério para identificar o âmbito de incidência do Direito Comercial: a teoria da empresa.¹⁶⁴

Pela teoria da empresa, na Itália e em diversos países, as atividades de prestação de serviços passaram a se submeter ao Direito Comercial, deixando este de cuidar somente das atividades de mercancia para regular também uma forma específica de produzir ou circular bens ou serviços, a empresarial.¹⁶⁵

No entanto, no Brasil, adotava-se ainda a teoria dos atos de comércio, incutida desde há muito, com o Código Comercial de 1850. Refletia, portanto, o tratamento desigual dispensado às prestações de serviço efetuadas em âmbito empresarial.

Em que pese o Código Comercial não ter sido revogado, a demora na concretização da reforma do Código Civil foi fazendo com que a teoria da empresa – já lembrada no Projeto de Código de Obrigações, de 1965, não convertido em lei, e no Projeto de Código Civil de 1975, que só 27 anos depois viria a se converter no nosso atual Código Civil (revogando a primeira parte do Código Comercial de 1850) – fosse sendo paulatinamente

¹⁶² COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 14ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p.7.

¹⁶³ COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 14ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p.7.

¹⁶⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 14ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p.8.

adotada pela doutrina e pela jurisprudência. A doutrina comercialista já desenvolvia seus estudos a respeito, bem como a jurisprudência começava a emitir decisões desconsiderando o conceito de atos de comércio, inclusive julgando renovação compulsória de contrato de aluguel em favor de prestadores de serviço à luz do critério da empresarialidade.¹⁶⁶

Também o direito positivo foi aos poucos acolhendo a teoria da empresa, na medida em que as principais leis de interesse do direito comercial foram surgindo inspirando-se no sistema italiano da teoria da empresa, e não no sistema francês. A título de exemplo, o Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078, de 11.09.1990), a Lei de Locação Predial Urbana (Lei nº 8.245, de 18.10.1991) e a Lei do Registro de Empresas (Lei nº 8.934, de 18.11.1994)¹⁶⁷, bem como a Lei de Franquia Empresarial (Lei nº 8.955, de 15.12.1994).

FÁBIO ULHOA COELHO ensina que:

“Em suma, pode-se dizer que o direito brasileiro já incorporara – nas lições da doutrina, na jurisprudência e em leis esparsas – a teoria da empresa, mesmo *antes* da entrada em vigor do Código Civil de 2002. Quando esta se verifica, conclui-se a demorada transição.”¹⁶⁸

Resumindo, a atividade de empresa é a atividade de produção ou circulação de bens ou serviços. “Bens ou serviços”: não há, no Direito Comercial, um *tertium genus* de atividade de empresa, atividade econômica, onde se enquadrariam, por exemplo, a locação de bens móveis, como as locadoras de veículos, ou a franquia empresarial. Fica caracterizada, portanto, no Direito Comercial, a dicotomia bens vs serviços, em que os serviços acabam sendo definidos por exclusão, sendo tudo, na atividade comercial, que não seja bem material.

A dicotomia bens vs serviços pode ser encontrada no próprio texto constitucional, por exemplo, no art.170, VI, e no art.173, §1º, positivando-se o conceito de serviço em oposição ao conceito de bens, ambos completando-se como objeto de atividade empresarial.

A franquia empresarial, inclusive, apresenta, na definição legal, a presente dicotomia, quando fala em “sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços (...)” (art.2º da Lei nº 8.955/1994). Não temos notícia de

¹⁶⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 14ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p.8.

¹⁶⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 14ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p.10.

¹⁶⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 14ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p.10.

que atividades como a locação de bens móveis, por exemplo, não possam ser objeto de franquia.

O Código de Defesa do Consumidor, ao trazer uma definição legal para o conceito de serviço, refletiu essa evolução conceitual que vem ocorrendo há décadas, e que vem demandando regulamentação muito além do que prescreve propriamente o Código Civil (vide serviços bancários, serviços de telecomunicações, serviços de transporte aéreo, serviços prestados em âmbito empresarial, entre outros).

A dicotomia confirma-se no Código de Defesa do Consumidor, o qual traz o conceito de serviço justamente como o residual em relação aos bens (produtos), em seu art.3º, §2º¹⁶⁹. Sua finalidade protetiva, de âmbito inclusive constitucional, de direito fundamental, não ilide o fato de que a definição do conceito “serviço” ali positivada encontra plena guarida no Direito Comercial, que, repita-se, trata o objeto do comércio sempre com a dicotomia bens vs serviços.

Assim, o Direito Privado não está alijado do processo evolutivo por que passa o conceito de serviço. A doutrina privatista mais relacionada com o Direito do Consumidor, tem se apercebido dessa evolução conceitual. CLÁUDIA LIMA MARQUES¹⁷⁰, citada por TERESA ANCONA LOPEZ, ressalta o crescimento da importância do fornecimento de serviços no mundo contemporâneo, exemplificando-o inclusive com serviços tais como de locação de vídeo, de seguros, de crédito, de leasing massificado, de financiamento e serviços em geral:

“Cláudia Lima Marques mostra que 70% das causas judiciais envolveriam serviços de pequena monta, como marcenaria, serviços educacionais, de conserto e pintura, locação de vídeo, serviços de informação, de lazer, de embelezamento, de telecomunicações, consórcios, assinaturas de revistas, telefonia e acesso à Internet, geralmente discutidos nos Juizados Especiais Cíveis, até aqueles serviços de valor maior, como empreitadas, seguros, transporte de passageiros, serviços turísticos, serviços médicos, advocatícios, de

¹⁶⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 14ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p.5.

¹⁶⁹ “Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.”

¹⁷⁰ Proposta de uma Teoria Geral de Serviços com base no Código de Defesa do Consumidor, in Revista de Direito do Consumidor, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, v.33, p.79 e ss, 2000.

consultoria, de planos de saúde, de crédito, de leasing massificado, de financiamento e serviços bancários em geral.”¹⁷¹

A autora ressalta também que:

“a lista dos serviços tratados fora do capítulo de prestação de serviços, e mesmo fora do Código Civil, é enorme, de forma que não caberia aqui esgotar todos os exemplos.

Portanto, não resta dúvida que o capítulo da prestação de serviço teve sua importância diminuída no mundo contemporâneo, principalmente, pelo progresso técnico e econômico e pela oferta ao grande público, o que exigiu o aparecimento de regulamentações especiais. Mas continua a ter relevância, fundamentalmente, para o prestador de menor porte, quer pessoa física, quer pessoa jurídica, e para o trabalhador autônomo, como os profissionais liberais.”¹⁷²

Pelo regramento que o Direito tem tomado ao longo do tempo, vemos que a classificação romana das obrigações em dar, fazer e não fazer vê sua aplicação restringida aos contratos regulados somente pelo Direito Civil. Nesse sentido, a título de exemplo, poderemos dizer que a locação de coisa móvel não enquadrada como atividade empresarial pode ser tida como um não serviço, uma obrigação de dar. Entretanto, se determinada pessoa desenvolve a atividade de locação de bens móveis de forma empresarial, não há mais que se falar em obrigação de dar, mas sim em prestação de serviço, à luz do que descreve inclusive o art.966 do Código Civil de 2002.

Vimos o conceito de serviços na Economia (conceito extrajurídico) e o conceito de serviços no Direito Civil e no Direito Comercial. Passemos agora a uma análise histórica-evolutiva na busca de qual conceito teria o constituinte selecionado.

Na medida em que o signo utilizado em cada ramo científico é o mesmo – “serviços” – para representar conceitos distintos, há que se buscar quando foi o signo introduzido no texto constitucional, e depois apreender o contexto nessa época, pois afinal, como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, não há texto sem contexto.

¹⁷¹ LOPEZ, Teresa Ancona. Coord.: AZEVEDO, Antônio Junqueira. Comentários ao Código Civil – parte especial: Das várias espécies de Contratos. vol.7. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p.190.

¹⁷² LOPEZ, Teresa Ancona. Coord.: AZEVEDO, Antônio Junqueira. Comentários ao Código Civil – parte especial: Das várias espécies de Contratos. vol.7. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p.191.

2.3. CONTEXTO NACIONAL E INTERNACIONAL DA REFORMA TRIBUTÁRIA DE 1965

A necessidade da análise da gênese dos impostos toma maior relevância quando tratamos do ISS na medida em que o complemento da sua hipótese de incidência tributária, “serviços”, apresenta inequívoca ambiguidade semântica. Daí a necessidade de uma busca histórica a fim de se pesquisar indícios que nos levem a, como intérpretes, decidir sobre qual dos conceitos foi adotado ao se utilizar o constituinte da expressão “serviços de qualquer natureza”, se o conceito de Direito Privado ou o conceito advindo da Economia.

Um elemento histórico de máxima relevância para se entender o contexto do nascimento do ISS, bem como do arranjo das competências dos impostos sobre o consumo, são as publicações da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda¹⁷³, em conjunto com a Fundação Getúlio Vargas, que consubstanciaram o projeto da Reforma Tributária de 1965, objetivada na Emenda Constitucional nº 18/1965 e posteriormente no Código Tributário Nacional.

Nos “Fundamentos da Reforma”¹⁷⁴, estão explicitadas as críticas ao sistema tributário vigente, do que destacamos:

“Crítica do sistema vigente.

“1/1. A Comissão está convicta de que a causa principal dos defeitos, por demais conhecidos para serem aqui lembrados pormenorizadamente, de que padece a atual discriminação de rendas é o fato de o assunto ser tratado como problema jurídico e não econômico. Desde 1891 vem sendo seguido o critério, peculiar às Constituições brasileiras, de partilhar tributos designados por suas denominações jurídicas usuais, pôsto que nem sempre pacíficas para os próprios juristas. Êsse sistema tem provocado ou facilitado distorções econômicas, e mesmo problemas estritamente jurídicos, que o crescimento das necessidades financeiras do poder público, e a conseqüente complexidade e onerosidade dos tributos federais, estaduais e municipais sòmente tendem a agravar.” (grifo nosso)

¹⁷³ Essa Comissão foi criada pela Portaria nº GB-30, de 27.01.1965, expedida conjuntamente pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda e pelo Ministro Extraordinário para os Assuntos do Planejamento e Coordenação Econômica.

¹⁷⁴ Fundação Getúlio Vargas – Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (anteprojeto). vol.6. Rio de Janeiro: s/e, 1965.

“1/2. Exemplo desta afirmativa é a proliferação de figuras tributárias, concebidas em termos puramente jurídico-formais, com que os três governos têm procurado alargar o campo de suas competências e fortalecer o montante de suas arrecadações. Entretanto, êsses resultados, via de regra, sòmente são atingidos à custa da infração, mascarada com maior ou menor habilidade, porém conscientemente visada pelo legislador, das limitações impostas pela Constituição à própria competência impositiva ou à configuração legítimas dos tributos nela contidos. Isto sem falarmos nas sobreposições de tributos, do mesmo ou de outro poder, economicamente idênticos, e diferenciados apenas pelas roupagens jurídicas que o legislador os reveste.”

“1/3. Por outro lado, a Constituição, em seus arts.15, 19 e 29, assenta a partilha tributária na conferência, à União, aos Estados e aos Municípios, de impostos privativos, colocados em três campos supostamente estanques e insuscetíveis de confusão. Entretanto, imperativos econômicos bem conhecidos, cuja atuação é possibilitada por distorções jurídicas igualmente notórias, solaparam aquela premissa básica do sistema, e a interpenetração dos campos privativos é hoje um fato que dispensa demonstração. Para êsse resultado concorreu decididamente o critério formal e nominalista da discriminação de rendas, ensejando a deformação conceitual, tanto dos impostos privativos, como dos que legitimamente caberiam no campo residual, imperfeitamente regulado no art.21, como ainda das taxas, mencionadas de forma necessariamente genérica no art.30.”¹⁷⁵

De fato, no ordenamento anterior ao de 1965, os Municípios possuíam a competência para instituir o Imposto sobre Diversões Públicas (art.29, IV), e ganharam, com a Constituição de 1946, a competência tributária do Imposto de Indústrias e Profissões (art.29, III).

O problema era que o Imposto sobre Indústrias e Profissões, incidente sobre a movimentação econômica, era cumulativo com o imposto de competência dos Estados

¹⁷⁵ Fundação Getúlio Vargas – Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Reforma da Discriminação Constitucional de Rendias (anteprojeto). vol.6. Rio de Janeiro: s/e, 1965, p.5-6.

denominado Imposto de Transações, instituído com fundamento em competência residual permitida pela Constituição (art.21).

No ordenamento de 1937, essa competência residual aos Estados já era permitida. Desde então, os Estados passaram a tributar os serviços com o Imposto de Transações, alcançando negócios jurídicos não abrangidos na hipótese de incidência do Imposto estadual sobre Vendas e Consignações. Funcionava o Imposto de Transações, então, como uma espécie de tributo complementar ao Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC, tributando diversos serviços.

Na Lei Estadual de São Paulo nº 2.485, de 16.12.1935, por exemplo, o Imposto de Transações incidia sobre transações efetuadas por empresas comerciais ou civis que se dedicassem a negócios de: “a) locação de filmes cinematográficos ou cessão dos mesmos, com participação na renda bruta ou líquida das exposições; b) construção, reforma ou pintura de prédios e obras congêneres, por administração ou empreitada; c) locação, reparação, conserto, pintura e reforma de quaisquer objetos; manufatura e semimanufatura, por conta de terceiros, incluídas a fiação, a tecelagem, a estamperia e, bem assim, a tinturaria e engomagem, de fios e tecidos; processos de galvanoplastia, tais como niquelação, douração, prateação e demais operações similares; transformação, por qualquer processo industrial, de matéria-prima, por conta de terceiros; vulcanização e recauchutagem de pneumáticos, estadia, lavagem e lubrificação de veículos a motor; d) hospedagem em hotéis e pensões; e) a revelação e a copiagem, simples ou ampliada, de filmes fotográficos e cinematográficos, excluída a fotografia para fins oficiais”.¹⁷⁶

Tínhamos então os Estados tributando diversas operações de compra e venda e consignações, pelo IVC, e prestações de serviço, pelo Imposto de Transações.

Enquanto isso, os Municípios tributavam também as mesmas operações de compra e venda de bens e prestações de serviço sob a roupagem de movimentação econômica, incidindo o Imposto de Indústrias e Profissões sobre a receita bruta. O Imposto de Indústria e Profissões funcionava então como um imposto de vendas em geral, fossem elas de bens materiais, fossem de bens imateriais, ou seja, serviços.

A Comissão registrou esse problema ao tratar do novo imposto – o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS:

¹⁷⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984. n.r. 48, p.44-45.

“3/46. O art.16 da Emenda “B” atribui aos Municípios um impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, exceto aquêles cuja tributação foi reservada à União pelo inciso III do artigo anterior. (...)”

“3/47. A designação ‘impôsto de indústrias e profissões’ é notòriamente inadequada para definir qualquer figura tributária específica. Em casos como êste, em que a definição legal da incidência é insuficiente para identificar o tributo, essa identificação passa a depender da base de cálculo adotada para a sua cobrança: ora, é precisamente sob êste aspecto que as inadequações do impôsto em causa se revelam mais flagrantes. Para não ficarem limitados meramente a uma taxa, uma ‘patente’ ou um emolumento sôbre o exercício de atividades industriais ou profissionais – que aliás se confundiriam com o impôsto de licença de que fala a Constituição no art.29, nº IV – viram-se os Municípios, como, antes de 1946, os Estados, levados a recorrer a bases de cálculo arbitrárias ou empíricas. Disso resultaram distorções econômicas e problema jurídicos ou administrativos que a seguir serão brevemente analisados.”

“3/48. Dentre as diferentes bases de cálculo ensaiadas para o impôsto de indústria e profissões, subsistiu como praticamente a única, por ser a um tempo a mais produtiva e a mais fácil de administrar, o chamado “movimento econômico”, que outra coisa não é, entretanto, senão a receita bruta da atividade tributada. Mas, com isso, o impôsto de indústria e profissões converteu-se numa duplicação do impôsto federal sôbre a renda, em sua forma mais primária e antieconômica, ou mesmo numa espécie de ‘adicional’ do impôsto estadual de vendas e consignações. É comum, com efeito, o caso de Municípios, dentre os menos desenvolvidos, e portanto menos aptos para manter uma administração fiscal eficiente, cobrarem, a título de impôsto de indústria e profissões, simplesmente uma porcentagem do montante pago ao Estado, pelo mesmo contribuinte, sôbre o total bruto de suas vendas. (...)”

3/50. Por estas razões, a Comissão entende que o impôsto de indústrias e profissões converteu-se num exemplo flagrante daquela

interpenetração dos campos tributários privativos, a que de início fez referência, exacerbando assim os defeitos inerentes à sua condição de tributo falho de base econômica real, (...). Justifica-se, por isso, a propositura de sua substituição por um impôsto sôbre serviços, campo não diretamente coberto por qualquer dos outros impostos previstos na Emenda “B”, e adequadamente utilizável pelo Município, mas, ainda assim, sob as limitações previstas no parágrafo único do art.16, e destinadas a impedir a reprodução dos vícios econômicos e jurídicos que tornam imperativa a revisão total da situação existente.”¹⁷⁷

Apresentado o diagnóstico, com os problemas em evidência, a Comissão alinhavou as premissas fundamentais que viriam nortear seus trabalhos:

“Premissas da reforma

“1/4. Confrontada com êsse quadro, a Comissão procurou subordinar seus trabalhos a duas premissas que adotou como fundamentais. A primeira delas é a consolidação dos impostos de idênticas naturezas em figuras unitárias, definidas por via de referência às suas bases econômicas, antes que a uma das modalidades jurídicas que pudessem revestir. A segunda premissa é a concepção do sistema tributário como integrado no plano econômico e jurídico nacional, em substituição ao critério, atual e histórico, de origem essencialmente política, da coexistência de três sistemas tributários autônomos, federal, estadual e municipal.” (grifo nosso)

“1/5. Procurou-se dar à primeira premissa uma expressão prática enquadrando todos os impostos componentes do sistema tributário nacional em quatro grupos: o dos impostos sôbre o comércio exterior; o dos impostos sobre o patrimônio e a renda; o dos impostos sôbre a produção e a circulação de bens; e, finalmente, o dos impostos especiais, que, por suas carecterísticas [sic] técnicas ou pelo seu caráter extraordinário, transcendem os limites de cada um dos três primeiros grupos. Ainda para atuação da primeira premissa,

¹⁷⁷ Fundação Getúlio Vargas – Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (anteprojeto). vol.6. Rio de Janeiro: s/e, 1965, p.32-34.

suprimiu-se o campo residual, que hoje recolhe todos os impostos inominados, de quaisquer naturezas, mas que não teria razão de ser num sistema que, como o proposto, procura conter, nos quatro grupos que acabam de ser indicados, tôda a matéria econômica suscetível de tributação.”¹⁷⁸

Vê-se que, no momento da origem da nova organização constitucional tributária, que estruturalmente mantém-se idêntica à atual, tendo em vista a plena noção de que as searas econômicas tributáveis eram exaustivas, optou-se por não se prever qualquer competência residual. Mesmo que a competência residual tenha regressado ao ordenamento logo a seguir com a Constituição de 1967, ela não se vislumbrou no setor específico dos impostos sobre o consumo, denominado pela Comissão de “impostos sobre a produção e a circulação de bens”, ao se considerar a tributação dos setores da economia plenamente distribuída.

A separação das materialidades dos impostos sobre o consumo pela natureza econômica, ou seja, por setores da economia, é revelada pela Comissão quando fala do “Espírito da reforma”:

“1/8. (...). Na realidade, porém, a distribuição proposta para os tributos federais, estaduais e municipais procurou observar rigorosamente a implantação recomendada pela natureza econômica e, quando pertinente, jurídica de cada um dêles, sem esquecer, também, as características políticas e as condições administrativas próprias de cada um dos três governos que integram a Federação.”¹⁷⁹

O trecho acima demonstra que a classificação pela natureza econômica para a divisão dos tributos não se ateve apenas à divisão: (i) patrimônio e renda; (ii) produção e circulação de bens; (iii) comércio exterior; e (iv) impostos especiais. Ela foi além, oferecendo uma subdivisão dos impostos sobre a produção e a circulação, que entendeu fundamental para afastar as bitributações até então usuais nesse âmbito, qual seja, dividindo-se os setores da Economia – indústria, comércio e serviços – entre os três entes tributantes.

¹⁷⁸ Fundação Getúlio Vargas – Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (anteprojeto). vol.6. Rio de Janeiro: s/e, 1965, p.6-7.

De fato, como ressalta BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, antes da Reforma Tributária de 1965 era notório o divórcio entre a economia e o direito no Brasil, destacando que os economistas prescindiram de conhecer o direito, bem como os juristas de conhecer a economia.¹⁸⁰

Nesse sentido, afirma o autor a necessidade de união das duas disciplinas para que o governo pudesse levar adiante um sistema econômico que fosse “acompanhado por nova ordenação jurídica, principalmente a tributária.”¹⁸¹ Seria a reforma tributária, então, parte de um todo caracterizado como plano de ação econômica do governo, haja vista o sistema tributário da Constituição de 1946 apresentar, à época, dentre outros, os seguintes males (no que interessa ao presente estudo): (i) tributação ampla e variada, com incidências sobre pessoas, valores, bens, atos e papéis, baseando-se em distinções puramente jurídicas, sem refletir uma situação econômica; (ii) discriminação de rendas tributárias de forma meramente empírica, não refletindo os encargos dos entes políticos, pondo em risco o funcionamento econômico do pacto federativo; e (iii) o imposto sobre vendas e consignações era cumulativo, incidindo em cascata, prejudicando a industrialização e comercialização dos bens econômicos.¹⁸²

GERALDO ATALIBA criticara essa referência a “bases econômicas” na Reforma:

Ora, se a federação é entidade jurídica, é contrato multilateral, é categoria jurídica – ente jurídico – como pretende enfrentar a raiz de sua problemática mediante fórmulas econômicas? Não se confundem, embora se interpenetrem e reciprocamente se influenciem, fatos econômicos e normas jurídicas. A problemas jurídicos, qual o da estrutura constitucional do Estado, só é possível dispensar tratamento jurídico. Como a questões econômicas só se podem oferecer soluções econômicas.¹⁸³

¹⁷⁹ Fundação Getúlio Vargas – Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (anteprojeto). vol.6. Rio de Janeiro: s/e, 1965, p.8.

¹⁸⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Curso de Direito Tributário. vol.1: Sistema Tributário da Constituição de 1969. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1979, p.92.

¹⁸¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Curso de Direito Tributário. vol.1: Sistema Tributário da Constituição de 1969. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1979, p.92.

¹⁸² MORAES, Bernardo Ribeiro de. Curso de Direito Tributário. vol.1: Sistema Tributário da Constituição de 1969. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1979, p.92-93.

¹⁸³ ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1968, 231.

Mas cabe ressaltar que a Comissão, com suas considerações a “bases econômicas” não tinha a intenção de apregoar uma desconsideração a priori das formas jurídicas ou a implantação da interpretação econômica, mas somente demonstrar que a racionalização do sistema tributário deveria passar por uma segregação das competências tributárias baseada numa classificação econômica, conforme demonstra o trecho abaixo, relativo ao novo Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM:

“3/38. Essa nova estruturação começa, de acordo com uma das diretrizes básicas do sistema projetado, por desvincular o imposto dos negócios jurídicos específicos de compra e venda ou de consignação. Em lugar de referir essas duas modalidades, atribui-se ao imposto incidência genérica sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, qualificada, porém, às realizadas por comerciantes, industriais e produtores, de modo a preservar a natureza mercantil do tributo, de resto já indicada pela identificação da circulação como sendo a de mercadorias.”¹⁸⁴

Na realidade, a referência de GERALDO ATALIBA mantém coerência com sua premissa adotada, de que não cabem, no direito constitucional, conceitos outros que os que já estejam “dentro” do direito, na linha do império do Direito Privado.

Vê-se que a incidência genérica a que alude o relatório não invoca – e nem poderia invocar – a interpretação econômica, mas concentrava-se em relações comerciais de natureza mercantil, apenas alargando, em relação ao IVC, a materialidade do ICM.

O entrosamento da Comissão com o que acontecia de mais moderno no mundo sobre a tributação do consumo vem expresso abaixo:

“3/40. Ainda para sistematizar este imposto [sobre circulação de mercadorias] com o incidente sobre os produtos industrializados, (...). É, aliás, característica moderna dos impostos sobre a circulação, primeiro elaborada na França e imitada pela maioria dos países, a de só tributarem, em cada sucessiva operação, o valor acrescido, eliminando-se assim os notórios malefícios econômicos da superposição em cascata, de incidências repetidas sobre bases de cálculo cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de

¹⁸⁴ Fundação Getúlio Vargas – Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (anteprojeto). vol.6. Rio de Janeiro: s/e, 1965, p.29.

lucro, de novas despesas acessórias, e do próprio impôsto que recaiu sobre as operações anteriores.”¹⁸⁵

Outra prova desse alinhamento entre o pensamento da reforma de 1965 e a implantação do VAT na Europa, com o conceito econômico de serviços – ou seja, que o produto da Reforma de 1965, qual seja, a EC 18/65, nasceu num contexto linguístico em que o conceito de serviços foi devidamente “importado” dos estudos que à época havia na Europa para a implantação de um IVA de base ampla – foi a participação do Professor Carl Shoup, da Universidade de Colúmbia, Estados Unidos da América.

O Professor Carl Shoup era membro da Comissão Neumark, constituída em 05.04.1960 pela CEE¹⁸⁶. Essa Comissão foi criada para estudar as discrepâncias entre as estruturas fiscais dos países membros da CEE e em que medida essas discrepâncias impediam o estabelecimento de um mercado comum, e avaliar em que medida essas discrepâncias poderiam ser eliminadas. O objetivo maior era encontrar uma solução para a harmonização fiscal entre os países membros, condição *sin et qua non* para se alcançar a neutralidade concorrencial nacionalmente e entre os países da Comunidade.¹⁸⁷

A Comissão Neumark chegou à conclusão de que o modelo ideal para se alcançar a pretendida harmonia fiscal entre os países membros era mesmo a implantação nestes de um “sistema comum de imposto sobre valor acrescido”, nos moldes do sistema francês, tendo a CEE repassado essa conclusão ao Conselho da CEE em 05.11.1962.

Esse relatório foi a base para a publicação da Primeira e Segunda Diretivas do Conselho da CEE, ambas de 11.04.1967, relativas à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios¹⁸⁸. Previu a Primeira Diretiva que os Estados-membros deveriam substituir o seu sistema atual de imposto sobre o volume de negócios pelo sistema comum de imposto sobre o valor acrescido, definido em seu art.2º (art.1º). A Segunda Diretiva do Conselho regulava mais detalhadamente o imposto, definindo como prestação de serviço qualquer operação que não constituísse uma transmissão de bens nos termos do art.5º, e também estabeleceu uma

¹⁸⁵ Fundação Getúlio Vargas – Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (anteprojeto). vol.6. Rio de Janeiro: s/e, 1965, p.30.

¹⁸⁶ Essa Comissão ganhou o nome de seu presidente, o Prof. Fritz Neumark.

¹⁸⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984, p.21.

¹⁸⁸ Disponível em <http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!CELEXnumdoc&numdoc=367L0227&lg=pt>.

Acesso em 25.09.2012.

lista das prestações de serviço submetidas obrigatoriamente ao sistema comum, enumeradas no Anexo B da Diretiva.

O referido Anexo, que traz os serviços que devem ser obrigatoriamente onerados pelos Estados-membros pelo imposto, começa a lista, no seu item 1, com as “cessões de patentes de invenção, de marcas de indústria e comércio e de outros direitos similares, assim como a cessão de licenças relativas a esses direitos”; em seu item 6, a “locação de bens móveis a um contribuinte”; em seu item 9, o “cumprimento de uma obrigação de não exercer, total ou parcialmente, uma atividade profissional de qualquer natureza, ou de não exercitar um direito listado na presente enumeração”. Vê-se, pois, que no contexto linguístico da tributação dos serviços no mundo, contexto este presente para a Comissão de Reforma, nunca houve qualquer restrição dos serviços tributáveis somente a atividades que pudessem ser classificadas como obrigações de fazer.

Pois bem, o mesmo Professor Carl Shoup, em 1964-65, sob os auspícios da USAID (U.S. Agency for International Development) e a convite da Fundação Getúlio Vargas, veio ao Brasil para realizar um estudo sobre nosso sistema tributário, consolidando-o num Relatório¹⁸⁹ em que apresentou diversas sugestões e recomendações à Comissão de Reforma brasileira.

Anos depois, ele teve a oportunidade de participar de obra publicada em 1990 a respeito do imposto sobre o valor acrescentado nos países em desenvolvimento (GILLIS, Malcolm; SHOUP, Carl; SICAT, Gerardo P. Value Added Taxation in Developing Countries. s.l.: A World Bank symposium, 1990).

Nessa obra, SHOUP ressalta que, de modo geral, os países em desenvolvimento “importaram” o tipo de VAT da Comunidade Europeia não só por conta da falta de experiência e informação sobre configurações alternativas de VAT, mas porque esse tipo de VAT demonstrou ser o mais alinhado com os objetivos fiscais procurados numa reforma de tributos indiretos, e o mais adequado para a administração e conformidade tributária.¹⁹⁰

Na mesma obra, JOHN A. KAY e EVAN H. DAVIS editaram artigo de sua autoria (The VAT and Services) onde examinam questões que surgem quando da tributação dos serviços pelo VAT, como “métodos de tributação dos serviços” e “problemas constantes na

¹⁸⁹ SHOUP, Carl – Fundação Getúlio Vargas – Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. O Sistema Tributário Brasileiro. vol.4. Rio de Janeiro: s/e, 1965, p.5-6.

¹⁹⁰ GILLIS, Malcolm; SHOUP, Carl; SICAT, Gerardo P. Lessons for Developing Countries, in GILLIS, Malcolm; SHOUP, Carl; SICAT, Gerardo P. Value Added Taxation in Developing Countries. s.l.: A World Bank symposium, 1990.

tributação dos serviços”. Na última parte de seu trabalho, analisam a tributação de áreas específicas de serviços, quais sejam, varejo, saúde e educação, sistema postal, intermediação na venda de bens usados, apostas, seguros, agentes de viagens, publicidade, propaganda e comunicações, aluguel de bens duráveis, moradia e serviços financeiros, fazendo-se as considerações pertinentes a cada caso, no intuito de se evitar a bitributação, como no caso da moradia, tributável por ser considerada consumo, desde que o imóvel correspondente não tivesse sido tributado no momento da venda anterior.¹⁹¹

No supracitado trabalho, JOHN A. KAY e EVAN H. DAVIS fazem menção ainda à dificuldade de se definir o setor de serviços de maneira precisa, bem como de se medir sua produção, e adotam a definição de PETER HILL:

“A good may be defined as a physical object which is appropriable and, therefore, transferable between economic units.... A service may be defined as a change in the conditions of a person, or of a good belonging to some economic unit brought about as a result of the activity of some other economic unit.”¹⁹²

Sobre a referida definição, mencionam que é longe de ser completa para propósitos tributários, porque bens podem ser oferecidos na forma de serviços e vice versa, mas que é suficientemente adequada para seus estudos.¹⁹³

Outra prova do entrosamento acima mencionado, tendo aqui referência direta ao ISS, é a eleição dos serviços tributáveis enquadrados no conceito de serviço na Economia por diversos países, fazendo-o, em várias hipóteses, mediante listas de serviço, conforme o fez o Brasil.

O imposto sobre o valor acrescido: (i) na Dinamarca, em 1967, só permitia serem tributados os serviços expressamente previstos na lista, estando elencados, entre outros, o arrendamento de bens, a locação de habitações e os serviços de restaurante¹⁹⁴; (ii) na França, lei de 1966, prevista para entrar em vigor em janeiro de 1968, extinguiu 13 impostos, entre eles a *taxe sur le prestations de services* (TPS), cujo campo de incidência

¹⁹¹ KAY, John A.; DAVIS, Evan H. The VAT and Services, in GILLIS, Malcolm; SHOUP, Carl; SICAT, Gerardo P. Value Added Taxation in Developing Countries. s.l.: A World Bank symposium, 1990, p.70-82.

¹⁹² HILL, Peter. 1977. On Goods and Services: In Review of Income and Wealth, nº 23, december, 315-38 apud KAY, John A.; DAVIS, Evan H. The VAT and Services, in GILLIS, Malcolm; SHOUP, Carl; SICAT, Gerardo P. Value Added Taxation in Developing Countries. s.l.: A World Bank symposium, 1990, p.70-82.

¹⁹³ KAY, John A.; DAVIS, Evan H. The VAT and Services, in GILLIS, Malcolm; SHOUP, Carl; SICAT, Gerardo P. Value Added Taxation in Developing Countries. s.l.: A World Bank symposium, 1990, p.70-82.

¹⁹⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984, p.26.

ficou inalterado na *taxe sur la valeur ajoutée*. No campo das prestações de serviço estavam incluídas, entre outras, “os descontos bancários sobre operações financeiras” e “a locação de bens imóveis a título de depósito, armazenagem, estacionamento de veículos ou hospedagem”¹⁹⁵; (iv) na Alemanha, onde nasceu a ideia original do imposto sobre o valor acrescido em 1919, com o empresário industrial e assessor do Ministério da Fazenda, Carl Friedrich Von Siemens, o atendimento às Diretivas da CEE se deu com lei publicada em 1967 definindo a prestação de serviço como qualquer prestação que não constituísse transferência de bens, podendo inclusive abarcar uma obrigação de não fazer ou de tolerar situação ou ato, fazendo-o, portanto, pela negativa e de forma genérica¹⁹⁶; (v) na Holanda, a lei instituidora do imposto sobre o valor acrescido entrou em vigor em 01.01.1969, definindo prestação de serviços também de forma negativa e residual, sendo a realização de qualquer ato realizado mediante contraprestação, distinto da transferência de bens¹⁹⁷; (vi) em Luxemburgo, em 01.01.1970 passou a vigorar o imposto sobre valor acrescido de forma idêntica à da Alemanha, nos moldes preconizados pela Diretiva do Conselho da CEE¹⁹⁸; (vii) na Suécia, o imposto passou a vigorar a partir de 01.01.1969, prevendo a tributação sobre a cessão de direitos de reprodução cinematográfica, considerada transmissão de bens materiais; e prestação de serviço era definida pela negativa, ou seja, tudo que não fosse transferência de bens, mas complementada por uma lista taxativa de serviços¹⁹⁹; (viii) na Bélgica, o “Código do Imposto sobre o Valor Acrescido” entrou em vigor em 01.01.1972, sendo que ele equiparava à transferência de bens móveis o fornecimento de frio, de calor ou de energia. Quanto à prestação de serviços, resolveu não defini-la pela negativa, mas sim enumerar os serviços tributáveis, entre os quais constou o “trabalho material ou intelectual, prestado de modo autônomo”, o “arrendamento de bem móvel por natureza e de bem imóvel pelo destino e cessão de direito de fruição dos respectivos bens”, a “cessão de clientela; o compromisso de abster-se do exercício de uma atividade profissional”, o “fornecimento de hospedagem em hotéis e similares, inclusive a oferta de espaços de terrenos de *camping*”, a “cessão ou concessão de um monopólio;

¹⁹⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984, p.30.

¹⁹⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984, p.31-32.

¹⁹⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984, p.33.

¹⁹⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984, p.34.

¹⁹⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984, p.34-35.

concessão de direito de exercitar uma atividade profissional”, a “venda de alimentos e bebidas destinadas a serem consumidas no próprio estabelecimento”, a “locação de caixa-forte”, o “serviço financeiro e bancário, exceção os de cessões de valor ou de moeda”²⁰⁰; (ix) na Itália, em que pese a relutância para substituir o *imposta generale sull’entrata* pelo imposto sobre o valor acrescido tenha sido alta, por medo de grande evasão fiscal, por conta de sua difícil aplicação, em 1971 a lei foi aprovada. Enquadrava como transferência de bens móveis, entre outros, “a transmissão de bem material móvel fabricado por encomenda, com materiais e produtos de propriedade do comitente, ainda que o trabalhador entregue parte dos materiais”. Como prestação de serviço, entre outras, previa a locação de bens móveis e imóveis, as cessões de patentes, marcas e direitos, e a “renúncia do exercício de atividades ou direitos previstos como prestação de serviços”.²⁰¹

E nem se tente fundamentar que a única correlação entre o IVA europeu e a nossa tributação se dá apenas com o ICM e não com o ISS. Como explicita BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, é irrelevante o fato de o constituinte derivado ter previsto dois impostos sobre a venda de bens²⁰², o fato é que a escolha do complemento do critério material deles se faz plenamente coincidente com o que ocorria na Europa e em outros países à época – com as variações na escolha na maneira de se prever os serviços tributáveis – ou seja, ampliando-se a base de incidência pelos fatos econômicos que, escolhidos pelo legislador, são juridicizados.

Nesse sentido, assevera o autor:

“Em síntese, a reforma tributária de 1965, ao adotar nova técnica de tributação relativa à circulação de bens, do tipo não cumulativo, o fez de forma semelhante à legislação estrangeira, apenas bipartindo a competência tributária entre dois poderes tributantes (Estado e Município), com duas designações (ICM e ISS), com a mesma base impositiva (para a circulação de bens materiais, o valor acrescido; para a circulação de serviços, o preço).”²⁰³

²⁰⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984, p.35-36.

²⁰¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984, p.37-39.

²⁰² MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984. n.r. 48, p.55.

²⁰³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984. n.r. 48, p.55-56.

2.4. A QUALIFICAÇÃO “DE QUALQUER NATUREZA”

Na medida em que diferentemente do conceito de serviço no Direito Civil, o conceito na Economia é bastante amplo e variado, toma sentido a utilização pelo constituinte da expressão “de qualquer natureza”.

Sendo de qualquer natureza o serviço, há que considerar, o intérprete constitucional, a aceção mais lata possível, sem violentar o uso linguístico, é claro,

Não é apenas no dispositivo que trata da outorga de competência tributária aos Municípios para a instituição do ISS que a expressão *de qualquer natureza* está presente, no texto constitucional. Para ficarmos somente na seara tributária, o constituinte também se valeu dessa adjetivação na outorga de competência à União para instituir o imposto de renda e proventos *de qualquer natureza*²⁰⁴.

Foi uma maneira de o constituinte deixar explicitado que os proventos a que se referia não eram somente os benefícios que os servidores públicos percebem por ocasião de sua aposentadoria (art.40, §1º, da Constituição de 1988), valendo-se de uma aceção mais ampla, como *quaisquer acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda*.

Esse também é o entendimento de GISELE LEMKE, para quem:

(...), se ela tivesse sido usada no sentido de remuneração de aposentadoria dos servidores públicos, não haveria necessidade de constar da Lei Maior a expressão “proventos de *qualquer natureza*”. Bastaria constar “proventos”, pois os vencimentos de servidores públicos aposentados só têm uma natureza, que é a de benefício previdenciário. Tudo isso para estabelecer que não há uma definição constitucional expressa de “proventos de qualquer natureza”, opinião esta, aliás, da grande maioria de nossa doutrina, (...).²⁰⁵

Mutatis mutandis, o mesmo raciocínio se aplica aos serviços, frise-se, de qualquer natureza, que o constituinte originário selecionou para comporem a competência tributária dos Municípios.

²⁰⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza; (...)

²⁰⁵ LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p.60.

Em relação a proventos de qualquer natureza, a supracitada autora também defende que o próprio conceito jurídico preexistente da expressão na legislação infraconstitucional já fora incorporado pela Constituição de 1988:

(...), o Código Tributário já define “proventos de qualquer natureza” como outros acréscimos patrimoniais, desde a sua edição, em 1966. Por conseguinte, se a palavra houvesse sido usada no Capítulo Constitucional do Sistema Tributário (da CF/88) com sentido diverso, certamente isso teria sido indicado expressamente.²⁰⁶

Curioso notar também que exatamente o mesmo ocorre em relação a *serviços de qualquer natureza*, expressão que foi primeiramente utilizada, num texto constitucional, na Emenda nº 18 de 01.12.1965 à Constituição de 1946, Emenda a qual instituiu um novo Sistema Tributário Nacional.

Assim, independentemente de a definição legal (como norma geral) desse conceito constitucional ter se iniciado no Ordenamento com definições designativas combinadas com definições denotativas²⁰⁷, e posteriormente somente com definições denotativas²⁰⁸, como veremos adiante, o fato é que a adjetivação *de qualquer natureza* sempre representou a intenção de um conceito mais amplo que o mero serviço como obrigação de fazer.

²⁰⁶ LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p.60.

²⁰⁷ Art.71, da Lei nº 5.172/66.

²⁰⁸ Decreto-Lei nº 406/68; Lei Complementar nº 56/87 e Lei Complementar nº 116/03.

2.5. A EXPRESSA EXCLUSÃO CONSTITUCIONAL DOS SERVIÇOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS – SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TAMBÉM É SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA

Desde a primeira sistematização, no Ordenamento brasileiro, do arcabouço de normas constitucionais tributárias, ocorrido com a Emenda Constitucional nº 18/1965, o legislador constitucional sempre se preocupou em evitar superposição de competências tributárias na tributação sobre a circulação de bens e serviços.

Assim foi que no artigo 15 da supracitada Emenda constava expressamente que a competência dos Municípios para instituir o ISS (àquela época já *de qualquer natureza*) não compreendia a competência tributária da União e dos Estados.

A exclusão estendida à União se manteve com a Constituição de 1967 e com a Emenda Constitucional nº 1 de 17.10.1969, aparentemente pelo fato de a tributação dos serviços de transporte e comunicações intermunicipais (os textos constitucionais diziam *salvo os de natureza estritamente municipal*) estar sob sua competência.

Com a Constituição de 1988, quando a tributação dos serviços intermunicipais de transporte e dos serviços de comunicação se concentrou na competência dos Estados, o dispositivo que trouxe a outorga de competência de tributação dos serviços de qualquer natureza restringiu-se a excluir expressamente apenas a competência tributária estadual.

Essa exclusão expressa dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, de competência tributária dos Estados, contribui para a construção da definição do conceito de *serviços de qualquer natureza*.

Isso porque se o constituinte se preocupou em excluir expressamente, do conceito de *serviços de qualquer natureza*, os serviços de comunicação, é porque estes serviços também são serviços de qualquer natureza. Mas, debruçando-nos sobre a prestação de serviços de telecomunicação, espécie do gênero serviços de comunicação, constatamos que não há neles uma obrigação de fazer imediata, sendo essa espécie de serviço muito melhor enquadrada na classe das cessões de direito, na medida em que a empresa que fornece o referido serviço disponibiliza uma série de equipamentos, cabos, hardware e software, os quais, integrados, possibilitam a pessoas distintas se comunicarem.²⁰⁹

²⁰⁹ Nesse sentido: BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama, *Definição de serviços para fins de tributação pelo ISS in RDDT*, n.104, p.74-87.

Assim, se se entender que a atividade disponibilizada pela empresa de telecomunicação enseja obrigação de fazer, então também se enquadra como obrigação de fazer a disponibilização, por parte do locador de um bem móvel, deste bem, por determinado tempo, a outrem. Afinal, grande semelhança se revela entre ambas as atividades, na medida em que aquele que usufrui do serviço irá pagar por ele na proporção do tempo que utilizá-lo, bastando ao prestador disponibilizá-lo, não cabendo qualquer fazer imediato em ambas.

Não por menos é que a própria Lei Complementar nº 116/03 prescreve no mesmo grupo as locações e as cessões de direito de uso (3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres).

Mostra-se inequívoco, por mais um argumento, que o conceito de *serviço de qualquer natureza* comporta amplitude semântica mais ampla, de origem econômica, e não de direito civil.

2.6. CONCLUSÃO ACERCA DO CONCEITO DE “SERVIÇO”

Depois de alinhar os aspectos relativos ao conceito de serviços na Economia e no Direito, e pesquisar o contexto da época da Reforma de 1965, podemos concluir que o constituinte derivado de 1965 (e, logo a seguir, o constituinte originário de 1967), ao outorgar competência aos Municípios para instituírem o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, apropriou-se do conceito extrajurídico advindo da Ciência Econômica, abrangendo qualquer atividade de conteúdo econômico que não se caracterizasse como mercancia, entendida essa como a circulação de mercadoria, bem material.

Os indícios foram vários a esse respeito, podendo assim ser listados:

(i) o histórico anterior à Reforma, em que os impostos existentes que incidiam sobre atividades econômicas que não as mercantis alcançavam atividades como locação de filmes cinematográficos ou cessão dos mesmos, locação de quaisquer objetos (imposto de transações do Estado de São Paulo, e o imposto de Indústrias e Profissões), por exemplo.

(ii) a adoção, pela Comissão de Reforma, da segregação dos impostos pelas suas bases econômicas, sendo que o conceito de impostos sobre a produção e a circulação alude aos setores econômicos da indústria, comércio e serviços, alcançando eles a produção e a circulação de bens e serviços de forma integral, não existindo nessa seara o conceito de serviço como obrigação de fazer, por mais que a economia o abranja.

(iii) a sintonia da Comissão de Reforma com as alterações acontecendo mundo afora na estrutura dos impostos incidentes sobre os bens e serviços, onde há exemplos em profusão, seja de IVA's, seja de impostos sobre a prestação de serviços, em que a incidência sobre os serviços alcança as locações, as cessões de direitos e outras atividades mais que não se constituíam como obrigações de fazer, tributando-se inclusive as obrigações de não fazer.

(iv) a sintonia acima mencionada fica comprovada também pela participação do Prof. Carl Shoup, que participou não só da Comissão que propôs a implantação do IVA francês na Comunidade Econômica Européia, mas como consultor em reformas tributárias, em regra para implantação do IVA, em diversos países além do Brasil.

(v) artigos e trabalhos publicados pelo Prof. Carl Shoup e seus pares vinte e cinco anos depois a respeito das reformas de implantação do IVA na CEE e em diversos países, onde se reitera o sucesso desse imposto para a economia dos países, e onde se registra as

diversas espécies de serviços tributáveis pelo mesmo, incluindo-se locações mobiliárias e imobiliárias, e cessões de direitos em geral, bem como atividades mistas como *leasings*.

(vi) a incidência dos IVA's dos diversos países sobre os serviços financeiros e securitários, bem como os serviços de comunicações, demonstrando classes de serviços que não se caracterizam como obrigações de fazer, mas sim de dar, pela taxonomia do Direito Civil.

(vii) a alusão da Comissão de Reforma de que pretendeu, na discriminação das competências tributárias aos entes, alcançar “toda a matéria econômica suscetível de tributação” não poderia, pelo contexto, pretender elidir atividades econômicas como locações, como aliás o Código Tributário Nacional, logo depois, não o fez.

(viii) na documentação histórica nacional e internacional não se encontrou qualquer menção, em contexto de tributação, aos serviços como obrigação de fazer, mas sempre havendo menção sua menção ao contexto econômico.

(ix) a utilização da expressão “de qualquer natureza” para adjetivar o signo “serviços” se justifica muito mais no conceito econômico do que no de Direito Civil, haja vista a heterogeneidade das espécies de serviço componentes do setor de serviços.

CAPÍTULO 3. OS MUNICÍPIOS NO PACTO FEDERATIVO E A LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA

3.1. OS MUNICÍPIOS E SUA INSERÇÃO NA FEDERAÇÃO

A ordem jurídica da União é central e parcial, enquanto a ordem jurídica dos Estados e Municípios é local e parcial. São elas ordens jurídicas parciais, todas subordinadas à ordem jurídica total, à Constituição Federal (ordem nacional, do Estado federal). Não há qualquer relação de subordinação entre as ordens parciais: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Só há coordenação entre essas comunidades parciais.²¹⁰

Estados e Municípios não são subordinados a lei federal da União; sejamos claros, da União. Isso porque se a lei for de caráter nacional, a rigor, diferentemente da literalidade dos dispositivos do texto constitucional, essa lei tem como remetente não a União mas a República Federativa, o Estado Nacional.

Ainda hoje, na doutrina pátria, discute-se se os Municípios seriam necessariamente ou não integrantes da Federação.

Alguns sustentam ser um equívoco afirmar que os Municípios são entidades integrantes do nosso sistema federativo. Entre outros argumentos, ventilam o fato de não haver federação de Municípios, mas apenas de Estados, sendo inclusive incabível falar da criação de uma Câmara de Representantes dos Municípios, ente que não existe no Congresso Nacional. Afirmam também ser um *non-sense* dizer que a República Federativa do Brasil seria formada pela união indissolúvel dos Municípios, pois isto admitiria estar a Constituição provendo contra hipotética secessão municipal, o que não seria admissível, pois a sanção para tal seria uma intervenção federal, que não existe no tocante aos Municípios²¹¹.

²¹⁰ BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1975, p.65.

²¹¹ Neste sentido: SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*, p.450-451.

Corrente doutrinária oposta defende serem os Municípios entidades estatais integrantes do sistema federativo. Reconhecidamente uma peculiaridade do Ordenamento Jurídico brasileiro que decorre de sua autonomia político-administrativa, não possuindo somente autonomia administrativa, como soe acontecer nos demais Estados Soberanos²¹².

De fato, na Constituição de 1988, podemos perceber o status alcançado pelos Municípios em diversos de seus dispositivos, sendo eles competentes para legislar sobre assuntos de interesse local (art.30, I), inclusive sobre instituição, fiscalização e arrecadação de seus tributos (autonomia financeira) e sobre sua administração (organização e execução dos seus serviços públicos), o que corrobora o texto constitucional quando expressa claramente serem os Municípios membros componentes da República Federativa do Brasil, não só no *caput* do art.1º²¹³, mas também no art.18²¹⁴.

Aderindo à segunda corrente, pensamos que o que se deve repensar é a própria premissa, qual seja, o conceito de Federação. Isso porque enquanto a primeira corrente se agarra a concepções históricas que contribuíram para a própria construção do conceito, a segunda parte de um raciocínio à luz do Direito Constitucional brasileiro positivado.

A Federação é invenção do próprio direito. É um dos elementos trazidos desse objeto cultural que é o direito, cujas realidades são criadas pelo homem. Assim, não é o constituinte pátrio que está errado por ter afirmado que os Municípios fazem parte da República Federativa do Brasil, mas é o próprio conceito de Federação que é maleável, particularizando-se conforme a Federação especificamente considerada, ainda mais quando esta é decorrente de um Direito Constitucional positivado, sendo o modelo de Federação o resultado do que é inserido no sistema jurídico pelo constituinte originário.

Nesse sentido, algo que não se pode negar é a autonomia político-administrativa e a capacidade de os Municípios serem sujeitos de direitos e obrigações, o que se consubstancia com o princípio da autonomia dos Municípios.

Mas atentemos que a autonomia dos Municípios não é absoluta. Na atualidade, em que estes entes políticos, que são os Municípios, são ejetores de um emaranhado de veículos introdutórios de normas, gerando, potencialmente, novos direitos e obrigações para os seus administrados e para aqueles com que se relacionam, novas possibilidades

²¹² MEIRELLES. Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p.671-672.

²¹³ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:(...).

²¹⁴ Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

conflituosas aparecem abarrotando os Tribunais, e contribuindo para a insegurança jurídica, decorrente da potencialização da ineficiência do Poder Judiciário.

Assim, uma realidade que se apresenta e que não pode ser ignorada por aquele que interpreta o texto constitucional, é o fato de, sendo os Municípios membros da federação, a nossa Federação ganha em provável ineditismo mundial ao possuir quase 5.600 (cinco mil e seiscentos) entes federados: a União (01), os Estados-membros e o Distrito Federal (27) e aproximadamente 5.565 (cinco mil, quinhentos e sessenta e cinco) Municípios.

Neste mister, a peculiaridade, na nossa Federação, de milhares de Municípios serem membros constituintes desse Pacto Federativo, deve vir acompanhada de outra peculiaridade, a de se interpretar com outros olhos os dispositivos que conferem à lei complementar funções relacionadas com o poder legiferante municipal.

Antes que se alarde a quebra de isonomia entre os entes federados, há que se salientar, conforme veremos a seguir, que uma lei complementar muitas vezes não se apresenta somente na roupagem de ato legislativo emitido pela União, como pessoa jurídica de direito público interno, para regular matérias de seu interesse estrito com aqueles que com ela se relacionam, como seus servidores e contribuintes.

A lei complementar pode também cumprir função não federal, mas nacional. Caberá ao intérprete verificar, portanto, em que situações legisladas pelo constituinte, poderá a lei complementar exercer esse papel, com vistas a cumprir diretrizes maiores do sistema, que transbordam os interesses particulares das ordens jurídicas parciais, tudo em prol da harmonia e manutenção do Pacto Federativo.

Não há como se admitir, para os entes federados, uma autonomia absoluta. Há um relativismo das autonomias que convivem num Estado Federal decorrente da subordinação das ordens jurídicas parciais à ordem jurídica nacional ou total.²¹⁵ Nesse sentido, a Federação, em tese, comporta graus de centralização e de descentralização em termos de capacidade legislativa. Uma centralização máxima levaria ao desaparecimento dos membros da Federação como pessoas políticas, passando a existir tão somente um Estado unitário. Por outro lado, uma descentralização levada ao extremo faria com que os entes não fizessem parte de uma federação, mas sim de uma confederação, dotando os membros não só de autonomia, mas sim de soberania, constituindo-se eles como ordens jurídicas totalmente independentes.

²¹⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. São Paulo: Saraiva, 1982, p.9-12.

Enfim, para que a Federação não seja algo inexistente, tanto a descentralização quanto a centralização não podem ocorrer em grau máximo.

Tudo isso é devidamente trabalhado dentro da ideia de um federalismo integrativo²¹⁶, o qual comporta certa elasticidade, conforme o constituinte tenha decidido conferir maior ou menor autonomia aos membros da Federação.

²¹⁶ Cf. Misabel de Abreu Machado Derzi em BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Atualizadora: Misabel de Abreu Machado Derzi. São Paulo: Forense, 2007, p.43.

3.2. HISTÓRICO DA LEI COMPLEMENTAR

A lei complementar surgiu, em sua noção clássica, com o nascimento das Constituições formais, para integrar normas de sede constitucional que tenham sido formuladas pelo Constituinte com uma amplíssima discricionariedade, por razões de conveniência do próprio Constituinte²¹⁷, normas não bastantes em si mesmas, normas completáveis ou normas de eficácia limitada²¹⁸.

A peculiaridade do *quorum* qualificado de aprovação não era característica constituinte da clássica noção de lei complementar. Essa nota distintiva adveio pela primeira vez ao ordenamento pátrio por ocasião da Emenda Constitucional nº 4 à Constituição de 1946, tendo sido mantida nos ordenamentos posteriores.

Assim, o atual conceito de lei complementar, agora juridicizado por intermédio dos artigos 59 e 69 da Constituição de 1988, não deve ser utilizado pela doutrina para se referir a norma integradora, de norma constitucional, não prevista formalmente na Constituição como lei complementar, mas sim, com as atuais notas caracterizadoras da lei complementar, que são: (i) seu âmbito material, definido pelo Constituinte; e (ii) seu *quorum* de aprovação, de maioria absoluta.²¹⁹

²¹⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar: teoria e comentários*. 2ª ed. São Paulo: Celso Bastos Editor – Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999, p.24.

²¹⁸ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade...op.cit.*, p.117-166.

²¹⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar:...op.cit.*, p.47-49

3.3. LEIS FEDERAIS E LEIS NACIONAIS

As leis editadas pela União podem ser classificadas conforme dois critérios utilizados concomitantemente.

O primeiro é o critério da forma de veículo normativo introdutor. Por esse critério, as leis emitidas pela União podem ser: (i) ordinárias, quando se exige maioria simples para sua aprovação pelo Parlamento; ou (ii) complementares, quando é exigida, para aprovação, maioria qualificada.

O segundo critério é o da abrangência das relações jurídicas que a lei regula. Esse critério possibilita classificar as leis em federais e nacionais. (i) Federais quando regulam relações jurídicas diretas da União, como pessoa jurídica de direito público interno, com seus servidores, administrados e contribuintes; e (ii) nacionais, quando veiculam matérias de ordem nacional, onde as relações jurídicas reguladas não se restringem à União, como pessoa jurídica de direito público interno, mas sim como Estado Nacional, alcançando as demais pessoas jurídicas de direito público interno. São matérias de interesse maior da Nação, demandando regulamentação uniforme por parte do poder total – o Estado Federal.

Não há relação de implicação entre esses dois critérios. Ou seja, não é preciso ser lei complementar para ser nacional, nem ser ordinária para ser federal. Assim, combinando-os numa outra proposta classificatória, teremos quatro classes: (i) lei ordinária federal; (ii) lei ordinária nacional; (iii) lei complementar federal; e (iv) lei complementar nacional.

Vejamos exemplos de cada uma no nosso ordenamento.

(i) Lei Ordinária Federal:

Exemplo de lei ordinária federal é a prevista no art.84, XXV, da Constituição de 1988, que prevê que “Compete privativamente ao Presidente da República prover e extinguir os cargos públicos federais, na forma da lei”.

Percebe-se aí que o constituinte conferiu o regramento à União como pessoa jurídica de direito público interno, na medida em que se tratam de relações da União com seus servidores.

(ii) Lei Ordinária Nacional:

Exemplos de lei ordinária nacional são aquelas cuja matéria está prevista no art.22, I, da Constituição de 1988, em que se prescreve que é de competência privativa da União legislar sobre “direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho”.

Nota-se que são matérias que não se restringem a relações diretamente postas com a União, devendo ser observadas pelas demais pessoas jurídicas de direito público.

(iii) Lei Complementar Federal:

Exemplo de lei complementar federal encontra-se prevista no art.131, da Constituição de 1988, o qual prevê que lei complementar disporá sobre a organização e funcionamento da Advocacia-Geral da União, bem como sobre as atividades de consultoria e assessoramento jurídico ao Poder Executivo.

Trata-se de matéria específica do relacionamento entre a pessoa jurídica de direito público interno União com um de seus órgãos.

(iv) Lei Complementar Nacional:

O mesmo artigo 84, supracitado, também revela, em seu inciso XXII, a necessidade de lei complementar nacional para prever os casos em que competirá privativamente ao Presidente da República permitir que forças estrangeiras transitem pelo território nacional ou nele permaneçam temporariamente.

Trata-se claramente de matéria de interesse não só da União como pessoa jurídica de direito público interno, mas sim da União como República Federativa do Brasil.

Assim, o art.84 da Carta Constitucional revela, de forma hialina, a superposição, numa só pessoa, das funções relativas à União e relativas ao Estado Nação, conforme a matéria a ser regulada. O Presidente da República, como Chefe de Estado, atuando conforme os limites conferidos por lei complementar nacional, e não federal (inciso XXII); e como Chefe de Governo, provendo e extinguindo cargos públicos federais, conforme os procedimentos previstos em lei ordinária federal, e não nacional (inciso XXV).

No âmbito do Direito Tributário, também podemos encontrar exemplos para todas as quatro espécies. Vejamos.

(i) Lei Ordinária Federal:

De uma forma geral, a previsão de lei ordinária federal para matéria tributária está presente no princípio da legalidade, insculpido no art.150, I, da Constituição de 1988, quando prescreve que a União não poderá exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Sendo assim, a título de exemplo, os impostos federais estão todos sujeitos à edição de lei ordinária federal para a sua criação.

(ii) Lei Ordinária Nacional:

Um exemplo de lei ordinária nacional em matéria tributária é a prevista no §5º do art.150 da Constituição de 1988, quando disciplina que “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

Inclusive, recentemente, a referida lei foi editada, como Lei nº 12.741, em 08.12.2012, registrando-se que, conforme seu art.1º, *caput*, ela se refere a tributos federais, estaduais e municipais.

(iii) Lei Complementar Federal:

Como lei complementar federal em matéria tributária, um bom exemplo é a prevista para regular o imposto sobre grandes fortunas, conforme o art.153, VII, que confere à União a competência para instituir “imposto sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar”.

Independentemente da celeuma doutrinária sobre se a referida lei complementar seria somente para tecer regras gerais sobre o referido imposto, demandando uma lei ordinária para instituí-lo; ou se ela própria já criaria o imposto, o fato é que ela se reveste sempre como lei complementar federal, na medida em que trata de tributo exclusivamente de competência da União como pessoa jurídica de direito público interno.

(iv) Lei Complementar Nacional:

Em matéria tributária, é essa espécie que se apresenta em maior profusão.

Isso não poderia ser diferente, pois o direito tributário, conforme preceitua o art.24, da Constituição de 1988, apresenta-se como disciplina de competência concorrente entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo que seu §1º prevê a regulamentação pela União, no que for matéria concorrente, somente para estabelecer normas gerais.

Assim, podemos afirmar que as normas gerais em matéria tributária não estão reguladas apenas no art.146, III, da Constituição de 1988²²⁰. Se o tema tributário que se regula em sede constitucional traz, pelo constituinte, a previsão de lei para regulá-lo, e se esse tema se referir a todos os entes tributantes, então estaremos falando de lei nacional, e consequentemente de normas gerais.

Um dispositivo constitucional que exemplifica leis nacionais, tanto lei ordinária quanto lei complementar, é o art.146-A, regra incluída pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Perceba que, como se trata de critérios especiais de tributação com a finalidade de se prevenir desequilíbrios da concorrência, obviamente não se está a falar de tributação exclusivamente federal, mas de tema que abrange todos os entes tributantes, caracterizando-se como normas gerais. Nesse sentido, são, tanto a lei complementar quanto a lei ordinária da União supra referidas, leis nacionais.

Outro grupo importante de leis complementares nacionais são aquelas que possuem, como função, prevenir a guerra fiscal entre os entes políticos de ordem jurídica parcial de mesma espécie, Estados entre si e Municípios entre si; bem como as que regulam interesses nacionais maiores, de tributos de ordens parciais que tratam de situações com elementos de estraneidade.

Assim, ao regular matéria de tributo de competência dos Municípios, a Constituição determina que lei complementar relativa ao ISS deverá: (i) fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (art.156, §3º, I) e (ii) regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art.156, §3º, III) (ambas como meio de prevenção à guerra fiscal entre Municípios – prevenir conflitos de competência tributária horizontal); e (iii) excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (art.156, §3º, II) (envolvendo interesses nacionais nas relações comerciais internacionais – desonerar a exportação de serviços).

²²⁰ Em sentido contrário, COSTA, Alcides Jorge. Normas gerais como instrumentos de uniformização do Direito Tributário. In: COSTA, Alcides Jorge [et al.]. Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Nacional e a estabilidade da Federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012, p.1-19.

Quanto ao ICMS, relevantíssimo também é o papel da lei complementar, que, ao uniformizar uma série de aspectos da regra-matriz de incidência tributária desse imposto, conforme previsão do art.155, §2º, XII, como, por exemplo, definição de seus contribuintes (alínea ‘a’), e fixação do local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços (alínea ‘d’) auxilia na prevenção da guerra fiscal entre os Estados-membros da Federação.

Outro exemplo de normatização tributária de interesses nacionais na ordem internacional relativa a tributo de competência de ordem jurídica parcial é a lei complementar prevista no art.155, §1º, da Constituição, prevendo que o ITCMD, nos casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior; ou o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior; terá competência para sua instituição regulada por lei complementar, por envolver questão tributária que envolve relações internacionais.

Quanto às leis complementares tributárias previstas nos artigos 146 e 156, III, da Constituição de 1988, pela sua importância para o presente trabalho, serão tratadas de forma pormenorizada adiante.

3.4. AS NORMAS GERAIS DO ART.146 DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

No que interessa ao presente estudo, segue a transcrição do dispositivo:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (...)

Como explanado anteriormente, a interpretação do art.146 da Constituição de 1988, que só se refere literalmente a “normas gerais” no seu inciso III, não é suficiente para restringirmos o conceito de “normas gerais” àquele inciso.

As funções de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, particularmente as normas de imunidade condicionada, bem como as de prevenir conflitos de competência em matéria tributária são relevantes o suficiente para requerer a atuação da lei complementar em caráter nacional, na medida em que vinculam todas as pessoas políticas da Federação.

Aquelas relativas a obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, previstas no art.146, III, ‘b’, mais do que qualquer outra, enquadram-se no conceito de normas gerais. Assim salientou ALIOMAR BALEEIRO no parecer ao Projeto de Lei nº 4.834/54, que posteriormente se converteu na Lei nº 5.172, de 25.10.1966, em que expressava que “no mesmo local do território pátrio, o contribuinte é disputado por três competências fiscais, que nem sempre coordenam as respectivas exigências para bom convívio entre si e com os governados”²²¹, pois, “cada Estado ou Município regula

²²¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. São Paulo: Forense, 2008, p.12.

diversamente os prazos da prescrição, as regras da solidariedade, o conceito de fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe foram distribuídos etc.”²²²

Entendemos, pois, que as normas gerais, a fim de garantir a estabilidade do Sistema Tributário Nacional, têm o papel de conferir certa unidade de critério aos milhares de subsistemas tributários existentes na Federação brasileira, e, em regra, apenas nos assuntos que não tratem de um tributo específico e sim de regras gerais de tributação. Nesse sentido, concentrando-se no art.146, somente as normas gerais do seu inciso III, alínea ‘b’, apresentam-se com plena força para afastar a competência das ordens jurídicas parciais para regular a respeito.²²³

Sim, porque temas como a prescrição e a decadência tributárias, por exemplo, são atinentes à generalidade da tributação, pois são institutos jurídicos comuns a qualquer relação obrigacional tributária, a qualquer imposto, a qualquer tributo. Daí se inserirem na classe das normas gerais em matéria tributária.

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI corrobora esse entendimento ao afirmar:

Note-se que, com esse sentido [normas gerais], a expressão cunhada por ALIOMAR BALEEIRO, de que derivou a expressão *normas gerais em matéria de legislação tributária*, não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os Incisos I e II do Art.146. Pelo contrário, funciona como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.²²⁴ (grifo do autor)

Neste mister, inclusive, entendemos que afirmar que as normas gerais em matéria tributária tratariam apenas de diretrizes e regras gerais sobre prescrição e decadência tributários, como suas causas impeditivas, suspensivas e interruptivas, mas não de seus prazos, prescricionais e decadenciais, sob pena de invadirem a economia interna do ente

²²² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. São Paulo: Forense, 2008, p.11.

²²³ MACEDO, José Alberto Oliveira. O ITBI e a lei complementar tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 13, n.60, p.149-150, jan-fev.2005.

²²⁴ DE SANTI, Eurico Mascos Diniz. *Decadência e prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.86.

tributante, adentrando seu campo privativo,²²⁵ seria dar contornos incondizentes para o conceito de normas gerais em matéria tributária.²²⁶

Isso porque, partindo da própria letra da Constituição, o artigo 146 não prescreve que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais *de* prescrição e decadência, mas sim estabelecer normas gerais, entre elas, normas de prescrição e decadência, ou seja, tudo sobre prescrição e decadência.

Cabe agora enfrentar o disposto no art.146, III, 'a', na medida em que causa certa perplexidade, como brilhantemente criticara PAULO DE BARROS CARVALHO²²⁷:

Eis aí o aplicador do direito novamente atônito! Pensará: como é excêntrico o legislador da Constituição! Demora-se por delinear, pleno de cuidados, as faixas de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e, de entremeio, torna tudo aquilo supérfluo, na medida em que põe nas mãos do legislador complementar a iniciativa de reger os mesmos assuntos, fazendo-o pelo gênero ou por algumas espécies que lhe aprouve consignar, esquecendo-se de que as eleitas, como as demais espécies, estão contidas no conjunto que representa o gênero.

De fato, qual sentido haveria em os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ficarem à mercê de uma lei complementar, por mais que se rotulasse como nacional, para poderem exercer suas respectivas competências tributárias, as quais foram outorgadas diretamente pela Constituição? Como ensina MISABEL ABREU MACHADO DERZI:

O federalismo integrativo, já por si centralizador, não pode sufocar, de forma nenhuma, a autonomia e a descentralização, enfim, a dissimetria a que se refere Pontes de Miranda, sob pena de converter-se o país em verdadeira unidade política.²²⁸

Assim, as normas gerais do artigo 146, III, 'a', da Constituição, quando sopesadas com a Constituição na sua integralidade, não só na forma como foi tecida a repartição de competências tributárias, mas também com os princípios da Federação e da autonomia dos

²²⁵ Nesse sentido: CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p.623.

²²⁶ Nesse sentido: DE SANTI, Eurico Mascos Diniz. *Decadência e prescrição...op.cit.*, p.88.

²²⁷ *Curso...op.cit.*, p.217.

²²⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro...op.cit.*, p.43.

Municípios, esmaecem-se em sua força axiológica ensejando a construção de uma proposição normativa pela qual só é admissível à lei complementar estabelecer normas gerais sobre definição de tributos e de suas espécies ou sobre definição de fato gerador, base de cálculo e contribuinte dos impostos discriminados na Constituição quando for para dispor sobre conflito de competência tributária entre os entes da Federação, ou para regular limitações constitucionais ao poder de tributar.

Uma valoração mais forte que essa para as *normas gerais* do artigo 146, III, 'a', mais próxima da literalidade do enunciado, quebraria a harmonia do Sistema Tributário Nacional.²²⁹

Assim, a utilização do artigo 146, III, 'a', da Constituição, só é cabível quando se valendo, na verdade, de outro fundamento, qual seja, o do artigo 146, I, da Constituição, para dispor sobre conflito de competência em matéria tributária.

Aplicação desse entendimento é o da definição, pela Lei complementar nº 116/2003, do critério espacial do ISS, em seu art.3º e 4º, o que só é necessário por lei complementar porque dessa forma se previnem conflitos de competência tributária horizontal entre os diversos Municípios. Seguem os dispositivos:

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 XXII, quando o imposto será devido no local: [...]

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Essa é a regra, mas, conforme o texto constitucional e as nossas proposições a seguir, veremos que ela comporta uma exceção, que se encontra no art.156, III, da Constituição de 1988.

²²⁹ A jurisprudência entende que a ausência de norma geral editada pela União não impede os Estados e Municípios de exercer sua competência plena, com fulcro no art.24, §3º, da Constituição de 1988. AI-AgR 167.777 SP. Relator: Min. Marco Aurélio, julg.: 04.03.1997.

3.5. A LEI COMPLEMENTAR DO ART.156, III, DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

As palavras de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, registradas em sua clássica obra “Lei Complementar Tributária”, demonstram bem a dificuldade epistemológica do tema neste ponto:

Ao outorgar aos Municípios, no art.24, n.II, competência para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados, ‘definidos em lei complementar’, a Constituição abriu uma brecha para a introdução de delicados problemas teóricos e práticos na determinação do modo de atuação das competências legislativas da União e Municípios, quanto à tributação dos serviços. Com efeito tornou-se difícil para o exegeta circunscrever rigorosamente a lei complementar nos marcos que lhe são constitucionalmente postos; no âmbito da rigorosa definição dos serviços tributáveis pelos Municípios.²³⁰

Quase a unanimidade da doutrina tributarista compreende a isonomia plena entre os entes da Federação, incluso o Município. Nesse sentido, o comando do art.156, III, da Constituição seria apenas uma especialização, para o ISS, do que já foi prescrito de forma genérica para os impostos, no art.146, I.

PAULO DE BARROS CARVALHO, por exemplo, afirma que:

Diante da complexidade desse imposto [ISS] e visando a evitar eventuais conflitos de competência, o constituinte houve por bem eleger a lei complementar como veículo introdutor de normas jurídicas tributárias definidoras de quais sejam os *serviços de qualquer natureza*, susceptíveis de tributação pelos Municípios. (...). Essa tarefa, no entanto, assim como quaisquer outras reservadas à lei complementar, há de ser analisada no contexto constitucional. (...). Logo, ao dispor sobre quaisquer dos assuntos a que se refere o

²³⁰ BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1975, p.190-191. O art.24, II, ali referido é o da Constituição de 1969. Ele é de prescrição idêntica ao seu correspondente na Constituição de 1988 (art.156, III), com a única diferença de que a exclusão expressa à competência do ISS, que antes era aos serviços “compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados”, passou a ser, com a Constituição vigente, aos serviços “compreendidos no art.155, II”, “serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”.

art.146 da Constituição, e, mais especificamente, o art.156, III, desse Diploma normativo, o legislador infraconstitucional deve ater-se à tarefa de elucidar e reforçar os comandos veiculados pelo constituinte.²³¹

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, por sua vez, sobre o fato de o texto constitucional formalmente remeter à lei complementar a definição dos serviços tributáveis, alega que “por maiores que sejam as dificuldades teóricas de compreensão, num esquema conceitual rigoroso, da competência para definir os serviços submetidos ao imposto municipal, cabe ao jurista realizar praticamente essa distinção”²³², e realiza tal distinção da seguinte forma:

A competência da União, no tocante a essa matéria é tão-só para expedir normas gerais de direito tributário, definidoras dos serviços tributáveis pelo Município. Só teria sentido falar-se em prevalência ou superioridade hierárquica da lei complementar, em tal caso, se ela pudesse limitar a própria competência tributária municipal, o que lhe é constitucionalmente vedado, pois são exclusivos os respectivos campos de legislação. Dito noutras palavras: o conteúdo da lei tributária municipal não é determinado em lei complementar, mas pela Constituição.²³³

O mestre AIRES FERNANDINO BARRETO, profundo conhecedor do ISS, leciona que:

(...) a ‘definição’, por lei complementar, de serviços tributáveis pelos Municípios agride frontalmente a autonomia municipal porque, se a lei complementar pudesse definir os serviços tributáveis, ela seria necessária e, pois, intermediária entre a outorga constitucional e o exercício atual da competência, por parte do legislador ordinário município. (...). Deflui da Constituição (art.30, III) que a competência tributária é instrumento da autonomia dos Municípios;

²³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método. São Paulo: Noese, 2008, p.682.

²³² BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1975, p.193.

²³³ BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1975, p.190.

ora, se, ao mesmo tempo, entender-se que ela depende de lei complementar, editada pelo Congresso, ter-se-á motivação suficiente para evidenciar a contradição de alguns intérpretes, que querem atribuí-la ao Texto Constitucional.²³⁴

Por outro lado, pela taxatividade da lista BERNARDO RIBEIRO DE MORAES apregoa que:

Ao estabelecer o rol dos serviços, a lei complementar não pode violar o Estatuto Supremo que lhe é superior. (...). De acordo com a exigência constitucional, os serviços sujeitos ao ISS devem ser definidos em lei complementar, através de uma enumeração do elenco de atividades alcançadas pelo imposto, isto é, de uma lista de serviços. (...). será serviço (bem imaterial), mas não poderá dar origem a cobrança do ISS, a atividade que não esteja incluída na lista de serviços (v.g.: cessão de direitos em geral, venda de pontos comerciais sem ser através de terceiros, etc.).²³⁵

Entre outros, seguindo o mesmo entendimento, ALIOMAR BALEEIRO²³⁶, JOSÉ AFONSO DA SILVA e RUY BARBOSA NOGUEIRA²³⁷.

Analisemos as proposições de SOUTO MAIOR BORGES. Para ele, as dificuldades de interpretação do comando constitucional da materialidade do ISS podem ser resolvidas com uma atividade exegética do intérprete.

Não negamos que as complexidades postas no texto positivado de qualquer diploma, por mais tormentosas que sejam, não podem ilidir a utilização, pelo intérprete, de todos os recursos da hermenêutica, de forma que, ao final do processo gerador de sentido da norma, essa esteja devidamente delineada, com seus contornos precisados.

No entanto, na medida em que há expresso comando constitucional no sentido de que cabe à lei complementar definir os serviços que poderão ser tributados pelo ISS, para podermos interpretar que é constitucionalmente vedado à lei complementar limitar a competência tributária municipal, teríamos que admitir – justamente para poder ignorar a

²³⁴ BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na lei. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005, p.41.

²³⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984, p.107-108.

²³⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Atualizadora: Misabel de Abreu Machado Derzi. São Paulo: Forense, 2007, p.500.

literalidade do dispositivo – que seria uma violação de cláusula pétrea a disposição de uma lei complementar entre a competência tributária outorgada pela Constituição e o exercício dessa competência por lei ordinária municipal, para o caso específico do ISS. Mas ferimento a cláusula pétrea não há, pois o dispositivo é de redação original do texto constitucional, e não podemos afirmar que o constituinte originário não pode fazer o que lhe é constitucionalmente vedado.

Se não pode a lei complementar se interpor entre a outorga de competência tributária e a lei ordinária municipal instituidora do ISS, não bastaria o constituinte não prever a necessidade dessa lei complementar, como foi a regra para todos os demais impostos? Por que o tratamento diferenciado para os Municípios, e especificamente para os serviços de qualquer natureza tributáveis pelo ISS?

Prossegue o mestre pernambucano:

“Com efeito, um exame mais detido demonstrará que o art.24, n.II, *in fine*, nada tem de excepcional no sistema da Constituição, porque contempla apenas uma hipótese *específica* de cabimento da edição de norma geral de direito tributário, *genericamente* prevista no art.18, §1º. A relação que o art.18, §1º, guarda com o art.24, n.II, *in fine* é simples relação de gênero para com a espécie, (...).”²³⁸

Também não nos parece sustentável, data vênua, o entendimento de que a lei complementar do art.156, III, seria apenas uma hipótese específica de cabimento de edição de norma geral de direito tributário para prevenir conflito de competência. Se a sua função fosse tão somente essa, não haveria necessidade de o constituinte ter expressamente previsto a lei complementar novamente no art.156, III, já que essa função foi claramente prescrita no art.146, I. Raciocínio em sentido diverso admitiria que o legislador constitucional se utiliza de palavras inúteis.

Ninguém nega que o princípio da autonomia municipal é um princípio basilar do nosso ordenamento jurídico. E se nós, como intérpretes, lêssemos somente o art.1º e o art.18, caput, da Constituição de 1988, também teríamos a noção de que é um princípio tão absoluto, quanto a autonomia dos Estados e a autonomia da União. Acontece que se tivermos a “autonomia absoluta” dos três entes federados, não teremos mais uma

²³⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito Financeiro. 3ª ed. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1969, p.101.

²³⁸ BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1975, p.190.

federação, mas sim uma confederação. Então, a interpretação dos supracitados artigos não pode ser isolada, mas sim sistemática, considerando-se os demais dispositivos do texto constitucional.

De outra forma, a autonomia dos Municípios não pode ser inferida somente com a leitura dos artigos 1º e 18 da Constituição. Ela tem que ser construída, como qualquer outra norma constitucional, com o debruçar-se sobre todos os enunciados do texto constitucional que contribuam para a sua construção.

A rigidez da competência das pessoas políticas vai até os limites que a linguagem constitucional oferece. Portanto, esses limites não são absolutos, o que, de uma forma ou de outra, o próprio constituinte admitiu ao prever a cláusula constitucional que confere à lei complementar a prevenção de conflitos de competência tributária.

Portanto, há que se sopesar todos os dispositivos constitucionais que confirmam e restrinjam competências, sejam elas tributárias ou não, para se formar um desenho integral da verdadeira autonomia das ordens jurídicas parciais, e certamente essas autonomias não serão absolutas, porque simplesmente, para viverem numa Federação, seus membros têm que abrir mão de algum poder, o que deve ficar nos estritos limites no sentido de que esse poder concedido tenha sido em prol da federação, do interesse da nação como um todo.

De outro modo, o que ficar de fora das autonomias dos entes públicos de ordem parcial, após a análise de todos os dispositivos constitucionais envolvidos com conferência ou restrição de competência, deve ser fundamentado por questões de ordem nacional, do interesse geral da Nação, o que suplanta os interesses dessas ordens locais, sejam elas União, Estados, Distrito Federal ou Municípios.

Em termos interpretativos, à luz de um princípio que realmente é relevante, como o princípio da autonomia dos Municípios, é possível que a força da literalidade da lei complementar prevista no art.156, III, seja amainada, para se reconhecer a ela uma função mais limitada que se interpor entre a Constituição e a lei ordinária municipal instituidora do ISS. Aliás, é isso o que ocorre, de certa forma, com o disposto no art.146, III, 'a', quando a definição de fato gerador, base de cálculo e contribuintes dos impostos previstos na Constituição, mediante interpretação, é limitada à prevenção de conflitos de competência tributária entre os entes federados.

Mas o afastamento da força dessa literalidade tem de ser devidamente fundamentada com elementos outros que não a alusão pura e simples a outros dispositivos constitucionais. Nesse sentido, data vênua, não nos convence a citação do art.30, III, da Constituição, que prevê que “compete aos Municípios instituir e arrecadar os tributos de

sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei”.

Isso porque não há uma hierarquia, decorrente da topografia constitucional, entre esses dispositivos constitucionais. E portanto já que ambos tratam de competência tributária, só posso interpretar a real medida da plena competência tributária municipal para a instituição do ISS considerando-os em conjunto. Nesse sentido, basta pormos lado a lado esse dispositivo (art.30, III) com o do art.156, III, do mesmo texto constitucional, para concluirmos que os Municípios têm competência para instituir e arrecadar o Imposto sobre serviços de qualquer natureza, desde que estes serviços estejam previstos em lei complementar.

Tratemos, então, a seguir, dos fundamentos que corroboram o que acabamos de expor.

3.6. A OPÇÃO CONSTITUCIONAL PELA DEFINIÇÃO EXAUSTIVA (TAXATIVA) DOS SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS PELO ISS POR LEI COMPLEMENTAR

A opção conceitual que o constituinte fez para o signo “serviços”, “importando-o” da Ciência Econômica, está intimamente imbricada com a força que o comando previsto no art.156, III, *in fine*, da Constituição de 1988, deverá ter. Atuam como peso e contrapeso, de modo a não se trazer instabilidade para o sistema jurídico, a qual poderia se alastrar facilmente, na mesma proporção da quantidade de entes federativos municipais que existem no Brasil, caso assim não atuassem esses dois elementos.

Não há que se falar de relação de subordinação entre os Municípios e a União por conta da necessidade de lei complementar nacional definir os serviços tributáveis pelo ISS. É que essa lei complementar é nacional, pois regula matéria de interesse nacional ao contribuir para a preservação do pacto federativo, da harmonia da Federação.

A conferência aos mais de 5.560 (cinco mil quinhentos e sessenta) Municípios de poder para aplicar, conforme o entendimento de cada um, a definição do complexo conceito constitucional de serviços, advindo da Economia, onde já lá mesmo comporta variável amplitude conceitual, conforme a corrente doutrinária econômica e a classificação das contas nacionais de cada país, conferiria enorme insegurança jurídica para o sistema, tamanha a potencial conflituosidade e litigiosidade que geraria.

Portanto, há um certo relativismo das autonomias conviventes num Estado Federal, o qual decorre da subordinação das ordens jurídicas parciais à ordem jurídica nacional ou total, motivo pelo qual não podemos conceber os membros de um pacto federativo dotados de absoluta autonomia.²³⁹

Nesse sentido, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR. afirma:

[...] quer-nos parecer que, dentro da realidade brasileira atual a qual, de um lado sofre sempre as conseqüências dos personalismos e individualismos próprios de sua cultura, de outro, as tentações de um autoritarismo tutelar que mal se disfarça, a necessidade e a importância das normas gerais tributárias para a segurança jurídica devem, **prima facie**, ser sublinhadas. Eliminá-las é um risco muito

²³⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982, p.9-12.

grande, que nos obrigaria a acreditar numa ordem espontânea, capaz de, por si só, responder às exigências da justiça, o que, certamente, não é de se aceitar, sobretudo se olharmos nossa tradição.²⁴⁰ (grifo do autor)

Assim, na clássica distinção, aperfeiçoada por JOSÉ AFONSO DA SILVA²⁴¹, entre (i) normas constitucionais de eficácia plena; (ii) normas constitucionais de eficácia contida (que poderíamos dizer *contível*); (iii) e normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida, estabelece-se a norma de competência tributária específica do ISS na terceira classe.

A Lei complementar de que fala o art.156, III, in fine, da Constituição de 1988, é mais do que norma geral; é norma de condição de aplicabilidade da competência tributária dos Municípios relativa ao ISS, haja vista a residualidade do conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza”.

Poder-se-ia afirmar que a pretensa função atribuída à lei complementar de intermediar a Constituição e a lei ordinária não seria sustentável, pelo fato de se tratar da mais alta afirmação constitucional da isonomia das pessoas políticas: a repartição, entre elas, das respectivas competências tributárias. Mas acontece que essa isonomia não derroga princípios maiores do sistema que contribuem para a manutenção de algo que é maior que a própria Autonomia dos Municípios, o interesse da Nação.

Por conta da peculiaridade de os Municípios participarem do Pacto Federativo, o que de fato é uma peculiaridade, haja vista ser uma terceira espécie de ordem parcial, também há particularidades no exercício de suas competências, em geral, tudo em nome de um valor maior, a harmonia da Federação.

A definição dos serviços de qualquer natureza por lei complementar é, para algumas hipóteses de incidência, esclarecedora (definição ostensiva); para outras, preventiva de conflitos de competência; mas, antes de tudo, é estipulativa, desde que dentro do “guarda-chuva” maior, que é o conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza”.

Qualquer eventual extrapolção por parte da União no exercício de sua função de definir os serviços tributáveis pelo ISS deverá ser controlado pelo Poder Judiciário, mediante provocação.

²⁴⁰ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança jurídica...op.cit., p.51-56, 1981.

²⁴¹ *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.82.

A omissão eventualmente existente e duradoura da lei nacional já cai no campo das considerações políticas, o que foge ao escopo do presente estudo. De qualquer forma, para aqueles que entendem a possibilidade (em termos lógicos, é possível sim) de a União revogar a lista de serviços sem instituir outra no lugar, tolhendo a competência municipal, uma consideração de ordem pragmática: desde seu início de vida, no ordenamento de 1965, nunca o ISS ficou sem lista de serviços definida por instrumento legal competente.

Afirmar que há condições para a lei complementar regular a competência tributária de outro ente público de ordem parcial não é conferir hierarquia entre os entes, o de ordem parcial local e o de ordem parcial central, mas sim reconhecer o duplo papel que exerce a União, como poder total e como poder central parcial, havendo a hierarquia de matéria somente entre a ordem jurídica parcial local e a ordem jurídica total.

3.7. PAPEL DE PREVENIR CONFLITOS DE COMPETÊNCIA

Não é raro notar que a tributação sobre serviços faz brotar diversas possibilidades de conflitos de competência tributária. Não só no âmbito espacial, na medida em que é o tipo de atividade cuja materialidade intrínseca acarreta, muitas vezes, seu espalhamento por diversas localidades; mas também sob o aspecto material, já que uma mesma atividade, encarando-se isoladamente as normas jurídicas atinentes ao IPI, ao ICMS e ao ISS, poderia ser enquadrada nas três incidências. Daí, um esforço exegético sem considerar o papel fundamental da lei complementar ao prevenir conflitos de competência seria hercúleo e ao mesmo tempo inócuo, apresentando-se soluções que seriam não mais que produtos de labor retórico, na acepção não mais nobre da palavra, fugindo-se ao rigor do cientificismo que se deve perseguir, a partir de um trabalho metódico.

Por isso, o gênero “lei complementar”, ao prescrever materialidades específicas do ISS (mormente pela Lei Complementar nº 116/03), ao trazer normas jurídicas operacionalizadoras do ICMS²⁴² (entre outras, pela Lei Complementar nº 87/96), e ao delinear critérios relevantes para a caracterização ou não de uma industrialização (IPI e ISS, novamente pela Lei Complementar nº 116/03²⁴³ e pela legislação do IPI recepcionada pela Constituição de 1988 como lei complementar material²⁴⁴), cumpre relevantíssimo papel de aplicabilidade do sistema tributário nacional.

Sempre focados no objeto de estudo do presente trabalho, cabe ressaltar, primeiramente, o disposto no art.155, IX, ‘b’, da Constituição de 1988, prescrevendo que o ICMS incidirá também “sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”.

Como já destacado acima, em tópico anterior, o preceito supra mencionado nada mais é que o reconhecimento constitucional da mescla que muitas vezes ocorre, no mundo dos fatos econômicos de circulação de bens e serviços. É o constituinte reconhecendo, por intermédio de outro dispositivo constitucional, a potencial ocorrência de conflitos de competência entre Estados e Municípios, na tributação sobre a circulação de bens e serviços.

²⁴² Como aquelas que dispõem sobre substituição tributária e sobre a disciplina do regime de compensação do ICMS.

²⁴³ Como, por exemplo, com a expressão “de objetos quaisquer”, que determina a incidência do ISS nos serviços prescritos no item 14.05 da lista de serviços atualmente em vigor, excluindo-os da incidência do IPI.

Note-se que não está o dispositivo a afirmar que serviços não tributados pelos Municípios o serão pelos Estados, como se os Estados ficassem na espreita aguardando a desídia ou omissão do legislador municipal para abocanhar parcela de sua competência tributária não exercida. Não. O preceito é expreso em dizer de operações em que mercadorias sejam fornecidas juntamente com serviços. Em que pese a atecnia do legislador constitucional, ao empregar os termos mercadorias e serviços numa mesma operação, obviamente está deixando claro que atividades humanas das quais decorram bens materiais que se caracterizem como mercadorias serão tributadas pelo ICMS, em decorrência da incorporação de seu custo ao valor da mercadoria.

Falamos atrás em atecnia na medida em que, num âmbito estritamente jurídico, ainda mais na seara tributária, não há que se falar em serviço realizado juntamente com mercadoria a ser tributado pelo ICMS. Se é serviço – excluindo-se os serviços de comunicações e de transportes interestaduais e intermunicipais – é atividade a ser tributada pelo ISS. De forma reversa, qualquer atividade realizada em prol da produção de uma mercadoria, em que pese numa análise isolada poder ser caracterizada como serviço, não passará de uma atividade cujo custo será incorporado ao valor da mercadoria, não cabendo nominar essa atividade de serviço, em termos jurídico-tributários.²⁴⁵

Enfim, aqueles serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, de que a Constituição fala, nada mais são que atividades-meio, no sentido de o vendedor da mercadoria não cobrar, diretamente, por essas atividades qualquer preço, sendo seu custo parte componente da própria mercadoria.

Esse reconhecimento constitucional de potenciais conflitos de competência tributária entre Estados e Municípios na circulação de bens e serviços mereceu, além do prescrito no art.155, IX, ‘b’, e no art.146, I e III, um comando específico também na parte final do inciso III do art.156, em que a definição dos serviços de qualquer natureza também deve buscar contribuir para a prevenção de conflitos de competência quando atividades de circulação de bens e serviços possam ensejar dúvidas quanto à incidência de ICMS e de ISS. Isso sem prejuízo da função de definir os serviços tributáveis pelo ISS, definindo de forma denotativa, ou seja, exaustiva.

²⁴⁴ Como na expressão “venda direta a consumidor”, que, pela legislação do IPI, exclui a atividade do conceito de industrialização. Cf. Art. 5º, § 2º, do Decreto-lei nº 1.686, de 26 de junho de 1979.

²⁴⁵ A não ser que haja segregação expressa pela lei complementar.

Tendo esses comandos constitucionais como fundamento de validade, a Lei Complementar nº 116/03 prescreveu, no art.1º, §2º, aproximadamente como fazia o art.8º, §1º, do Decreto-Lei nº 406/68²⁴⁶, que:

§2º. Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Reparemos que a atecnia permanece quando o legislador complementar faz referência à predominância do ISS (com exclusão do ICMS) quando houver prestação de serviço com fornecimento de mercadorias. Seria melhor ter utilizado o termo “bens” ou “materiais” em vez de “mercadorias”. Afinal, operações relativas à circulação de mercadorias são materialidade adstrita ao ICMS, não sendo adequado, em termos de Ciência do Direito Tributário, utilizar o termo *mercadorias* para tratar de incidência tributária do ISS.

Mas o mais importante é a função de precisamento, exercida pelo legislador complementar, ao definir, de forma estipuladora mesmo, aquelas atividades que, pelo fato de ensejarem a existência tanto de bens quanto de serviços, verdadeiras operações mistas, serem consideradas como serviços para fins de incidência do ISS, ou mesmo serem segregadas, quanto à incidência tributária, cabendo a exigência de ISS quanto ao serviço, e de ICMS quanto ao bem.

Nesse sentido é o voto do Ministro Relator Eros Grau no RE 547.245-SC de 2009²⁴⁷, ao transcreve parecer do Ministro Ilmar Galvão:

3.23. Desenganadamente, tem, a lei complementar, no caso do ISS, a função de definir as operações mistas mediante a sua inclusão na lista de serviços quando optar pela prevalência do aspecto serviço, em detrimento, v.g., do fornecimento de mercadoria, ainda que o serviço não se constitua como atividade preponderante do prestador.

²⁴⁶ Art.8º. [...], § 1º. Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao impôsto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

²⁴⁷ Julg.: 02.12.2009.

Assim, percebemos que, no tocante ao âmbito restrito da função de prevenir conflitos de competência entre o ISS e o ICMS, o tema foi tratado de forma exaustiva, antes da Constituição de 1988, pelos §§1º e 2º do artigo 8º do Decreto-Lei nº 406/68, e, sob o atual Estado Democrático de Direito, respectivamente, pelo art.155, §2º, IX, 'b', da Constituição de 1988 e pelo art.1º, §2º, da Lei Complementar nº 116/03.

3.7.1. OPERAÇÕES MISTAS COM SEGREGAÇÃO DE INCIDÊNCIAS – ISS e ICMS

Detectamos os seguintes itens definidos pela lei complementar, no seu papel de prevenção a conflitos de competência tributária, como operações em que cabe a incidência de ISS sobre os serviços e de ICMS sobre as correspondentes mercadorias.

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

A este grupo, podemos inserir os itens abaixo, em que pese não haver neles a menção expressa sobre a incidência de ICMS nos materiais produzidos. Isso porque o conceito do item é expresso em dizer que incide o ISS no serviço com o material fornecido pelo tomador do serviço. E este é um comando claro no sentido de que só cabe a incidência do ISS sobre o serviço prestado. Afinal, sequer o material foi fornecido pelo prestador. Agora, se o material for fornecido pelo prestador, a ausência de previsão de incidência de ISS sobre o serviço mais o material por ele fornecido nos leva a concluir que é um caso de segregação de competência tributária, incidindo ISS no serviço e ICMS na mercadoria, já que vendida por aquele que presta o serviço correlato.

São eles:

7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.

14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

14.09 – Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.

39.01 – Serviços de ourivesaria e lapidação (quando o material for fornecido pelo tomador do serviço).

Assim, se o material é vendido pelo transmitente do bem, a colocação, a montagem, instalação ou a costura só vão ser tributados pelo ISS se houver cobrança em separado do valor dessa mão-de-obra. O que nunca poderá acontecer é a cobrança de ISS no valor integral, incluindo o do material, seja ele fornecido pelo tomador ou pelo prestador.

Resumindo: (i) se houver exceção expressa na lista – incide ICMS no material e ISS no serviço; (ii) se não houver exceção expressa na lista – incide ISS ainda que haja fornecimento de material; (iii) se o item falar em serviço com material fornecido pelo tomador – incide ISS somente no serviço; (iv) mas se, na hipótese em que o item falar em serviço com material fornecido pelo tomador, o material for fornecido pelo prestador, incide ISS no serviço e ICMS no material, havendo a possibilidade de, conforme o caso concreto, só incidir ICMS caso o serviço correlato (colocação, instalação ou costura) seja oferecido como cortesia, desde que mostrando-se meramente acessório em relação à venda do bem em si.

3.8. A IRRELEVÂNCIA DA ADJETIVAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR – “DO ISS”, “DO ICMS”

Importante ressaltar que, apesar de muitas vezes nos referirmos à Lei Complementar nº 87/96 de lei complementar do ICMS, e à Lei complementar nº 116/03 como a lei complementar do ISS, há que se ter em mente que essas leis não se apresentam com único fim precípuo de regular o imposto, por mais que suas ementas digam a respeito.

Isso acontece particularmente quanto às leis complementares que dispõem sobre o ICMS e o ISS porque regulam fatos naturalmente conflitantes e que, se não fosse a relevância jurídico-tributária da separação entre realidades econômicas tributáveis pelo ISS de um lado e realidades econômicas tributáveis pelo ICMS de outro lado, nem haveria porque existir regramentos específicos a respeito.

Basta um cotejamento dos textos dessas duas leis complementares para constatar o alegado. É o que ocorre, por exemplo, no art.1º, §2º, da lei complementar 116/03, que prescreve:

Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Coadunando-se com o raciocínio do supracitado dispositivo, a lei complementar 87/96 logicamente também faz referências ao imposto municipal sobre o consumo, quando trata da incidência do ICMS em situações fronteiriças. Vejamos o seu art.2º:

Art. 2º O imposto incide sobre:

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Art. 3º O imposto não incide sobre:

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

- a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

Voltando à lei complementar 116/03, outros dispositivos, já na sua lista de serviços, fazem menção ao imposto estadual, no sentido de segregação da competência tributária entre ISS e ICMS na atividade. É assim nos seguintes subitens:

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

Mas a exclusão de materiais da incidência do ISS não se faz somente com alusão expressa ao ICMS. Ela pode vir com o enunciado prescrevendo o serviço tributável pelo ISS, mas “com material fornecido pelo tomador do serviço”. Encontramos essa técnica nos subitens abaixo:

7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.

14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

Ainda se apresenta uma hipótese de exclusão expressa do material no subitem 14.09:

14.09 – Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.

CAPÍTULO 4. CASOS DE CONFLITO

4.1. AS ATIVIDADES MISTAS – LEASING, FRANQUIA E FACTORING

A função estipuladora da lei complementar é bastante útil, quanto a atividades em que haja maior complexidade, no controle de segregação do que seja serviço de qualquer natureza e do que não seja, particularmente quando envolvem cessões de direito ou operações com mercadorias (mercadorias, e não simplesmente materiais), para definir em qual competência tributária irá se enquadrar cada atividade, tudo sob o fundamento de validade conferido pelos art.146, I e III, ‘a’, e art.156, III, *in fine*,

Nessa situação se enquadram serviços como o *leasing* (arrendamento mercantil) (subitem 15.09), o *franchising* (franquia) (subitem 17.08) e o *factoring* (subitem 17.23), cuja complexidade das atividades permite ao legislador complementar efetuar uma simplificação na definição do seu enquadramento como serviço de qualquer natureza.

4.1.1. LEASING

Mas, apesar da fundamentação exposta nos votos do RE nº 547.245-SC e do RE nº 592.905-SC²⁴⁸, essa função simplificadora da lei complementar tributária não foi integralmente reconhecida pelo STF, no tocante ao leasing, nos referidos julgados, não se acolhendo o conceito de *leasing* na sua integridade como de incidência exclusiva do ISS. Isso porque conforme o voto do Ministro Relator, optou-se por fazer a distinção entre o *leasing* financeiro, em que preponderaria o fator “financiamento”, do *leasing* operacional, em que preponderaria o fator “locação”. Aparentemente, a leitura apenas da ementa dos acórdãos registra uma infelicidade do uso do termo “financiamento”, no sentido de que financiamento, em termos estritos, configura hipótese de incidência tributária de outro

²⁴⁸ Julg.: 02.12.2009. Ministro Relator: Eros Grau.

imposto, qual seja, o IOF²⁴⁹. Mas, a leitura do voto do Ministro Relator, na verdade, revela que o seu uso não se apresenta de todo infeliz, na medida em que se justifica o Ministro Relator afirmando que:

O chamado leasing financeiro [...] configura ‘atividade que não se exerce senão mediante prestação de considerável parcela de serviços diversificados, a cargo, não apenas dos dirigentes, mas também dos prepostos, auxiliares e empregados da arrendadora, serviços esses insuscetíveis de ser absorvidos pela subjacente operação de locação de bens, a qual de sua vez, obviamente, não gera obrigação de dar, mas, ao revés, de pôr a coisa à disposição do locatário e de garantir a este seu uso pacífico, deveres que mais se assemelham a uma prestação de serviço do que a circulação de mercadoria ou outra qualquer operação tributável’.²⁵⁰

Mas, de qualquer forma, *Leasing* não é financiamento nem locação; *leasing* é *leasing*. Essa assertiva, longe de querer afirmar uma tautologia, pretende reforçar que o *leasing*, mesmo o operacional, é uma operação própria, tipificada, regulada pela Lei nº 6.099, de 12.09.1974, alterada pela Lei nº 7.132, de 26.10.1983, e pela Resolução do Conselho Monetário Nacional (CMN) nº 2.309, de 18.08.1996, com redação das Resoluções CMN nº 2.659, de 28.10.1999 e nº 2.465/98.

Não há, no *leasing*, qualquer financiamento em termos estritos, já que a arrendadora não efetua a entrega de valores pecuniários ao arrendatário para que este vá a outra empresa efetuar a compra do bem desejado. Essa compra é feita pela própria arrendadora, que repassará o bem ao arrendatário sob a forma contratual de *leasing*, sob condições próprias.

O Ministro Relator, que tanto se esmera para declarar que o *leasing* é um contrato autônomo, embora resulte da fusão de elementos de outros contratos, vem, ao final, afirmar que existe, pelo menos para fins tributários, *leasing*-locação e *leasing*-financiamento. Ora, se é autônomo, não há que se invocar aquilo com que economicamente se parece o contrato, em prejuízo de sua verdadeira roupagem jurídica.

Aliás, a própria doutrina indicada pelo Ministro Relator para fundamentar que se caracteriza um financiamento afirma que o *leasing* tem como finalidade um financiamento,

²⁴⁹ Recordemos que o imposto que costumamos denominar IOF apresenta, na verdade, quatro hipóteses de incidência: (i) operações de crédito; (ii) operações de câmbio; (iii) operações de seguro; e (iv) operações relativas a títulos ou valores mobiliários, conforme art.153, V, da Constituição de 1988.

mas não que ele é um financiamento.²⁵¹ A distinção entre ter como finalidade financiamento e ser financiamento é fundamental para distinguirmos a que ele almeja economicamente e o que ele é juridicamente. E como não se trata de concessão de crédito pelo arrendador ao arrendatário para que esse efetue a compra em empresa terceira, financiamento em estrito senso não é.

Muito menos de locação se trata. O exemplo utilizado pela doutrina citada pelo Ministro Relator para indicar o *leasing* operacional, ao dizer que o fabricante é o próprio arrendador do bem, ou foi uma simplificação ou só é válido no direito norte-americano. Isso porque, nos termos da Resolução CMN nº 2.309/96 (art.6º, §1º), só podem ser arrendadoras na modalidade *leasing* operacional as sociedades de arrendamento mercantil e os bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil.

Dessa forma, em que pese algumas peculiaridades tornem distintos entre si o *leasing* operacional, o *leasing* financeiro e o *lease-back*, o mecanismo básico entre eles é o mesmo, motivo pelo qual não cabe caracterizar o *leasing* nem como locação, nem como financiamento.

Assim, enquadra-se perfeitamente o *leasing* no conceito de *serviço de qualquer natureza*, na medida em que se apresenta como contrato autônomo. E, como contrato autônomo que é, não há sequer que afirmar que o valor da opção de compra no final do prazo do leasing deva ser tributado pelo ICMS, até porque a previsão do referido serviço na lista não traz qualquer ressalva nesse sentido. A única possibilidade de afastamento da incidência do ISS é o fato da desconsideração do negócio como *leasing* para considerá-lo como operação de compra e venda à prestação, caso haja descumprimento das disposições legais, conforme dispõe o art.11, §1º, da Lei nº 6.099/74, situação em que obviamente ensejar-se-á a incidência plena do ICMS.²⁵²

As vacilações no voto vencedor nos RE 547.245-SC de 2009 abrem espaço para dúvidas também quanto ao enquadramento da franquias, bem como do *factoring*, particularmente no que tange à integralidade dos valores a eles relativos como contrapartidas ao objeto dos respectivos contratos.

²⁵⁰ RE's nº 547.245-SC e 592.905-SC.

²⁵¹ RIZZARDO, Arnaldo. *Leasing: arrendamento mercantil no direito brasileiro*. 4ª ed. São Paulo: RT, 2000, p.142; COMPARATO, Fábio Konder. *Contrato de leasing* in RT 389, p.11.

²⁵² Para maiores detalhes a respeito de ISS e *leasing*, cf. MACEDO, Alberto. ISS e arrendamento mercantil. In: Ives Gandra da Silva Martins; Marcelo Magalhães Peixoto. (Org.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2ª ed. São Paulo: MP Editora, 2008, v. 1, p. 167-186.

O raciocínio da indivisibilidade da base de cálculo, na medida em que o negócio jurídico é uma operação mista que foi elencada na sua integralidade pela lei complementar na lista de serviços aplica-se plenamente à franquia.

4.1.2. FRANQUIA

O contrato de franquia também se apresenta tipificado no nosso ordenamento. Sua definição legal se encontra no art.2º da Lei nº 8.955, de 15.12.1994:

“Franquia empresarial é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e, eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício.”

No atinente à franquia, não há que se admitir qualquer segregação em seu valor pelo fato de se constituir, em síntese, de cessão de direitos e de serviços de treinamento, assessoramento e administração do negócio.

Como já tivemos a oportunidade de ver, quaisquer cessões de direito (salvo expressa previsão constitucional) estão abarcadas pelo conceito de *serviços de qualquer natureza*.

AIRES F. BARRETO entende que a franquia é uma modalidade de cessão de direitos, no caso, uma cessão de direito do uso da marca do franqueador pelo franqueado. Assim, não se constituiria como uma obrigação de fazer, e, portanto, não tributável pelo ISS.²⁵³

Não impressiona o ilustre Professor o fato de que na franquia é comum haver uma gama de prestações de serviço que inclusive têm de ser previstas na circular de oferta.

Pelo art.3º da Lei nº 8.955, de 15.12.1994, o franqueador é obrigado a fornecer ao potencial franqueado a circular de oferta, documento que deverá indicar o que esse franqueador oferecerá, “no que se refere a: a) supervisão de rede; b) serviços de orientação e outros prestados ao franqueado; c) treinamento do franqueado, especificando duração,

²⁵³ BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na lei. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005, p.213. No mesmo sentido, CARVALHO, Paulo de Barros. Não incidência do ISS sobre atividades de franquia (franchising): In Revista Direito Tributário Atual, n.20, Dialética, 2006, São Paulo, p.202-214.

conteúdo e custos; d) treinamento dos funcionários do franqueado; e) manuais de franquia; f) auxílio na análise e escolha do ponto onde será instalada a franquia; e g) layout e padrões arquitetônicos nas instalações do franqueado”. Ou seja, vários serviços podem ser prestados pelo franqueador para o franqueado no bojo da franquia.

Entende o insigne Mestre que esses serviços são atividades-meio, e ainda eventuais, e que portanto, tais prestações de serviço não podem ser cindidas do contrato, que é complexo (misto), para serem tributadas pelo ISS.

Data vênua, não concordamos. A previsão de lei complementar foi concebida pelo constituinte justamente para regular situações que não se enquadram exatamente em uma única materialidade totalmente.

A irrelevância do critério preponderância demonstra isso. Sabedor o constituinte de que os cortes jurídicos que fez para segregar as competências tributárias dos impostos sobre o consumo não seriam suficientes para se encaixar toda a complexidade dos fatos, como os contratos mistos, deixou para a lei complementar regular essas situações mistas, com grau de decibilidade sobre qual imposto incidir.

Mesmo na premissa de que os serviços tributáveis fossem somente as prestações de serviço do Direito Civil, não nos parece adequado afirmar que, por conta de não se enquadrar a modalidade contratual exatamente como prestação de serviço, venda de mercadoria ou industrialização, por nenhum imposto sobre o consumo poderia ser tributada.

Além disso, conforme ensina MARIA HELENA DINIZ, a assistência técnica por parte do franqueador é permanente, sendo característica essencial do contrato de franquia. Para a ilustre Professora de Direito Civil da PUC de São Paulo:

O campo dessa assistência técnica ao franqueado é muito amplo, e sempre será fixado no contrato. Poderá consistir, p.ex.: a) na mera assistência técnica em relação ao bom funcionamento de aparelhos, se os objetos comercializados forem marcas especiais de rádios, televisores, condicionadores de ar, máquinas, refrigeradores, motores etc.; b) na colaboração em publicidade para maior venda dos produtos; c) no auxílio financeiro, mediante o fornecimento de certas garantias; d) na mera assistência contábil, relativa à adoção de determinada espécie de escrituração a ser observada pelo franqueado. Com isso haverá uma certa ligação entre franqueador e franqueado, com escopo de facilitar as vendas dos produtos.²⁵⁴

²⁵⁴ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil. vol.3. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p.543-544.

Considerações desse jaez dotariam a lei complementar feita para prevenir conflitos de competência em situações mistas, complexas, por não se encaixarem exatamente numa circulação de mercadoria, prestação de serviço ou industrialização, de força nula. Se não houvesse nenhuma situação que ensejasse dúvida jurídica relevante sobre seu enquadramento, para que o legislador constitucional teria previsto lei complementar para regular os potenciais conflitos? E se ela veio para regular, prevenir, tais conflitos, é porque há questões de competência que não são só resolvidas com a interpretação do texto constitucional, simplesmente por serem complexas. Surge aí exatamente para isso a lei complementar tributária.

4.1.3. FACTORING

Quanto ao *factoring*, a definição legal de seu conceito é uma “prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços”, primeiramente regulada pela Lei nº 8.981, de 20.01.1995, e atualmente em vigor por intermédio da Lei nº 9.249, de 26.12.1995.

Por esse contrato, um comerciante, denominado faturizado, cede a outro, chamado de faturizador (ou factor), os créditos advindos de suas vendas mercantis a prazo a terceiro (devedor ou cliente).

No factoring, o faturizador recebe os créditos cedidos ou endossados pelo faturizado, passando a cobrança a ser feita pelo primeiro. Rege-se ele pelas normas de cessão de crédito e comissão, pois não há lei que o regule no direito civil.²⁵⁵

É uma técnica financeira e de gestão comercial, com três objetos: a garantia, a gestão de créditos e o financiamento.

Garantia que o factor dá de que irá liquidar os créditos cedidos até o vencimento.

Gestão de créditos, em que o factor executa os serviços administrativos, de faturamento, cobrança e emissão de títulos e serviços contábeis do faturizado.

Financiamento, pois representa um financiamento da empresa faturizada, pois o faturizador adquire os créditos do faturizado, pagando-os a ele.²⁵⁶

²⁵⁵ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil. vol.3. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p.549-550.

²⁵⁶ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil. vol.3. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p.551.

Nesse mister, há segregação entre o que seja o valor do serviço de qualquer natureza, qual seja o referente à “prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber” e a atividade de compra de créditos, cuja receita advirá do diferencial entre a realização desses créditos e o valor pelo qual foram eles adquiridos.²⁵⁷

E essa segregação foi acolhida pela Lei Complementar nº 116/03, em que o subitem 17.23 fala somente de “assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização”, ou seja, os serviços relacionados ao *factoring*, e não o *factoring* como um todo.

²⁵⁷ LEITE, Luiz Lemos. *Factoring no Brasil*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p.119.

4.2. “DOWNLOAD” DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR PELA INTERNET

A interpretação histórico-evolutiva é a adequada no trato do texto constitucional na medida em que não há texto sem contexto, e o intérprete se vale dos seus valores, e não dos valores existentes quando o enunciado constitucional foi criado.

Mas essa evolução, ou alteração, conceitual nos conceitos utilizados para definir competências tributárias fica limitada quando ela faz recair sobre outra materialidade constitucional vizinha.

Em relação ao conceito de “mercadoria”, previa o Código Comercial (Lei 556/1850):

Art. 191 – [...].

É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante.[...]

(revogado pelo Código Civil de 2002)

Cabe, de início, citar o julgamento, no Supremo Tribunal Federal, da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945 (ADI 1945 MC), que, entre outros aspectos, tratou de tema extremamente relevante para o presente trabalho.

Trata-se da possibilidade de incidência do ICMS sobre softwares adquiridos por intermédio de transferência eletrônica, o que foi previsto pela Lei nº 7.098/98 do Estado do Mato Grosso, em seu art.2º, §1º, VI:

Art.2º. (...) §1º. O imposto incide também:

(...)

VI – sobre as operações com programa de computador – software –, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados.

As discussões giraram em torno de se o *download* de programas de computador necessitaria de um suporte físico para ser considerado mercadoria, ou se o fato de se tratar de um licenciamento de uso de programa de computador ensejaria a incidência do ISS,

inclusive com previsão no subitem 1.05 da lista de serviços. Concluiu-se, no julgamento da liminar, que o *download* de programa de computador pode ser tributada pelo ICMS, desde que restrito às cópias ou exemplares dos programas produzidos em série e comercializados no varejo, sem abranger o licenciamento ou cessão de uso.

Acontece que a Lei nº 9.609, de 19.02.1998, prevê que:

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Art. 9º O **uso** de programa de computador no País **será objeto de contrato de licença**.

Essa regra não é uma exclusividade do Brasil, os softwares mundo afora não são objeto de compra e venda, em regra, mas sim de licenciamento de uso.

E então, a lavra de FÁBIO ULHOA COELHO torna-se indispensável, quando afirma que:

Na licença de uso, o titular dos direitos autorais (*licenciante*) apenas autoriza o uso do programa pelo outro contratante (*licenciado*), conservando a propriedade intelectual em seu patrimônio.

Não se confunde com a *cessão de direitos autorais*, em que o titular da propriedade intelectual referente ao *software* (*cedente*) transmite-a a outrem (*cessionário*), mediante remuneração, deixando de ser, assim, o proprietário.

Quando o consumidor ‘adquire’, no mercado, o *software* de um jogo para instalar em seu computador pessoal, o que se verifica, juridicamente falando, não é compra e venda, mas o licenciamento de uso do bem intelectual pela empresa de informática detentora dos direitos a ele relativos.²⁵⁸

²⁵⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Civil. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.412.

Entendemos que o objeto aí pode ser analisado por dois ângulos distintos. O primeiro, como uma mercadoria, como sempre o foram, por exemplo os discos de vinil, os livros etc., os quais, em que pese serem mercadorias, não afastavam a licença de um direito autoral, consubstanciado na obra composta por aqueles suportes físicos.

Mas, em relação ao programa de computador, como toma relevância o seu licenciamento, consubstanciando-se no conceito mais amplo de serviço de qualquer natureza, com disposição expressa na Lei complementar nº 116/03, não há como suprimi-lo da competência tributária do ISS.

O elemento divisor de competências entre ISS e ICMS apresentado nos julgados que pacificaram, na jurisprudência, o entendimento software por encomenda vs software de prateleira não foi o único critério relevante ali apreciado.

No voto do Min. Sepúlveda Pertence, em ambos os casos havia um *corpus mechanicum* sobre o qual se materializavam os programas de computador, tanto de prateleira quanto por encomenda.

Segue trecho do acórdão:

RE 176.626 – SP

[...] questão constitucional: [...]. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" " matéria exclusiva da lide ", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. (grifo nosso)

Desta forma, ser objeto de contrato de licença não afasta a natureza de mercadoria no caso de ser a venda de programas padronizados e produzidos em série, sem qualquer customização, mas desde que tais programas estejam materializados num suporte físico.

Faz sentido, na medida em que, como pudemos ver no capítulo correspondente ao conceito de serviço na economia, uma das características relevantes do serviço é o fato de não ser estocável, como produto padronizado.

Agora, se não há materialização, a proximidade entre o usuário e aquele que o produz se restabelece, ocasionando a ausência de *corpus mechanicum*, voltando a prevalecer a licença de uso, cabendo incidir o ISS, e não o ICMS.

4.2.1. O ENQUADRAMENTO DOS SERVIÇOS INFORMÁTICOS NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

Os serviços informáticos compõem tanto serviços por natureza quanto serviços por estipulação legal. Na seara da enumeração e sistematização dessa espécie de serviço, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas – IBGE, sistematizando as espécies de serviços de tecnologia da informação existentes no mercado brasileiro com a Pesquisa de Serviços de Tecnologia da Informação – PSTI, ano de referência 2009²⁵⁹, apresentou um glossário que contém as definições dos diversos serviços de tecnologia da informação.

Ao agrupar esses serviços, expostos na supracitada pesquisa, podemos verificar alguns critérios relevantes.

Quanto à espécie de software estudado, temos:

- (i) Software customizável (personalizável) ou não – no âmbito dessa pesquisa, software customizável é o programa para computador que permite “alterações na sua estrutura básica, de forma a melhor atender às necessidades do cliente”, requerendo “a contratação de serviços adicionais para sua implantação e parametrização”. Software não-customizável, por sua vez, apresenta-se como programa para computador que não permite alterações na sua estrutura básica, sendo geralmente empacotado, podendo ser adquirido em lojas que vendem produtos de informática e instalado pelo próprio usuário, sem necessidade de

²⁵⁹ Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/psti/2009/psti2009.pdf>>. Acesso em 16.06.2011.

serviços adicionais, com manutenção e suporte restringindo-se a apoio através de help desk.

(ii) Software sob encomenda – é um programa para computador desenvolvido “de acordo com as especificações de um único usuário (ou conjunto de usuários) e que” vai “atender às suas necessidades específicas”. Interessante notar que a definição de software por encomenda adotada pela referida pesquisa assevera que “o desenvolvimento de software sob encomenda ou específico para o cliente é um serviço de consultoria para a criação de solução a partir da identificação das necessidades do adquirente/usuário”. Especifica também que “essa atividade pode incluir as etapas de desenvolvimento do projeto/especificação e programação/codificação, implantação, preparo de documentação e testes”, compreendendo, dentre outros, os serviços de “elaboração de projetos específicos de modelagem e gerenciamento de bancos de dados sob encomenda (para redes locais ou Internet); consultoria para o desenvolvimento de bancos de dados e de sistemas gerenciadores, de acordo com as necessidades do cliente, abrangendo a criação de interfaces para seu gerenciamento; e criação de websites e de portais e/ou desenho de páginas para a Internet (web design).”

(iii) Software embarcado – apresenta-se como um sistema desenvolvido “para funcionar em hardware (equipamento, máquina ou dispositivo) outro que não computadores, excluindo, portanto, programas que funcionam em PCs, laptops, minicomputadores ou mainframes”. Esse software embarcado é aquele presente “em produtos como telefones celulares, eletrodomésticos, automóveis, máquinas agrícolas e em terminais de atendimento bancário”.

Nas espécies de software customizável e por encomenda está sempre presente a personalização do produto, mesmo que parcialmente, o que permite atrair a competência do ISS para a tributação dos referidos produtos.

No tocante ao software embarcado, caberá a incidência do ISS se ele não for feito propriamente pela empresa confeccionadora do produto que irá recebê-lo. Ou seja, há que haver uma terceirização desse serviço de confecção do software embarcado para ser tributável pelo ISS.

Quanto às formas de comercialização desses softwares, temos:

(i) Desenvolvimento de software – essa modalidade abrange a própria produção do software em si, seja ele customizável, não-customizável, encomendado

ou embarcado. Quanto ao desenvolvimento de software, a própria encomenda e customização para o encomendante afastará a incidência do ICMS, caracterizando-se esse encomendante como o usuário final do serviço prestado, incidindo, pois, o ISS.

(ii) Licenciamento de uso de software – o licenciamento de uso de software comporta a autorização, por parte do licenciador ou concedente, para o licenciado ou cessionário explorar economicamente esse software. Por força de expressa determinação legal, o uso de programa de computador no Brasil será objeto de contrato de licença de uso (art.9º da Lei nº 9.609/98). Esse é o principal argumento que sustenta a tributação da licença de software pelo ISS, pelo fato de haver definição expressa do serviço de licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computação na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, ainda que se trate de software não-customizável. Entretanto, a figura do licenciamento perde espaço para a produção em série e padronizada, que faz prevalecer o software como mercadoria, na linha da jurisprudência do STF supracitada, exceto se o programa de computador não for materializado num suporte físico, como quando feito por download, situação em que se afasta a característica de mercadoria, incidindo ISS por prevalecer tão somente a figura do licenciamento. Esse licenciamento pode se apresentar nas seguintes modalidades:

- a. Licença tradicional.
- b. Aluguel do tipo ASP (Application Service Provider) – nessa espécie de licenciamento, “os sistemas ficam hospedados no provedor do serviço e o acesso é feito via web, mediante realização periódica de pagamento de tarifa”.
- c. Aluguel do tipo SaaS (Software as a Service) – nesse tipo de licenciamento, “os aplicativos, em geral disponíveis online, são acessados mediante pagamento pelo uso (por serviço)”.

Em cada modalidade de licenciamento acima exposta, o que vai fazer prevalecer a incidência do ICMS ou do ISS é, primeiramente a existência ou não de suporte físico. Verificada a ausência, já se afasta de pronto a incidência do ICMS, por não se caracterizar aí uma mercadoria, prevalecendo o licenciamento do programa de computador. Se presente o suporte físico, há se que verificar o segundo critério diferenciador, a presença ou não de customização ou personificação, aliada à encomenda. Se presentes as características de customização e encomenda, haverá a incidência de ISS; se não, incidência de ICMS.

- (i) Representação – na referida pesquisa, parece-se que o termo “representação” foi tomado com certa imprecisão terminológica. Isso porque o contrato de representação comercial é um contrato típico no nosso ordenamento, sendo regulado pela Lei nº 4.886/65, e apresenta como uma de suas características o fato de o representante comercial ter poder para obter pedidos de compra e venda de produtos do representado, mas não tem poder para concluir a negociação em nome do representado²⁶⁰. Na pesquisa, entretanto, quando trata da representação, sempre posiciona a empresa “representante” como distribuidora do desenvolvedor do software, numa ideia de efetivamente comercializá-lo e não somente obter pedidos de compra e venda desse software, o que é mais comum acontecer. Nessa senda, essa representação seria, na verdade, um contrato de concessão comercial, este sim, onde o “empresário (concessionário) se obriga a comercializar, com ou sem exclusividade, com ou sem cláusula de territorialidade, os produtos fabricados por outro empresário (concedente)”²⁶¹. Nesse sentido, só caberá falar de incidência de ISS se efetivamente se tratar de contrato de representação, e não de concessão comercial.

Mas ainda há, na referida pesquisa, outros serviços de relevância que merecem destaque:

- (i) Serviços relacionados a redes e integração em tecnologia da informação – como “serviços de consultoria técnica especializada e/ou de desenvolvimento, visando à elaboração de projetos e/ou ao desenvolvimento de redes e de integração de sistemas, englobando a elaboração de projetos lógicos de redes de informática e projetos para integração de sistemas nas mais heterogêneas plataformas, com o uso de recursos técnicos”, bem como “a integração de informações entre equipamentos, coletores de dados, sistemas especializados de automação industrial, processos de pesagem e sistemas de informações”. São tributáveis pelo ISS, enquadráveis no item 1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

²⁶⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p.438.

²⁶¹ COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p.441.

(ii) Serviços de hospedagem de sites (*web hosting*), hospedagem de aplicações ou serviços de transferência contínua de som e imagem através da Internet – “compreende os serviços de fornecimento de infra-estrutura de tecnologia da informação (hardware, software e redes) para processamento de dados, aplicativos de hospedagem e processos de hospedagem, bem como serviços de transferência contínua de som e imagem através da Internet”. Caracterizam-se como suporte técnico em informática, bem como de configuração e manutenção de bancos de dados, enquadráveis no subitem 1.07 da lista de serviços.

(iii) Serviços de Portais/provedores de conteúdo e outros serviços de informação na Internet – “compreende os serviços de operação de páginas de Internet (websites) ou de ferramentas de busca (search engine) para gerar e manter grandes bases de dados de endereços e conteúdos de Internet; operação de portais da Internet que atualizam periodicamente seu conteúdo, como, por exemplo, os dos meios de comunicação. Também se consideram páginas que veiculam publicidade na Internet e páginas de entretenimento e jogos. Nesse aspecto final, há que se atentar que já há previsão de hipótese de incidência de ISS no tocante a diversões públicas.

(iv) Serviço de exploração de salas de acesso à Internet (*lan houses*) – essa modalidade de serviço, na verdade, não encontra tipicidade nos subitens do item 1 da lista de serviços (Serviços de informática e congêneres), mas sim no item 3 (Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres), mais precisamente no subitem 3.03, que entre outros serviços contempla o serviço de exploração de escritórios virtuais e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.

4.3. ATIVIDADE, SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E INDUSTRIALIZAÇÃO

A fim de espancar quaisquer confusões na evolução das ideias aqui expostas, delimitaremos, desde já, como os conjuntos sógnicos *atividade*, *serviço de qualquer natureza* e *industrialização*, serão utilizados no presente capítulo.

O termo *atividade* será tomado, aqui, na acepção de um evento do mundo social, pré-jurídico, portanto, que poderia ser enquadrado tanto no conceito pré-jurídico – ou seja, que normalmente é aceito pela sociedade – de *industrialização*, quanto no conceito pré-jurídico de *serviço de qualquer natureza*.²⁶²

Essa estipulação é importante haja vista a industrialização ser, em última análise (análise essa pré-jurídica), um “serviço”²⁶³. O que se percebe claramente quando tratamos de atividades que se encontram na região de penumbra de ambos os conceitos jurídicos (*industrialização* e *serviço de qualquer natureza*).

Mas, se essa *atividade* se enquadrar no conceito jurídico de *industrialização*, não caberá alegar que tal atividade possa ser considerada *serviço de qualquer natureza*. E vice-versa.

Decorrência do entendimento acima exposto, e adiantando em parte a conclusão desse tópico, é que não é possível haver a incidência concomitante de IPI e de ISS sobre tais *atividades*. Daí a necessidade de se demonstrar em que hipóteses, nos casos de extremação das incidências, à luz do ordenamento vigente, dá-se uma *industrialização*, e em que hipóteses ocorre um *serviço de qualquer natureza*.

Ontologicamente, no mundo dos eventos, não há como dizer que as atividades realizadas pelo industrial não constituam “serviços”. Temos, portanto, que adentrar o sistema do direito positivo para investigar como foi demarcada a fronteira, em termos jurídicos, entre o conceito de *industrialização* e o conceito de *serviços de qualquer natureza*.

O conceito de *industrialização* pode ser construído pelo intérprete, de início, a partir dos seguintes enunciados prescritivos do texto constitucional:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

²⁶² Este é o último ponto do presente trabalho em que utilizaremos as expressões “industrialização” e “serviço de qualquer natureza” numa acepção pré-jurídica.

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Por sua vez, os enunciados prescritivos a partir dos quais se pode construir o conceito de *serviços de qualquer natureza* são os seguintes:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

A vaguidade de ambos os conceitos, apenas analisando-se o texto constitucional, não permite que se esgote a definição desses conceitos. Obviamente, potenciais conflitos de competência surgiriam quando da fruição dessa outorga de competência tributária por parte dos entes políticos bem como quando da aplicação da legislação tributária correspondente, se o direito positivo parasse nos conceitos constitucionalmente postos.

De fato, não há dificuldade em constatar uma *industrialização* quando flagramos uma *atividade* que ocorre no âmago de uma montagem industrial realizada no próprio processo de produção, pelo industrial. Também não há dúvidas que um advogado, quando realiza *atividades* profissionais para seu cliente, efetua uma espécie de *serviço de qualquer natureza*.

²⁶³ Neste trabalho, quando o signo “serviço” estiver entre aspas, será sinônimo de “atividade”, ou seja, como um acontecimento pré-jurídico.

As dúvidas começam a surgir quando uma *atividade* típica de *industrialização* se assemelha em grande medida a um serviço de qualquer natureza, o que soe acontecer quando, da realização de uma *atividade*, decorre a entrega de um bem material modificado.

Com a vaguidade sendo inerente a qualquer palavra ou expressão, e no caso em questão, em que os conceitos de *industrialização* e de *serviço de qualquer natureza* não só se avizinham, mas se superpõem parcialmente, a região de penumbra será aquela na qual o legislador infraconstitucional poderá trabalhar, trazendo outras estipulações de forma a prevenir conflitos de competência tributária na aplicação do direito ao caso concreto, mesmo que essas estipulações venham sob a forma de definições denotativas.

E essa certa liberdade encontra-se dentro da região de interseção entre os conceitos de *serviço de qualquer natureza* e de *industrialização*. É nessa região que pode, e deve, a lei complementar tributária clarear a definição dos conceitos ali postos.

Nesses casos, o texto constitucional não será suficiente, mesmo numa “interpretação sistemática” desse texto, para amainar as dúvidas sobre se determinada *atividade* se enquadra como *industrialização* ou como *serviço de qualquer natureza*.

Regulamentando o antigo imposto de consumo²⁶⁴, de competência da União, à luz da Constituição de 1946, a Lei nº 4.502, de 30.11.1964, já positivava uma definição designativa do conceito de industrialização²⁶⁵:

Art.3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao impôsto.

Parágrafo único. Para os efeitos dêste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, [...].

Notemos, portanto, que o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25.10.1966, não inovou em sua definição designativa do conceito de industrialização. Pelo contrário, foi até menos abrangente:

Art.46. [...] Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a

²⁶⁴ Esse imposto teve sua denominação alterada para *imposto sobre produtos industrializados* com o advento da Emenda Constitucional nº 18 à Constituição de 1946 e do Decreto-Lei nº 34, de 18.11.1966.

²⁶⁵ Entendemos que a referida lei, por cumprir função de prevenção de conflitos de competência em matéria tributária entre o IPI e o ISS, ao contribuir para a definição do critério material do IPI, foi recepcionada como

qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoamento para o consumo.

De qualquer forma, os enunciados prescritivos supracitados ficaram longe de prover um limite preciso entre os conceitos de *industrialização* e de *serviços de qualquer natureza*. Isso porque, considerados isoladamente esses enunciados, nunca uma atividade da qual decorresse a modificação de um bem material ensejaria o acontecimento jurídico *serviço de qualquer natureza*.

Por isso que aqui entram em cena as definições denotativas, constatadas, para começar, nos próprios incisos do parágrafo único do art.3º da Lei nº 4.502/64, nos quais tais definições têm um papel excludente de certas hipóteses específicas da competência tributária do IPI, jogando-as, por consequência, na competência tributária do ISS, obviamente considerando sua previsão expressa por lei complementar:

Art . 3º. [...]

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:

I - o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;

II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto;

III - O preparo de medicamentos officinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente e consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 1.199, de 1971)

IV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas. (Incluído pela Lei nº 9.493, de 1997)

(grifos nossos)

lei complementar material, ao menos quanto ao tema ora tratado, tanto pela Constituição de 24.01.1967, quanto pela Constituição de 05.10.1988.

A partir do momento em que o ISS, com esse nome²⁶⁶, teve a outorga constitucional de sua competência tributária conferida aos Municípios, a única vez em que o legislador complementar se valeu de definição designativa para precisar o conceito de *serviços de qualquer natureza* foi com a prescrição do inciso I do art.71 do Código Tributário Nacional²⁶⁷:

Art.71. [...]

§ 1º Para os efeitos dêste artigo, considera-se serviço:

I - o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais;

[...]

O Código Tributário Nacional, ainda em seu art.71, na sua redação original, também trouxe definições denotativas:

Art. 71. O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de impôsto de competência da União ou dos Estados.

§ 1º Para os efeitos dêste artigo, considera-se serviço:

[...]

II - a locação de bens imóveis²⁶⁸;

III - locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza.

IV - jogos e diversões públicas. (Incluído pelo Ato Complementar nº 27, de 1966)

[...]

²⁶⁶ Assemelhavam-se ao ISS, ainda na vigência do ordenamento anterior à Emenda Constitucional nº 18, de 01.12.1965, o imposto de indústria e profissões e o imposto sobre diversões públicas (art.29, III e IV da Constituição de 1946, de 18.09.1946).

²⁶⁷ Esse artigo, antes de ser revogado expressamente pelo Decreto-Lei nº 406, de 31.12.1968, sofreu algumas alterações. Vide, quanto à definição designativa supracitada, o Ato Complementar nº 34, de 30.01.1967, que, adiante-se, não alterou significativamente a designação anterior.

²⁶⁸ Pelo Ato Complementar nº 27, de 08.12.1966, a palavra “imóveis” foi substituída pela palavra “móveis”.

A partir de então, sempre o legislador complementar optou por adotar exclusivamente definições denotativas para precisar o conceito de *serviço de qualquer natureza*, obra que se tornou comum com o advento das listas de serviços, com o Decreto-Lei nº 406, de 31.12.1968²⁶⁹; o Decreto-Lei nº 834, de 08.09.1969; a Lei Complementar nº 56, de 15.12.1987; e a Lei Complementar nº 116/03.

Daí entra a importância da atuação do legislador com suas definições estipulativas, como mencionado anteriormente, para, naquelas atividades “de fronteira”, afastar as vaguidades e ambigüidades, cumprindo a função da lei complementar tributária de prevenir conflitos de competência.

Por isso que não há qualquer pecado em a Lei Complementar nº 116/03 alterar o desenho das fronteiras entre os conceitos de *industrialização* e de *serviços de qualquer natureza*, desde que o faça no interior daquela zona de interseção entre os dois conceitos, mostrada no diagrama acima.

Nessa linha de entendimento, aproximadamente²⁷⁰, segue LUÍS EDUARDO SCHOUERI:

Voltando-se ao texto constitucional, constatamos que ali não se encontram parâmetros definitivos para a conclusão quanto ao aspecto material de cada imposto. As expressões empregadas pelo constituinte são meros nomes dados historicamente a impostos já existentes. [...] Tendo em vista, outrossim, que nosso sistema federal elegeu uma rígida discriminação de competências, concluímos que é na lei complementar que se encontram os conceitos de cada imposto discriminado constitucionalmente.²⁷¹

4.3.1. NOVOS PARÂMETROS PARA A DEMARCAÇÃO DA FRONTEIRA ENTRE IPI (INDUSTRIALIZAÇÃO) E ISS (SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA)

²⁶⁹ Cujas listas ainda sofreram algumas alterações, como a trazida pela Lei Complementar nº 100, de 22.12.1999.

²⁷⁰ Dizemos “aproximadamente”, porque, conforme afirmado anteriormente, há que se aprofundar o trabalho exegético debruçando-se por sobre o texto constitucional, para, só depois, deixar para a lei complementar o papel definatório nas regiões de penumbra do conceito que tenham permanecido.

²⁷¹ Lembrando que, conforme citado na nota de rodapé nº 2, o referido autor se vale da dicotomia tipo – conceito. Portanto, os “conceitos” a que se refere no excerto, lemos como “definições”. Traçando um paralelo entre as duas teorias, temos que o tipo está para o conceito (da teoria que utilizamos), assim como o conceito (da teoria que não utilizamos) está para a definição.

Neste ponto, temos que analisar como a mais recente lei complementar a tratar do tema, a lei complementar nº 116/03, dispôs a respeito do precisamento da fronteira entre os conceitos de *industrialização* e de *serviços de qualquer natureza*.

4.3.1.1. “De Objetos Quaisquer” versus “De Objetos Não Destinados à Industrialização ou Comercialização”

O item 72 da lista de serviços trazida ao ordenamento pela lei complementar nº 56/87, prescrevia, como serviço de qualquer natureza:

72. Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos não destinados à industrialização ou comercialização.

A expressão “de objetos não destinados à industrialização ou comercialização” apresentava-se como critério relevante para delimitar as competências tributárias do ISS e do IPI. Se os objetos que sofressem as alterações ali descritas fossem endereçados a um processo de produção (cadeia de produção), não poderíamos falar de prestação de *serviço de qualquer natureza*.

Nesse contexto, tornava-se relevante, e fazia sentido, o conceito de “industrialização por encomenda” para as atividades ali elencadas, em que a terceirização de determinada *atividade* do processo de produção não tornava essa atividade num *serviço de qualquer natureza*, para fins de incidência do ISS. Permanecia, pelo fato de ser sobre objeto destinado à industrialização ou comercialização, como atividade abrangida pelo conceito de *industrialização*, mesmo que sendo realizada tal industrialização por terceiro.

Com o advento da Lei Complementar nº 116/03, no entanto, houve um reposicionamento da fronteira demarcatória entre os dois conceitos de *serviço de qualquer natureza* e de *industrialização*.

Basta observarmos o item correspondente ao item 72 da antiga lista de serviços na atual lista, da Lei Complementar nº 116/03:

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

Assim, a partir da vigência da Lei Complementar nº 116/03, as atividades do item acima²⁷² passaram a sofrer a incidência do ISS não só quando os objetos forem destinados a um usuário final, mas também destinados à industrialização ou comercialização.

Nessas hipóteses, não cabe mais falar, portanto, em “industrialização por encomenda”, não incidindo, pois, o IPI, mas tão somente o ISS.

4.3.1.2. “Para o Usuário Final” ou “Prestado ao Usuário Final”

Até o advento da Lei Complementar nº 116/03, um critério relevante para a demarcação da fronteira entre o *serviço de qualquer natureza* do ISS e a *industrialização* do IPI era se a realização da atividade era destinada ou não para o usuário final. Caso não houvesse a menção ao usuário final, entendia-se que mesmo que destinada para o processo de industrialização ou comercialização, caberia a incidência de ISS, afastando-se a do IPI.

Corrobora esse entendimento o que dispõe o art.5º do Decreto nº 4.544, de 26.12.2002 (Regulamento do IPI), que define o que não se considera *industrialização*. É recorrente, nos incisos daquele dispositivo, a alusão a produtos destinados a venda direta a consumidor para excluir-se a incidência do IPI.

São realmente duas classes excludentes. O conceito de usuário final pressupunha a não destinação do produto para um processo de industrialização ou de comercialização. O estabelecimento industrial não poderia ser considerado usuário final de um objeto se esse objeto não fosse consumido pela empresa que não para se agregar no seu processo de produção.

Analisemos algumas materialidades em que essas expressões se fizeram presentes.

4.3.1.3. Recauchutagem e Regeneração de Pneus

No ordenamento ora vigente, a generalização da incidência de ISS sobre alguns serviços se deu pela simples supressão do qualificativo “para o usuário final”.

Assim ocorreu com o item 14.04, que “substituiu” o item 71 da lista de serviços anterior, fazendo incidir o ISS sobre a recauchutagem ou regeneração de pneus não só quando efetuada para usuário final, mas sim para qualquer destinação.

²⁷² Há que se registrar uma exceção no caso da restauração, haja vista que se essa restauração for de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores e elevadores (item 14.01), só incidirá ISS no serviço puro, ficando as partes e peças empregadas sujeitas ao ICMS.

Comparemos os dois dispositivos:

71. Recauchutagem ou regeneração de pneus para o usuário final.

14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.

Desta feita, se determinada empresa recauchutar pneus a pedido de indústria para que esta última os incorpore em seu processo de produção, aquela empresa deverá pagar o ISS, mesmo que a recauchutagem seja destinada para industrialização ou comercialização.

Nessa hipótese, a fronteira entre os conceitos de *industrialização* e de *serviços de qualquer natureza* se moveu, havendo um alargamento da competência tributária dos Municípios (ISS) em detrimento da competência tributária da União (IPI). Inteiramente válido, haja vista essa movimentação de fronteira ter-se dado no interior daquela zona de interseção entre os dois conceitos anteriormente mencionados.

4.3.1.4. Lustração de Bens Móveis

Com relação à lustração de bens móveis, quando prevista no item 73 da lista de serviços da Lei Complementar nº 56/87, se fosse prestada ao usuário final, incidiria o ISS; mas se sua prestação se destinasse a compor processo de industrialização ou comercialização, incidiria somente o IPI.

73. Lustração de bens móveis quando o serviço for prestado para usuário final do objeto lustrado;

A partir da Lei Complementar nº 116/03, com sua previsão no item 14.01, não há mais que se falar na incidência do IPI sobre a atividade, que fica sujeita à incidência do ISS.

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

Aqui, também, se o industrial resolver terceirizar a atividade de lustração de determinado bem componente do processo de produção da indústria, não cabe mais falar

em “industrialização por encomenda”, para fins de incidência do IPI, somente incidindo o ISS nessa terceirização.

4.3.1.5. Instalação e Montagem, inclusive Montagem Industrial

A atividade de instalação e montagem, bem como a montagem industrial, não sofreram alteração em relação à competência tributária à qual se subsumiriam.

À luz da Lei Complementar nº 56/87:

74. Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, prestados ao usuário final do serviço, exclusivamente com material por ele fornecido.

75. Montagem industrial, prestado ao usuário final do serviço, exclusivamente com material por ele fornecido.

Sob a vigência da Lei Complementar nº 116/03:

14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

Assim, a expressão “prestado ao usuário final” enseja o afastamento da incidência do ISS quando o industrial terceirizar a instalação e montagem de produto pertencente ao processo de industrialização. Por outro lado, se o tomador do serviço for um consumidor final, não utilizando o produto montado para processo de industrialização posterior, a incidência será do ISS, afastando a tributação pelo IPI.

Funciona a supracitada expressão como um elemento inibidor da incidência tributária do IPI (excluindo-se o valor do material fornecido pelo usuário final), quando o serviço for prestado a usuário final.

5. BIBLIOGRAFIA

5.1 Filosofia e Lógica Jurídica

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Trad. de Alfredo Bosi. São Paulo: Mestre Jou, 1982.

ADEODATO, João Maurício. **Ética e Retórica – para uma Teoria da Dogmática Jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2002.

AFTALION, Enrique e VILANOVA, José. **Introducción al derecho**. Buenos Aires: Abeledo-perrot, 1988.

AGOSTINHO, Santo. **Confissões**. Trad. de J. Oliveira Santos e A. Ambrósio de Pina. São Paulo: Nova Cultural, 2000. (Coleção Os Pensadores).

ALCHOURRON & BULYGIN. **Introducción a la metodología das ciências jurídicas e sociales**. Buenos Aires: Astrea, 1987.

_____. **Análisis lógico e derecho**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARROS, Diana. **Teoria semiótica do texto**. São Paulo: Ática, 1997.

CARANAP, Rudolf. **Meaning and necessity: a study in semantics and modal logic**. 2a ed. Chicago: University of Chicago, 1956.

CARRIÓ, Genaro R. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 4ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.

CERQUEIRA, Luiz Alberto e OLIVA, Alberto. **Introdução à lógica**. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1979.

CHALHUB, Samira. **Funções da linguagem**. São Paulo: Ática, 1990.

_____. **A metalinguagem**. São Paulo: Ática, 1986.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Lógica jurídica – uma introdução**. São Paulo: EDUC, 1992.

COPI, Irwing. **Introdução à lógica**. Trad. Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1981.

DUCROT, Oswald e TODOROV, Tzvetan. **Dicionário das ciências da linguagem**. Trad. Eduardo Prado Coelho. Lisboa: Dom Quixote, 1974.

ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, Maria Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. **Lógica, proposición y norma**. Buenos Aires: Astrea, 1991.

ECO, Umberto. **O signo**. Trad. Maria de Fátima Marinho. Lisboa: Presença, 1990.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo: Malheiros, 1997.

FIORIN, José Luiz. **As astúcias da enunciação**. São Paulo: Ática, 1996.

- _____. **Elementos da análise do discurso**. São Paulo: Lingüística contexto, 1996.
- FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. 2ª ed. São Paulo: Annablume, 2004.
- FRANÇA, Pe. Leonel S.J. **Noções de história da filosofia**. Rio de Janeiro: Agir, 1965.
- GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método. Traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica**. 3ª ed. Petrópolis: Vozes, 1997.
- _____. **Verdade e método II**. Petrópolis: Vozes, 2002.
- GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo – Estudios de Teoria y Metateoría del Derecho**. Gedisa Editorial.
- _____. **Dalle fonti alle norme**. Torino: Giappichelli, 1992.
- _____. **Le fonti del diritto e l'interpretazione**. Milano: Giuffrè, 1993.
- GUIBOURG, Ricardo. *Derecho, Sistema y Realidad*. Buenos Aires: Ed. Astrea, 1986.
- _____. **El fenómeno normativo**. Buenos Aires: Astrea, 1986.
- _____. **Pensar em las normas**. Buenos Aires: Eudeba, 1999.
- _____. **Provocaciones em torno del Derecho**. Buenos Aires: Eudeba, 2002.
- GUIRAUD, Pierre. **A semântica**. Trad. Maria Elisa Mascarenhas. São Paulo: Difel, 1980.
- GREIMAS, A.J. e COURTÉS, J. **Dicionário de semiótica**. Trad. Alceu Dias de Lima e outros. São Paulo: Cultrix, 1979.
- HAACK, Susan. **Filosofia das lógicas**. São Paulo: Unesp, 1998.
- HEGENBERG, Leônidas. **Lógica simbólica**. São Paulo: Herder, 1966.
- ILARI, Rodolfo e GERALDI, João Wanderley. **Semântica**. São Paulo: Ática, 1992.
- IRBARNE, Aginsky de. **Fenomenologia y ontología jurídica**. Buenos Aires: Pannedille, 1971.
- JAKOBSON, Roman. **Lingüística e comunicação**. Trad. de José Paulo Paes e Isidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 1991.
- KALINOWSKI, Georges. **Introducción a la lógica jurídica**. Trad. espanhola Juan A. Casaubon. Buenos Aires: Eudeba, 1973.
- KANT, Immanuel. **Crítica da razão pura**. Trad. Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1994.
- LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 4ª ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2005.
- MAYNEZ, Eduardo García. **Lógica del concepto jurídico**. Mexico: Fondo de Cultura Económica, 1959.
- MENDES, Sônia Maria Broglia. **A validade jurídica: pré e pós giro lingüístico**. São Paulo: Noeses, 2007.

- MORRIS, Charles W. **Fundamentos da teoria dos signos**. São Paulo: EDUSP, 1976.
- OLIVEIRA, Manfredo Araújo. **Reviravolta Lingüístico-Pragmática na Filosofia Contemporânea**. 2ª ed. São Paulo: Loyola, 2001.
- OST, François. **O tempo do direito**. Trad. de Élcio Fernandes. Bauru: EDUSC, 2005.
- PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**. 3ª ed. Trad. José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Perspectiva, 2003.
- ROSS, Alf. **Sobre el derecho y la justicia**. Trad. Genaro Carrió. Buenos Aires: Eudeba, 1974.
- SANTOS, Luis Henrique dos. **SCHLICK/CARNAP – Vida e obra**. (Col. “Os Pensadores”). São Paulo: Abril Cultural, 1980.
- SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de lingüística geral**. Trad. Antônio Chelini, José Paulo Paes e Isidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 1991.
- SANTAELA, Lucia. **Teoria geral dos signos**. São Paulo: Cortez, 1994.
- SCAVINO, Dardo. **Filosofia actual – pensar sin certezas**. Buenos Aires: Paidós 1999.
- SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life**. New York: Oxford University Press, 1991.
- SEARLE, John. *Speech acts: an essay in the philosophy of language*. Cambridge: Cambridge University Press, 1970.
- STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) Crise – Uma Exploração Hermenêutica da Construção do Direito**. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.
- STRUCHINER, Noel. **Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao Direito**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- ULLMANN, Sthephen. **Semântica – uma introdução à ciência do significado**. Trad. J.A. Osório Mateus. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1964.
- VERNENGO, José Roberto. **Teoria geral del derecho**. Buenos Aires: Depalma, 1988.
- VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- _____. **Causalidade e Relação no Direito**. São Paulo: Saraiva, 1989.
- _____. **Escritos jurídicos e filosóficos**. São Paulo: Axis Mundi e IBET, 2003.
- _____. **Lógica jurídica**. São Paulo: José Bushatsky, 1976.
- _____. **Fundamentos filosóficos da psicologia**. Recife: OAB/PE, 1942.
- _____. **O problema do objeto na teoria geral do Estado**. Tese para a cátedra de Teoria Geral do Estado. Universidade do Recife, 1953.

_____. **A teoria da revolução.** Separata do anuário do mestrado da Universidade do Recife, 1979.

_____. **Sobre o conceito de direito.** Recife: Imprensa Oficial, 1957.

VOLLI, Ugo. **Manual de semiótica.** Trad. Silva Debetto C. Reis. São Paulo: Loyola, 2007.

WARAT, Luiz Alberto. **O Direito e sua Linguagem.** 2^a versão. Porto Alegre: Fabris, 1995.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações Filosóficas.** 3^a ed. São Paulo: AbrilCultural, 1984.

WRIGHT, Georg Henrik von. **Norma y acción – uma investigación lógica.** Trad. espanhola Pedro Garcia Ferrero. Madrid: Technos, 1970.

5.2 Teoria Geral, Direito Constitucional, Civil, Administrativo

ANDRIGHI, Nancy; BENETI, Sidnei; ANDRIGHI, Vera; Coord.: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo. **Comentários ao novo Código Civil**: Das várias espécies de contratos; Do empréstimo; Da prestação de serviço; Da empreitada; Do depósito - vol.IX. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios – Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Sistema constitucional tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AVOLIO, Luiz Francisco Torquato. **Provas Ilícitas**. São Paulo: RT, 2003.

AZEVEDO, Antônio Junqueira. **Negócio Jurídico – Existência, Validade e Eficácia**. São Paulo: 1974.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar – Teoria e Comentários**. São Paulo: Saraiva, 1985.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. São Paulo: Edipro, 2001.

_____. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: UnB, 1991.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Da Prova no Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: LTR, 1992.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Procedimento Administrativo Tributário**. São Paulo: RT, 1977.

_____. **Fundamentos do IPI**. São Paulo: RT, 2002.

BORGES, José Souto Maior. **Ciência Feliz**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.

BRANCO, Gerson Luiz Carlos. **O sistema contratual do cartão de crédito**. São Paulo: Saraiva, 1998.

CAMBI, Eduardo. **Direito Constitucional à Prova**. São Paulo: RT, 2001.

CARNELUTTI, Francesco. **Direito Processual Civil e Penal**. Ed. Peritas.

_____. **A Prova Civil**. 2ª ed. Campinas: Bookseller, 2002.

CARRIÓ, Genaro R. **Algunas Palabras sobre las Palabras de la Ley**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

_____. **Notas sobre Derecho y Lenguaje**. 4ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perret, 1990.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009.

CASTRO JR. Torquato. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente**. São Paulo: Noeses, 2009.

CHALHUB, Melhim Namem. **Negócio Fiduciário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. **Motivo e Motivação do Ato Administrativo**. São Paulo: RT, 1979.

CINTRA, Carlos César Sousa. **A Denúncia Espontânea no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, vol. 1, Saraiva, 1998.

_____. *Manual de Direito Comercial*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CONRADO, Paulo César. **Teoria Geral do Processo**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

DE LUCCA, Newton. Títulos e Contratos Eletrônicos: o advento da Informática e suas conseqüências para a pesquisa jurídica, in **Direito & Internet**, obra coletiva coordenada por De Lucca, Newton e Simão Filho, Adalberto, Ed. Quartier Latin, 2ª edição, São Paulo, 2005.

_____. Tributação e Internet, publicado na obra coletiva intitulada **Tributação na Internet**, co-edição do Centro de Extensão Universitária e Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, coordenada por Ives Gandra da Silva Martins.

_____. **Aspectos Jurídicos da Contratação Informática e telemática**, Saraiva, São Paulo, 2003.

DELAUNAY, Jean-Claude; GADREY, Jean. Services in Economic Thought: Three centuries of debate. Translation by Aart Heesterman. Norwell, U.S.A.: Kluwer Academic Publishers, 1992.

DELLEPIANE, Antonio. **Nova Teoria da Prova**. trad. it. Erico Maciel. 5ª ed. Rio de Janeiro: Livraria Jacintho, 1942.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. São Paulo: Malheiros, 2001.

DINIZ, Maria Helena, **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 18ªed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **Curso de Direito Civil Brasileiro – Teoria Geral das Obrigações**. vol.I. 20ªed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ENGISH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. trad. it. de João Baptista Machado. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1983.

- FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- _____. **Conceito de Sistema no Direito Positivo**. São Paulo: RT, 1976.
- _____. *Normas Gerais e Competência Concorrente – uma Exegese do art.24 da Constituição Federal* in **Revista Trimestral de Direito Público**, 7(1994), p.16-20.
- _____. **A Ciência do Direito**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1980.
- _____. **Direito, Retórica e Comunicação**, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1997.
- _____. **Teoria da Norma Jurídica – Ensaio de Pragmática da Comunicação Normativa**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- GRECO FILHO, Vicente. **Direito Processual Civil Brasileiro**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- GUIBOURG, Ricardo; GHIGLIANI, Alejandro e GUARINONI, Ricardo. **Introducción al Conocimiento Científico**. Buenos Aires: Eudeba, 1985.
- HILL, Peter. **Tangibles, intangibles and services: a new taxonomy for the classification of output**, in Canadian Journal of Economics, vol.32, nº 2, april.1999, p.426-447.
- IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.
- HART, Herbert L. A. **Conceito de Direito**. trad. it. de Antonio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009.
- KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. 1960, trad. João Baptista Machado. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- KON, Anita. **Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- LEITE, Luiz Lemos. **Factoring no Brasil**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- LOPES, João Batista. *Hierarquia das Provas* in **Revista de Processo**, nº6, 1977.
- LOPEZ, Teresa Ancona. Coord.: AZEVEDO, Antônio Junqueira. **Comentários ao Código Civil – parte especial: Das várias espécies de Contratos**. vol.7. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003.
- LUZZATI, Claudio. **La vaghezza delle norme. Un' analisi Del linguaggio giuridico**. Milano: Giuffrè, 1990.
- MALUF, Carlos Alberto Dabus. *A Presunção Absoluta e a Relativa na Teoria da Prova – Sua Natureza Jurídica e Eficácia* in **Revista Forense**, v.262.
- MARCHI, Eduardo C. Silveira. **Guia de Metodologia Jurídica – Teses, Monografias e Artigos**. Lecce: Edizioni del Grifo, 2002.

- MARCONINI, Mário. **Acordos regionais e o comércio de serviços**: Normativa internacional e interesse brasileiro. São Paulo: Aduaneiras, 2003.
- MARINS, James. **Direito Processual Tributário – Administrativo e Judicial**. 2^a ed. São Paulo: Dialética, 2002.
- MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 15^a ed. Rio de Janeiro: 1995.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 15^a ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**.
- MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 6^a ed. São Paulo: Dialética, 2003.
- MONTEIRO, Washington de Barros. **Das modalidades de obrigações**. Dissertação para concurso à cátedra de Direito Civil da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: s.e., 1959
- MÜLLER, Friedrich. **Métodos de Trabalho do Direito Constitucional**. 2^a ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização Simbólica**. São Paulo: Ed. Acadêmica, 1994.
- OLIVEIRA, Manfredo Araújo. **Reviravolta Lingüístico-Pragmática na Filosofia Contemporânea**. São Paulo: Loyola, 1996.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Aplicabilidade e Eficácia das Normas Constitucionais Programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999.
- REGO, Hermenegildo de Souza. **Natureza das Normas sobre Prova**. São Paulo: RT, 1985.
- RESTIFFE, Paulo Sérgio. **Manual do novo direito comercial**. São Paulo: Dialética, 2006.
- RIBEIRO, Darci Guimarães. **Provas Atípicas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.
- ROBLES, Gregório. *El Derecho como Texto – Cuatro Estudios de Teoria Comunicacional del Derecho*. trad. it. de Roberto Barbosa Alves, **O Direito como Texto – Quatro Estudos de Teoria Comunicacional do Direito**. Barueri: Manole, 2005.
- RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil – Parte Geral**. v.1. 30^a ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova Judiciária no Cível e no Comercial**. São Paulo: Saraiva, 1983.
- SCAVINO, Dardo. **La Filosofía Actual – Pensar sin Certezas**. Buenos Aires. Paidós, s.a.
- SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 15^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 14^a ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 6^a ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

STRUCHINER, Noel. **Direito e Linguagem – Uma Análise da Textura Aberta da Linguagem e sua Aplicação ao Direito**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 19^a ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

5.3 Direito Tributário

ALVIM, Eduardo Arruda. *Lei Complementar Tributária* in **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**, vol.II, n.6, jan/mar (1994).

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar em Matéria Tributária* in **Revista de Direito Tributário**, v.13, n.48 jul/dez (1990), p.84-106.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975.

_____. ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário**. v.15. n.57, São Paulo, jul/set.1991, p.90-14.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. ISS e locação: conceito constitucional de serviço – locação não é serviço, não pode a lei assim considerá-la para efeitos tributários. **Revista dos Tribunais**, v.76, n.619, maio 1987, p.7-15.

AYALA, José Luis Perez de. **Las Ficciones en el Derecho Tributário**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **ISS na Constituição e na Lei**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. ISS – Conflitos de Competência – Tributação de Serviços e as Decisões do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.60, set., (2000).

_____. e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias – Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. ICMS e ISS – Extremação da Incidência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 71, pp. 7-18.

_____. ISS – Atividade-Meio e Serviço-Fim. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, número 5, pp. 73 e seguintes.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. Imposto Sobre a Renda e a Lei Complementar 104 de 2001. **Revista de Direito Tributário**, v. 85, p. 169-172, 2002.

- _____. **Imposto Sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.
- _____. **A Tributação no Setor Industrial. Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008, v. , p. 948-968.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BERGAMINI, Adolpho; BOMFIM, Diego Marcel (Coords.). **Comentários à lei complementar nº 87/96 – de advogados para advogados**. São Paulo: MP Editora, 2008.
- BORGES, Eduardo de Carvalho (Coord.). **Tributação nas telecomunicações**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: RT, 1975.
- _____. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1975_____.
- _____. *Isenções Tributárias*. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 15ªed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- _____. **ICMS**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARVALHO, Cristiano Carvalho. **Ficções jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ªed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. **Direito Tributário, linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- _____. **Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. **Tributação do Comércio Eletrônico Audiovisual**. In: Marcelo Figueiredo; Valmir Pontes Filho. (Org.). *Estudos de Direito Público em homenagem a Celso Antônio Bandeira de Mello*. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, v. 1, p. 550-569.
- _____. O Preâmbulo e a Prescritividade Constitutiva dos Textos Jurídicos. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, v. 11, p. 17-34, 2009.
- _____. O conceito de exportação de serviços para fins de não-incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. **Revista de Direito Tributário**, v. 100, p. 09-18, 2008.
- _____. Remessas de produtos para industrialização e norma jurídica sancionadora no Direito Tributário. **Revista da Escola Paulista de Direito - Direito Tributário Questões Atuais**, v. 7, p. 285-297, 2009.

_____. Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à Internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 73, p. 97-104, 2001.

_____. Não-Incidência do ISS sobre Atividades de Franquia (Franchising). **Revista de Estudos Tributários**, v. 56, p. 65-79, 2007.

_____. Sobre os Princípios Constitucionais Tributários. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 55, p. 143-155, 1991.

_____. ICMS. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 48, 1989.

_____. ISS - Diversões Públicas. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 17/18, 1981.

_____. IPI - Comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 12, 1996.

_____. *A Prova no Procedimento Administrativo Tributário* in **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.34, pp.104-116.

_____. **Apostila de Filosofia do Direito I “Lógica Jurídica”**. São Paulo: PUC, 1999.

_____. As Linguagens Jurídicas. **Revista da APG-PUC**. São Paulo: APG-PUC/SP, 1992, 1: p.96-101.

_____. Formalização da Linguagem – Proposições e Fórmulas. **Direito – Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito – PUC/SP**. São Paulo: Max Limonad, 1995 (I) 1:143-54.

_____. **Teoria da Norma Tributária**. 4^a ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. *Prefácio* à obra de H. T. TÔRRES. **Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária**. São Paulo: RT, 2003.

CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. **ICMS - Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: LTr, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, **A Lei Complementar Tributária** in *Arquivos do Ministério da Justiça*, vol.XLIII, n.176, jul/dez 1990, p.5-15.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 5^aed., Rio de Janeiro, Forense, 2000.

_____. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 3^a ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

DACOMO, Natalia De Nardi. **Hipótese de incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2006.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: RT, 1988.

_____. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

ESTEVES, Maria do Rosario. **Normas Gerais de Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o comércio exterior**. São Paulo: Dialética, 2005.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. (Coord.). **Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação e Procedimento**. São Paulo: RT, 1979.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola, 1999.

JARACH, Dino. **O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo**. 2ª ed. Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004.

LACOMBE, Américo Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

LUNARDELLI, Pedro. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Celso Cordeiro. **Limites e conflitos de competência tributária no Sistema Brasileiro**. Tese. Belo Horizonte, 1968.

MACEDO, Alberto. **O critério espacial do ISS nas prestações de serviço intermunicipais**. In: BERGAMINI, Adolpho; BOMFIM, Diego Marcel (Coords.). **Comentários a Lei Complementar n.116/03 – de advogados para advogados**. São Paulo: MP Editora, 2009.

_____. **ITBI – Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2010.

_____. **ISS e PIS-Cofins Importação – Critérios espacial e temporal na prestação internacional de serviços**, in RDDT, n.187, São Paulo, Dialética, abr.2011, pp.09-28. MALERBI, Diva. **Segurança Jurídica e Tributação**. São Paulo: tese de doutoramento, PUC, 1992.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **ISS: LC 116/03 à luz da doutrina e da jurisprudência**. 2ª ed. São Paulo: MP Editora, 2008.

MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na Internet**. São Paulo: RT, 2001.

MARCONINI, Mário. **OMC: acordos regionais e o comércio de serviços**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS: comentários à legislação nacional**. São Paulo: Dialética, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS - Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Dialética, 4ª ed., 2005, pp. 36-58.

_____. **Imposto sobre serviço de comunicação**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984. MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. São Paulo: Dialética, 2006.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **As Fontes do Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio. **A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1980.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (Coords.). **IPI: questões fundamentais**. São Paulo: MP Editora, 2008.

- PINTO, Fabiana Lopes; SALIBA, Ricardo Berzosa (Organizadores). **Leis Complementares em matéria tributária: aspectos práticos atuais**. Barueri: Manole, 2003.
- PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Os limites à interpretação das normas tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- PORTELLA, André. **Controle tributário do comércio eletrônico**. s/l: Fórum, 2007.
- PRADE, Péricles. Competência Tributária Privativa do Município para Instituir o ISSQN nas operações de Leasing - aspectos revisitados e novos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 96, pp. 64 e seguintes.
- RAMOS, José Nabantino. **Direito Constitucional Tributário – fatos geradores confrontantes**. São Paulo: IBDT, Ed. Resenha Tributária, 1975.
- SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Da Lei Tributária no Tempo**. São Paulo: Ed. Obelisco, 1968.
- _____. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz De. **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- _____. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: _____. ISS sobre a importação de serviços do exterior in RDDT, n.100, São Paulo, Dialética, jan.2004, pp.39-51.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p.82-115.
- _____. (Coord.). **Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.
- TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **O ISSQN e a importação de serviços**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Steuernrecht**. 16ª Auf. Köln: O. Schmidt, 1998.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária**. São Paulo: RT, 2003.

_____. **Imposto sobre serviços – ISS: na Lei Complementar nº 116/03 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. v.2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. trad. it. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VELOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.