UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

MAURÍCIO CEZAR ARAÚJO FORTES

**A regra-matriz de incidência do Imposto sobre Serviços
de Qualquer Natureza**

SÃO PAULO

2009

MAURÍCIO CEZAR ARAÚJO FORTES

**A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços
de qualquer natureza**

Dissertação apresentada à Faculdade de
Direito da Universidade de São Paulo para
obtenção do título de mestre.

Área de concentração: Direito Econômico e
Financeiro

Orientador: Prof. Dr. Paulo de Barros
Carvalho

SÃO PAULO

2009

FOLHA DE APROVAÇÃO

Maurício Cezar Araújo Fortes

A regra-matriz de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de São Paulo para obtenção do título
de mestre.

Área de concentração: Direito Econômico e
Financeiro

Aprovado em:

Banca examinadora

Prof. Dr. _____

Instituição: _____ **Assinatura:** _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____ **Assinatura:** _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____ **Assinatura:** _____

Dedico este trabalho ao meu filho Heitor.

Aos amigos e familiares, meu obrigado, pelo apoio incondicional e constante.

Mais do que nunca, meu muito obrigado à Erika, minha companheira nesta jornada.

*“Words are blunt instruments
Words are sawn off shotguns”*

Radiohead – Jigsaw falling into place

RESUMO

FORTES, Maurício Cezar Araújo. *A regra-matriz de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza*. 2009. 219f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

A descrição do sistema tributário é potencializada com a adoção do modelo teórico da regra-matriz de incidência, que estabelece a estrutura lógica das normas que regulem a incidência tributária, decompondo-as em cinco critérios: material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal. O presente estudo tem por objetivo a determinação dos critérios da regra-matriz de incidência do Imposto Sobre Serviços. O primeiro capítulo firma os pressupostos teóricos e principais pontos de partida do estudo, estabelecendo a relação entre Direito, linguagem, interpretação e incidência tributária. Do segundo ao quarto capítulos dedicamo-nos à determinação dos critérios material, temporal e espacial do ISS, especialmente no tocante à definição do alcance e sentido do termo *serviço* e dos casos em que a incidência do ISS possa gerar conflitos de competência. No quinto e sexto capítulos são analisados os critérios quantitativo e pessoal do imposto, estabelecendo suas alíquota e base de cálculo, bem como seus sujeitos ativo e passivo.

ABSTRACT

FORTES, Maurício Cezar Araújo. *A regra-matriz de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza*. 2009. 219f. Dissertation (Master's Degree) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

The description of the tax system is potentized by the adoption of the incidence matrix-rule model, which establishes the logical structure of norms that regulate the tax incidence, decomposing them on five criteria: material, spatial, temporal, quantitative and personal. This study aims at determining the criteria of the Brazilian Municipal Services Tax (ISS) incidence matrix-rule. The first chapter settles the theoretical assumptions and the main starting points, establishing the relation between Law, language, interpretation and tax incidence. From the second to the forth chapters we dedicate to determine the material, temporal and spatial criteria of ISS, concentrating on the definition of the term "service" and on cases where the incidence of ISS may generate jurisdiction conflicts. On the fifth and the sixth chapters the quantitative and personal criteria are analyzed, in order to establishing the ISS's rate and tax basis, as well as its active and passive subjects.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- RMIT do ISS – norma aplicável na importação e exportação	159
Tabela 2- RMIT do ISS – sujeito ativo	191
Tabela 3- RMIT do ISS – sujeito passivo	198

LISTA DE SIGLAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AgR – Agravo Regimental

AI – Agravo de Instrumento

CC – Código Civil

CDC – Código de Defesa do Consumidor

CEE – Comunidade Econômica Européia

CF – Constituição Federal

Cide – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CLT – Consolidação da Legislação Trabalhista

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

ICMS – Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação e Transporte

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto de Renda

ISS ou ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITCMD – Imposto sobre Transmissões *Causa Mortis* e Doações

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

LC – Lei Complementar

LGT – Lei Geral de Telecomunicações

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

RMIT – Regra Matriz de Incidência Tributária

RMITP – Regra Matriz de incidência Tributária Possível

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJCE – Tribunal de Justiça da Comunidade Européia

SUMÁRIO

Introdução	16
Capítulo I: Noções introdutórias	19
1.1 Pressupostos teóricos.....	19
1.2 Norma jurídica.....	21
1.3 Normas de estrutura e normas de comportamento	23
1.3.1 A estrutura lógica da norma de estrutura	24
1.4 Normas gerais e individuais, abstratas e concretas	27
1.4.1 A positivação do direito	28
1.4.2 Cadeia de positivação tributária.....	30
1.5 A interpretação	31
1.5.1 Tipos de interpretação.....	33
1.5.2 A interpretação do direito tributário	34
1.6 A regra-matriz de incidência tributária.....	36
1.6.1 A hipótese ou antecedente da regra-matriz de incidência tributária.....	36
1.6.2 A tese ou conseqüente.....	40
Capítulo II: O critério material da regra-matriz do ISS	43
2.1 Prestar ou tomar serviço: o verbo do critério material	43
2.1.1 Disponibilizar e prestar serviço	46
2.2 O complemento do verbo: serviço.....	47
2.2.1 Duas questões preliminares	47
2.2.2 Tipos ou conceitos? Como devemos entender os termos utilizados na Constituição para instituir e limitar competências.....	48

2.2.2.1 Conceitos e tipos na definição da competência material tributária.....	51
2.2.3 Como determinar o significado dos termos utilizados na Constituição para instituir e limitar competências?.....	55
2.2.3.1 A tese estipulativa	56
2.2.3.2 A tese dos significados mínimos.....	57
2.2.3.3 A tese da suficiência do texto constitucional.....	59
2.2.3.4 A tese da abertura metodológica.....	60
2.2.3.5 Análise crítica.....	62
2.3 (Uma) Definição do conceito de serviço	68
2.3.1 A corrente econômica	68
2.3.2 A corrente civilista.....	69
2.3.3 Nossa posição	71
2.3.3.1 Sobre as teses explicativa e taxativa	83
2.3.3.2 Limites impostos às normas gerais de direito tributário	87
2.4 A definição efetuada pela Lei Complementar 116/2003.....	93
2.4.1 Definição positiva.....	93
2.4.1.1 Sobre a suposta taxatividade da lista de serviços – serviço como tipo	93
2.4.1.2 Serviços listados em descompasso com os requisitos para normas gerais de direito tributário	96
2.4.1.2.1 Leasing financeiro	96
2.4.1.2.2 Locação.....	102
2.4.2 Conceito negativo de serviço.....	105
2.4.2.1 Exploração de atividade econômica regida pelo Direito Privado	105
2.4.2.2 Serviços prestados em relação de emprego.....	107

2.4.2.3 Serviços dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações e dos sócios-gerentes e gerentes-delegados.....	107
2.4.2.4 Serviços “financeiros”	109
2.5 Conflitos de competência material	110
2.5.1 ISS versus ICMS: serviços de comunicação.....	110
2.5.2 ISS versus ICMS: software.....	121
2.5.3 ISS versus IPI: serviços de industrialização	123
2.6 A competência material tributária interpretada pelo introdutor das leis ordinárias dos entes tributantes	128
Capítulo III: o critério temporal da regra-matriz de incidência do ISS.....	130
3.1 Critério temporal como limitação do tempo para a prestação do serviço	130
3.2 Critério temporal como prestação de serviço no tempo – o tempo no fato	132
Capítulo IV: o critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS.....	138
4.1 Local da prestação do serviço ou do estabelecimento prestador: breve relato da discussão na jurisprudência e doutrina sobre o critério espacial da RMIT do ISS	138
4.2 Nossa posição	143
4.2.1 O critério espacial como espaço para o fato	149
4.2.2 O critério espacial como espaço no fato	150
4.2.2.1- Estabelecimento prestador	151
4.2.2.2 O domicílio do prestador.....	153
4.3 Exportação de serviços	154
4.3.1 Obrigação / permissão de implementar isenção heterônoma.....	155
4.3.2 Obrigação de restrição da RMITP do ISS	157
4.3.3 Definição de serviço exportado	157

4.4 A incidência de ISS nas importações de serviço do exterior.....	165
4.4.1 A importação de serviços: o critério de conexão implementado pela Lei Complementar 116/2003.....	168
Capítulo V: o critério quantitativo da regra-matriz de incidência do ISS.....	170
5.1 Alíquota	170
5.1.1 ISS “fixo”	174
5.2 Base de cálculo	176
5.2.1 O preço do serviço	176
5.2.1.1 Operações a prazo	177
5.2.2 O ISS como imposto cumulativo: o caso dos serviços de construção civil.....	185
Capítulo VI: o critério pessoal da regra-matriz de incidência do ISS.....	190
6.1 Sujeito ativo.....	190
6.2 Sujeito passivo.....	191
Conclusões	200
Bibliografia	210

INTRODUÇÃO

A investigação que desenvolvemos neste trabalho diz respeito ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, ISS ou ISSQN. Pretendemos, fundamentalmente, determinar a sua regra-matriz de incidência tributária. Trata-se, sem sombra de dúvidas, de um dos impostos mais ricos em problemas e, talvez, dos mais complicados em termos de modelagem teórica.

Os problemas relacionados ao ISS vão da compreensão dos termos designativos de competência tributária à possibilidade de sua limitação por legislação infraconstitucional, passando pela correta definição de sua base de cálculo. Talvez por serem os *serviços* entes puramente abstratos, uma denominação que se retirou da economia e que a partir da economia alguns autores tentem definir, o ISS é o imposto que apresenta o maior potencial de geração de conflitos de competência, seja dos Municípios e do Distrito Federal entre si, seja destes com os Estados e a União. Ali, conflitos territoriais; aqui, conflitos materiais.

E a estes problemas dedicam-se doutrina e jurisprudência desde a edição do Decreto-Lei 406/68, que cuidava do ISS, instituído à imagem e semelhança do IVA Europeu. Com o advento da Emenda Constitucional 37/2002 e da Lei Complementar 116/03, novos problemas vieram somar-se aos antigos: uma nova regra de competência territorial, agora com mais exceções ao critério do estabelecimento prestador, prevê a tributação das importações de serviços e a exclusão da tributação quando as atividades se considerem exportadas.

Esta inovação legislativa elevou os Municípios à qualidade de partícipes do processo de integração comercial internacional, especificamente no que se refere ao fluxo de serviços, motivo para tracemos os limites de sua competência de forma mais clara, se desejarmos que sua atuação seja efetiva e justa.

Além disso, os Municípios brasileiros têm assumido um papel cada vez mais ativo no panorama da prestação de serviços públicos. Embora grande parte das receitas municipais ainda provenha de repasses federais e estaduais – em 2004, 17,5% das receitas orçamentárias adveio de tributos municipais –, suas receitas tributárias apresentam uma

clara tendência de crescimento. E o ISS, principal tributo municipal, foi responsável, em 2004, por 45,6% de suas receitas tributárias¹. Em 2006, a arrecadação total do imposto bateu a cifra de R\$ 16,1 bilhões². Conhecer melhor as normas sobre o imposto pode ajudar não só a combater a sonegação e simplificar sua arrecadação, mas também a distribuir de maneira mais justa o seu produto.

Para tratar do tema, estabeleceremos, no primeiro capítulo, as principais premissas adotadas no modelo conceitual da regra-matriz de incidência tributária. E, com a finalidade de potencializar a análise jurídica, serão apresentados os principais instrumentos que a compreensão do Direito a partir de uma abordagem lingüística nos proporciona.

No segundo capítulo abordaremos a materialidade do ISS, é dizer, determinaremos uma definição para o conceito de serviço, bem como do verbo de que deve vir acompanhado o termo para que se defina o critério material do imposto. A partir deste conceito, estabeleceremos os limites da competência dos Municípios, especialmente quando *serviço* se confunda com mercadoria, produção de software, industrialização e comunicação, é dizer, nos casos em que possam ocorrer conflitos de competência.

Mas não só dos conflitos de competência verticais – entre entes federativos de diferentes níveis – cuidaremos neste trabalho. Também os conflitos de competência dos Municípios e Distrito Federal entre si, serão estudados. Para tanto, no terceiro e quarto capítulos, trataremos, respectivamente, dos critérios temporal e espacial, a partir dos quais será possível determinar quando e onde um serviço pode e deve considerar-se prestado. Somente a partir da definição de *quando* e *onde* se consideram ocorridos os serviços é que podemos dizer *quem* será o ente competente para exercer a tributação. Ou qualificar a atividade como não sendo passível de tributação, o que ocorre nos casos em que o serviço se considere exportado ou não importado.

Uma vez estabelecidos os critérios do antecedente, poderemos enunciar os critérios do conseqüente normativo da RMIT do ISS: o critério quantitativo, determinando suas alíquotas e base de cálculo, o que faremos no quinto capítulo e; o critério pessoal,

¹ Fonte dos dados: BREMAEKER, François E. J. de. *A receita tributária dos Municípios brasileiros em 2004*. IBAM/ENSUR/CEIF/IBAMCO, 2005.

Disponível “on-line” através da URL: <http://www.ibam.org.br/publicue/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm>

² Fonte dos dados: BREMAEKER, François E. J. de. *A proposta de reforma tributária: a substituição do ISS pelo IVV*. IBAM/ENSUR/CEIF/IBAMCO, 2007. Disponível “on-line” através da URL: <http://www.ibam.org.br/publicue/media/bcjout07ni.pdf>

representado pelos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária, temas do sexto capítulo.

CAPÍTULO I: NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

1.1 Pressupostos teóricos

A afirmação de uma proposição científica como verdadeira pressupõe o estabelecimento de um sistema de referência, condição para o próprio conhecimento³.

Primeiro, localizemos o objeto de nosso estudo, o Direito, aqui entendido como objeto do mundo cultural. Como tal, necessitará, para incidir (expressar-se ou mesmo existir) de uma linguagem. E a linguagem não é mero elo entre sujeito e objeto do conhecimento. Pelo contrário, a compreensão das coisas dá-se pela preexistência de linguagem. Conhecer é estabelecer relações entre linguagens e os limites do conhecimento são os limites da própria linguagem. Portanto, dado ser impossível conhecer as coisas sem a intervenção da linguagem, podemos dizer que a própria realidade, dentro da qual se insere a realidade social, é constituída pela linguagem.

*“As palavras que chegam até nós através dos sentidos vêm organizadas. São agrupadas em obediência a regras preestabelecidas, formando frases. Quando percebemos palavras, percebemos uma realidade ordenada, um cosmos. O conjunto de frases percebidas e perceptíveis chamamos de língua. A língua é o conjunto de todas as palavras percebidas e perceptíveis, quando ligadas entre si de acordo com regras preestabelecidas. Palavras soltas, ou palavras amontoadas sem regra, o balbuciar e a ‘salada de palavras’, formam a borda, a margem da língua. São os extremos caóticos do cosmos da língua. O estudo da língua tal como é percebida equivale à pesquisa de um cosmos. Dada a nossa definição da realidade como conjunto de palavras e de palavras in statu nascendi, é o estudo da língua possivelmente a única pesquisa legítima do único cosmos percebível”*⁴

Mas não podemos estudar a realidade como um todo: tanto por uma questão de economia mental quanto por respeito ao princípio da divisão do trabalho científico, necessitamos constituir ciências⁵, com métodos apropriados ao estudo de cada objeto. E para isolarmos o objeto de estudo deveremos estabelecer um corte na realidade social,

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 2.

⁴ FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 3. ed. São Paulo: ANNABLUME, 2007, pp. 40-41.

⁵ VILANOVA, Lourival. O problema do objeto da Teoria Geral do Estado. Tese para a cátedra de Teoria Geral do Estado, Universidade de Recife, 1953, p. 1.

isolando aquela específica camada lingüística a que chamamos direito. O Direito, objeto-material, é decomponível em diversos objetos-formais⁶. Certos de que a demarcação do objeto é crítica, ainda mais em se tratando de ciência social⁷, especificaremos ainda mais o objeto de estudo, como sendo o conjunto de normas jurídicas⁸ válidas, ou seja, o direito positivo.

Aqui cabe um parêntese para lembrar que a opção dogmática não exclui outras formas de apreciação do fenômeno jurídico. Ao contrário, a escolha consciente por um dentre vários caminhos possíveis de serem seguidos evidencia nosso entendimento de que o Direito só pode ser plenamente conhecido por meio da integração dos diversos ramos que se propõem a estudá-lo, tais como a História do Direito ou a Sociologia Jurídica.

E validade será um conceito fundamental para delimitar o objeto de estudo, já que somente normas jurídicas válidas serão estudadas. Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO⁹, validade não pode ser vista como predicado de uma norma. Antes se apresenta com o status de relação. Uma norma N é válida se pertencer a um dado sistema S, segundo certo critério. A doutrina não é unânime em relação a qual critério deve ser utilizado. Utilizaremos o critério proposto por Kelsen¹⁰, segundo o qual uma norma será válida quando produzida pelo órgão e segundo o procedimento estipulados pelo sistema, bem como as unidades normativas logicamente dedutíveis destas normas¹¹. Também NORBERTO BOBBIO¹² determina a juridicidade de uma norma a partir de sua pertinência a um determinado sistema jurídico.

Por ser objeto cultural, será o Direito – corolário imediato – portador de valores. Assim, ao regular o comportamento humano intersubjetivo, tenderá o direito, sempre, a canalizar a conduta regulada na direção de valores socialmente desejados.

⁶ Idem. Norma jurídica – proposição jurídica (significação semiótica). In: *Revista de Direito Público*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1982, (XV) 61, p. 12-33.

⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz. Introdução: Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 4.

⁸ O conceito de norma jurídica será estabelecido adiante.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, p. 82

¹⁰ Kelsen, HANS. *Teoria pura do Direito*. João Baptista Machado (trad.). 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

¹¹ No mesmo sentido, CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, p. 94 e ss.

¹² BOBBIO, Norberto. *Teoria... op. cit.*, p. 28.

1.2 Norma jurídica

Não existe identidade entre texto de lei e norma jurídica. Os textos, manchas de tinta impressas sobre o papel, são combinações de unidades sígnicas, a que atribuímos um sentido de acordo com as regras de um determinado idioma.

Todas as unidades sígnicas apresentam uma estrutura trilateral: i) um suporte físico, ou texto; ii) o objeto a que este signo se refere, quer dizer, seu significado e; iii) sua significação, ou seja, a representação que se forma em nossa mente. Incorreta a afirmação de que o sentido deve ser extraído do texto: os sentidos são construídos, servindo o texto como estímulo que desencadeiam em nós sua produção.

Os textos de lei têm estrutura sintático-gramatical de enunciados (enunciados jurídicos). A estes enunciados associa-se uma significação, a que chamamos de proposição. Um enunciado tem como significação uma proposição. De acordo com NORBERTO BOBBIO:

“Por proposição entendemos um conjunto de palavras que possuem um significado¹³ em sua unidade (...). Por enunciado entendemos a forma gramatical e lingüística pela qual um determinado significado é expresso, por isso a mesma proposição pode ter enunciados diversos, e o mesmo enunciado pode exprimir proposições diversas”.¹⁴

Mas nem toda proposição jurídica é norma jurídica. A norma jurídica só é obtida a partir da imersão da prescrição jurídica no sistema do ordenamento positivo, sistema do qual, aliás, retira sua juridicidade. Podemos, portanto, a partir de um enunciado jurídico estabelecer uma proposição jurídica. Entretanto, esta proposição jurídica poderá não conter todos os elementos de uma norma jurídica¹⁵, como, por exemplo, a sanção.

Para estudar o direito, seguiremos a orientação kelseniana de isolar as unidades normativas, entendidas como expressões irreduzíveis de manifestação do deôntico¹⁶. Estas estruturas mínimas deverão conter um antecedente implicando um conseqüente: um fato a

¹³ Bobbio adota a terminologia de Umberto Eco, para quem significado é o significante, na nomenclatura aqui adotada.

¹⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Fernando Pavan Baptista e Arianni Bueno Sudatti (trad.). Baurú: EDIPRO, 2003, p. 73.

¹⁵ Pelo menos não de uma norma jurídica no sentido estrito. Daí falar-se em norma jurídica no sentido lato.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, pp. 10-16.

que se atribua, deonticamente, uma relação jurídica entre sujeitos. Sem este mínimo, não há que se falar em norma jurídica¹⁷.

E esta estrutura genérica é obtida por meio de um processo de generalização indutiva. A forma lógica, obtida por formalização desta estrutura é apresentada a seguir¹⁸:

$$D\{(H \rightarrow C)\}$$

O símbolo D representa o operador deôntico não modalizado, ou, seguindo a nomenclatura de KALINOWSKI adotada por LOURIVAL VILANOVA¹⁹, o functor-de-functor. O símbolo “H” representaria uma hipótese à qual se atribui a consequência jurídica “C”. Desformalizando, poderíamos enunciar que uma norma jurídica atribui, deonticamente, a uma hipótese “H” a consequência “C”. Dada a hipótese “H”, deve-ser a consequência “C”.

A norma acima não representa o fenômeno jurídico em sua totalidade. Uma norma jurídica completa requer a inclusão de mais um termo à forma lógica apresentada:

$$D\{(H \rightarrow C) \vee [(H \cdot \neg C) \rightarrow S]\}$$

O segundo termo da forma lógica representa a sanção judicial (“S”). A desformalização da fórmula pode ser assim enunciada: dada a hipótese H e o não cumprimento da consequência, “-C”, deve ser uma sanção judicial “S”. Àquele primeiro termo chamaremos de norma primária; este último será chamado de norma secundária. A norma primária associa, deonticamente, uma consequência a uma hipótese. A norma secundária estabelece uma sanção ao descumprimento da norma primária. KELSEN²⁰ entende que o direito é caracterizado pela coercitividade. Aliás, o autor vienense via na norma secundária a própria essência do direito, tanto que a chamava de norma primária. O critério de distinção entre normas primárias e secundárias, além de uma ter por antecedente

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 17-20.

¹⁸ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 64-66.

¹⁹ Idem. Ibidem, p. 108.

²⁰ KELSEN, HANS. *Teoria pura do Direito*. João Baptista Machado (trad.). 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 121 e ss.

o descumprimento do conseqüente da outra, é a participação ou não do Estado-Juiz para a obtenção da conduta não satisfeita. Tal participação só ocorre nas normas secundárias²¹.

A conclusão a que se chega deste raciocínio é que, as chamadas “sanções extrajudiciais” não são, apesar do caráter sancionatório, normas secundárias. Portanto, as normas que veiculam sanções extrajudiciais comparecem no esquema da norma primária, motivo pelo qual EURICO DINIZ DE SANTI²² aprofunda ainda mais a divisão da norma primária, que pode ser dispositiva ou sancionadora. O não cumprimento de determinada conduta prevista na norma dispositiva (norma primária conforme vínhamos estudando, na notação adotada por EURICO DE SANTI) funciona como antecedente da norma primária sancionadora (sanção extrajudicial, “S”). Eis, portanto, a estrutura completa da norma jurídica:

$$D\{[(H \rightarrow C) \cdot (-C \rightarrow s)] \vee [H \cdot (-C \cdot -s)] \rightarrow S\}$$

Adotaremos como premissa deste trabalho a homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica das normas jurídicas.

1.3 Normas de estrutura e normas de comportamento

As normas de estrutura, segundo BOBBIO²³, seriam as normas que regulam a produção de outras normas jurídicas. As normas de comportamento regulariam a ação humana propriamente dita. Ou seja, as normas de estrutura regulariam uma conduta específica: a conduta de produzir normas.

Não tentaremos estabelecer aqui uma distinção exata entre normas de estrutura e de comportamento, até porque uma norma de estrutura sempre pode ser reduzida a uma norma de comportamento e vice-versa, dependendo de como seja abordada:

“Se observarmos melhor a estrutura hierárquica do ordenamento, perceberemos que os termos execução e produção são relativos (...), porque a mesma norma pode ser considerada,

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos ...* op. cit., p. 34-35.

²² SANTI, Eurico Marcos Diniz. Op. cit., p. 12-13.

²³ BOBBIO. Norberto. Teoria do ordenamento... Op. cit., p. 45.

ao mesmo tempo, executiva e produtiva. Executiva, com respeito à norma superior, produtiva com respeito à norma inferior”²⁴.

Poderíamos também dizer que, sob uma perspectiva estática, todas as normas são normas de comportamento. Sob uma perspectiva dinâmica, todas as normas são normas de estrutura²⁵.

1.3.1 A estrutura lógica da norma de estrutura

Adotamos como premissa deste trabalho a homogeneidade sintática das normas jurídicas. Isto quer dizer que qualquer norma apresenta um antecedente a que se imputa, deonticamente, uma consequência jurídica, na forma de uma relação entre dois sujeitos.

O antecedente da norma de competência geral e abstrata conota uma classe de fatos que, uma vez ocorridos no mundo fenomênico, desencadeiam a incidência jurídica, fazendo surgir uma relação jurídica entre um dado sujeito S', titular da competência e um sujeito S'', que deverá acatar as normas estabelecidas por S'.

O fato conotado pelo antecedente da norma de competência é o fato “enunciação dos textos normativos”. TÁCIO LACERDA GAMA²⁶ decompõe este fato em quatro critérios: subjetivo, procedimental, espacial e temporal.

O critério subjetivo indica os sujeitos competentes para regular determinada matéria. Por exemplo, o critério subjetivo da norma de competência do ISS conota a classe dos Municípios e o Distrito Federal. O critério procedimental indica o conjunto de atos necessários à edição de um determinado veículo introdutor de normas jurídicas. Por

²⁴ Idem. Ibidem, p. 50-51.

²⁵ Em um sistema estático, as normas estão relacionadas umas às outras como proposições de um sistema dedutivo, ou seja, as normas são deduzidas a partir do conteúdo de outras normas. Assim, uma norma será válida se for materialmente compatível com uma norma superior.

Nos sistemas dinâmicos, as normas derivam umas das outras por meio de sucessivas delegações de poder. Assim, uma norma será válida se introduzida por uma pessoa e segundo um procedimento estabelecidos pelo sistema. Será válida a norma que estiver formalmente de acordo com a norma superior. Sobre sistemas estáticos e dinâmicos: BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento...* op. cit., p. 45 e ss.

²⁶ GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 73.

exemplo, para que um determinado Município institua o ISS, deverá ocorrer previamente uma série de procedimentos previstos na lei orgânica municipal para a criação de uma lei.

Os critérios temporal e espacial indicam, respectivamente, o tempo e o local em que a ação (indicada no critério procedimental da norma de estrutura) adotada pelo sujeito (indicado no critério subjetivo da norma de estrutura) deverá ocorrer para que o fato protocolar possa ser incluído na classe de fatos denotados no antecedente da norma de estrutura.

Chamaremos de “relação de competência” aquela estabelecida no conseqüente da norma de competência. Segundo TÁCIO LACERDA GAMA²⁷, o sujeito ativo desta relação é a pessoa dotada de poder legislativo e a totalidade de pessoas a quem se destina a norma formaria a classe de sujeitos passivos. Aqui poderíamos estabelecer a discussão já bastante antiga sobre quem seriam os destinatários de uma determinada norma jurídica.

A resposta de SANTI ROMANO²⁸ é no sentido de que o ordenamento jurídico não tem destinatários. Mas tal assertiva não se sustenta, pois, se a norma é uma proposição prescritiva, um imperativo, cuja função é modificar (ou induzir) um comportamento humano, então deverá apresentar, necessariamente, um destinatário.

Segundo IHERING²⁹, o destinatário das normas jurídicas é o poder Judiciário ou o conjunto de órgãos do Estado encarregados de empregar a força, a coação característica do Direito. A tese foi rebatida por ENRICO ALLORIO³⁰, para quem as normas primárias seriam dirigidas para os súditos, ao passo que as normas secundárias seriam dirigidas ao Judiciário. Poderíamos adequar esta teoria à estrutura normativa aqui estabelecida, incluindo como destinatários também os responsáveis por aplicar a norma primária sancionadora, sem nos esquecermos da asserção de LOURIVAL VILANOVA³¹, para quem a relação não se dá propriamente entre os súditos e o Estado, mas entre os órgãos que o representam e aqueles.

²⁷ Idem. ibidem, p. 75-76.

²⁸ ROMANO, Santi. *apud* BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma...* op. cit., p. 119.

²⁹ IHERING, Rudolph von. *Apud* BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma...* op. cit., p. 120.

³⁰ ALLORIO, Enrico. *apud* BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma...* op. cit., p. 122.

³¹ VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. Vol. 1 e 2. São Paulo: IBET, 2001.

A relação estabelecida entre os sujeitos ativo e passivo no conseqüente das normas de estrutura foi chamada por BOBBIO³² de imperativo de segunda instância, “comandos de comandar”. Segundo esta proposta, o functor deôntico apareceria, no conseqüente da norma de estrutura, com uma dupla modalização. Assim, a tripartição de condutas entre proibidas, permitidas e obrigatórias se desdobraria em: proibições de proibir, proibições de permitir, proibições de obrigar, permissões de proibir, permissões de permitir, permissões de obrigar, obrigações de proibir, obrigações de permitir e obrigações de obrigar.

Se pensarmos, por exemplo, na competência tributária dos Estados para instituir, o ICMS, poderíamos anotar: que aos Estados é obrigatório instituir o ICMS (obrigado a obrigar a recolher determinados valores aos Estados, O[O]), desde que seja não cumulativo (obrigatório reconhecer os valores cobrados em operações anteriores, O[P], bem como permitido àquele que realiza operações antecedentes de se creditar dos valores pagos P[P]). O ICMS adotará alíquotas interestaduais (proibido obrigar os contribuintes de valor diferente daquele obtido com a aplicação de alíquotas interestaduais V[O]) e assim por diante.

Poderíamos argumentar que esta estrutura iria de encontro com uma premissa do presente trabalho, qual seja, da homogeneidade sintática das normas jurídicas. A incoerência, sustentamos, é apenas aparente.

A estrutura do conseqüente das normas jurídicas é a de uma relação modalizada entre dois sujeitos (R[S';S'']), ou seja, uma relação entre S' e S'', em que um determinado comportamento deve estar qualificado por um modal deôntico: permitido (P), obrigatório (O) ou proibido (V). Enfatizamos: o que se proíbe, permite ou obriga é uma determinada ação, um determinado comportamento. Em direito tributário tal comportamento é sempre a entrega de uma determinada quantia em dinheiro. Assim, tomando o exemplo tributário, a relação seria: obrigatório (O) S'' levar uma determinada quantia a S'.

Na estrutura proposta por BOBBIO³³, o functor modaliza o comportamento de proibir, permitir ou vedar determinada conduta. Aqui podemos notar a frágil distinção entre normas de comportamento e de estrutura, ambas regulando comportamentos.

³² BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento...* op. cit., p 47 e ss.

³³ Idem. *Ibidem*, p. 47-48.

Voltando ao ponto, a relação entre S' e S'' é sempre do tipo $D[A]$, ou seja, um modal deôntico (D), aplicado a uma determinada ação ou comportamento (A). Nas regras de estrutura, esta ação (A) equivale a proibir, permitir ou obrigar.

Conclusão similar a que chega TÁCIO LACERDA GAMA, ao afirmar que o objeto da relação de competência tributária seria uma regra-matriz de competência possível, RMITP. Similar, porque, segundo o próprio autor (grifamos): “(...) o objeto da relação jurídica de competência tributária, desenvolvida aqui, **é a permissão outorgada a um determinado sujeito para instituir um dado tributo**”³⁴.

Entendemos que a relação jurídica de competência não apenas permite condutas, mas também obriga (como no caso da instituição do ICMS) e proíbe (que é o caso da utilização de tributos com efeito de confisco). E esta regra é formada pela reunião de

“... todos os dispositivos constitucionais e complementares que regulam materialmente a instituição do tributo: os princípios e imunidades que delimitam a hipótese de incidência possível, a base de cálculo possível, bem como os sujeitos que integrarão a relação jurídica tributária”³⁵.

1.4 Normas gerais e individuais, abstratas e concretas

Normas gerais são as que se destinam a um conjunto indeterminado de sujeitos. Normas individuais destinam-se a um indivíduo ou a um grupo identificado de pessoas. O modo como o fato descrito no antecedente é tomado caracteriza a abstração ou concretude de uma norma: ali, descreve-se (conotação) um conjunto de fatos por serem realizados (descrição abstrata); aqui, descreve-se um fato protocolar (denotação), evento caracterizado no espaço e no tempo (concretamente).

As normas gerais e abstratas tendem a se concentrar nos escalões mais altos da hierarquia do direito positivo, dado a impossibilidade de essas regras regularem condutas materialmente definidas. O processo de produção de normas com maior individualidade e

³⁴ GAMA, Tácio Lacerda. Op. cit., p. 82-83.

³⁵ Idem. Ibidem, p. 84.

concretude é chamado de positivação. E neste processo deverá ocorrer, necessariamente, a intervenção humana: é a ação humana que – como já foi visto – constrói a norma.

1.4.1 A positivação do direito

Para que atinja o fim de regular as condutas intersubjetivas, o Direito deve positivarse, isto é, a partir das normas abstratas deverão ser produzidas normas concretas; das gerais, normas individuais. Assim, olhando a pirâmide normativa de cima para baixo, veremos o direito como uma série de processos de produção normativa; de baixo para cima, uma série de processos de execução jurídica³⁶. É pela a produção normativa que os valores inerentes ao jurídico são realizados.

A produção de normas jurídicas é regulada por meio de normas de estrutura. Tais normas não regulam imediatamente a conduta, mas determinam como e por quem as unidades normativas devem ser produzidas. E as normas de estrutura apresentam a mesma estrutura sintática das demais normas, ou seja, a um fato é deonticamente imputada uma consequência jurídica. Portanto, para que uma norma seja introduzida, deverá ocorrer um fato previsto em outra norma (de estrutura) pertencente ao sistema jurídico. Em outras palavras, uma norma de estrutura deverá incidir e sua incidência fará surgir outra norma.

Em termos rigorosos, não se introduzem diretamente normas nos sistemas jurídicos a partir da simples edição de uma lei. Somente enunciados prescritivos são introduzidos. A construção de uma norma depende de um processo interpretativo. O legislador, portanto, não introduz nenhuma norma, apenas signos, que serão interpretados quando de sua aplicação ao caso concreto. Por uma questão de estilo e de facilidade na explanação, não nos referiremos à introdução de enunciados a partir dos quais serão produzidas normas, mas sobre a introdução de normas. Anote-se, contudo, a ressalva.

A incidência normativa é decomponível em duas operações formais que o Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO³⁷ chama de subsunção e implicação. A primeira, também conhecida como “inclusão de classes”, consiste em se reconhecer que uma ocorrência concreta (um fato jurídico, relatado na linguagem competente instituída pelo

³⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento...* op. cit., p. 37 e ss.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário...* op. cit., p. 11-12.

sistema) inclui-se na classe de fatos conotados no antecedente de outra norma. Na segunda operação temos a implicação da tese devido à ocorrência da hipótese, o que, no direito, implica no necessário surgimento de uma relação jurídica.

“Quando se trata da operação de subsunção ou de incidência de uma norma, também ocorre a predominância do eixo paradigmático, o qual trabalha com os fenômenos de equivalências e com os conceitos normativos. Para que uma norma incida, deve ocorrer o fato jurídico previsto em sua hipótese. Quando este fato ocorre, sendo ele de natureza semiótica (...) e estando documentado de forma aceita e prescrita pelo próprio sistema, uma norma incide, por se verificar a similitude entre as características do fato ocorrido e os predicados selecionados pelo editor normativo ao elaborar a hipótese da norma”³⁸.

No eixo paradigmático é que se localizam as operações relativas ao domínio do significado dos termos utilizados, o repertório de símbolos e regras, aproximando-se tal eixo à semântica. Sempre que quiser transmitir uma mensagem, o emissor realizará as operações de seleção (paradigma) – escolha de signos – e combinação (sintagma), em que os signos selecionados são dispostos segundo as regras da sintaxe.

“Na linguagem jurídica – e somente sobre ela estou falando – as palavras são simples delegações de autoridade pelas quais se permite a outros aplicá-las a certos objetos, ou certos fatos particulares. O único sentido da palavra significado, como eu a estou usando, é uma aplicação a caso particular. E quanto mais imprecisas forem as palavras, tanto maior será a delegação, simplesmente porque elas podem ser aplicadas ou não a maior número de casos particulares. Essa é a única característica importante das palavras em documentos ou interpretações legais”³⁹.

Apesar do certo grau de niilismo que a citação acima comporta, o certo é que, ao longo da cadeia de positivação, as palavras vagas ganham sentido. Mas não *qualquer sentido*, pois mesmo na indeterminação semântica existem sentidos que não podem ser dados a certos vocábulos. É que a língua é, segundo ROLAND BARTHES:

“(...) uma instituição social e um sistema de valores. Como instituição social, ela não é absolutamente um ato, escapa a qualquer premeditação; é a parte social da linguagem; o indivíduo não pode, sozinho, nem criá-la, nem modificá-la. Trata-se essencialmente de um contrato coletivo ao qual temos de submeter-nos em bloco se quisermos comunicar; além disto, este produto social é autônomo à maneira de um jogo com as suas regras, pois só se pode

³⁸ ARAÚJO, Clarice von Oertzem de. Op. cit., p. 30-31.

³⁹ CURTIS, Charles P. *apud* ARAÚJO, Clarice von Oertzem. op. cit., p. 86.

manejá-lo depois de uma aprendizagem. Como sistema de valores a Língua é constituída por um pequeno número de elementos de que cada um é, ao mesmo tempo, um vale-por e o termo de uma função mais ampla onde se colocam, diferencialmente, outros valores correlativos; sob o ponto de vista da língua, o signo é como uma moeda: esta vale por certo bem que permite comprar, mas vale também como relação a outras moedas, de valor mais forte ou mais fraco. O aspecto institucional e o aspecto sistemático estão evidentemente ligados: é porque a língua é um sistema de valores contratuais (em parte arbitrários, ou, para ser mais exato, imotivados) que resiste às modificações do indivíduo sozinho e que, conseqüentemente, é uma instituição social”⁴⁰.

1.4.2 Cadeia de positivação tributária

Por cadeia de positivação entenda-se o conjunto de normas produzidas com o fim de regular condutas intersubjetivas. Qualquer cadeia de positivação inicia-se na norma construída a partir da Constituição e termina na última norma, que pode ser aquela necessária ao implemento de uma conduta lícita, ou determinante da sanção (norma primária sancionadora ou secundária).

No direito tributário pátrio, as normas de competência (estrutura) estão no topo das cadeias de positivação. A seguir, encontramos as normas gerais em matéria tributária, hierarquicamente superiores às normas emitidas pelos entes tributantes, que encontram na norma individual e concreta (lançamento, ou a rigor, a norma de pagamento) o último elo da corrente normativa.

A introdução de enunciados prescritivos por meio do veículo introdutor “lei”⁴¹ no sistema jurídico tributário dar-se-á⁴²: i) a título de norma geral de direito tributário; ii) a título de norma específica do ente tributante. E para enunciar estes textos o legislador deverá interpretar a sua competência, ou seja, deverá compreender os limites formais e materiais à sua ação.

⁴⁰ BARTHES, Roland. Elementos de semiologia. Izidoro Blikstein (trad.). 16. ed. São Paulo: Cultrix, 2006, pp. 17-18.

⁴¹ “Lei”, aqui, tem o sentido de veículo introdutor emanado pelo poder legislativo.

⁴² Não falaremos aqui da introdução de enunciados prescritivos por meio de emenda à Constituição.

1.5 A interpretação

Como visto anteriormente, não existe identidade entre enunciado prescritivo e norma jurídica. A norma jurídica, no sentido lato ou estrito, só pode ser obtida após um processo de interpretação. Afirmo o Min. EROS GRAU⁴³ que a interpretação é uma relação entre duas expressões: o objeto da interpretação e a “interpretação”. Implica em transformar uma expressão em outra. Assim, interpretar é compreender e reformular ou re-exprimir sob nova forma, tal como ocorre nas artes alográficas (música e teatro), em que a obra se completa com o concurso de autor e intérprete, ao contrário das artes autográficas (pintura, romance), em que o autor contribui sozinho para a realização da obra.

“O texto, preceitos, enunciados normativos, é alográfico. Não se completa no sentido nele impresso pelo legislador. A ‘completude’ do texto somente é realizada quando o sentido por ele expressado é produzido, como nova forma de expressão, pelo intérprete.

Mas o ‘sentido expressado no texto’ já é algo novo, distinto do texto. É a norma.

Isso significa que o texto normativo, visando a solução de conflitos (isto é, uma decisão normativamente fundada para problemas práticos, e não a contemplação estética) reclama um intérprete [‘primeiro intérprete’] que compreenda e reproduza, não para que um segundo intérprete possa compreender, mas a fim de que um determinado conflito seja decidido”⁴⁴.

Durante o processo de interpretação, transitamos entre quatro subsistemas que o Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO chamou de S1, S2, S3 e S4.

S1 é o subsistema da literalidade textual, dos enunciados prescritivos contidos nas leis. Este subsistema não contém as normas em si, apesar de a doutrina comumente falar em desnudar, revelar ou extrair a norma de um texto. A norma será, sempre, construída a partir do texto, pois a *“linguagem não tem a propriedade de transportar a idéia: ela apenas a fecunda”⁴⁵*. No mesmo sentido a lição do prof. PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁶: “o conhecimento do direito é, em última análise, compreendê-lo, interpretá-lo, *construindo* o conteúdo, sentido e alcance da comunicação legislada” (os grifos constam do original).

⁴³ GRAU, Eros Roberto. A interpretação do direito e a interpretação do direito tributário. In: Carvalho, Maria Augusta Machado de (Coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro : Forense, 1998. p. 123-131.

⁴⁴ GRAU, Eros Roberto. Op. cit., p. 124.

⁴⁵ BECKER, Alfredo Augusto Becker. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Lejus, 2002, p. 118.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...* op. cit., p. 62-63.

A partir de S1, construímos os inúmeros sentidos que as expressões podem ter. Estes sentidos formam o subsistema S2, o conjunto dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos.

“Penso que no âmbito desse subdomínio, não se deva falar, ainda, em normas jurídicas, dado o arcabouço lógico peculiar a tais entidades. Façamos, então, em significações que se erguem a partir de frases prescritivas, de enunciados ditados por órgãos competentes e que integram o corpo legislativo. Portanto, serão requisitos para ingresso nesse subsistema: i) que sejam expressões lingüísticas portadoras de sentido; ii) produzidas por órgãos credenciados pelo ordenamento para sua expedição; e iii) consoante o procedimento específico que a ordem jurídica estipular”⁴⁷.

Produzidos campos de significações para os termos constantes de textos positivados, deverá o intérprete realizar sua contextualização. O “esforço de contextualização”⁴⁸ deve ser realizado tanto para reunir os elementos que permitam enunciar unidades normativas completas, como para confrontar o resultado obtido com os valores que o sistema consagra. Aqui teremos a construção do S3. Por fim, deve o intérprete estabelecer as relações da norma construída com as demais normas do sistema, ou seja, deve construir S4.

Devemos ter em mente, como nos lembra GADAMER⁴⁹ que a interpretação não é um processo linear, mas um círculo fechado na dialética de pergunta e resposta. Assim, o trânsito entre S1, S2, S3 e S4 pode repetir-se indefinidamente. Não podemos, contudo, negar que o início do processo interpretativo está no texto⁵⁰. GADAMER acrescenta outros pontos de partida: a pré-compreensão, o preconceito, o conjunto de informações colhidas pelo intérprete sobre o texto, enfim, tudo aquilo que pode ser chamado de “tradição do intérprete” e que exerce decisiva influência no processo de interpretação, assim como o contexto histórico. Em suma, os valores do intérprete ingressam na compreensão de um texto, do que se infere a impossibilidade de uma interpretação axiologicamente neutra.

O principal aspecto a ser retido: a interpretação de um texto de direito positivo pressupõe a existência de S3 e S4, ou seja, a contextualização da norma, a verificação de obediência a princípios e mesmo regras sintáticas do sistema. Quem quiser compreender um sentido normativo, deverá, necessariamente, confrontar os enunciados interpretados

⁴⁷ Idem. Ibidem, p. 70.

⁴⁸ Idem. Ibidem, p. 75.

⁴⁹ GADAMER, Hans-Georg. Verdade e Método. 4. ed. Flávio Paulo Meurer (trad.). Petrópolis: Vozes, 2002, p. 567

⁵⁰ Gadamer toma o texto como base empírica. Cf. GADAMER, Hans-Georg. Op. cit.

com outros enunciados do sistema jurídico. É que qualquer texto – e não só os textos jurídicos – requer contextualização: sempre deverá ser feita referência ao código e ao contexto, aos eixos sintagmático e paradigmático.

A linguagem e o processo de enunciação possuem dois eixos de organização: o horizontal (sintagmático ou diacrônico), em que se localizam o conhecimento da sintaxe, da língua, as normas de encadeamento das palavras, as noções de gramática; o eixo vertical, paradigmático (ou sincrônico), em que estariam incluídas as operações relativas ao domínio de um usuário a respeito do repertório lexical do código, como, por exemplo, o domínio do significado e o conhecimento de sinônimos e antônimos⁵¹.

1.5.1 Tipos de interpretação

Existem dois tipos de interpretação possíveis, de acordo com o resultado da interpretação. Se do processo interpretativo resultar uma norma jurídica – interpretação feita por órgão criador de direito – teremos uma interpretação autêntica.

“As demais interpretações não criam direito. Quando os indivíduos querem observar uma norma que regule sua conduta, devem fazer uma escolha; mas essa escolha não é autêntica, isto é, não cria direito – não é vinculante para o órgão que aplica essa norma jurídica. Também a interpretação feita pela ciência é distinta daquela feita pelos órgãos jurídicos; a interpretação feita pela ciência jurídica não é autêntica; é pura determinação cognoscitiva do sentido das normas jurídicas; não é criação jurídica. A interpretação jurídico-científica [dicção de KELSEN] apenas pode estabelecer as possíveis significações de uma norma jurídica – o jurista tem de deixar a decisão pela escolha das interpretações possíveis de uma norma jurídica ao órgão que, segundo a ordem jurídica, é o competente para aplicar o direito; assim, quando o advogado indica uma determinada interpretação como ‘acertada’, está tentando influir sobre a criação do direito – não exerce função jurídico-científica, porém função jurídico-política”⁵².

⁵¹ ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 27-41.

⁵² GRAU. Eros Roberto. *Op. cit.*, p. 126.

1.5.2 A interpretação do direito tributário

Devem as normas tributárias ser interpretadas segundo os mesmos critérios utilizados para interpretar as demais normas jurídicas, ou deve este ramo seguir especiais critérios de interpretação?

A negativa é a resposta amplamente compartilhada pela doutrina, visto que

“ (...) *el Derecho Financiero, hemos dicho ya, no es un conjunto de normas aisladas, sino un conjunto de normas que se ‘funden’ a un mismo nivel con la totalidad del ordenamiento*”, o que implica dizer que “*al buscar las normas aplicables a una relación jurídico-financiera debemos tener siempre presente el ordenamiento en su totalidad*”⁵³.

Claro que, ao procurar a disciplina de uma relação jurídico-tributária devemos, em princípio, socorrer-nos das normas de Direito Tributário, mas sempre levando em conta que a disciplina de tal relação pode estar em um outro corpo legal. A unidade do ordenamento serve, assim, para afirmar que dele se depreende um único caminho para a interpretação de qualquer norma jurídica.

Existe insistência em se afirmar a necessidade de critérios especiais e automáticos de interpretação das normas tributárias, contidas nas máximas *in dubio pro fisco* ou *in dubio contra fisco* e ainda a afirmação de que as citadas leis deveriam ser interpretadas restritivamente, por serem excepcionais ou por serem restritivas do exercício de direitos.

Outro ponto de vista seria o da chamada doutrina da interpretação funcional do direito tributário, sustentada por GRIZIOTTI⁵⁴ e seus discípulos, segundo a qual os termos jurídicos não têm um sentido único, comum a todos os ramos do direito: este sentido depende da função que o termo exerce dentro de cada ramo do direito. A aplicação desta doutrina pode levar ao gravame de situações não previstas pela lei, porque os termos jurídicos empregados não condizem com a realidade; ou à situação oposta, quando não se tiver, à luz dos elementos do fato concreto, a situação fática que o legislador quis gravar.

⁵³ LAPATZA, J. J. Ferrero. La interpretacion en el derecho financiero – especial referencia al derecho tributario. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, v.14, n.51, p. 7-10, jan./mar. 1990, p. 7.

⁵⁴ GRIZIOTTI, Benvenuto. *apud* VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 121.

Rechaça GIANNINI⁵⁵ o critério de interpretação funcional que “*os se identifica con el tradicional de la búsqueda de la **mens legis** a los fines de la interpretación lógica, o bien, si quiere expresar una exigencia distinta, es ciertamente inaceptable*”. Segundo EROS GRAU, “*a existência de diversos cânones de interpretação agravada pela inexistência de regras que ordenem, hierarquicamente, o seu uso, importa em que esse uso, em verdade resulte arbitrária*”⁵⁶.

HUMBERTO ÁVILA⁵⁷, analisando a jurisprudência do STF, entende existir “*primazia entre os vários argumentos*”⁵⁸ utilizáveis na interpretação de normas constitucionais: os princípios da legalidade, do Estado de Direito, da separação dos poderes e da legalidade, estabeleceriam uma prioridade dos argumentos lingüísticos e sistemáticos sobre os demais.

A síntese deste pensamento está em BERLIRI:

*“O marido de direito não pode ser outro que o marido de direito civil e canônico, isto é, aquele que é unido à mulher pelo vínculo do matrimônio. (...) Exatamente como a ‘maltose’, o ‘tártaro’ e o ‘cróton’, aos quais as normas tributárias fazem referência (a propósito do imposto de fabricação sobre glicose e sobre óleos e sementes), não podem ser senão a maltose, o tártaro e o cróton da merceologia. Tanto não é possível pensar em um marido (‘de direito tributário’), em uma enfiteuse, em uma servidão, em uma hipoteca (‘de direito tributário’), em um oficial, em um domínio útil, em um débito quirográfico (‘de direito tributário’), quanto impossível seria pensar em uma maltose, em um tártaro, em um cróton (‘de direito tributário’)”*⁵⁹

⁵⁵ GIANNINI, A. D. *apud* LAPATZA, J. J. Ferrero. Op. cit., p. 8.

⁵⁶ GRAU, Eros Roberto. Op. cit., p. 128.

⁵⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 160.

⁵⁸ Para ÁVILA, os argumentos podem ser classificados em: “lingüísticos (aqueles que dizem respeito ao significado dos dispositivos ou enunciados prescritivos, tanto ao significado das expressões quanto à sua estrutura gramatical); os sistemáticos (aqueles que são fundados na estrutura do sistema jurídico e dizem respeito aos seus elementos ou à sua aplicação); os genéticos (aqueles que dizem respeito à vontade do legislador, tanto no que se refere ao significado que o legislador teria ligado a determinada expressão, quanto à finalidade que ele teria pretendido atingir); os históricos (aqueles que dizem respeito à investigação do problema objeto de regulação de normas hoje válidas, de modo a recompor o sentido que a norma tinha ao ser editada) e os meramente práticos (aqueles que dependem de um julgamento, feito pelo próprio intérprete, sob pontos de vista econômico, político ou ético)”. Cf. Ávila, Humberto. Op. cit., p. 160.

⁵⁹ BERLIRI, Luigi Vittorio. *apud* BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 130-131.

1.6 A regra-matriz de incidência tributária

A regra-matriz de incidência tributária é a norma jurídica que prescreve a incidência tributária. O seu antecedente descreve um fato lícito com conteúdo econômico e seu conseqüente estabelece uma relação jurídica que tem por sujeito ativo o Estado, ou quem lhe faça as vezes. O sujeito passivo desta relação será uma pessoa, física ou jurídica, acometida do dever jurídico de prestar o objeto, qual seja, entregar uma certa quantia em dinheiro. Esta relação é designada por relação jurídica tributária. Trata-se de norma primária (dispositiva), de conduta, geral e abstrata.

1.6.1 A hipótese ou antecedente da regra-matriz de incidência tributária

O antecedente da regra-matriz de incidência designa uma classe de acontecimentos que, ocorridos no mundo fenomênico e relatados em linguagem competente, fazem a norma tributária incidir. Classe, segundo S. K. LANGER, é a “coleção de todos aqueles e somente aqueles termos aos quais um certo conceito seja aplicável”⁶⁰. Uma classe pode ser construída de duas maneiras: pela indicação de seus elementos ou pela indicação de predicados que tais elementos deverão ter.

O antecedente de normas gerais e abstratas, exteriorizados por enunciados conotativos, representará as características, qualidades, notas que um fato deverá ter para que ocorra a incidência jurídica. E esta escolha é dotada de um caráter eminentemente axiológico. Já no antecedente das normas individuais e concretas, exteriorizadas por enunciados denotativos, temos o relato em linguagem competente de uma série de predicados que configuram um fato jurídico.

Vamos encontrar, no enunciado da hipótese, três critérios para descrever objetivamente um fato real: material, temporal e espacial. O critério material refere-se a um comportamento de pessoas liberado das coordenadas de tempo e espaço. Este comportamento é, sempre, formado por um verbo e seu complemento. O verbo deverá ser

⁶⁰ LANGER, S. K. *apud* MOUSSALEM. Tárek Moyses. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 41.

pessoal e de predicação incompleta, não podendo ser utilizados verbos impessoais ou sem sujeito.

Para que a hipótese se aperfeiçoe, o comportamento deverá vir acompanhado de suas coordenadas de tempo e espaço. Tanto espaço como tempo podem ser analisados de duas formas. Assim, o critério temporal da regra-matriz de incidência será: i) o tempo (instante, momento) em que determinado fato deverá ocorrer para que o fato seja incluído na classe conotada pela hipótese, que designaremos de tempo para o fato ou; ii) o momento em que se considera ocorrido o fato descrito na hipótese, ou tempo no fato⁶¹.

Explicamos.

O critério material da hipótese normativa seleciona, dentre todas as ações possíveis de serem realizadas, as juridicamente relevantes. Da mesma maneira, o tempo para o fato seleciona, dentre todos os momentos em que a hipótese normativa pode realizar-se, aqueles juridicamente relevantes. Ouvir música em alto volume não é materialidade juridicamente relevante, a não ser que realizada após as, digamos, vinte e duas horas.

GERALDO ATALIBA, implicitamente reconhece a distinção acima proposta, ao conceituar o “aspecto” temporal da hipótese de incidência como as circunstâncias de tempo importantes para a configuração dos fatos imponíveis e indicar-lhe duas funções: restringir o âmbito da hipótese de incidência e indicar o momento em que se deve considerar ocorrido o fato imponível. Afirma o professor que “(...) *raramente a lei tributária estabelece condições especiais explícitas de tempo, restringindo o âmbito da h.i. e, portanto, limitando a só alguns fatos – cabentes na descrição em que a h.i. consiste – a qualificação de fatos imponíveis*”.⁶²

Podemos apontar os exemplos do IPTU ou do IPVA: ser proprietário de veículo automotor usado, por si só, não é fato capaz de ensejar a incidência da RMIT do IPVA. A propriedade deverá verificar-se no primeiro dia do ano. Se uma pessoa adquire a propriedade de um veículo (usado) em dois de janeiro de um ano e se desfaz do bem antes

⁶¹ A este respeito, BAPTISTA. Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 125-126.

⁶² Idem, *ibidem*, p. 94

do primeiro dia do ano seguinte, não realiza o fato previsto no antecedente da RMIT do IPVA. Existe um tempo para o fato, fora do qual não se realiza a hipótese.

Por outro lado, o tempo no fato será aqui entendido como o tempo em que se deve considerar ocorrida a hipótese de incidência tributária. O tempo no fato geralmente aparece nos enunciados prescritivos em locuções como “considera-se ocorrido o fato gerador em momento ‘x’”. Mas tais asserções não têm o condão de criar novos critérios materiais da RMIT, apenas de determinar o momento em que se deve considerar ocorrida hipótese normativa.

Explicando melhor: no caso do ICMS, o critério material é realizar operações de circulação de mercadoria. O critério temporal seria o momento da saída da mercadoria do estabelecimento. Dizer que se tributa a saída do estabelecimento é uma impropriedade, anotada pelo Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO⁶³.

O que a regra-matriz do ICMS estatui é que a ação de realizar operações de circulação de mercadoria só é tributável no momento em que a mercadoria sai do estabelecimento. Dois critérios, portanto: i) realizar operação de circulação de mercadoria e; ii) o momento em que a mercadoria sai do estabelecimento. Ocorrendo apenas i) (por exemplo, a venda de uma mercadoria que ainda se encontra nos estoques) ou ii) (a temporária saída das mercadorias do estabelecimento enquanto o mesmo é limpo), não se verifica o fato denotado no antecedente da RMIT.

Também o critério espacial pode ser visto sob dupla abordagem: i) de espaço para o fato e; ii) espaço no fato. Ali, assim, como no critério temporal, indicam-se os lugares em que uma materialidade deva ocorrer o fato seja incluído na classe conotada pelo antecedente. Uma ação só restará conotada no antecedente da RMIT se ocorrer em determinados lugares: estacionar veículos não é fato por si só capaz de ensejar a cobrança de uma multa. Estacionar em local proibido (critério espacial) sim. A ação de industrializar produtos só será incluída na classe conotada no antecedente da RMIT do IPI se ocorrer nos limites do território brasileiro. Dois critérios, portanto: i) industrializar produtos e; ii) território brasileiro. Não basta que ocorra uma industrialização de produto, esta industrialização deverá localizar-se, deverá ocorrer nos limites do território brasileiro. Não

⁶³ CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso...* Op. cit., p. 263.

basta que um comportamento se verifique dentro dos limites do território brasileiro, o comportamento deverá ser “industrializar produtos”. Os dois critérios deverão ser verificados simultaneamente.

A análise do critério espacial como “o espaço no fato” nos informa o local em que o fato considera-se ocorrido. No ICMS-Transporte, o serviço de transporte considera-se prestado no local onde tem início a prestação do serviço⁶⁴. Assim, dois critérios: i) transportar produtos; ii) início da atividade no território do ente tributante: somente a atividade de transportar produtos não é relevante para que incida a RMIT do ICMS de um Estado, mas o local do início deverá ser dentro do Estado; somente ter-se iniciado no estado é irrelevante se a ação não for de transporte.

No direito positivo brasileiro existem diferentes tipos de elaboração acerca das notas do critério espacial. Este grau de elaboração do critério espacial da hipótese tributária dá origem a uma classificação⁶⁵ dos tributos em:

- i) tributos cujo critério espacial menciona determinados locais em que deverão ocorrer os fatos jurídicos tributários;
- ii) tributos cujo critério espacial menciona áreas específicas, às quais o fato deverá estar geograficamente circunscrito;
- iii) tributos cujo critério espacial seja genérico, sendo que qualquer fato ocorrido dentro dos limites do ente que o instituiu estará apto a gerar efeitos tributários.

Aqui poderíamos lembrar que não só fatos ocorridos dentro dos limites do ente instituidor poderão gerar efeitos tributários. Também fatos ocorridos fora dos limites do ente que institui determinado tributo poderão gerar efeitos tributários. É o caso, por exemplo, dos rendimentos auferidos fora do território brasileiro, sujeitos ao Imposto de Renda no Brasil. Assim poderíamos adicionar uma quarta categoria à classificação acima:

⁶⁴ De acordo com o artigo 11, II, a da Lei Complementar 87/96, *verbis*:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...) II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

a) onde tenha início a prestação;

⁶⁵ CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso...* Op. cit., p. 258.

iv) tributos sem critério espacial ou com critério espacial universal.

O critério espacial não se confunde com o plano de eficácia territorial da lei, assumindo, não raro, feição diferente, como nos lembra PAULO DE BARROS CARVALHO:

“... tornou-se freqüente o embaraço dos especialistas ao conceituar o critério espacial das hipóteses tributárias. Muita vez o encontramos identificado com o próprio plano de eficácia territorial da lei, como se não pudesse adquirir feição diferente. A despeito disso, porém, percebemos, com transparente nitidez, que critério espacial da hipótese e campo de eficácia da lei tributária são entidades ontologicamente distintas”⁶⁶.

1.6.2 A tese ou conseqüente

O prescritor da norma jurídica fornece elementos (critérios) para a determinação do vínculo jurídico que se instala com a ocorrência do fato jurídico. O vínculo representa o dever jurídico, ao qual está relacionado um direito subjetivo, de cumprir uma dada prestação. O objeto desta prestação satisfaz, a um só tempo, o direito subjetivo do pretensor e o dever jurídico do sujeito passivo.

Tais critérios, em direito tributário são: os sujeitos (ativo e passivo) da relação jurídica – critério pessoal – e o montante pecuniário a ser entregue, representado por uma alíquota e uma base de cálculo: o critério quantitativo.

O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária⁶⁷. Sujeito passivo é a pessoa de quem se exige o cumprimento desta prestação.

De acordo com o CTN, o sujeito passivo pode ser classificado como contribuinte ou responsável:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...* Op. cit., p. 258.

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...* op. cit., p. 297.

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A responsabilidade tributária, por sua vez, comporta as modalidades *substituição* e *responsabilidade stricto sensu*. Para o presente trabalho, interessa saber o que diferencia, em termos estritamente jurídicos, o contribuinte do responsável tributário, quando os dois participam diretamente da “situação que constitua o fato gerador”. Adotaremos neste trabalho a premissa de que será contribuinte aquele que realiza a hipótese de incidência, é dizer, o sujeito do verbo constante do critério material. Os demais sujeitos chamados a participar da relação jurídica instalada no antecedente normativo o serão, sempre, por responsabilidade⁶⁸.

Assim, uma norma de, por exemplo, substituição tributária não é a mesma regra-matriz de incidência de um tributo, posto apresentar em seu conseqüente sujeito passivo diferente do contribuinte. Aqui cabe fazermos um corte no objeto deste estudo: ainda que, efetivamente, a instituição de responsabilidade importe na criação de nova norma, não trataremos de normas de responsabilidade no presente trabalho, com a finalidade única de restrição do tema que, do contrário, restaria demasiadamente vasto.

O critério quantitativo será representado pelas notas necessárias à determinação do *quantum debeatur*: a alíquota e base de cálculo.

A doutrina alude à inconstitucionalidade dos tributos fixos, por não apresentarem indicações de alíquotas ou bases de cálculo, critérios indispensáveis, uma vez que hipótese normativa e base de cálculo formam o binômio diferenciador dos tributos eleito constitucionalmente⁶⁹. Entendemos possível assegurar a constitucionalidade dos tributos fixos se pensarmos em alíquotas específicas (v. g. 10,00 R\$/evento) e as bases de cálculo como eventos.

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO⁷⁰, a base de cálculo apresenta três funções distintas: i) medir as proporções reais do fato; ii) compor a específica

⁶⁸ A este respeito, vide item 6.2.

⁶⁹ Idem. Ibidem, p. 324-325.

⁷⁰ Idem. Ibidem, p. 328 e ss.

determinação da dívida tributária e; iii) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material presente no antecedente normativo.

A medição da proporção real do fato é feita através da escolha de um de seus vários atributos característicos que sejam capazes de mensurar economicamente a conduta a ser tributada: na tributação da propriedade, o valor venal desta; na tributação do consumo, o preço cobrado, etc.

Mas a base de cálculo não é a dívida tributária em si. A ela deverão unir-se outros fatores aptos a determinar o montante do tributo devido. Assim, nos tributos em que a base de cálculo seja um valor monetário, a ela unir-se-á a uma alíquota específica para determinação da dívida tributária; quando a base de cálculo representar uma grandeza física (metragem, peso, quantidade de eventos, etc.), é a aplicação de uma alíquota *ad valorem* que determinará o *quantum debeatur*.

Por fim, é através da função comparativa da base de cálculo que se poderá afirmar, infirmar ou confirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária.

*“Demasiadas razões existem, portanto, para que o pesquisador, cinto de cautela diante dos freqüentes defeitos da redação legal, procure comparar a medida estipulada como base de cálculo com a indicação do critério material, explícito na regra de incidência. A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao jurídico tributário. Eis a base de cálculo na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada”.*⁷¹

⁷¹ Idem. Ibidem, p. 331.

CAPÍTULO II: O CRITÉRIO MATERIAL DA REGRA-MATRIZ DO ISS

2.1 Prestar ou tomar serviço: o verbo do critério material

A doutrina pátria não chegou ainda a um consenso sobre qual verbo comporia o critério material do ISS, se prestar ou tomar. A Constituição não estabelece explicitamente qual seria este verbo:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

AIRES BARRETO, assim defende que o critério material deva ser *prestar serviço*:

*“Só a prestação de serviço é tributável, porque o conteúdo econômico indica o prestador como verdadeiro beneficiário da retribuição que, de alguma maneira, é o modo objetivo de mensuração desse mesmo conteúdo econômico. O consumo, a fruição e a utilização do serviço não podem ser postos ou entendidos como compreendidos nessa materialidade da hipótese de incidência porque os sujeitos das ações de consumir, fruir e utilizar são, necessariamente, diferentes do prestador do serviço. Dado o próprio conceito de serviço, que se presta, não poderia ser descrita como hipótese de incidência, sem ofensa à Constituição, a fruição do serviço, a sua utilidade, a sua utilização, o seu consumo”.*⁷²

O argumento, como se vê, é de índole econômica: “prestar” é o único verbo passível de descrever corretamente o critério material do ISS por ser o prestador o beneficiário da retribuição e, por ser a retribuição aquilo que se mensura na tributação, somente o prestador e a prestação é que se podem tributar. Não concordamos com esta tese.

É que nas prestações de serviço a retribuição é recíproca, ou seja, se beneficiam tanto o prestador do preço quanto o tomador do serviço. Além disso, é o tomador do serviço que, ao final, “ficará com o serviço”, que é aquilo que se tributa, sendo a base de cálculo meio indireto de mensurá-lo.

Também não nos parece razoável o argumento de que somente a *prestação* de serviço é reveladora de capacidade contributiva, como se somente aquele que presta o

⁷² BARRETO, Aires. *ISS na Constituição...* op. cit., p. 31.

serviço, por *geralmente* cobrar uma “mais valia” em relação ao seu custo, tivesse seu patrimônio aumentado. Primeiro porque pressupor lucro é induzir aspecto que não está na ontologia da atividade do prestador; segundo, porque, ainda que suponhamos o lucro, o bem imaterial transferido em contrapartida ao pagamento passa a integrar o patrimônio do tomador do serviço e, às vezes, o aumenta (veja-se o caso do empresário que contrata consultoria para recuperação de ativos) e; terceiro: os custos tributários são, em regra, suportados pelo tomador do serviço e considerados pelo prestador na quantificação do preço, ou seja, sob um ponto de vista econômico, quem paga o imposto é o tomador.

Uma objeção poderia ser apresentada aos argumentos acima: o tomador, ao efetuar a retenção na fonte, tem direito a fazer repercutir este valor no montante a ser pago ao prestador, o que indicaria ter a lei estabelecido o patrimônio do prestador como passível de tributação.

Mas este direito de repercussão deriva já da escolha feita pelo legislador complementar em tributar as prestações de serviço, e não de uma característica constitucional inarredável do objeto ‘serviço’, é dizer, utiliza-se como fundamento do argumento a base legal estabelecida após a escolha pelo *prestar* serviço: esta legislação não está na ontologia, mas deriva da escolha feita. Depois de escolhido que o verbo deva ser prestar, de fato, a repercussão, como garantia de efetuação do princípio da capacidade contributiva, deve ser garantida. Antes, não.

E esta regra é aplicável nas relações entre as partes do negócio jurídico concreto e, como tal, passível de ser afastada. Nada impede que o tomador comprometa-se a pagar ao prestador certo montante, livre de tributos, caso em que a repercussão não se dá.

No mais, a circunstância de o tomador não efetuar a retenção na fonte não afasta sua responsabilidade⁷³. Assim, para a relação entre o substituto e o fisco, o primeiro patrimônio a ser alcançado é o do tomador, independentemente de sua possibilidade de ver este patrimônio recomposto.

⁷³ Neste sentido o artigo 6º, § 1º da Lei Complementar 116/2003, *verbis*:

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

Sob uma perspectiva puramente econômica, lembre-se que um dos fatores presuntivos de capacidade econômica é o consumo, tanto de bens como de serviços. Neste sentido, o grande tomador de serviços, via de regra, ostenta maior capacidade econômica que o pequeno prestador, e vice-versa. Assim, entendemos como materialmente compatível com a Constituição a tributação do consumo ao invés da prestação de serviços. Tributação nestes moldes poderia revelar-se por vezes mais justa: cada contribuinte-tomador pagaria ISS sobre o total de serviços consumidos, estabelecendo-se limites de isenção baseada na quantidade total de serviços consumidos, tal como ocorre, *mutatis mutandis*, com o ICMS incidente sobre a prestação de serviço de fornecimento de energia elétrica no Estado de São Paulo, em que a alíquota do tributo depende da quantidade individualmente consumida⁷⁴.

Mas se a fiscalização de todos os prestadores já se revela problemática, imagine-se a fiscalização de todos os tomadores de serviços. Daí a necessidade de, em regra, cobrar-se o ISS dos prestadores e não dos tomadores. Mas a prática decorre, principalmente, de restrições orçamentárias e tecnológicas, e não do objeto tributável em si. E é por este mesmo motivo que os Municípios instituem normas de substituição, na modalidade retenção na fonte: o primado da eficiência requer que a fiscalização seja concentrada em um menor número de sujeitos passivos.

Justifica-se, portanto, a escolha constante na Lei Complementar 116/2003, que fixou, em seu artigo 1º, o verbo “prestar” como constante do aspecto material da hipótese de incidência (grifamos):

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

⁷⁴Neste sentido o artigo 34, § 1º, 4 da Lei 6.374/89, *verbis*:

Art. 34 - As alíquotas do imposto, salvo as exceções previstas neste artigo, são:

(...) § 1º - Nas operações ou prestações adiante indicadas, ainda que se tenham iniciado no exterior, são as seguintes as alíquotas:

(...) 4 - (vetado) com energia elétrica:

a) 12% (doze por cento), em relação à conta residencial que apresente consumo mensal de até 200 (duzentos) kWh;

b) 25% (vinte e cinco por cento), em relação à conta residencial que apresente consumo mensal acima de 200 (duzentos) kWh;

c) 12% (doze por cento), quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros;

d) 12% (doze por cento), nas operações com energia elétrica utilizada em propriedade rural, assim considerada a que efetivamente mantenha exploração agrícola e pastoril e esteja inscrita no cadastro de contribuintes da Secretaria da Fazenda;

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

2.1.1 Disponibilizar e prestar serviço

A hipótese de incidência só se verificará no mundo fenomênico se ocorrer o exercício de uma atividade (verbo). Esta atividade constitui um prover, fornecer serviço.

Contudo, chamamos a atenção para o fato de que a efetiva atividade exercida em prol do tomador de serviço resulta, por vezes, na colocação de atividade à disposição do tomador. Neste sentido, aliás, a lição de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA (grifamos): “(...) o ISS incide sobre o fato prestação de serviço. ***E um serviço só está prestado quando é posto à disposição do contratante, isto é, do tomador, que pode utilizá-lo como for de sua conveniência***”⁷⁵.

Esta definição não é de todo nova em direito tributário. O conceito de taxa de serviço expresso na Constituição⁷⁶ prevê sua cobrança pela *disponibilização* (utilização potencial) ao contribuinte. Se levarmos em conta que a taxa remunera uma atividade exercida pela administração em relação ao contribuinte, podemos inferir que tal atividade engloba também sua disponibilização.

E em outros ramos do Direito encontramos disposição semelhante. A CLT (Dec.-Lei 5.452/43) estatui:

Art. 4º - Considera-se como de serviço efetivo o período em que o empregado esteja à disposição do empregador, aguardando ou executando ordens, salvo disposição especial expressamente consignada.

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. ISS - Serviços de Reparação de Turbinas de Aeronaves para Destinatários no Exterior, Não-Incidência, Exegese do Art.2º e seu Parágrafo Único da Lei Complementar n.116/03.In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 93, 2005, p.31.

⁷⁶ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

Quer dizer, também no contrato de trabalho, que evoluiu do contrato de locação de serviços⁷⁷, a disponibilidade do serviço é considerada serviço efetivo. Mas ressalte-se: a disponibilidade remunerada é o que equivale à efetiva prestação.

Por exemplo: se um indivíduo contrata uma empresa de vigilância para manter à sua disposição serviço de escolta armada, existe a prestação de serviço se a remuneração for devida independentemente de sua utilização, ou seja, se a disponibilização do serviço for remunerada. Se o serviço estiver disponível, no sentido de poder ser prestado, mas a retribuição do tomador só estiver prevista nos casos em que ocorrer sua efetiva prestação, não há atividade equivalente à prestação, pois o prestador não está, assim como ocorre no contrato de trabalho, aguardando ordens. Além disso, não há remuneração, o que impossibilita a incidência de imposto, dado inexistir base de cálculo.

2.2 O complemento do verbo: serviço

2.2.1 *Duas questões preliminares*

Sempre que quiser introduzir uma nova norma no sistema, o órgão habilitado para tanto deverá interpretar os limites de sua ação. Tais limites dizem respeito ao procedimento a ser utilizado, bem como ao conteúdo da norma. Dentre estes limites estão os termos presentes nos textos de direito positivo para estabelecer a competência material tributária (v. g., serviços, operações com mercadorias, renda).

Interessa-nos, neste momento, estabelecer:

i) por meio de qual forma de pensamento devem ser apreendidos os termos constitucionais designativos de competência material tributária. Seriam estes termos conceitos classificatórios ou tipos? Ou existiria outra opção?

ii) como estabelecer o significado das expressões designativas de competência tributária. Devo procurar este significado na Constituição, no dicionário, no sistema jurídico como um todo, ou existiria um espaço de liberdade para a definição destas expressões?

⁷⁷ MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do trabalho*. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 94.

Passamos a tentar responder estas questões.

2.2.2 Tipos ou conceitos? Como devemos entender os termos utilizados na Constituição para instituir e limitar competências.

Segundo TORBEN SPAAK⁷⁸, termos são fenômenos lingüísticos, ao passo que conceitos são fenômenos semânticos, não-lingüísticos. Aqueles são utilizados para expressar conceitos aproximadamente, da mesma forma que enunciados descritivos expressam proposições. Segundo o autor: “*mais precisamente, um conceito é aquilo que uma pessoa apreende quando entende uma expressão lingüística, especialmente termos gerais, tais como ‘gato’, ‘amarelo’, ‘equitativo’*”⁷⁹.

CARNAP, entende que:

*“A tarefa de tornar mais exato um conceito vago ou pouco exato usado no dia-a-dia ou em um estágio anterior do desenvolvimento científico ou lógico, ou, do contrário, substituí-lo por um conceito recém-construído, está entre as mais importantes tarefas da análise e da construção lógicas. Chamamos a esta tarefa de explicar, ou dar uma explicação para, o conceito prévio; este conceito prévio, ou às vezes, o termo utilizado em seu lugar, é chamado de explicandum; e o novo conceito, ou seus termos, é chamado de explicatum do primeiro”*⁸⁰.

A Teoria Geral do Direito desenvolveu, basicamente, dois modelos teóricos segundo os quais o *explicatum* poderá ser entendido. Referimo-nos aqui aos tipos e conceitos.

A fórmula conceitual é uma forma de pensamento com a qual se apreende um significado. Representa uma soma rígida de elementos distintivos à qual um conjunto de fatos deve ou não ser subsumido. Equivaleriam os conceitos, segundo esta forma de pensamento, aos conceitos classificatórios.

⁷⁸ SPAAK, Torben. *The concept of legal competence : an essay in conceptual analysis*. Londres: Ashgate Pub Co., 1994.

⁷⁹ SPAAK, Torben. Op. cit., p. 31. No original: “more precisely, a concept is that which a person is in possession of when he understands a linguistic expression, especially a general term like ‘cat’, ‘yellow’, ‘equitable’”.

⁸⁰ CARNAP, Rudolph. *apud* SPAAK, Torben. Op. cit., p. 29. No original: “The task of making more exact a vague or not quite exact concept used in everyday life or in an earlier stage of scientific or logical development, or rather of replacing it by a newly constructed, more exact concept, belongs among the most important tasks of logical analysis and logical construction. We call this the task of explicating, or of giving an **explication** for, the earlier concept; this earlier concept, or sometimes the term used for it, is called **explicandum**; and the new concept, or its term, is called **explicatum** of the old one”.

“Se o conceito A possui as notas ‘a, b, c’, na investigação jurídica, somente se afirma o conceito A, se o conceito do fato contiver as mesmas características ‘a, b, c’. Diz-se, então, que há subsunção. Tertium non datur. Não tem cabida aqui o mais ou menos, mas a relação de exclusão ‘ou um... ou outro’. Porque o conceito do objeto corresponde integralmente às características do conceito abstrato nele se subsumindo, ou não”⁸¹.

Conceitos (ou conceitos classificatórios) podem ser representados como a soma de elementos distintivos conclusivos que se subsumem ou não a um conjunto de fatos.

A palavra “tipo” comporta diversos significados. De acordo com HUMBERTO ÁVILA,

“(...) a palavra ‘tipo’ pode referir-se a fenômenos distintos: uma forma de pensamento contraposta ao conceito (tipo ou conceito de tipo); um método de aplicação do direito, também caracterizado como ‘pensamento tipológico’; uma determinada forma de apreciação, identificada com a generalização ou esquematização (modo tipificante de apreciação)”⁸².

É como forma de pensamento que nos referimos aos tipos: uma totalidade graduável e aberta, relativa, em maior ou menor grau, a um conjunto de fatos. Segundo STRACHE⁸³, o tipo estaria em oposição ao conceito: enquanto este permite uma definição exata, aquele seria apenas descritível, não apresentando tal descrição elementos necessários à sua diferenciação, mas os traços característicos, ou típicos. A definição de um conceito não precisaria apresentar todas as suas características, tão somente aquelas necessárias à diferenciação de outros conceitos. A definição de um conceito implicaria, portanto, na escolha de algumas características do tipo.

Por não admitir limites à sua descrição, os tipos estão em constante evolução, podendo ocorrer que algumas características, com o tempo, passem a preponderar sobre outras, ou mesmo desaparecer. E o tipo resta alterado com o reconhecimento de que determinado objeto inclui-se na classe por ele conotada, que passa a adotar na sua descrição as características da nova inclusão⁸⁴.

⁸¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988, p. 36.

⁸² ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 171.

⁸³ STRACHE, Karl-Heinz *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 109.

⁸⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. cit., p. 110.

A diferença entre tipo e conceito reside, segundo a doutrina⁸⁵, nos métodos de combinação dos elementos distintivos e sua aplicação: *subsunção* para os conceitos e *correlação* para os tipos. Na correlação existe mera semelhança entre a descrição e os fatos; na subsunção, devemos ter igualdade entre os elementos distintivos e os elementos presentes na descrição do fato.

HUMBERTO ÁVILA⁸⁶ afirma inexistir diferença significativa entre tipo e conceito. Dada a existência de um abismo entre o ser e o dever-ser, a chamada subsunção não ocorre jamais e a aplicação do direito dar-se-á, sempre, por meio de uma relação de semelhança entre ser e dever-ser: por correlação, portanto.

E na aplicação do direito, veremos a inexistência de uma diferença relevante entre conceitos e tipos, pois, tanto num como no outro caso, ou a correlação (subsunção) se dá ou não. *Tertium non datur*. Assim, se um determinado fato se enquadra ou não em determinada hipótese, não tem importância, especialmente em direito tributário, se isto se dá em maior ou menor grau. Um determinado fato é serviço ou não é serviço; um ingresso é ou não é faturamento.

Outro ponto levantado pelo professor gaúcho diz respeito à combinação dos elementos distintivos conclusivos. Na aplicação ao caso concreto sempre se verificará se o texto da norma e a realidade social estão vinculados, não importa que espécie de combinações ou quantos sejam os elementos distintivos. Não seria correto falarmos em determinação ou indeterminação de um termo, pois as normas jurídicas, dada a abertura da linguagem, restam sempre abertas, contextual ou estruturalmente, intencionalmente ou não.

⁸⁵ ÁVILA, Humberto. Op. cit.; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal...* op. cit.; ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. João Baptista Machado (trad.). Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2004; LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. José Lamago (trad.) Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1983; OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. *A tipicidade no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980. TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. In: *Revista de Direito Administrativo*. No. 235, jan-mar 2004. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

⁸⁶ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 180 e ss.

Feitas as ressalvas, a diferenciação entre tipo e conceito ainda tem sua razão de ser. Ainda que a linguagem se apresente como um campo fértil para a ambigüidade e vagueza, existem, em todos os termos indeterminados, zonas claras e zonas escuras. Assim, mesmo sem saber exatamente os limites de todos os termos utilizados na definição de um conceito, existe certa zona de definição, ao qual o conceito se aplica (ou não). E a operação de inclusão de classe pode apresentar resultados diferentes conforme se entenda a classe conotada por um conceito ou um tipo.

Assim, por exemplo, adotando-se a hipótese de que serviço deve ser entendido como um conceito classificatório no qual deve estar presente a característica “execução de prestação de fazer”, se encontro um caso em que esta característica claramente não está presente (zona escura), então descarto a subsunção ao conceito. No entanto, adotando-se a hipótese de que o termo *serviço* deve ser entendido como um tipo, a subsunção pode ocorrer, se o caso em análise for semelhante a outros casos descritos.

Já na zona de penumbra, cabem os pensamentos tipológico e conceitual. É que não existe uma rígida separação entre conceito e tipo, pois “*a própria separação entre tipo e conceito é gradual e tipológica*”⁸⁷.

2.2.2.1 Conceitos e tipos na definição da competência material tributária

A doutrina pátria não chegou a um consenso sobre a questão. MISABEL DERZI, ALBERTO XAVIER, GERALDO ATALIBA e YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA estão entre os que acreditam que os termos utilizados pela Constituição para designar a competência material tributária devem ser entendidos como conceitos de classe. No sentido contrário, RICARDO LOBO TORRES e LUÍS EDUARDO SCHOUERI, que afirmam a possibilidade de tipos constitucionais tributários.

O argumento mais comum da primeira corrente refere-se à incompatibilidade entre tipos e a rígida discriminação constitucional de competências. Segundo a professora MISABEL DERZI:

⁸⁷ DERZI, Misabel. Direito Tributário, Direito Penal... op. cit., p. 62.

“No Brasil, a questão da discriminação da competência tributária é manifestação do próprio federalismo, por configurar partilha, descentralização do poder de instituir e regular tributos.

(...) Ora, o tipo como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, que admite as transições fluidas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constitucional de discriminação da competência tributária.

Essa rigidez tem como pedra básica a competência privativa, mola mestra do sistema, o qual repele a bitributação e evita a promiscuidade entre tributos distintos. Conceitos como bitributação, invasão de competência, bis in idem, identidade ou diversidade entre espécies tributárias necessários ao funcionamento harmônico e aplicação das normas constitucionais não se aperfeiçoam por meio das relações comparativas do “mais ou menos”... ou “tanto mais... quanto menos” inerentes ao pensamento tipológico. Muito mais ajustam-se às excludentes “ou... ou” e às características irrenunciáveis e rígidas dos conceitos determinados”⁸⁸.

SCHOUERI⁸⁹ também entende que o sistema constitucional é rígido. No entanto, a própria Constituição, ao prever a possibilidade de conflitos de competência, revelaria que os termos a que se refere seriam tipos e que, como tais, poderiam interpenetrar-se. Segundo SCHOUERI, a Constituição impõe a redução conceitual dos tipos por meio de normas introduzidas por lei complementar, com função de norma geral de direito tributário.

“Encontramos aqui o papel da lei complementar: a solução dos conflitos de competência e a definição dos fatos geradores e bases de cálculo implicam a criação, pelo legislador complementar, de definições das realidades contempladas pelo constituinte”.

“Noutras palavras, enquanto o constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente, impôs ele ao legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos”⁹⁰.

Os termos utilizados pelo constituinte são em larga medida indeterminados. Esta indeterminação pode causar conflitos de competência, sejam tais termos vistos como conceitos ou tipos. Prova disso é que, mesmo após a “conceitualização” realizada pela Lei Complementar 116/03 – e antes pelo Dec.-Lei 406/68 – acerca de serviços gráficos,

⁸⁸ DERZI, Misabel. *Direito Tributário, Direito Penal...* op. cit., p. 103.

⁸⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. *op. cit.*, p. 113.

⁹⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. *op. cit.*, p. 113.

continuam a existir dúvidas sobre a exata determinação do “conceito” de serviço gráfico e do “conceito” de mercadoria⁹¹.

É dizer: mesmo na presença de conceitos – e não apenas de tipos, como argumenta o Prof. SCHOUERI – podem subsistir dúvidas quanto à extensão dos termos de seu *explicatum*, e, conseqüentemente, conflitos de competência. A rígida repartição de competência revela-se, portanto, justificativa insuficiente para adoção deste modelo classificatório em relação aos termos utilizados pela Constituição: os termos que designam classes são expressos em linguagem e, por esta razão, sua exata determinação restará, em maior ou menor grau, vaga.

Mas a rígida repartição de competência e o princípio federativo não são os únicos argumentos a justificar a “tendência conceitual prevalente” em Direito Tributário: a estes se juntam a segurança jurídica, a uniformidade e a praticabilidade⁹².

Objeta-se que a teoria dos princípios, tal como formulada pela doutrina alemã, não contempla uma regra de primazia absoluta entre princípios, nem mesmo em termos preliminares, senão uma técnica para sua ponderação, quando colidentes, na solução de um caso concreto⁹³. É dizer: não se pode atribuir, *a priori*, supremacia ao princípio da segurança jurídica, ao qual devem ser contrapostos outros princípios, tais como igualdade e capacidade contributiva, que deverão ser necessariamente ponderados na solução de um caso concreto.

É que, sendo os princípios de natureza fluida, não se pode querer amoldá-los segundo uma rígida ordem de prevalência. Daí a necessidade de, na necessária ponderação entre princípios colidentes, existir a referência a um caso concreto. Portanto, serão as circunstâncias do caso e suas relações com os princípios colidentes, e não uma prévia relação de prevalência entre princípios, que determinarão como se realizará a ponderação. A própria idéia de proporcionalidade como comando de otimização – dar a cada princípio colidente o máximo de efetividade possível – pressupõe um caso concreto, em relação ao qual a maximização de aplicação se operará.

⁹¹ REZENDE, Condorcet; BRIGAGÃO, Gustavo. Definição dos limites de competência tributária em matéria de industrialização por encomenda, à luz da LC 116/03. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *op. cit.*, p. 107-122.

⁹² DERZI, Misabel. *Direito Tributário, Direito Penal... op. cit.*, p. 248.

⁹³ ÁVILA, Humberto. *op. cit.*, pp. 190-191.

No mais, a adoção de tipos não resta incompatível com a segurança jurídica. Segundo HUMBERTO ÁVILA:

“Também não há como ignorar que a própria segurança jurídica tem uma dimensão material que esta efetivada ‘se a aplicação das leis obedece à transformação das relações’. Segurança jurídica não significa apenas planejabilidade, mas, para citar Tipke, ‘segurança de princípios ou regras’. Um desses princípios é o da capacidade contributiva, compatível com a abertura normativa (normalmente atribuível apenas ao tipo)”⁹⁴.

Também a praticabilidade não pode ser utilizada para justificar a redução dos termos constitucionais a conceitos. A uma porque não se trata de princípio constitucional sustentador da tributação. A duas porque sua legítima aplicação só ocorre *praeter legem*, é dizer, não é porque a redução conceitual possa diminuir incertezas, facilitando a normatização de um tributo, que ela deva ser considerada válida, assim como acontece, por exemplo, com o brocardo *in dubio pro fisco*.

ANDREI VELLOSO concorda com MISABEL DERZI, no sentido de não serem os tipos compatíveis com o sistema de distribuição de competências. No entanto, tal entendimento não leva à necessária conclusão de que, em não sendo tipos, tais termos devam ser entendidos como conceitos, vislumbrando a existência de conceitos heterogêneos, uma necessidade decorrente da vagueza da linguagem.

“Preferencialmente ao emprego de conceitos e categorias preestabelecidas – como as de conceito abstrato, tipo e conceito determinado pela função –, deve o intérprete reconhecer a vagueza da linguagem, em suas diferentes espécies e graus, e a abertura, maior ou menor, que certos ramos jurídicos e signos lingüísticos conferem às considerações teleológicas e à axiologia presente na realidade social”⁹⁵.

RICARDO LOBO TORRES⁹⁶ – citando o labor da Corte Constitucional alemã, que vem aprovando o processo de “tipificação” levado a cabo pelo legislador segundo princípios como proporcionalidade, praticabilidade, simplificação fiscal e igualdade – entende existirem tipos nos antecedentes das regras tributárias. Mas não só tipos: conceitos determinados, conceitos indeterminados e cláusulas gerais também integrariam as hipóteses normativas.

⁹⁴ Idem, ibidem, p. 191.

⁹⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 259.

⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários*. v.II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 480 e 493.

A conclusão a que chegamos é que não se pode estabelecer, *a priori*, que os termos utilizados pela Constituição para designar a competência material tributária devam ser entendidos como tipos ou conceitos. E mesmo defendendo a inaplicabilidade do pensamento tipológico em Direito Tributário, MISABEL DERZI⁹⁷ reconhece que os conceitos indeterminados representariam um ponto de transição entre o conceito fechado e o tipo, especialmente na chamada zona de penumbra.

“(...) no Direito Tributário, mesmo quando em presença de indeterminação e de uma ‘zona de penumbra’, os casos-limites são submetidos, assim como aqueles claramente identificáveis, a uma subsunção alternativa. Ou se está em presença de uma taxa ou de um preço; ou imposto sobre serviço ou sobre operação de circulação de mercadorias”⁹⁸.

Ora, mas se as zonas de penumbra são dificilmente caracterizáveis como conceitos ou tipos e, em geralmente existindo no Direito Tributário a possibilidade de se estabelecerem “subsunções alternativas”, cai por terra o argumento de que o pensamento tipológico conduz necessariamente à insegurança. A insegurança é, antes de tudo, característica da indeterminação lingüística.

Daí a possibilidade dos tipos em Direito Tributário e, especialmente, na análise dos termos constitucionais designativos de competência material tributária.

2.2.3 Como determinar o significado dos termos utilizados na Constituição para instituir e limitar competências?

Não raro, os limites à ação estatal são estabelecidos por meio de algumas expressões. O que se quer dizer quando se fala em “estado democrático de direito”, “direito adquirido”, “serviços de qualquer natureza”, “renda”? Seriam estes signos capazes de conotar uma classe exatamente delimitada de objetos ou, ao contrário, devem todos ser elucidados ou ter suas significações estipuladas? Quais são, enfim, os limites a que está adstrito o legislador complementar, quando da inserção, no sistema jurídico, de enunciados prescritivos sobre matéria tributária?

⁹⁷ DERZI, Misabel. *Direito Tributário, Direito Penal...* op. cit., p. 248.

⁹⁸ Idem, *ibidem*, pp. 248-249.

Analisaremos a seguir as principais respostas dadas a estas perguntas.

2.2.3.1 A tese estipulativa

Chamaremos de *tese estipulativa*, ou tese legalista *strictu sensu*⁹⁹, à premissa de que a Constituição não veicula conceitos. O primeiro corolário da tese é a irrestrita liberdade estipulativa conferida ao legislador infraconstitucional: se os conceitos constitucionais não existem, qualquer significação atribuída aos termos presentes na Constituição é possível. Assim, qualquer sentido pode ser infraconstitucionalmente estipulado. O segundo corolário: a Constituição acolhe todos os conceitos infraconstitucionais preexistentes ou não à sua promulgação.

Apesar de não ser a regra, o STF entende ser a tese legalista cabível em alguns casos, como, por exemplo, o de definição do que seja “direito adquirido”, conforme excerto da ementa do AI-AgR 135.632/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello:

“O sistema constitucional brasileiro, em cláusula de salvaguarda, impõe que se respeite o direito adquirido (CF, art. 5º, XXXVI). A Constituição da República, no entanto, não apresenta qualquer definição de direito adquirido, pois, em nosso ordenamento positivo, o conceito de direito adquirido representa matéria de caráter meramente legal. Não se pode confundir, desse modo, a noção conceitual de direito adquirido (tema da legislação ordinária) com o princípio inerente à proteção das situações definitivamente consolidadas (matéria de extração constitucional), pois é apenas a tutela do direito adquirido que ostenta natureza constitucional, a partir da norma de sobredireito inscrita no art. 5º, XXXVI, da Carta Política. Tendo-se presente o contexto normativo que vigora no Brasil, é na lei - e nesta, somente - que repousa o delineamento dos requisitos concernentes à caracterização do significado da expressão direito adquirido. É ao legislador comum, portanto - sempre a partir de uma livre opção doutrinária feita dentre as diversas correntes teóricas que buscam determinar o sentido conceitual desse instituto - que compete definir os elementos essenciais à configuração do perfil e da noção mesma de direito adquirido”.

⁹⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. op. cit., p. 19. Ainda segundo VELLOSO, as teses legalistas *lato sensu*, seriam aquelas que, “embora reconhecendo a existência de um conceito constitucional a ser respeitado pela legislação infraconstitucional, atribuem ao legislador a função de especificar o conceito constitucional vago ou impreciso”. Cf. VELLOSO, op. cit., p. 19.

A tese estipulativa encontra defensores na doutrina tributária, como, por exemplo, RUBENS GOMES DE SOUSA¹⁰⁰, que entendia incidir o imposto sobre a renda sobre aquilo que a lei define como renda. Tanto parte da doutrina¹⁰¹ quanto o STF entendem ser a tese estipulativa aplicável, em certa medida, à definição do que seja serviço para fins de delimitação da competência dos Municípios para instituir ISS. A este respeito o RE-AgR 464.844/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, em que o STF reafirma sua posição de que a lista de serviços é taxativa, é dizer, só será serviço o que for legalmente designado como tal.

RE-Agr 464.844/SP EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS. LEI COMPLEMENTAR N. 56/87. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. CARÁTER TAXATIVO. SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL. EXCLUSÃO. HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. 2. O Supremo Tribunal Federal, estabelecida a compreensão de que a lista de serviços anexa à LC n. 56/87 é taxativa, fixou jurisprudência no sentido de que os itens ns. 44, 46 e 48, da citada lista, excluam da tributação do ISS determinados serviços praticados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central. Não se teria, no caso, isenção heterônima --- o que é expressamente vedado pelo artigo 151, III, da CB/88 ---, mas sim hipótese de não-incidência do tributo municipal. Agravo regimental a que se nega provimento.

2.2.3.2 A tese dos significados mínimos

Os defensores desta tese entendem existirem conceitos constitucionais aos quais o legislador ordinário estaria adstrito. No entanto, tais termos conotariam apenas as situações para as quais não existissem dúvidas acerca da extensão dos conceitos, ou seja, os significados mínimos ou “núcleos conceituais”, para utilizar a nomenclatura de ENGISCH¹⁰².

¹⁰⁰ SOUSA, Rubens Gomes. A evolução do conceito de rendimento tributável. In: *Revista de Direito Público*. n. 14, São Paulo, p. 339 e ss.

¹⁰¹ Por todos, MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do imposto sobre serviços*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

¹⁰² ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. João Baptista Machado (trad.). Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1983, p. 209.

Segundo ENGISCH, um conceito jurídico é indeterminado quando seu conteúdo e extensão sejam em larga medida incertos. São inerentes a um conceito indeterminado um núcleo e um halo conceituais. O núcleo conceitual abrangeria os casos nos quais o conteúdo e alcance de um conceito são claros. O halo conceitual, por sua vez, diria respeito àquelas determinadas situações em que a inclusão na classe do conceito seria duvidosa:

“Que numa noite sem luar, pelas vinte e quatro horas, nos espaços não iluminados domina a escuridão na nossa latitude é uma coisa clara; dúvidas fazem já surgir as horas do crepúsculo. É fora de toda a dúvida que os imóveis, os móveis, os produtos alimentares, são coisas; mas outro tanto se não poderá dizer, por exemplo, relativamente à energia eléctrica ou a um penacho de fumo (formando as letras de um reclame) no céu”¹⁰³.

GENARO CARRIÓ¹⁰⁴ explica o mesmo fenômeno por meio de uma metáfora semelhante: fossem os conceitos um feixe luminoso, poderíamos entrever três zonas: uma zona iluminada, uma zona escura e uma zona de penumbra. A primeira designaria todos os casos a que um conceito é, sem dúvidas, aplicável; a segunda, a zona a que o conceito não é aplicável e; a terceira designaria os casos duvidosos.

O STF, ainda que de forma moderada, adota argumentação similar quando aprecia o conceito de renda, limitando-se a excluir da tributação pelo imposto de renda os casos localizados na “zona escura”. A este respeito, veja-se trecho do voto do Min. Carlos Veloso no RE 117.887/SP, Pleno, Rel. min. Carlos Veloso:

“(…) não me parece possível a afirmativa no sentido que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou auferimento de algo, a título oneroso. Não me parece, pois, que poderia o legislador, anteriormente ao CTN, diante do que expressamente dispunha o art. 15, IV, da CF/46, estabelecer, como renda, uma ficção legal”.

Também o conceito de confisco já foi apreciado nas mesmas bases teóricas, na ADIn n. 551-1/RJ, relatada pelo Min. Sepúlveda Pertence em que se afirma:

¹⁰³ Idem. Ibidem, p. 209.

¹⁰⁴ CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y language*. 4ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990, pp. 31-32.

“(...) também não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional”.

2.2.3.3 A tese da suficiência do texto constitucional

Os defensores desta tese entendem ser possível determinar o alcance semântico dos termos designativos de competência material tributária por meio da leitura exclusiva do texto constitucional. Segundo GERALDO ATALIBA e AIRES BARRETO¹⁰⁵, não se pode querer determinar o alcance dos termos da Constituição a partir de atos infraconstitucionais, sob pena de se interpretar a Constituição conforme as leis.

Negada terminantemente por CANOTILHO, a interpretação da Constituição conforme as leis insinua que *“o problema da concretização da Constituição poderia ser auxiliado pelo recurso às leis ordinárias. Nestas leis encontraríamos, algumas vezes, sugestões para a interpretação das fórmulas condensadas e indeterminadas, utilizadas nos textos constitucionais”*¹⁰⁶. O que se teria, vingando a tese, seria a legalidade da constituição sobrepondo-se à constitucionalidade da lei.

AIRES BARRETO e GERALDO ATALIBA¹⁰⁷ afirmam que as normas que conferem competência tributária se caracterizam pela: *“a) minúcia e exaustividade no delineamento do âmbito dessa outorga, b) privatividade e c) rigidez das competências tributárias outorgadas a cada qual.”*. Portanto, se aceitamos que a repartição de competências tributárias é rigidamente estabelecida, não pode um ato infraconstitucional alterar os termos de que se utiliza a Constituição para atribuí-las, sob pena de alterar sua própria repartição.

No mesmo sentido, HUGO DE BRITO MACHADO:

¹⁰⁵ ATALIBA, Geraldo. ISS e locação - conceito constitucional de serviço - locação não é serviço; não pode a lei assim considera-la para efeitos tributários. In: *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v.619, p.7-15, mai. 1987.

¹⁰⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 1218.

¹⁰⁷ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires. ISS e Locação – conceito constitucional de serviço – locação não é serviço; não pode a lei assim considera-la para efeitos tributários. In: *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v.619, p.7-15, mai. 1987, p. 7.

“Com efeito, a alteração de qualquer conceito albergado por qualquer norma implica alteração desta. Se o legislador altera um conceito que está em uma norma da Constituição, portanto, altera a própria Constituição. Essa é uma verdade jurídica que, infelizmente, ainda não está bem entendida entre (...).”¹⁰⁸.

Também QUIROGA MOSQUERA, ao estabelecer o conceito constitucional de renda, infere que:

“... o cientista do Direito deve investigar o Texto Constitucional (sua linguagem-objeto) a fim de verificar se o legislador não se utilizou, também, de certas definições, expressas ou implícitas, acerca do significado do termo ‘renda’ e da expressão ‘proventos de qualquer natureza’. Assim investigando o estudioso do Direito extrairá um conceito dos mencionados termos”¹⁰⁹.

2.2.3.4 A tese da abertura metodológica

Aquilo que designamos por “abertura metodológica”, equivale à concepção de que o significado dos termos delimitadores de competência material tributária deve ser obtido pela ampliação da base de investigação. Passam a ser relevantes, na determinação destes sentidos, os usos lingüísticos, comuns e técnicos dos termos. Não só o texto constitucional deve ser investigado, mas a própria linguagem, especialmente no seu aspecto pragmático. Em outros termos: é reconhecer que a pragmática é relevante à semântica, na determinação do alcance dos termos jurídicos.

RICARDO LOBO TORRES¹¹⁰ defende tal entendimento. Enfatiza o autor que a análise do texto constitucional não pode ser feita isoladamente, mas levando em consideração o sistema normativo como um todo. Do contrário, esteriliza-se o processo interpretativo, afastando o sistema constitucional do conjunto em que adquire significado e valor. A Constituição tributária é necessariamente aberta, sendo sua teoria interdisciplinar,

¹⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC n. 116/2003. In: TÔRRES, Heleno (org.). *ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 568.

¹⁰⁹ MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, P. 13-14.

¹¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 178-179.

mas uma interdisciplinaridade metodológica, tornando-a inseparável da ciência das finanças, da economia, da política, etc.

HEINRICH BIESSE, no mesmo sentido, entende que “*em alguns campos do direito tributário, o critério econômico desempenha um papel especialmente importante, ao passo que, em outros, tem evidentemente apenas aplicação limitada*”¹¹¹. De acordo com o professor alemão, o “critério econômico” tem especial relevância nos impostos sobre a renda e o consumo, ao passo que impostos sobre propriedade baseiam-se em conceitos de Direito Privado¹¹².

LUCIANO AMARO também integra os adeptos desta tese. Assim trata o autor do conceito de renda:

“Renda e proventos de qualquer natureza: este não é um conceito jurídico, é um conceito que se encontra no dicionário. É claro que a Constituição vai me dar alguns balizamentos para eu saber o que não é renda, mas para eu saber o que é renda eu não posso simplesmente partir de uma definição por exclusão. Eu sei que patrimônio não é renda, que importação não é renda, mas para saber o que é renda, além de excluir o que não é eu preciso decidir o que seria renda”.

“Muito bem. Então vou, seguindo a Lição de Américo Lacombe, procurar no dicionário e saber qual é o sentido das palavras usadas pelo legislador. O legislador só consegue expressar-se em palavras, e o legislador constituinte não é diferente, ele usa as palavras dentro de um contexto semântico que eu tenho de procurar dentro da língua usada pelo legislador” (os grifos constam do original)¹¹³.

NATÁLIA DÁCOMO¹¹⁴ afirma que o conceito de serviço deve ser obtido por meio da análise pragmática da linguagem. Para chegar ao conceito do que seja serviço, a autora realiza uma análise do conteúdo comum do que seja serviço, de definições legais envolvendo o termo e das definições doutrinárias e jurisprudenciais.

¹¹¹ BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 32.

¹¹² Idem, ibidem, pp. 33-36.

¹¹³ AMARO, Luciano. Mesa de debates – periodicidade do imposto de renda I. In: *Revista de Direito Tributário* n. 63, São Paulo, 2003, p. 27

¹¹⁴ DÁCOMO, Natália. *Hipótese de incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 35.

2.2.3.5 Análise crítica

A tese estipulativa não se sustenta. Ainda que se entenda, como o faz o Prof. SCHOUERI¹¹⁵, que a atribuição de competências realizada na Constituição de 1988 foi uma mera redistribuição de impostos já existentes, com os nomes que já ostentavam, não se pode deixar de dar um mínimo de conteúdo ao texto constitucional. Do contrário, não passará de ruído.

E, mesmo quando indeterminados, os termos comportam casos claros de inclusão e exclusão, ou seja, *zonas claras e escuras*. Está claro que a propriedade de veículo automotor não está contida na hipótese de incidência do imposto sobre serviços ou de transmissão de bens imóveis.

Por fim, estabelecer competências tributárias é, fundamentalmente, conferir o poder de tributar dentro de certos limites. A inexistência de limites é contrária à própria idéia de competência: onde não existem limites, a competência é absoluta, tornando-se as regras de competência mera repetição inútil de um poder que já existe. E se entendermos os termos que delimitam competências materiais como ruídos, retiraremos os limites a que o legislador infraconstitucional estaria sujeito, tornando a competência tributária absoluta.

Da mesma sorte padece a tese dos significados mínimos, ao pretender reduzir a significação de termos como renda, serviços e folha de pagamento, ao seu conteúdo mínimo, como se somente o núcleo conceitual integrasse um conceito indeterminado. Ora, o halo conceitual, ainda que não perfeitamente delimitável, também faz parte do conceito. No dizer de ANDREI VELLOSO:

“A ambigüidade, a vagueza ou mesmo a textura aberta da linguagem não podem levar simplesmente à inexistência, total ou parcial, de significado, à anemia semântica. Demandam, com certeza, um esforço interpretativo superior, mas, se tal fato importasse na aniquilação do significado, ter-se-ia que negar os significados de todos e quaisquer preceitos jurídicos, porquanto enunciados imunes à interpretação, plenamente auto-suficientes, não existem”.¹¹⁶

Segundo a tese em análise, poderíamos dizer que, sempre que estivermos na zona de penumbra, deveremos entender ausente a competência tributária. Mas isto equivale, em

¹¹⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. *op. cit.*, p. 115.

¹¹⁶ VELLOSO, Andrei P. *op. cit.*, p. 32.

última análise, ao brocardo *in dubio contra fiscum* na interpretação das competências constitucionais tributárias. Seria conferir um caráter odioso à regra tributária, estabelecendo ao intérprete a obrigação de excluir a tributação sempre que possível.

E mesmo os defensores da tese dos significados mínimos reconhecem a possibilidade de o legislador criar normas impositivas abrangendo situações localizadas na zona de penumbra¹¹⁷.

Também a pretensão de extrair o conteúdo completo de uma norma a partir da leitura do texto constitucional não se sustenta perante uma análise mais detida. Dois dos grandes defensores desta tese, GERALDO ATALIBA e AIRES BARRETO, ao tentarem estabelecer o conceito de serviço, contradizem a tese que defendem:

*“Exatamente porque a rigidez e exaustividade são características particulares e notáveis do nosso sistema constitucional tributário foi que o Código Tributário Nacional propôs, em ‘precepto didático’ (como o qualificaria Sains de Bujanda) de notável alcance (art. 110), ser defeso (vedado, proibido) à lei tributária ‘alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal’, para ‘definir ou limitar competências tributárias’.”*¹¹⁸

Se o “conteúdo” da expressão “serviços de qualquer natureza” deve ser procurado no Direito Privado, então não está na Constituição, mas no direito infraconstitucional ou na doutrina que o descreve. A este respeito, veja-se trecho do voto do Min. Cezar Peluzzo, no RE 357.950/RS, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio:

“Como já exposto, não há, na Constituição Federal, prescrição de significado do termo faturamento. Se se escusou a Constituição de o definir, tem o intérprete de verificar, primeiro, se, no próprio ordenamento, havia então algum valor semântico a que pudesse filiar-se o uso constitucional do vocábulo, sem explicitação de sentido particular, nem necessidade de futura regulamentação por lei inferior. É que, se há correspondente semântico na ordem jurídica, a presunção é de que a ele se refere o uso constitucional. Quando u’a mesma palavra, usada pela Constituição sem definição expressa nem contextual, guarde dois ou mais sentidos, um dos quais já incorporados ao ordenamento jurídico, será esse, não outro, seu conteúdo semântico, porque seria despropositado supor que o texto normativo esteja aludindo a objeto extrajurídico”

¹¹⁷ Cf. VELLOSO, op. cit., p. 34.

¹¹⁸ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires. ISS: locação e leasing. In: Revista de Direito Tributário, São Paulo, v.14, n.51, p.52-61, jan./mar. 1990, p. 55.

É claro que ao apontar a inconsistência da argumentação não se está aqui defendendo que a Constituição deva obrigatoriamente ser interpretada de acordo com a lei. Mas não se pode querer limitar os esforços de contextualização do texto constitucional.

No mais, já se expôs que a interpretação de qualquer texto requer a construção de S3 e S4¹¹⁹. Para compreender uma norma posta no sistema devemos estabelecer as relações desta norma com as demais. A Constituição, portanto, não prescinde das demais entidades normativas para ser compreendida, antes as pressupondo.

Também RICARDO LOBO TORRES entende ser possível a interpretação da Constituição conforme as leis:

“A interpretação da Constituição e da lei ordinária se aproximam, sob um primeiro ponto de vista, na medida em que a lei ordinária, sendo ela própria fruto do programa constitucional ou da atualização da Constituição, não pode ficar à margem de compreensão desta”.

*“Aproximam-se, por outro lado, porque via de regra não se interpretam as normas abstratas da Constituição, mas as normas das leis ordinárias em confronto com as Constitucionais. Em outras palavras, controla-se a constitucionalidade da lei ordinária, e não a da própria Constituição”.*¹²⁰

No mesmo sentido, ENRIQUE ALONSO:

*“Pretender que la legalidad ordinaria y legalidad constitucional son ámbitos del ordenamiento jurídico perfectamente separados o separables es, pura y simplemente irreal. Dado que los ordenamientos preceden historicamente a las Constituciones, todo momento constituyente parte de esa realidad jurídica previa, bien para rechazarla, bien para darle apoyo (llegando incluso a ‘constitucionalizar’ normas concretas), bien para mostrarse indiferente con la misma”.*¹²¹

Não só a realidade infraconstitucional deve ser analisada, mas também a linguagem comum, por meio da qual se expressa o legislador. Querer atribuir uma significação sempre técnico-jurídica aos termos utilizados pelo legislador é inferir conhecimento

¹¹⁹ Vide item 1.5.

¹²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do Direito Tributário. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 176-177.

¹²¹ ALONSO, Enrique. *apud* VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 48.

jurídico de quem efetivamente não o tem. Estamos, nesta conclusão, com PAULO DE BARROS CARVALHO:

“A linguagem do legislador é uma linguagem técnica, o que significa dizer que se assenta no discurso natural, mas aproveitando em quantidade considerável palavras e expressões de cunho determinado, pertinentes ao domínio das comunicações científicas (...).

Ponderações deste jaez nos permitem compreender o porquê dos erros, impropriedades, atecnias, deficiências e ambigüidades que os textos legais cursivamente apresentam”¹²².

No mesmo sentido, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (grifamos):

“É conveniente prevenir que o legislador, inclusive o constituinte, ao fazer leis, usa a linguagem comum do povo, o idioma corrente. Duas razões existem para isso:

Primus – o legislador não é necessariamente um cientista do Direito, um jurista. Provém da sociedade, multiforme como é, e a representa. São engenheiros, advogados, fazendeiros, operários, comerciantes, sindicalistas, padres, pastoresm rurícolas etc.,

Secundus – utilizam para expressar o Direito legislado as palavras de uso comum do povo, cujo conteúdo é equívoco, ambíguo, polissêmico e, muita vez, carregam significados vulgares, sedimentados pelo uso e pela tradição”¹²³.

A enunciação, que é instância pressuposta pela existência de um enunciado, implica na existência de um *eu* dirigindo-se a um *tu*, que são, respectivamente, o enunciador e o enunciatário. Segundo JOSÉ LUIZ FIORIN,

“(...) a enunciação deixa marcas no enunciado e, com elas, pode-se reconstruir o ato enunciativo. Este não é da ordem do inefável, mas é tão material quanto o enunciado, na medida em que ele se enuncia. Podemos distinguir, pois, no texto a enunciação enunciada e o enunciado enunciado. Aquela é o conjunto de elementos lingüísticos que indica as pessoas, os espaços e os tempos da enunciação, bem como todas as avaliações, julgamentos, pontos de

¹²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...* op. cit., p. 5.

¹²³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 77. No mesmo sentido, LUIZ ALBERTO WARAT infere que “as normas jurídicas, apesar do que dizem as posturas racionalistas, são formuladas em linguagem natural”. Cf. WARAT, Luiz Alberto. *Introdução geral ao direito – Interpretação da lei: temas para uma reformulação*. v. I. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1994, p. 36.

vista que são de responsabilidade do eu, revelados por adjetivos, substantivos, verbos, etc. O enunciado enunciado é o produto da enunciação despido das marcas enunciativas”¹²⁴

A partir das marcas deixadas na enunciação podemos construir o *ethos* do enunciatário, é dizer, o conjunto de características que o autor revela sobre si, mas não as características do autor real: falamos aqui de um autor implícito. E o *ethos* que transparece do enunciador constitucional não é o do jurista, do técnico. Ao contrário: a Constituição nos fornece, fundamentalmente, aspectos valorativos a serem aplicados à ordem jurídica como um todo. Seus termos são genéricos, ambíguos, polissêmicos e, por vezes, inconsistentes sob um ponto de vista técnico-jurídico¹²⁵. Tanto assim que, em diversos pontos, o legislador relega à lei complementar a demarcação de conceitos, justamente por estarem expressos por meio de linguagem natural¹²⁶, imprecisa.

E além da linguagem comum, também as conotações atribuídas aos termos pela *jurisprudência* e pela *doutrina* podem revelar um sentido que, pelo uso continuado, deve ser associado aos termos constitucionais. Daí que a necessidade de análise da linguagem não pode conduzir à total descaracterização do método jurídico, que é ao que uma posição extremada em favor do “pluralismo metodológico” pode levar, conforme pregava a doutrina da “interpretação funcional”. Esta é a tese adotada pelo STF, conforme se depreende da ementa do RE 166.772-9, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, no trecho a seguir transcrito (grifamos):

INTERPRETAÇÃO – CARGA CONSTRUTIVA – EXTENSÃO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe ‘inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que ‘conviria’ fosse por ela perseguida’ – Celso Antonio Bandeira de Mello – em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este aquele.

CONSTITUIÇÃO – ALCANCE POLÍTICO – SENTIDO DOS VOCÁBULOS – INTERPRETAÇÃO. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo

¹²⁴ FIORIN, José Luiz. *Em busca do sentido: estudos discursivos*. São Paulo, Contexto, 2008, p. 138.

¹²⁵ A título de exemplo podemos citar o artigo 195, §7º da Constituição Federal, em que o legislador fala de isenção quando o termo tecnicamente correto seria imunidade.

¹²⁶ O exame do significado comum dos termos constantes de textos normativos não é uma prática de todo estranha à técnica jurídica: é usual a pesquisa da etimologia e dos conceitos de base dos signos. A título de exemplo, relacionado ao tema que estudamos, HUGO DE BRITO MACHADO analisa o conceito de serviço tanto na linguagem comum quanto na jurídica. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 564.

do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios (...).

Como é possível, então, construir o significado pragmaticamente atribuído a determinado termo?

Em alguns casos, tais significados serão, até por não encontrarem equivalentes na linguagem comum, retirados da legislação infraconstitucional. Por exemplo: quando a Constituição atribui competência para tributar a transmissão *inter vivos* de direitos reais sobre imóveis, devemos procurar o sentido de “direito real” na legislação civil. A alteração da legislação civil, aumentando ou diminuindo o número de direitos reais, refletirá naquilo que entendemos por direito real. Aumentarão ou diminuirão as ocorrências fáticas em que a norma tributária irá incidir por causa da ampliação ou diminuição da abrangência do termo. A competência tributária não restará alterada: continuarão os Municípios a tributar a transmissão de direitos reais, entendidos conforme a atualização da Constituição.

Por outro lado, a definição do conceito de ‘comunicação’, para efeitos de ICMS, deverá ser buscada no âmbito da teoria da comunicação, que estuda precisamente o fenômeno. Do mesmo modo, se a União resolvesse criar uma contribuição sobre hidrocarbonetos, o termo “hidrocarboneto” deveria ser entendido de acordo com o que diz a química. Nos dois últimos exemplos, teríamos conceitos jurídicos, porque utilizados em uma norma jurídica. Sua exata delimitação semântica, entretanto, requer a imersão em outros ramos do conhecimento, que não o jurídico, a fim de se determinar o significado intersubjetivamente válido do termo. E existe ainda a possibilidade de o termo designar palavra de origem comum que, com o passar dos anos, assume sentido técnico, tal como “renda” ou “produto industrializado”.

O caso em estudo é dos mais complicados, tendo em vista existirem significados comuns, científicos (econômicos) e jurídicos para o termo “serviço”.

2.3 (Uma) Definição do conceito de serviço

As diferentes definições do conceito de serviço fizeram surgir na doutrina pátria duas correntes: a corrente econômica, que procura o conceito de serviço na economia e a corrente civilista ou jurídica, que entende o termo ‘serviço’ como conceito de Direito Privado.

2.3.1 A corrente econômica

SÉRGIO PINTO MARTINS¹²⁷ também parte da premissa de que a distribuição dos impostos feita pela Constituição é feita levando em consideração seus caracteres econômicos. Neste contexto, o ISS seria um imposto sobre a circulação de bens imateriais. Este raciocínio deriva do fato de o ISS ter sido previsto no capítulo referente aos “Impostos sobre a produção e circulação”, nomenclatura eminentemente econômica. As denominações sobre o que seja serviço, no Direito Privado, são estabelecidas para regular algumas relações específicas, como é o caso da relação de consumo, para a qual se presta a definição do Art. 3º, § 2º do Código de Defesa do Consumidor, CDC (Lei 8.087/90), *verbis*:

Art. 3º, § 2º 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.

Assevera o professor que o termo “serviço” não se refere unicamente ao contrato de prestação de serviços, mas também ao mandato, à gestão de negócios, ao depósito, à comissão, à agência, à distribuição, à corretagem e ao transporte, dentre outros. MARTINS explica que:

*“A Constituição não menciona que o ISS incide sobre obrigação de fazer ou de prestar serviços, mas sobre serviços de qualquer natureza, embora, em princípio, vá incidir sobre a atividade do prestador de serviços. Pode, porém, incidir sobre serviços que sejam considerados de qualquer natureza definidos na lei complementar, como locação de bens móveis e cessão de direitos”.*¹²⁸

¹²⁷ MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto Sobre Serviços*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 13-28.

¹²⁸ MARTINS, Sérgio Pinto. *op. cit.*, p. 20.

Por fim, afirma que a expressão “definidos em lei complementar” tem o sentido de “decidir quais os serviços tributáveis pelo ISS”, sendo descabido ao legislador complementar “oferecer conceitos ou definições, sempre aptos a provocar discussões doutrinárias”. Conclui que o ISS deve incidir sobre “este ou aquele serviço”¹²⁹.

2.3.2 A corrente civilista

GERALDO ATALIBA e AIRES BARRETO¹³⁰, dentre outros, procuram no Direito Privado o significado de serviço, que seria qualquer prestação de fazer. Possível definição do conceito está em DE PLÁCIDO E SILVA:

*“Constitui serviço não somente o desempenho de **atividade** ou de **trabalho** intelectual, como a execução de trabalho ou de obra material. Onde quer que haja um encargo a cumprir, obra a fazer, trabalho a realizar, empreendimento a executar, ou cumprido, feito, realizado, ou executado, há um serviço a fazer ou que se fez. Serviço, porém, é aplicado para distinguir o complexo de atividades exercidas por uma corporação ou por uma entidade jurídica, exprimindo e designando assim a própria administração”*¹³¹.

E, no Direito Civil, o contrato de prestação de serviços é espécie dos contratos que têm por objeto a prestação de trabalho, anteriormente unificados sob o nome de locação de serviços, que incluía os contratos de trabalho, emprego privado, serviço doméstico e simples prestação de serviços. Segundo MARIA HELENA DINIZ, “*locação é o contrato em que uma das partes (prestador) se obriga para com outra (tomador) a fornecer-lhe a prestação de uma atividade, mediante remuneração*”¹³².

Não é necessário um contrato de trabalho para que ocorra a prestação de serviços contra remuneração. Distinguem-se as duas figuras contratuais, principalmente pela inexistência, na prestação de serviços, de vínculo de subordinação e da continuidade, além da finalidade diversa da atividade do trabalhador.

¹²⁹ Idem, ibidem, p. 27.

¹³⁰ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires. ISS: locação e leasing. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v.14, n.51, jan./mar. 1990, p.52-61.

¹³¹ DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário jurídico. 25ª ed. Atualizado por Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 103.

¹³² DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria das obrigações contratuais e extracontratuais*. 18. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406 de 10-1-2002). v3.. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 260.

De um modo geral, todos os contratos que tiverem por objeto a prestação de trabalho não subordinados à legislação trabalhista podem ser definidos, genericamente, de contratos de prestação de serviços: contrato de prestação de serviço “strictu sensu”, de trabalho eventual, de trabalho desinteressado e de trabalho doméstico¹³³.

A definição de serviços segundo a corrente civilista, está em MISABEL DERZI:

“1. a prestação de serviços constitui uma utilidade (material ou imaterial), como execução de obrigação de fazer e não de dar coisa;

2. deve ser prestada a terceiro, excluindo-se os serviços que a pessoa executa em seu próprio benefício, como o transporte de mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma pessoa;

3. executado sem vínculo de subordinação jurídica, mas em caráter independente, razão pela qual excluem-se os serviços prestados pelos empregados a seus empregadores e pelos servidores públicos;

4. deve ser habitual, e não meramente eventual;

5. assim como ser objeto de circulação econômica, executado com objetivo de lucro, excluindo-se os serviços gratuitos ou de cortesia, beneficentes ou a preços baixos, como alimentação servida gratuitamente ou a preço de custo;

6. finalmente, o serviço deve ser prestado em regime de direito privado (por pessoa física ou jurídica, empresa pública ou sociedade de economia mista); se público, haverá imunidade, exceto para aquele dado serviço dado em concessão ou permissão a terceiros”¹³⁴.

Por fim, resta dizer que a tese é majoritária na doutrina¹³⁵

¹³³ GOMES, Orlando. *Contratos*. 25. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2002, p. 290.

¹³⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas... op. cit.*, p. 491.

¹³⁵ Para citar alguns: ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004; BORGES. José Souto Maior. Aspectos fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-lei 406/68 à LC n. 116/2003). In: TÔRRES, Heleno (org.). *ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri, SP: Manole, 2004; CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 21. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005; JUSTEN FILHO, Marçal. *O ISS na constituição*. São Paulo: RT, 1985; MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*; MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos teóricos e práticos*. 3ª ed. atual. com a LC 116 de 31 de julho de 2003. São Paulo: Dialética, 2003. Em uma posição intermediária está NATÁLIA DÁCOMO, que, partindo da constatação de que o Código Civil não define o conteúdo semântico do que seja serviço e de que existem diversas formas por meio das quais o direito regula as relações jurídicas envolvendo prestação de serviços, chega à conclusão de que o imposto incide sobre “(...) a relação jurídica entre um tomador e um prestador que tem por objeto um produto ou um processo de produção do serviço normativamente qualificado. O objeto dessa relação, ou seja, o

2.3.3 Nossa posição

Serviço deriva do latino *servitium*: referente à condição de escravo, servo, de servir, trabalhar para o amo. Vulgarmente, o termo comporta diversas acepções, dentre as quais destacamos: ação ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho; exercício e desempenho de qualquer atividade; o próprio trabalho a ser executado ou que se executou; a obra, o expediente, o mister, a tarefa, a ocupação ou a função; estado de quem serve outrem; algo que se faz para alguém de graça; favor, obséquio e; produto da atividade humana destinado à satisfação de necessidades, mas que não apresenta o aspecto de um bem material¹³⁶.

Vê-se que o significado de base do termo *serviço* remete a uma ação, atividade, trabalho, exercício de função ou seu produto. Padece da ambigüidade processo/produto, designando tanto uma atividade ou processo como seu produto ou resultado. Mas, mesmo quando designe uma coisa, um objeto material, este objeto é resultado do esforço humano, é o produto de um esforço.

No texto Constitucional, o termo serviço é utilizado para designar trabalho¹³⁷, atividade econômica¹³⁸, função¹³⁹, unidades de organização administrativa¹⁴⁰ e parcela que corresponda ao pagamento de uma dívida, incluindo juros e amortizações do valor

serviço, foi definido como sendo a ação ou o efeito de servir, propiciar, dar, conceder, dispensar, dar de si algo em forma de atividade, executar um trabalho intelectual ou obra material, descrito pela Lei Complementar no. 116/2003". Cf. DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 48.

¹³⁶ HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2559.

¹³⁷ Por exemplo CF, art. 7º, III e XVI:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...) III - fundo de garantia do tempo de serviço;

(...) XVI - remuneração do serviço extraordinário superior, no mínimo, em cinquenta por cento à do normal

Geralmente, ao designar trabalho, o termo aparece na locução *tempo de serviço* (v. g., art. art. 38, IV).

¹³⁸ Designando atividade econômica, o termo serviço geralmente vem expresso em locuções, tais como *serviço postal* (art. 21, X), *serviços de telecomunicação* (art. 21, XI), *serviço de radiodifusão* (art. 21, XII, a), *serviços locais de gás canalizado* (art. 25, §2º).

¹³⁹ Como exemplos:

Art. 21. Compete à União:

(...) XV - organizar e manter os serviços oficiais de estatística, geografia, geologia e cartografia de âmbito nacional;

(...) XXII - executar os serviços de polícia marítima, aeroportuária e de fronteiras;

¹⁴⁰ Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

(...) XIII - dispor sobre sua organização, funcionamento, polícia, criação, transformação ou extinção dos cargos, empregos e funções de seus serviços, e a iniciativa de lei para fixação da respectiva remuneração, observados os parâmetros estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias;

principal¹⁴¹. No título sobre tributação, serviço comparece nas locuções *serviço público* (art. 145,II) e *serviços de iluminação pública* (art. 149-A), designando, respectivamente, *atividades* remuneráveis por meio de taxa ou contribuição para custeio de iluminação pública; ou como *atividade ou função* desenvolvidos pelos entes federados (art. 150, VI, a) ou entidades imunes (art. 150, VI, c).

Como objeto sujeito à incidência de impostos, serviço tem o sentido de atividade de caráter econômico (art. 150, §§ 3º e 5º), objeto de circulação (art. 152) e, como tal, passível de ser importado ou exportado (art. 149, §2º, I e II). Designando competência material tributária, serviço é gênero que determina a competência tanto dos Estados, aptos a tributare *serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*, como dos Municípios¹⁴².

Vê-se, da análise dos diversos contextos em que é empregado que, na maior parte dos casos, ao termo serviço deve ser relacionado seu significado de base, ou seja, de atividade, de fazer e, na designação de atividades econômicas, também o resultado desta atividade, deste fazer. É de se reconhecer que, antes de ser uma imposição do Direito Privado, é próprio do termo significar um *fazer*. No entanto o *fazer* deve ser limitado, vez que toda atividade humana é um fazer. Até mesmo o *dar* é um *fazer* no sentido lato do termo e, antes do dar, a coisa dada geralmente foi processada, houve *fazer*.

Aqui já uma primeira restrição ao termo sem a qual o ISS torna-se um imposto materialmente ilimitado: o serviço, o *fazer*, deve ser *economicamente apreciável*¹⁴³ e, como tal, dirigido a outra pessoa, determinada ou determinável. É dizer: para ser serviço, deverão existir as pessoas do tomador e do prestador. Àquele, transferir-se-á um bem por meio de uma atividade exercida por este.

Mas dizer que apenas o *fazer* pode ser tributado, e não seu resultado, seria reduzir o alcance do termo serviço dado, por exemplo, pelo artigo 25, §2º da Constituição (grifamos):

¹⁴¹ Art. 166 (...)§ 3º - As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso:

(...) II - indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre:

(...) b) serviço da dívida;

¹⁴² Por uma questão de estilo e de facilidade de exposição, não falaremos do Distrito Federal, que é competente para instituir os tributos de competência estadual e municipal.

¹⁴³ A este respeito, vide item 2.4.2.1

Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.

(...) § 2º - Cabe aos Estados explorar diretamente, ou mediante concessão, os serviços locais de gás canalizado, na forma da lei, vedada a edição de medida provisória para a sua regulamentação.

No serviço de fornecimento de gás canalizado existem, lado a lado, obrigações de dar e de fazer: o fazer consiste em toda a atividade necessária a manter o fluxo de gás para os consumidores, de acordo com determinados padrões de qualidade, atividade esta remunerada pela medição da quantidade de gás consumida durante certo período de tempo, de onde se extrai existir, também, uma prestação de dar. Nem o dar, nem o fazer se sobressaem. Mas o que existe, segundo a nomenclatura constitucional, é um serviço¹⁴⁴.

A doutrina civilista argumenta que, por ser *constitucional*, o conceito de serviço não pode ser restringido por lei complementar. Mas a própria Constituição confere ao termo, neste caso, o sentido de execução de obrigação de dar, sentido este negado pela corrente civilista. É dizer, na análise supostamente isolada da Constituição, preferem dar ao termo o sentido que está no Direito Privado do que outro que o próprio texto constitucional dá.

E o próprio Direito Privado não estabelece uma distinção precisa do que seja ou não serviço. O Código de Defesa do Consumidor, CDC, estabelece:

Art. 3º (...) § 2º 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.

A definição constante do CDC não se amolda ao sentido constitucional. Primeiro porque é uma definição parcial, destinada a regular algumas relações específicas; segundo porque inclui materialidades relativas a outros impostos previstos na Constituição, tal como o Imposto Sobre Operações Financeiras¹⁴⁵.

¹⁴⁴ Também a lista de serviços veiculada pela Lei Complementar 116/03 apresenta uma situação similar. Referimo-nos aos serviços previstos nos itens 7.14 e 7.15 da lista de serviços aprovada pelo congresso nacional, que incluía os serviços de (7.14) saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres, (7.15) tratamento e purificação de água. Os itens foram vetados pelo Presidente da República, pois sua inclusão “poderia comprometer o objetivo do Governo de em universalizar o acesso a tais serviços básicos”. A este respeito vide mensagem 362 de 31/07/2006.

¹⁴⁵ O mesmo problema apresenta a definição de serviço trazida pela Lei 8.666/93, que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública, e, em seu artigo 6º, II, define serviços:

Por sua vez, o Código Civil refere-se de duas maneiras ao termo serviço. A primeira é genérica, comparecendo “serviços” em oposição a “bens”:

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

Não há, contudo, referência à necessária materialidade do bem a ser fornecido, é dizer, não se pode afirmar que “bem”, no sentido em que é empregado acima, deverá ser uma *coisa*. O que se estabelece é que bens e serviços circulam economicamente, e que esta circulação é o objeto da atividade empresarial.

O Código Civil refere-se, também, ao contrato de prestação de serviços:

CC - Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

Não se estabelece uma rígida distinção entre o *dar* e o *fazer*, é dizer, pode-se contratar *serviço* ou *trabalho* (resultado ou atividade), material ou não (*dar* ou *fazer*). O mesmo se diga da empreitada, em que prestador obriga-se a fornecer um resultado, contribuindo também com os materiais:

CC - Art. 610. O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela só com seu trabalho ou com ele e os materiais.

É dizer, o contrato de empreitada, que é uma prestação de serviço, inclui a possibilidade de fornecimento de bens.

E, não bastasse a inexistência de uma definição legal de serviços, a distinção entre o que seja dar e fazer não é precisa na doutrina civilista.

Segundo ORLANDO GOMES, quanto ao objeto, as prestações podem ser positivas ou negativas. As positivas são aquelas “*consistentes em um ou vários atos do devedor*”¹⁴⁶.

*Art. 6º Para os fins desta Lei, considera-se:
(...) II – Serviço – toda atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para a Administração, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem, operação, conservação, reparação, adaptação, manutenção, transporte, locação de bens, publicidade, seguro ou trabalhos técnico-profissionais;*

¹⁴⁶ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.37.

Podem ser subdivididas em prestações de coisas ou prestações de fatos e são objeto, respectivamente, das obrigações de dar e de fazer.

As prestações de dar subdividem-se em: i) prestações de dar *stricto sensu*, em que se transfere a propriedade de uma coisa; ii) prestações de entregar, em que se proporciona o uso ou gozo de coisa e; iii) prestações de restituir, quer dizer, devolver a coisa que se recebeu do credor. *As prestações de fato consistem em atividade pessoal do devedor.* Nem sempre as obrigações são unicamente de dar ou de fazer, por vezes sobrepondo-se, devendo a natureza da prestação ser tratada segundo um critério de preponderância.

“A distinção entre tais obrigações deve ser traçada sob o ponto de vista do interesse do credor, porquanto as prestações de coisas supõem certa atividade pessoal do devedor e muitas prestações de fatos exigem dação. Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade do devedor para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim é o aproveitamento do serviço contratado. Se assim não fosse, toda obrigação de dar seria de fazer e vice-versa”¹⁴⁷.

Não existe, portanto, um critério objetivo para distinguir os limites entre o que seja dar e fazer.¹⁴⁸ A distinção se dará a partir do interesse do credor, ou seja, daquilo que lhe é mais caro na prestação: a atividade ou o bem. Se lhe for indiferente o cumprimento da obrigação por de terceiro, normalmente a prestação será de coisas. O contrário se dá nas prestações de fazer, em que geralmente importa ao credor que a atividade seja desenvolvida pelo devedor, vez que tais contratos revelam-se de natureza *intuitu personae*¹⁴⁹.

Mas a referência a um critério subjetivo é contrária à própria noção de discriminação de competências tributárias, posto que variável: num restaurante¹⁵⁰ interessa apenas a comida (dar) ou o modo como os alimentos são preparados, a qualidade do serviço (fazer)? E no serviço prestado por um chaveiro? Se no indivíduo que consome é que está a

¹⁴⁷ Idem, ibidem, p.38.

¹⁴⁸ No mesmo sentido, CARVALHO DE MENDONÇA afirma que “a distinção ente os casos em que o objeto é na realidade uma coisa a entregar e aquele em que é um fato a realizar, é mui delicada para se aplicar, pois que, no fundo, toda a obrigação é uma prestação de fazer, um facere. (...). Tal afirmação não é pura teoria e sim uma questão eminentemente prática”. CARVALHO DE MENDONÇA, Manoel Inácio. *Doutrina e prática das obrigações*. v. I, Rio de Janeiro: Forense, 1956, p. 182.

¹⁴⁹ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.38.

¹⁵⁰ Sujeito ao ICMS, nos termos do artigo 2º, I da Lei Complementar 87/96.

resposta, então não podemos, pelo menos não genericamente, dar uma resposta conclusiva a esta pergunta.

A doutrina tributária tenta estabelecer um critério de preponderância. Neste sentido, MISABEL DERZI:

*“(...) o trabalho às vezes é predominantemente imaterial (do advogado, professor, cantor, et alii), na maioria das vezes, porém, a prestação de serviços se concretiza em bens materiais. O que é fundamental é **que o fazer haverá de prevalecer sobre o dar**”¹⁵¹ (grifo nosso).*

A solução terminaria por incluir na materialidade do ISS a comercialização de produtos em que elementos incorpóreos associados à venda – por exemplo, a marca e o atendimento no setor de vestuário de luxo – apresentassem valor elevado, apesar de tais atividades representarem claramente obrigações de dar. E, sobre ser baseada em critério subjetivo, também submeteria a mesma atividade – como restaurantes, por exemplo – a modelos de tributação diferentes.

Outro inconveniente desta solução é sua incompatibilidade com a Súmula 167 do STJ:

SÚMULA 167 - O FORNECIMENTO DE CONCRETO, POR EMPREITADA, PARA CONSTRUÇÃO CIVIL, PREPARADO NO TRAJETO ATÉ A OBRA EM BETONEIRAS ACOPLADAS A CAMINHÕES, É PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, SUJEITANDO-SE APENAS A INCIDÊNCIA DO ISS.

Considerar que o fornecimento de concreto – no qual o custo dos materiais é superior aos da atividade – qualifica-se como serviço é reconhecer que o critério de distinção entre *dar* e *fazer*¹⁵² não pode ser aplicado de maneira absoluta na determinação da materialidade do ISS.

AIRES BARRETO¹⁵³ propõe uma solução para a problemática em comento. Trata-se da distinção entre mercadoria e material. Se estivermos diante de uma prestação de serviços, os bens eventualmente empregados devem ser considerados como materiais empregados. Diante de uma operação mercantil, eventuais serviços devem ser

¹⁵¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas... op. cit.*, p. 491

¹⁵² Sobre a base de cálculo nos serviços de concretagem, vide infra 5.2.2.

¹⁵³ BARRETO, Aires. *op. cit.*, pp. 185-191.

considerados como incluídos no fornecimento da mercadoria. A distinção é bem vinda, mas não se mostra apta a resolver o problema, vez que é a própria determinação de uma situação como sendo obrigação de dar ou fazer que se revela problemática.

Outra solução possível seria a de considerar a pré-existência ou não do bem material a ser transmitido: obrigação de *dar*, caso o bem preexista ou de *fazer*, no caso contrário. O critério efetivamente se amolda à maioria dos casos: as mercadorias expostas em uma vitrine, independentemente do *fazer* que nelas esteja embutido, preexistem à sua transmissão; a cópia da chave não existe antes que o chaveiro execute seus serviços.

Também este critério apresenta seus problemas: primeiro porque não se amolda a todas as atividades hoje consideradas execuções de obrigação de *dar*, tais como restaurantes (o prato, segundo se espera, é feito após o pedido). O outro inconveniente é de incluir na categoria de serviço os casos em que o bem só é produzido sob encomenda, como, por exemplo, o gerador de uma hidrelétrica, ou até mesmo nos casos em que, mesmo não sendo feito sob medida, o bem ainda não está pronto, como, por exemplo, nos casos de falta de estoques de um determinado produto.

Some-se a isto o fato de a jurisprudência considerar o fornecimento de mercadorias passível de tributação pelo ISS. Veja-se o teor das Súmulas 156 e 274 do STJ:

SÚMULA 156 – A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA, PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA, AINDA QUE ENVOLVA FORNECIMENTO DE MERCADORIAS, ESTA SUJEITA, APENAS, AO ISS.

SÚMULA 274 – O ISS INCIDE SOBRE O VALOR DOS SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA MÉDICA, INCLUINDO-SE NELES AS REFEIÇÕES, OS MEDICAMENTOS E AS DIÁRIAS HOSPITALARES.

Se à base de cálculo atribuímos a função de confirmar, afirmar ou infirmar o critério material da hipótese de incidência tributária, reconhecer que o serviço de composição gráfica inclui-se na materialidade do ISS, independentemente do fornecimento de mercadorias, é dizer que, sob determinadas condições, prestações de *dar* devem ser consideradas como serviço (*fazer*). O mesmo se diga dos serviços médicos: a atividade de aplicar um medicamento em um hospital constitui serviço, ao passo que aplicado em uma farmácia, constitui mercadoria.

O raciocínio acima é aceito no STF, no sentido de não conflitar com os critérios constitucionais de repartição de receitas. Veja-se trecho do voto do Min. Relator Marco Aurélio no RE 171.808/SP:

“(...) O que se afigura impossível é entender que, excetuados os serviços mencionados na alínea ‘b’ do inciso I do artigo 155, mostra-se impertinente a cobrança do ICMS no tocante a qualquer outro negócio jurídico no que abranja, além de mercadorias, a própria prestação de serviços, não englobando, como no caso de alimentação e bebidas, mercadorias e serviços. (...) O que não se pode agasalhar é a tendência de concluir-se pela necessidade de separação dos quantitativos (...)”.

E o posicionamento da 1ª Turma coincide com o acima descrito, conforme ementa a seguir transcrita do RE 144.795/SP, relatado pelo Min. Ilmar Galvão (grifamos):

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO QUE CONSIDEROU LEGÍTIMA A EXIGÊNCIA DO TRIBUTO NA OPERAÇÃO DE FORNECIMENTO DE ALIMENTOS E BEBIDAS CONSUMIDAS NO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE, DE CONFORMIDADE COM A LEI N. 6.374, DE 1. DE MARÇO DE 1989. ALEGADA AFRONTA AOS ARTS. 34, PARS. 5. e 8., DO ADCT/88; 146, III; 150, I; 155, I, B E PAR. 2., IX E XII; E 156, IV, DO TEXTO PERMANENTE DA CARTA DE 1988.

*Alegações improcedentes. Os dispositivos do inc. I, b e do par. 2., inc. IX, do art. 155 da CF/88 delimitam o campo de incidência do ICMS: operações relativas a circulação de mercadorias, como tais também consideradas aquelas em que mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (caso em que o tributo incidirá sobre o valor total da operação). Já o art. 156, IV, reservou a competência dos Municípios o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar. Conseqüentemente, o ISS incidirá tão-somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam relacionados na lei complementar, ao passo **que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicações, terá por objeto operações relativas a circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviço**, salvo quando o serviço esteja relacionado em lei complementar como sujeito a ISS. Critério de separação de competências que não apresenta inovação, porquanto já se achava consagrado no art. 8., pars. 1. e 2., do Decreto-lei n. 406/68. Precedente da 2ª Turma, no RE 129.877-4-SP. O Estado de São Paulo, por meio da Lei n. 5.886/87, havia legitimamente definido, como base de cálculo das operações em tela, o valor total cobrado do adquirente. Fixada, todavia, pela Carta de 1988, a exigência de que a definição desse elemento deveria ser feita por meio de lei complementar federal (art. 146, III, b), as unidades federadas, enquanto no aguardo da iniciativa do legislador federal, valendo-se*

da faculdade prevista no art. 34, par. 8., do ADCT/88, regularam provisoriamente a matéria por meio do Convenio n. 66/88. Com apoio no referido documento, editaram os legisladores paulistas a nova Lei n. 6.374/89, por meio da qual ficou o Estado habilitado a tributação das operações em referencia, inexistindo espaço para argüições de inconstitucionalidade ou ilegalidade. Recurso não conhecido.

No mesmo sentido decisão prolatada pela 2ª Turma do STF, no RE 129.877-4, relatado pelo Min. Marco Aurélio, de cuja ementa extraímos o seguinte excerto (grifamos):

ICM – FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO, BEBIDAS E OUTRAS MERCADORIAS – BASE DE CÁLCULO – ABRANGÊNCIA – SERVIÇOS PRESTADOS – LEI Nº 5.886/87, DO ESTADO DE SÃO PAULO – COMPETÊNCIA PARA IMPOR O TRIBUTOS - ARTIGO 24, INCISO II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL ANTERIOR E 156, INCISO IV, DA ATUAL.

O fato de na lei estadual prever-se como base de incidência o valor pago pelo adquirente, sem exclusão do destinado a remunerar os serviços embutidos, não implica transgressão direta do preceito constitucional que disciplina a competência dos Municípios para instituir Imposto Sobre Serviços. A circunstância de o Decreto-Lei n. 406/68, de cunho federal, não contemplar, na listagem a ele anexa, os serviços prestados pelo fornecimento de alimentação e bebidas por restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares afasta, por sua vez, a possibilidade de se ter, no caso, a dupla incidência, sendo certo, ainda, que o valor cobrado fica sujeito apenas ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (§2º), da mesma forma que a prestação de serviços incluídos sofre unicamente a incidência do Imposto Sobre Serviços, ainda que envolva o fornecimento de mercadorias (§1º).

Com razão estão os defensores da tese econômica ao lembrarem que serviço não pode ser confundido com execução de contrato de prestação de serviços, dado existirem atividades que historicamente se subsumem à classe conotada pelo termo que constituem execução de outros tipos contratuais, tais como: transporte, depósito, mandato, agência, corretagem, etc. E este conceito histórico de serviço teria evoluído a partir da base tributável do imposto de indústrias e profissões¹⁵⁴.

A tese do significado histórico tem guarida no STF. Ao julgar a questão sobre estarem incluídos na classe conotada pela expressão “veículos automotores” as embarcações e aeronaves, o STF¹⁵⁵ entendeu ser mais importante dar ao termo o seu

¹⁵⁴ MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual...* op. cit., pp. 14-32.

¹⁵⁵ RE 134.509/AM, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, cuja ementa transcrevemos:

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e §13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves.

sentido histórico, tal como existia na antiga Taxa Rodoviária Única. Veja-se o seguinte trecho do voto do Min. Francisco Rezek (os grifos constam do original):

“(...) tentei saber, mediante pesquisa sobre a realidade objetiva, o que está acontecendo, qual a trajetória histórica da norma, e o que neste momento sucede sob o pálio da regra constitucional que atribui aos Estados a competência para instituir imposto sobre a propriedade de veículos automotores. Verifiquei que temos neste caso um imposto que, na trajetória constitucional do Brasil, sucede à Taxa Rodoviária Única, e não me pareceu, examinados os sucessivos textos constitucionais recentes que, em qualquer momento, tenha sido intenção do constituinte brasileiro autorizar Estados, sob o pálio do imposto sobre propriedade de veículos automotores, a cobrança sobre a propriedade de aeronaves e de embarcações de qualquer calado. Os conhecedores do modo nacional de se produzirem textos constitucionais hão de perguntar-se sempre se o constituinte, caso quisesse que o legatário da velha e conhecida Taxa Rodoviária Única se tornasse um imposto capaz de alcançar aviões e navios, teria se omitido de fazer referência a embarcações e aeronaves.

É claro: se se fizer a análise etimológica da expressão ‘veículos automotores’, é sempre possível concluir que se pode enquadrar no conceito de veículo automotor o navio e a aeronave (...).

O que se espera do doutrinador, quando escreve sobre direito tributário, não é que nos diga aquilo que pensa sobre o significado das palavras. Sua especialidade reclama dele, aos olhos do leitor de sua obra, algo mais. Por exemplo, o histórico do tributo (...). Mas espera-se sobretudo que o autor diga também ao leitor o que está acontecendo e, ao interpretar a expressão ‘veículos automotores’ de modo ampliativo, dizendo que no seu entender ela inclui navios e aviões, diga qual o legislados estadual que tomou esse caminho – e, dentre aqueles que o tomaram, qual o que não foi contestado, qual o que conseguiu fazer valer sua opção legislativa (...).”

Também a tese econômica tem suas limitações, principalmente porque não existe, em economia, definição unívoca sobre o que seja serviço, variando a exata delimitação do termo de acordo com a abordagem.

Na teoria clássica, serviço está indissociavelmente ligado ao bem produzido. Segundo MARX, “*serviço nada mais é que o efeito útil de um valor de uso, seja da mercadoria, seja do trabalho*”¹⁵⁶. Segundo as teses utilitaristas, serviço está associado à ação da mente humana sobre máquinas e equipamentos com a finalidade de gerar novos

¹⁵⁶ MARX, Karl *apud* MEIRELLES, Dimária Silva e. O conceito de serviço. In: *Revista de economia política*, v. 26, n. 1 (101), jan-mar/2006, p. 122.

produtos, geradores de utilidade. As visões mais modernas afastam-se das abordagens clássicas (baseadas na oferta, produção) e utilitaristas (baseadas na demanda, consumo), para tentar classificar serviços a partir de critérios como: fluxo, variedade e uso intensivo de informação e recursos humanos. Contudo, nem mesmo na moderna escola econômica existe consenso sobre o que seja serviço, havendo discussões sobre a possibilidade de os *softwares* serem incluídos nesta classe¹⁵⁷.

Assim, tudo o que não for bem material (coisa) será serviço. E, se os impostos não-cumulativos pressupõem a circulação econômica de um bem, estando a circulação de mercadorias onerada pelo ICMS, restaria já exaurida a competência reservada à União pelo artigo 154, I da Constituição:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Contra a tese, de modo decisivo, pesa o julgamento do RE 116.121-3/SP, em que o STF reviu seu anterior entendimento de que ao termo serviço deveria dado significado econômico¹⁵⁸. O caso tratava da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. O relator, Min. Octávio Gallotti, votou favoravelmente à incidência do imposto, argumentando que o vocábulo serviço não corresponde a nenhuma conceituação específica de Direito Privado. No mesmo sentido o voto do Min. Carlos Velloso, que adotou o posicionamento de que o ISS incide sobre a realidade econômica, que é atividade prestada com móvel. O Min. Nelson Jobim, entendeu ser razoável que locação de bens móveis constitua serviço. O Min. Ilmar Galvão alicerçou seu voto em dois pontos: primeiro de que o serviço, na locação de bens móveis, é manter o bem em adequada condição de

¹⁵⁷ Idem, ibidem, p. 122-130.

¹⁵⁸ O entendimento anterior está no RE 112.947, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, assim ementado:
EMENTA - TRIBUTÁRIO. ISS NA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. O QUE SE DESTACA, UTILITATIS CAUSA, NA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, NÃO É APENAS O USO E GOZO DA COISA, MAS SUA UTILIZAÇÃO NA PRESTAÇÃO DE UM SERVIÇO. LEVA-SE EM CONTA A REALIDADE ECONÔMICA, QUE É A ATIVIDADE QUE SE PRESTA COM O BEM MOVEL, E NÃO A MERA OBRIGAÇÃO DE DAR, QUE CARACTERIZA O CONTRATO DE LOCAÇÃO, SEGUNDO O ARTIGO 1188 DO CÓDIGO CIVIL. NA LOCAÇÃO DE GUINDASTES, O QUE TEM RELEVÔ E A ATIVIDADE COM ELES DESENVOLVIDA, QUE ADQUIRE CONSISTENCIA ECONÔMICA, DE MODO A TORNAR-SE UM INDICE DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. RECURSO NÃO CONHECIDO.

funcionamento; segundo, inadmissível a existência, em nosso ordenamento, de atividade que não seja tributável.

O Min. Marco Aurélio Mello capitaneou a mudança de entendimento do STF, que afirmou existir, em direito tributário, interesse nos aspectos econômicos, porque reveladores de capacidade contributiva, mas que estes aspectos não se podem sobrepor às formas jurídicas. Acompanharam o voto do Min. Marco Aurélio os Ministros Celso Mello, Sepúlveda Pertence, Sydney Sanches e Moreira Alves. O julgado foi assim ementado:

TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Assim, a definição do conceito de *serviço* que se pode construir a partir da análise do texto constitucional e de seu contexto – normativo, doutrinário, jurisprudencial, lingüístico, etc. – é: **comportamento humano intersubjetivo e economicamente apreciável, que consista em um mínimo de fazer, ainda quando se faça necessária aplicação ou dele resulte coisa, cuja exata delimitação deve ser estabelecida em norma geral introduzida por lei complementar.**

Dadas as características da materialidade passível de tributação, faz-se necessária a intervenção de um ato valorativo que substitua a valoração subjetiva do que seja dar (a *coisa*) ou fazer. Aqui ocorrerá a operação de seleção inerente ao eixo paradigmático da linguagem, por meio do qual a valoração legislativa será revelada¹⁵⁹.

E este ato é previsto no artigo 156, III da Constituição:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

¹⁵⁹ A este respeito, CLARICE ARAÚJO: “Nesta condição, portanto, os valores participam do repertório de uma determinada linguagem, no seu eixo vertical ou paradigmático de organização: o eixo da seleção”. Cf. ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, 37.

(...) *III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.*

Mas a redação do artigo 156, III é ambígua, possibilitando duas interpretações que, desprovidas de um contexto, revelar-se-iam igualmente válidas: i) a de que a função da lei complementar seria a de definir o conceito de serviço (tese explicativa) ou; ii) que a função da lei complementar seria escolher, dentre os serviços de qualquer natureza, aqueles passíveis de tributação pelos Municípios (tese “taxativa”).

2.3.3.1 Sobre as teses explicativa e taxativa

Os que acreditam que a lista de serviços é taxativa o fazem em nome da segurança jurídica. Parte-se do princípio de que cabe ao legislador complementar definir o que seja serviço. Portanto, o que não for definido como serviço não pode ser considerado serviço para efeito de ISS.

Segundo AIRES BARRETO, o artigo 156, III da Constituição tem como “primeiros destinatários” os Municípios, a quem se confere, regra geral, a competência para tributar os serviços. Não pode uma lei, portanto, tolher tal competência, apenas a Constituição. O que uma lei complementar poderá fazer será, ou descrever como serviço o que serviço não é, tornando-a inconstitucional, ou descrever como serviço aquilo que já se sabe ser serviço, tornando-a pleonástica. A exceção estaria nos casos de conflitos de competência, em que a lei deverá, necessariamente, ser respeitada pelos Municípios. No mais, se os serviços são de qualquer natureza, não deverão ser definidos, pois se definidos, deixam de ser de qualquer natureza, passando a ser apenas os definidos¹⁶⁰.

Definir é fornecer um *explicatum* para um termo, é traçar-lhe os contornos, é dotar um conceito pouco claro de determinação e especificação. Este é o entendimento de CLÉLIO CHIESA:

“Defendemos que a lei infraconstitucional, ainda que seja a complementar, não pode limitar a atuação do legislador municipal, pois isso implicaria a violação ao princípio da autonomia dos Municípios. Admitir que a lei complementar possa apontar os serviços que

¹⁶⁰ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS... op. cit.*, pp. 113-116.

poderão ser tributados por meio de ISS, é transferir para o Congresso Nacional o poder de definir, por meio de lei infraconstitucional, o campo de atuação dos Municípios no tocante a esse imposto, amesquinhando a autonomia das unidades municipais.

A parte final do inc. III, do art. 156, da Constituição Federal, não pode ser interpretada literalmente, pois a tônica de toda a estruturação do sistema constitucional tributário brasileiro é no sentido de se assegurar a autonomia das unidades tributantes. Logo, interpretar-se literalmente o referido dispositivo, construindo uma exegese de que, no tocante ao ISSQN o campo impositivo dos Municípios será definido por lei infraconstitucional, é contrariar a diretriz fundamental do sistema consistente em assegurar a autonomia das ordens jurídicas parciais”¹⁶¹.

Para GERALDO ATALIBA e AIRES BARRETO supor incorreta a tese acima exposta equivaleria a:

- “1) Supor superioridade formal da União (sic) sobre o Município;*
- 2) Supor hierarquia entre lei complementar e lei ordinária;*
- 3) Entender que o Município não é autônomo nem o art. 15 da Constituição encerra um magno princípio constitucional;*
- 4) Reputar não escrito o preceito da letra a, II, do art. 15 do Texto Constitucional;*
- 5) Entender estar errado Ruy Barbosa quando afirma que ‘o que a Constituição dá com a mão esquerda não retira com a direita’, o que exige conciliação entre a letra a, II do artigo 15 com o disposto no §1º do artigo 18;*
- 6) Negar coerência e lógica ao sistema Constitucional;*
- 7) Admitir que a Constituição é flexível e pode ser alterada por lei complementar;*
- 8) Entender que as competências tributárias, constitucionalmente estabelecidas, podem ser ampliadas, reduzidas e até mesmo anuladas pela lei complementar;*
- 9) Admitir que o Congresso pode suprimir (por omissão) a competência dos Municípios para criar o ISS”¹⁶²*

Parece-nos, contudo, que, se é a própria Constituição quem define e outorga a competência das entidades federadas, e que se não é outro o exame que se deve realizar senão o do próprio texto constitucional – negando-se função auxiliar até mesmo às leis

¹⁶¹ CHIESA, Clélío. ISS – o velho problema da função da lei complementar na regulamentação do imposto sobre serviços. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). ISS. Curitiba: Juruá, 2004, p. 136.

¹⁶² ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. ISS – Conflitos de Competência e tributação de serviços. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v.6, n.51, p.52-61, jan./mar. 1990.

complementares – seria de se supor que uma exceção a esta regra, desde que prevista no texto constitucional, seria possível. E é precisamente da análise do texto constitucional que podemos inferir estar equivocada a tese explicativa.

Entender a parte final do artigo 156, III, como atribuição de competência para definir o conceito de *serviço* seria negar ao texto um sentido específico, dado já existir a previsão no artigo 146, III, *a*, da Constituição, que atribui à Lei Complementar a competência para definir os “fatos geradores” dos impostos discriminados constitucionalmente. Este argumento não é de todo decisivo, pois ao texto se poderia atribuir o sentido de reafirmar esta competência.

O desacerto da tese está na sua incongruência com as disposições do artigo 155, §2º, IX, b:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...) § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...) IX - incidirá também:

(...) b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

Se a interpretação dada pela tese explicativa estivesse correta, qual seria a função do texto acima? Dizer que os Estados podem incluir na base de cálculo de seus tributos os valores referentes à matéria sobre a qual a Constituição lhe conferiu competência tributária? O preceito seria, por certo, letra morta.

Os Estados só podem tributar serviços de comunicação e de transportes. Não existiria a necessidade, portanto, de reafirmar sua competência para tributar estes serviços, mesmo quando acompanhados de mercadorias, cuja circulação os Estados também podem tributar. A única maneira de conferirmos algum sentido ao artigo 155, §2º, IX, b da Constituição é admitirmos a existência de serviços que não estão na competência dos Estados e que também não estão na competência dos Municípios. Estivesse correta a tese explicativa, *todos* os serviços fora da competência dos Estados seriam passíveis de tributação pelos Municípios.

E neste ponto a Constituição remete o intérprete à Lei Complementar, a quem caberá indicar quando um serviço será tributado pelos Municípios. Em não o sendo e estando seu

fornecimento combinado com o fornecimento de mercadorias, será tributado única e exclusivamente pelo ICMS. A este respeito, aliás, o entendimento do STF é pacífico¹⁶³.

Assim, a simples referência ao contexto já nos possibilita restringir o sentido do artigo 156, III, da Constituição, que SOUTO MAIOR BORGES infere ser portador de duas normas, uma dirigida ao legislador municipal, outorgando-lhe competência para instituir o Imposto Sobre Serviços e outra dirigida à União, para, mediante lei complementar, definir tais serviços¹⁶⁴, por meio de uma norma geral de direito tributário.

Não se trata, portanto, de supor uma hierarquia formal entre União e Municípios, mas de delinear-lhes a competência atribuída pela Constituição, de acordo com o modelo de Federação que adota. Outro exemplo acerca do nosso modelo federativo: existem outras restrições à autonomia dos entes federativos, não na parte da receita, mas da despesa. A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), por exemplo, limita os gastos das entidades federativas. Tais limites não são estabelecidos constitucionalmente, mas através de ato infraconstitucional.

Também as isenções heterônomas podem ser conferidas pela União, na celebração de tratados. Foi o que ocorreu, por exemplo, na construção do gasoduto Brasil-Bolívia, em que a União firmou tratado concedendo isenção dos impostos relativos à implementação do projeto. O STJ, no AgR no REsp 1.063.760/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, entendeu cabível a isenção, tendo sido negada a incidência de ISS sobre os serviços de

¹⁶³ RE 171.808/SP, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio; RE 129.877, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, de cuja ementa transcrevemos o trecho a seguir:

(...) *ICM - FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO, BEBIDAS E OUTRAS MERCADORIAS - BASE DE CALCULO - ABRANGENCIA - SERVIÇOS PRESTADOS - LEI N. 5.886/87, DO ESTADO DE SÃO PAULO - COMPETÊNCIA PARA IMPOR O TRIBUTO - ARTIGO 24, INCISO II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL ANTERIOR E 156, INCISO IV, DA ATUAL. O FATO DE NA LEI ESTADUAL PREVER-SE COMO BASE DE INCIDENCIA O VALOR PAGO PELO ADQUIRENTE, SEM EXCLUSAO DO DESTINADO A REMUNERAR OS SERVIÇOS EMBUTIDOS, NÃO IMPLICA TRANSGRESSAO DIRETA AO PRECEITO CONSTITUCIONAL QUE DISCIPLINA A COMPETÊNCIA DOS MUNICÍPIOS PARA INSTITUIR IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. A CIRCUNSTANCIA DE O DECRETO-LEI N. 406/68, DE CUNHO FEDERAL, NÃO CONTEMPLAR, NA LISTAGEM A ELE ANEXA, OS SERVIÇOS PRESTADOS PELO FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS POR RESTAURANTES, BARES, CAFES E ESTABELECIMENTOS SIMILARES AFASTA, POR SUA VEZ, A POSSIBILIDADE DE SE TER, NO CASO, A DUPLA INCIDENCIA, SENDO CERTO, AINDA, QUE O VALOR COBRADO FICA SUJEITO APENAS AO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (PARAGRAFO 2.), DA MESMA FORMA QUE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INCLUIDOS SOFRE UNICAMENTE A INCIDENCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS, AINDA QUE ENVOLVA O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS (PARAGRAFO 1.).::*

¹⁶⁴ BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-lei 406/68 à LC n. 116/2003). In: TÔRRES, Heleno (org.). *ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri, SP: Manole, 2004, p.17.

construção do gasoduto em território nacional, conforme trecho da ementa que transcrevemos:

EMENTA - DIREITO INTERNACIONAL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO DE OBRA. GASODUTO BRASIL-BOLÍVIA. TRATADO INTERNACIONAL CELEBRADO PELO GOVERNO FEDERAL. RATIFICAÇÃO. COMPETÊNCIA EXCLUSIVA. DECRETO LEGISLATIVO N. 128/1996. ISS. NÃO-INCIDÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. SÚMULAS NS. 284 E 282/STF. INEXISTÊNCIA DE DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. QUESTÃO SOLUCIONADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO À LUZ DE INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL. (...)

A conclusão a que se chega não importa em reconhecer relações de hierarquia *a priori* entre lei complementar e lei ordinária. Mas a hierarquia existe em determinadas situações, não por ontologia, mas por expressa determinação do sistema jurídico (no caso, constitucional).

A hierarquia entre normas pode ser sintática, de cunho eminentemente lógico, ou semântica, comportando esta última duas espécies: hierarquia semântica formal – que ocorre quando a norma superior determina os pressupostos de forma da norma inferior – e hierarquia semântica material, quando a norma inferior tem seus conteúdos de significação ditados pela norma superior. Nenhuma das relações de hierarquia está ligada à ontologia da norma, é dizer, dependem de uma decisão posta no sistema, oriunda de um ato de vontade do detentor do poder político¹⁶⁵.

Mas a aceitação da possibilidade de definição de serviços tributáveis por lei complementar pressupõe que o exercício da competência conferida ao legislador infraconstitucional seja exercida dentro de certos limites. Quais seriam, no entanto, tais limites?

2.3.3.2 Limites impostos às normas gerais de direito tributário

É sabido que as normas gerais em matéria tributária devem ser introduzidas por meio do veículo “lei complementar”. A introdução de tais normas pressupõe, como visto, a incidência de uma norma de competência. Poucas questões foram tão debatidas na doutrina

¹⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso... op. Cit.*, p. 207.

tributária pátria quanto o sentido e alcance da expressão “norma geral em matéria tributária”, ou seja, os limites da competência do legislador infra-constitucional para introduzir enunciados prescritivos por meio do veículo “lei complementar”. Apesar de não pretendermos nos aprofundar na discussão, alguns pontos básicos precisam ser vistos.

O artigo 146, III da Constituição estabelece:

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;

Sobre a interpretação deste artigo, duas correntes afloram na literatura jurídica: a que atribui duas (corrente dicotômica) e a que atribui três funções às leis complementares (corrente tricotômica).

Os defensores da corrente dicotômica entendem que a norma constitucional de competência para a introdução no sistema de normas gerais em matéria tributária deve ser construída sob o influxo do princípio federativo. A Constituição pátria fixaria, rígida e exhaustivamente, as competências tributárias. As normas gerais seriam, no melhor dos casos, supérfluas, pois se limitariam a repetir ou explicitar as regras constitucionais de competência. Qualquer tentativa de impor mudança à matriz constitucional de competência, via lei complementar, estaria eivada de inconstitucionalidade. Restariam às normas gerais os papéis de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e dispor sobre conflitos de competência¹⁶⁶.

¹⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso. op. cit.*, pp. 197-202.

A corrente tricotômica sustenta terem as leis complementares exatamente as funções que a Constituição estabelece, o que não implica na quebra da isonomia entre os entes federativos, pois a instituição de normas gerais é feita por uma lei nacional e não por norma federal. A constatação de que esta prerrogativa termina por estabelecer desigualdades políticas não pode levar à constatação de desigualdades jurídicas¹⁶⁷, principalmente se levarmos em conta o modelo federativo normativamente centralizador adotado pela Carta de 1988¹⁶⁸ e a possibilidade de controle de constitucionalidade dos atos do legislador infraconstitucional. Além do mais, é preciso atribuir um significado mínimo ao texto normativo, mesmo quando conflitante com princípios¹⁶⁹.

“Apesar de não ser aceitável uma regra geral de preferência, aceita-se que, quando há uma decisão de interpretação que pode ser feita com base em diversos argumentos, sem que o ordenamento jurídico forneça critérios que privilegiem algum deles, os argumentos que se deixam reconduzir ao princípio da autoridade do Poder Legislativo e, portanto, baseiam-se na linguagem utilizada pela norma devem sobrepor-se a outros argumentos sistemáticos, históricos ou meramente pragmáticos. A interpretação deve ser compatível com os argumentos lingüísticos, especialmente porque o texto normativo consiste no limite externo da significação. Uma decisão a favor da interpretação gramatical e contra uma interpretação sistemática é devida quando o ordenamento não se posicionou claramente. Como já mencionado, a Constituição Brasileira instituiu um modelo federativo centralizador que pressupõe normas gerais com eficácia limitadora e especificadora”¹⁷⁰.

Por trás da questão semântica estão em jogo dois valores fundamentais: segurança jurídica e federalismo. Se privilegiarmos aquele, teremos o entendimento tricotômico. Do contrário, prevalece a tese dicotômica. Na busca de uma síntese necessária entre as correntes, entendemos que, quando veiculado por lei complementar, qualquer ato normativo que não amplie a competência de um determinado órgão, só poderá delimitá-la, limitando-a, portanto. Assim, desde que não amplie ou restrinja demais as lindes de atuação de um determinado ente, as leis complementares terminam por limitar a competência tributária, cumprindo a função do inciso II do artigo 146 da Constituição.

Conflitos de competência são solucionados por meio de normas jurídicas que estabeleçam quais os limites da competência de cada ente. Estas normas poderão ser

¹⁶⁷ BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. 1a ed. São Paulo: RT, 1975, PP. 7-12.

¹⁶⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *op. cit.*, pp. 101-122.

¹⁶⁹ ÁVILA, Humberto. *op. cit.*, p. 136.

¹⁷⁰ ÁVILA, Humberto. *op. cit.*, pp. 136-137.

introduzidas no sistema: i) *pelo o órgão responsável por dispor sobre conflitos de competência*, que, por meio do veículo lei complementar, deverá inserir enunciados prescritivos destinados a situações gerais e abstratas ou; ii) *pelo órgão responsável por dirimir conflitos de competência*, por meio da introdução de enunciados prescritivos aplicáveis a um fato protocolar (concreto) e sujeitos identificados ou identificáveis (individual), o que fará por meio do veículo introdutor sentença.

Seja qual for o caso, o conflito de competência só cessará se as competências conflitantes forem delimitadas. Ou seja, para cumprir as funções estabelecidas no artigo 146, I da Constituição, as normas gerais com função de dispor sobre conflitos de competência (CF, art. 146, I) deverão estabelecer os limites das competências de cada ente político potencialmente conflitantes. Aqui, também, função limitadora.

O mesmo se pode dizer sobre a função de estabelecer normas gerais em matéria tributária. As alíneas do inciso III do artigo 146 da Constituição citam diversas matérias que deverão ser reguladas por meio de lei complementar. Para o presente trabalho interessa especialmente a parte final da alínea a), que fala da definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição.

Independentemente de nos filiarmos a dicotômicos ou tricotômicos, podemos dizer que definir o aspecto material de um imposto, que está incluso na definição de fato gerador, é, basicamente, estabelecer (pelo menos mais precisamente) competência. E a idéia de competência é inerente à de limitação. Onde não há competência, há limitação absoluta; a ausência de limites implica na competência absoluta. Em outras palavras: *a competência material é uma limitação ao poder de tributar*.

Pensamos que a relutância de certa parte da doutrina em aceitar a possibilidade de normas gerais estabelecerem “fatos geradores” está na idéia de que a Constituição é capaz de estabelecer um sentido unívoco para os termos designativos de competência, ou que tais termos estariam, senão na Constituição, necessariamente no Direito Privado, que a norma geral repetiria – o que a tornaria inútil – ou suplantaria, tornando-a inconstitucional. Ao falar sobre a competência dos Municípios para instituir o ISS, AIRES BARRETO, nos traz outro argumento:

“A ‘definição’, por lei complementar, de serviços tributáveis pelos Municípios agride frontalmente a autonomia Municipal, porque, se a lei tributária 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 municipal. Se assim fosse, sua ausência importaria inibição do Município, o que seria um absurdo (...)*¹⁷¹.

Parte-se aqui de uma conclusão errônea para fundamentar a tese. A verdade é que, inexistindo lei complementar que estabeleça uma noção mais exata do que é serviço, não resta alterada a noção de serviço, nem mesmo diminuída a competência dos Municípios. Seria mais correto é admitir, com base no princípio da autonomia municipal conjugado com o artigo 24, §3º da Constituição, que a falta da lei prevista no artigo 156, III, permitiria aos Municípios o exercício de sua competência legislativa plena, da mesma forma que ocorre, por exemplo, em relação ao IPVA, que não tem sua hipótese de incidência definida por meio de lei complementar. Neste sentido, o ensinamento de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

“Sob esse aspecto da análise jurídica, demonstra-se igualmente quanto é precário estimar-se que, só com o advento da lei complementar, pode o Município exercer a sua competência constitucional para tributar serviços

*Com efeito, a tese do exercício da competência municipal está, na hipótese, suspensivamente condicionado (conditio juris) à superveniência da lei complementar definidora dos serviços leva inapelavelmente ao absurdo, porque é uma construção jurídica que destrói a Constituição pelos seus alicerces, que são os princípios fundamentais do regime constitucional”*¹⁷².

Entretanto, por força da indeterminação lingüística, alguns termos comportam zonas de penumbra. Acreditamos que, sob determinadas condições, podem ser introduzidos, via lei complementar com “função de norma geral”, enunciados prescritivos visando diminuir esta indeterminação, definindo mais precisamente os termos da constituição ou descrevendo casos típicos (ou tipos).

Para que tais normas cumpram a função limitadora deverão manter o aspecto de generalidade. Segundo HELENO TORRES¹⁷³, a melhor definição de norma geral, foi elaborada por CARVALHO PINTO:

¹⁷¹ BARRETO, Aires Fernandino. *O ISS na Constituição... op. cit.*, p. 107.

¹⁷² BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-lei 406/68 à LC n. 116/2003). In: TÔRRES, Heleno (org.). *ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 22.

¹⁷³ TORRES, Heleno Taveira. *Funções... op. cit.*, p. 55.

“a) Não são normas gerais as que objetivem especialmente uma ou algumas dentre várias pessoas congêneres de direito público, participantes de determinadas relações jurídicas; b) não são normas gerais as que visem, particularizadamente, a determinadas situações ou institutos jurídicos, com exclusão de outros, da mesma condição ou espécie; c) não são normas gerais as que se afastem dos aspectos fundamentais ou básicos, descendo a pormenores ou detalhes”¹⁷⁴.

As normas introduzidas por qualquer das pessoas políticas por meio do veículo lei, ordinárias ou complementares, por terem seu fundamento de validade material nas normas gerais, estarão hierarquicamente subordinadas a estas (hierarquia semântica material). Portanto – corolário desta conclusão – as normas gerais só poderão ser alteradas por normas introduzidas via lei complementar cuja função seja modificar uma norma geral.

E o exercício da competência para editar normas gerais de direito tributário deverá ser exercido de acordo com princípios constitucionais. Estes princípios podem ser expressos, como o da capacidade contributiva e da isonomia, ou implícitos. Exemplo desta última espécie é o princípio segundo o qual a lei tributária não pode alterar conceitos de direito privado utilizados pela Constituição para fixar competências tributárias¹⁷⁵. Esta proibição poderia ser deduzida, também, do dever de introduzir, via lei complementar, somente normas dotadas de generalidade, o que impediria a introdução de enunciados prescritivos que estabelecessem definições parciais, aplicáveis apenas em sede de tributação, quando tenham sido estas expressões utilizadas no texto constitucional. O aspecto da generalidade impede a definição, por exemplo, de propriedade ou de direitos reais para efeitos tributários.

Outro princípio a que se subordina a introdução das normas gerais é o federativo, que tem por corolário a autonomia municipal. Por este princípio, não podem as normas gerais, sob o pretexto de diminuir a vagueza de termos que designem competência material tributária, subtrair total ou substancialmente tal competência.

Resumindo: a função das normas introduzidas por lei complementar será, sempre, *limitadora*. Quando definindo aspectos materiais, as normas introduzidas por lei complementar deverão manter sua generalidade, o que só se que se dará, dentre outras

¹⁷⁴ CARVALHO PINTO, Carlos Alberto de. *apud* TORRES, Heleno. *op cit.*, p. 55-56.

¹⁷⁵ Um possível enunciado deste princípio está no art. 110 do CTN:

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.

condições, se a definição não tratar de minúcias e pormenores. Deverão as normas subordinar-se aos preceitos constitucionais, o que exclui a possibilidade de suprimirem (ou reduzirem substancialmente) a competência de um determinado ente. Também por subordinarem-se à Constituição, não poderão alterar os conceitos de base ali conotados para designar a competência material tributária.

Normas com estas características, desde que introduzidas por meio do veículo lei complementar, são de observância obrigatória pelo legislador ordinário.

2.4 A definição efetuada pela Lei Complementar 116/2003.

Do que foi anteriormente dito, conclui-se que a definição de serviço tributável requer a necessária intervenção de lei complementar. E a Lei Complementar 116/03 realiza sua função em duas etapas: primeiro, no que chamamos de “definição positiva”, enumera todas as atividades econômicas tributáveis em uma lista (que doravante designaremos “lista de serviços”) para, a seguir, efetuar uma “definição negativa”, explicitando as situações, mesmo que encontradas na lista, em que a materialidade do ISS não se verifica.

2.4.1 Definição positiva

2.4.1.1 Sobre a suposta taxatividade da lista de serviços – serviço como tipo

Como dito anteriormente, é função da norma prevista no artigo 156, III da Constituição arrolar os serviços tributáveis, é dizer, formar uma classe com todos os serviços passíveis de tributação. As duas únicas maneiras de se formar uma classe, e aqui o imperativo é lógico, são: i) arrolar todos os elementos desta classe ou; ii) indicar as características que os elementos desta classe deverão apresentar.

Se entendemos que uma classe conota uma série de fatos jurídicos, sendo estes fatos relatos de eventos postos em linguagem competente, então resta dizer que, em Direito, nenhuma classe pode ser construída por meio da indicação dos elementos, dado não ser possível prever os eventos que ocorrerão no futuro, quanto mais seus relatos. As classes de fatos, em Direito, são, sempre, compostas por meio da indicação de características de seus

elementos. Em termos rigorosos, portanto, não cabe falar em *taxatividade* da lista de serviços.

Mas o sentido que se dá ao termo *taxatividade*, no contexto em que firmou entendimento o STF sobre a lista de serviços, é outro. Veja-se o RE 361.829/RJ, relatado pelo Min. Carlos Velloso, assim ementado:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO.

I. - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. - RE conhecido e provido.

Taxatividade, portanto, refere-se à característica de a lista só comportar a inclusão na classe dos serviços tributáveis fatos que se subsumam diretamente a um de seus termos. Mas, mesmo admitindo tal tarefa possível de ser feita por meio de linguagem, esta característica só seria possível se a lista não tivesse, na descrição que faz de serviço tributável, adotado expressões tais como “e congêneres”, devido às quais o STF imputa a possibilidade de interpretação ampla e analógica de seus itens. Nesse sentido, ALIOMAR BALEEIRO:

“(...) a lista (...) é taxativa: tributáveis serão só os serviços nela mencionados, embora cada item dessa lista comporte interpretação ampla e analógica.

(...) Além disso, a lista, não raro, permite a analogia, por assemelhação, incluindo nos itens as cláusulas e congêneres (...), e serviços correlatos (...) e operações similares (...) etc. Gêneros compreendendo várias espécies”¹⁷⁶

Em um último esforço, poderíamos tentar salvar a *taxatividade* da lista se o STF somente ampliasse sua interpretação nos itens em que estivesse presente a locução “e congêneres”. No entanto, o STF declarou válida a subsunção das atividades de *leasing* ao

¹⁷⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 501.

item 52 lista de serviços instituída pelo Dec.-Lei 834/69 (locação de bens móveis), com base em um critério de razoabilidade. Referimo-nos ao RE 106.047/SP, relatado pelo Min. Rafael Mayer, assim ementado:

ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL DE COISAS MÓVEIS (LEASING). INCIDENCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. SUBSUNÇÃO NO ITEM 52 DA LISTA DE SERVIÇOS. RAZOAVEL O ENTENDIMENTO DE QUE A PRESTAÇÃO HABITUAL, PELA EMPRESA, DE SERVIÇO CONSUBSTANCIADO NO ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) DE BENS MÓVEIS, ESTA SUJEITA AO ISS, EM CORRESPONDENCIA A CATEGORIA PREVISTA NO ITEM 52 DA LISTA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.

Só nos resta concluir que a lista não é taxativa. Diríamos mais: a lista descreve tipos, ou seja, uma totalidade graduável e aberta, relativa, em maior ou menor grau, a um conjunto de fatos. Os tipos descritos na lista não permitem uma definição exata, sendo apenas descritíveis, não apresentando tais descrições elementos conclusivos necessários à sua diferenciação, apenas os traços característicos, ou típicos.

Quando digo “casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres” (item 4.17) estou descrevendo várias atividades típicas, assemelhadas, que conotariam um conceito mais amplo, ao qual poderia subsumir-se, por exemplo, um berçário; do mesmo modo, no item 4.19 (bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres) nos pareceria razoável incluir os serviços prestados por bancos de células tronco.

Continuando com as ilustrações, e o exemplo aqui é trazido por TROIANELLI e GUEIROS¹⁷⁷: imagine-se que, no futuro, se descubra uma nova tecnologia capaz de reduzir em 80% os radicais livres existentes no corpo por meio da ausência de gravidade. Se tais serviços passassem a ser oferecidos em clínicas de estética, seria possível subsumir esta atividade a algum subitem do item 6¹⁷⁸ da lista de serviços? Por certo que sim. E a inclusão deste novo item, feita por “assemelhação”, fará o tipo “serviços estéticos” evoluir.

¹⁷⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda; GUEIROS, Juliana. O ISS e a lei complementar 116/2003: aspectos polêmicos da lista de serviços. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 112.

¹⁷⁸ Lei Complementar 116/03, item 6:

6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.

6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.

6.02 – Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.

6.03 – Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.

6.04 – Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.

E é justamente por meio de pensar tipológico que ALIOMAR BALEEIRO inclui serviços nas diversas classes constantes da lista e conotadas por tipos:

“Decerto, o art. 97 do CTN não tolera analogia para definição do fato gerador. Não se pode incluir na lista categoria que nela inexistente. Mas o que existe pode ser interpretado amplamente. Não deixa de ser taxativa a lista se a interpretação, p. ex., incluir o solicitador ao lado do provisionado ou parecerista ao lado do advogado (item 5), o agente de propriedade autoral ou científica ao lado do que agencia a propriedade literária ou artística; a sauna ao lado da ducha (item 26); análise científica a par da análise técnica (33); figurinistas ao lado de modistas (45); encadernação de manuscritos, documentos e jornais ao lado da encadernação de livros e revistas do item 60 etc.”¹⁷⁹

2.4.1.2 Serviços listados em descompasso com os requisitos para normas gerais de direito tributário

Não basta que determinada atividade seja listada para que corresponda a um serviço. Neste sentido, unânimes, doutrina e jurisprudência¹⁸⁰. *Serviços* serão aqueles listados na lista anexa à Lei Complementar 116/03, naquilo em que não infrinjam as limitações à introdução de normas gerais de direito tributário. E a principal limitação a que nos referimos é que não poderão ser listadas atividades localizadas na zona escura do conceito de serviços, ou seja, que não correspondam, na definição aqui dada, a um comportamento humano intersubjetivo e economicamente apreciável, que consista em um mínimo de *fazer*, ainda quando se faça necessária aplicação ou dele resulte *coisa*.

2.4.1.2.1 Leasing financeiro

Nem a lista original do ISS (Dec.-Lei 406/68), nem sua primeira reformulação (Dec.-Lei 834/69) faziam alusão expressa ao *leasing*. Só com a lei Complementar 56/87 é que o arrendamento mercantil passou a figurar expressamente entre as atividades tributadas pelo ISSQN. Mas, mesmo antes da edição da LC 56/87, muitos Municípios passaram a cobrar o

6.05 – Centros de emagrecimento, spa e congêneres.

¹⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, p. 501.

¹⁸⁰ Por todos, leia-se o RE 116.121/SP, transcrito acima.

imposto, alegando corresponder o leasing à locação de bens móveis. A tese foi contestada judicialmente sob alegação da proibição de se criar tributo por analogia.

No EREsp 836/SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo¹⁸¹, o STJ firmou entendimento de estar o leasing previsto no item 52 da então vigente lista de serviços, que referia-se à locação de bens móveis. A partir da edição da LC 56/87 a tese de imprevisão legal ruiu e o questionamento sobre a matéria deslocou-se para a inconstitucionalidade da incidência do *leasing* por constituir-se em obrigação de fazer.

O STF, no RE 106.047/SP¹⁸², relatado pelo Min. Rafael Mayer, entendeu que o *leasing* subsumia-se ao item 52 (locação de bens móveis) da então em vigor lista de serviços. O STJ, de longa data, vem entendendo estar o *leasing* incluído no critério material do ISS. Trata-se de questão objeto da Súmula 138:

SÚMULA 138: O ISS INCIDE NA OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL DE COISAS MOVEIS.

Esta posição é bastante criticada na doutrina, principalmente sob a alegação da impossibilidade de se tributar a locação de bens móveis e contratos equivalentes¹⁸³.

Pode-se entender o leasing: como justaposição de outros contratos de Direito Civil ou como contrato típico. No primeiro caso enquadra-se ARNALDO RIZZARDO¹⁸⁴, para quem o leasing é “*um contrato de natureza econômica e financeira, pelo qual a empresa cede em locação a outrem um bem móvel ou imóvel, mediante o pagamento de determinado preço*”. No outro sentido, ARNOLDO WALD, entende que o leasing é:

“(...) uma fórmula intermediária entre a compra e venda e a locação, exercendo função parecida com a da venda com reserva de domínio e com a alienação fiduciária, embora

¹⁸¹ A seguir a ementa do julgado:

TRIBUTARIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). LEASING. INCIDENCIA DO IMPOSTO. PRECEDENTES DO STF E DESTA STJ. CONSOANTE JURISPRUDENCIA PREDOMINANTE DO EGREGIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DESTA EGREGIA CORTE, A PRESTAÇÃO HABITUAL DE SERVIÇOS DE "LEASING" POR EMPRESA, ESTA SUJEITA AO ISS (SUBSUNÇÃO NO ITEM 52 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N. 406/68).

¹⁸² A transcrição da ementa deste julgado é feita no item 2.4.1.1.

¹⁸³ DERZI, Misabel. *Notas...* op. cit., p. 497. No mesmo sentido: ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires. ISS: locação e leasing. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, v.14, n.51, p.52-61, jan./mar. 1990.

¹⁸⁴ RIZZARDO, Arnaldo. *Leasing – Arrendamento Mercantil no Direito Brasileiro*. 3º Edição Revista, Atualizada e Ampliada. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1997, p. 147.

*oferecendo ao utilizador do bem, maior leque de alternativas no caso de não querer ficar com a propriedade do equipamento após um primeiro prazo de utilização”.*¹⁸⁵

Apesar de a doutrina remontá-la ao Código de Hamurabi, Egito Antigo, Roma ou Idade Média, a origem do leasing com os contornos que modernamente apresenta está nos Estados Unidos: durante a Guerra da Coréia, o industrial J. P. Boothe, vencedor de um contrato de fornecimento de alimentos para o exército americano, vê-se sem capital ou garantias reais para financiar a compra de equipamentos que permitissem a expansão da produção. Pactuou, então, com instituição financeira, para que esta que comprasse o equipamento que precisasse e transferisse-lhe a posse, mediante remuneração periódica. Vê-se que, desde seu nascedouro, o leasing tem os traços característicos de uma operação de financiamento.

No Brasil, as primeiras operações de leasing aparecem nos anos 60. Em sendo os principais benefícios do leasing de natureza fiscal, não surpreende ter a primeira lei a regular o instituto o objetivo precípua de dispor sobre os efeitos tributários do contrato desde então denominado “arrendamento mercantil”. Falamos da Lei 6.099/74, que define o contrato de arrendamento mercantil em seu artigo 1º, parágrafo único, *in verbis*:

Art 1º O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil rege-se-á pelas disposições desta Lei.

Parágrafo único - Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.

Melhor especificação do objeto do contrato de arrendamento mercantil foi feita pelo Conselho Monetário Nacional, por meio da Resolução nº 2.309/96, arts. 5º e 6º, a partir da qual podemos falar em leasing financeiro ou operacional:

Art. 5º Considera-se arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que:

I - as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem

¹⁸⁵ WALD, Arnaldo. A Introdução do Leasing no Brasil. In: *Revista dos Tribunais*, Vol. 415, Ano 59, Maio, 1970, p.13.

arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;

II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;

III - o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.

Art. 6º Considera-se arrendamento mercantil operacional a modalidade em que:

I - as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplem o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes à sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o total dos pagamentos da espécie ultrapassar 75% (setenta e cinco por cento) do custo do bem arrendado;

II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendadora ou da arrendatária

III - o preço para o exercício da opção de compra seja o valor de mercado do bem arrendado.

Parágrafo único. As operações de que trata este artigo são privativas dos bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e das sociedades de arrendamento mercantil.

Para FRAN MARTINS, leasing financeiro, do qual é espécie o retro-arrendamento ou *sale and lease back*: “(...) é aquele em que uma empresa se dedica habitual e profissionalmente a adquirir bens produzidos por outro para arrendá-los, mediante uma retribuição estabelecida, a uma empresa que deles necessite”¹⁸⁶.

Trata-se de operação em que se destacada a característica de financiamento. Na prática comercial, é a arrendadora quem geralmente é procurada pelo arrendatário, a quem cabe especificar determinado bem. Este bem é, então, adquirido pela arrendadora, em seu próprio nome, para uso do arrendatário. O tempo de duração do contrato, via de regra, coincide com a vida útil do bem arrendado, o que impede seu rompimento unilateral antes do previsto, características que excluem a identidade entre o arrendamento mercantil e a compra e venda, a locação e o mútuo.

FRAN MARTINS também destaca que o risco da obsolescência, no *leasing* financeiro, é do arrendatário, tendo em vista ser o pacto irrenunciável¹⁸⁷: além do uso do

¹⁸⁶ MARTINS, Fran. *Contratos e Obrigações Comerciais*. 14º Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 453.

¹⁸⁷ O STJ, no REsp 16.824/SP, relatado pelo Min. Athos Carneiro, entendeu diferentemente do autor, como se pode depreender do seguinte trecho da ementa:

bem arrendado, objetivam as partes a transferência da propriedade ou o exaurimento de seu valor econômico – daí o termo *mercantil* qualificando o arrendamento¹⁸⁸.

O retro-arrendamento ou *sale and lease back* é uma subespécie do *leasing* financeiro (58), sendo o critério distintivo o fato de o bem ter pertencido anteriormente ao arrendatário, que, depois de vendê-lo ao arrendador, o toma de volta em *leasing*. De acordo com o art. 13 do Anexo I da Resolução nº 2.309 do Banco Central:

Art. 13- As operações de arrendamento mercantil contratadas como o próprio vendedor do bem ou com pessoas a ele coligadas ou interdependentes somente podem ser contratadas na modalidade de arrendamento mercantil financeiro, aplicando-se a elas as mesmas condições fixadas neste Regulamento.

Por sua vez, o *leasing* operacional:

*“(...) é aquele em que uma empresa, proprietária de certos bens, os dá em arrendamento à pessoa, mediante o pagamento de prestações determinadas, incumbindo-se, entretanto, o proprietário dos bens a prestar assistência técnica ao arrendatário durante o período do arrendamento”*¹⁸⁹

No *leasing* operacional, ou *renting*, as partes buscam a transferência da propriedade e o bem arrendado, ao término do prazo contratual, mantém valor econômico residual considerável para o arrendatário, tendo em vista não haver coincidência entre o prazo de depreciação e o prazo contratual. Esta modalidade é normalmente utilizada para bens de obsolescência precoce e fácil colocação no mercado, tais como máquinas de *xerox* ou automóveis. O arrendatário pode rescindir unilateralmente o contrato, sem perder a opção de comprar o bem. Neste caso, ao contrário do que ocorre com o *leasing* financeiro, o valor do bem será o de mercado. Frise-se que, no *leasing* operacional, de acordo com a previsão legal, ocorre um contrato complexo caracterizado por uma locação de material

ARRENDAMENTO MERCANTIL. LEASING. RESOLUÇÃO DO CONTRATO POR INADIMPLENTO DO ARRENDATARIO. CONSEQUENCIAS. NÃO EXIGIBILIDADE DAS PRESTAÇÕES 'VINCENDAS'.

(...) O 'LEASING' É CONTRATO COMPLEXO, CONSISTINDO FUNDAMENTALMENTE NUM ARRENDAMENTO MERCANTIL COM PROMESSA DE VENDA DO BEM APOS O TERMINO DO PRAZO CONTRATUAL, SERVINDO 'ENTÃO' AS PRESTAÇÕES COMO PAGAMENTO ANTECIPADO DA MAIOR PARTE DO PREÇO.

NO CASO DE RESOLUÇÃO, A EXIGENCIA DE PAGAMENTO DAS PRESTAÇÕES 'POSTERIORES' A RETOMADA DO BEM, SEM A CORRESPONDENTE POSSIBILIDADE DE O COMPRADOR ADQUIRI-LO, APRESENTA-SE COMO CLAUSULA LEONINA E INJURIDICA.

¹⁸⁸ Idem, ibidem, p. 454.

¹⁸⁹ Idem, ibidem, p. 455

com cláusula de prestação de assistência técnica, ao final do qual poderá o bem locado ser comprado.

De tudo que se disse, nota-se que o contrato de *leasing* financeiro caracteriza-se como autêntica prestação de coisa, podendo o *leasing* operacional também sê-lo, quando não exista cláusula de assistência técnica. Como tais, de acordo com a orientação aqui adotada, não são passíveis de tributação pelo ISS, por desrespeitarem as limitações a que estão limitadas as normas gerais em matéria tributária, no caso, a subversão do conceito de base de serviço.

Mesmo quem defenda ser o *leasing* tributável pelo ISS, admite tratar-se de modalidade de financiamento *lato sensu*, é dizer, não sujeita ao imposto da União sobre operações financeiras¹⁹⁰, mas no caso tributável por existir um conceito mais amplo de serviço. Estes argumentos não se sustentam, pois, na definição de serviço não estão, sob hipótese alguma, atividades localizadas na zona escura das prestações de fato, dentre elas as de financiamento.

MARCELO BAPTISTA¹⁹¹ infere que nem mesmo o *leasing* operacional com cláusula de assistência técnica seria passível de tributação, por tratar-se de caso de *auto-serviço*. Infere, no entanto que, para o arrendatário:

“(...) é muito mais interessante pagar uma prestação mensal que inclua o valor da manutenção do equipamento, do que pagar um valor menor por conta de mera locação e ter de arcar com todos os ônus dessa natureza. De qualquer modo, quando o arrendador conserta o equipamento ele presta serviço a ele mesmo”¹⁹².

Quer dizer: se outra pessoa que não o arrendatário presta o serviço de assistência técnica, por não serem os bens a ela pertencentes, o serviço seria passível de tributação. Mas, por ser o proprietário do bem, o fato de o arrendador prestar assistência técnica desqualifica o serviço como tal. O erro do raciocínio está em um detalhe sutil. Se o arrendatário, no *leasing* operacional, cobra para prestar assistência técnica, é porque a assistência técnica não está, *a priori*, prevista no contrato.

¹⁹⁰ Neste sentido, MACEDO, Alberto. ISS e arrendamento mercantil. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). ISS: LC 116/2003: à luz da doutrina e da jurisprudência. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 173-175.

¹⁹¹ BAPTISTA, Marcelo Caron. *op. cit.*, p. 348.

¹⁹² Idem, *ibidem*, p. 348.

O auto-serviço só se verifica quando a mesma pessoa é titular e beneficiário *imediato* do serviço: se existem um tomador, um prestador e uma atividade desenvolvida deste em favor àquele, não há que se falar em auto-serviço, ainda que da atividade se beneficie o prestador. Não houvesse a cláusula de assistência técnica, deveria o arrendatário providenciar alguém que o fizesse, visto não estar a assistência entre as obrigações do arrendador. Na locação simples, ao contrário, o locador está obrigado a manter a coisa em “estado de servir ao uso a que se destina, e a mantê-la nesse estado, pelo tempo do contrato” (CC, artigo 566, I). Mas *leasing* operacional não é locação de bem móvel.

É certo que, no caso, as prestações de dar e fazer se superpõem, fazendo-se necessária a intervenção valorativa para estabelecer a abrangência do termo serviço. E por estar previsto na Lei Complementar 116/03, conclui-se, portanto, que somente o *leasing* operacional, quando acompanhado de cláusula de assistência técnica, pode ser tributado pelo ISS.

2.4.1.2.2 Locação

A exata compreensão do disposto no item 3 da lista de serviços – que teve o item 3.01 (locação de bens móveis) vetado pela Presidência da República em homenagem à decisão do STF no RE 116.121/SP, que entendeu incabível a cobrança de ISS sobre bens móveis – pressupõe o correto entendimento do que seja serviço e a função das normas gerais de direito tributário.

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

3.01 – (VETADO)

3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.

3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.

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

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

Não se quer discutir, no presente tópico, a possibilidade de tributação dos serviços de locação, posto restar consolidada a posição do STF em sentido contrário¹⁹³. No entanto, mediante serviços de locação, e é sobre este entendimento a discussão, podem ser prestados serviços: uma empresa pode alugar máquinas de terraplanagem ou realizar serviços de terraplanagem, utilizando-se das máquinas que também aluga.

A propósito da distinção, veja-se a classificação de serviços proposta por AIRES BARRETO¹⁹⁴: i) serviços puros; ii) serviços com emprego de máquinas e equipamentos; iii) serviços com aplicação de materiais e; iv) serviços complexos.

O desempenho de *serviços puros* prescinde de instrumentos e não restam aplicados quaisquer materiais. Por exemplo: o cantor ou o médico que ouve o paciente e lhe transmite verbalmente sua opinião. Nos *serviços com emprego de máquinas* faz-se necessário, para facilitar ou mesmo viabilizar o esforço humano, o emprego de máquinas, equipamentos e instrumentos, tais como o aparelho de raio-X nos serviços médicos e do carro nos serviços de transporte. Uma outra espécie serviços é aquela que pressupõe, como requisito para desenvolvimento do esforço humano, a aplicação de materiais: a graxa no serviço do engraxate e a resina no serviço do dentista. Por fim, nos serviços complexos, ocorre prestação de serviços com aplicação de materiais e emprego de máquinas.

Pondo-se de lado a crítica sobre o que se pode entender como essência da prestação e sobre a impossibilidade de se determinar, sem a intervenção de um elemento subjetivo, quando há serviço ou mercadoria nas prestações mistas e com aplicação de materiais¹⁹⁵, a classificação demonstra que algumas atividades humanas pressupõem o emprego de máquinas. O serviço de coleta de lixo pressupõe a utilização de determinados veículos; o serviço de limpeza, vassouras, panos, etc.; alguns serviços de construção civil, britadeiras, pás, enxadas, etc., é dizer, além da atividade humana, máquinas devem ser empregadas.

O serviço que é prestado com o emprego de máquinas e equipamentos, com a locação destes não se confunde. Muito menos com a obrigação do locador de manter-lhes

¹⁹³ A título de exemplo: RE-AgR 570037/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso; RE-AgR 492689/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau; RE-AgR 455613/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; RE-AgR 464477/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Carlos Britto.

¹⁹⁴ BARRETO, Aires Fernandion. *ISS... op. cit.*, pp. 46-51.

¹⁹⁵ A este respeito, vide item 2.3.3.

o estado de servir ao uso que se destina (CC, art. 566, I). Mas o que dizer quando, juntamente com a máquina, cede o locatário também a mão-de-obra apta a operá-las?

Entendemos que a conjugação de locação de equipamentos e o fornecimento da mão-de-obra para operá-los, ainda que se discriminem os valores referentes a um e outro, converte-se na prestação do serviço com emprego de equipamento. Explicamos.

Apesar de ter como pressuposto uma relação de Direito Privado, com ela a prestação de serviços não se confunde. Não se tributa o vínculo, mas a atividade exercida sob vínculo, do qual se retiram elementos essenciais à determinação da matéria tributável, tais como o preço do serviço e o objeto contratado: se uma prestação de dar, tal como ocorre nos contratos de locação, ou numa prestação de fazer, que é o que ocorre nas locações de mão-de-obra ou nos contratos de empreitada, em que se contrata um específico resultado. Estabelecer se estamos diante de um dar ou fazer, requer, como já dito, um ato subjetivo de valoração, substituído pelo ato valorativo do legislador complementar: nos serviços de hotelaria, apesar de dar e fazer se confundirem, o que existe é exclusivamente um fazer; na locação, prevalece o dar.

Se contrato os serviços de um barbeiro – está valorado, item 6.01 da lista de serviços – é tanto o resultado, como o dar a ele associado que se tributa. Se contrato uma coisa, é a coisa mais os *fazeres* que se fazem necessários o que se tributa. Vez ou outra, nos casos previstos no ato valorativo, o dar e o fazer são separáveis, como no caso de serviços de lubrificação (item 14.01), em que as peças e partes fornecidas sujeitam-se ao ICMS. Somente nestes casos. E é esse o sentido a ser dado à locução “serviços prestados mediante locação”.

MARCELO BAPTISTA¹⁹⁶ discorda deste entendimento, afirmando que da operacionalização dos bens pelo locador, por vezes, depende a locação em si. Mas trata-se de construção que não corresponde às atribuições do locador atribuídas pelo Código Civil:

Art. 566. O locador é obrigado:

I - a entregar ao locatário a coisa alugada, com suas pertencas, em estado de servir ao uso a que se destina, e a mantê-la nesse estado, pelo tempo do contrato, salvo cláusula expressa em contrário;

II - a garantir-lhe, durante o tempo do contrato, o uso pacífico da coisa

¹⁹⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS... op. cit.*, p. 338.

Se uma pessoa aluga um determinado bem, como um guindaste, pressupõe-se que saiba utilizá-lo. Se, contudo, não o sabe, deve contratar o serviço de remoção de objetos a ser feito por meio de guindaste. Também o fato de não saber quais, para onde ou quando serão os objetos removidos não desconfigura a prestação de serviços¹⁹⁷, vez que a disponibilização de serviços equivale, quando remunerada, à sua prestação¹⁹⁸.

2.4.2 Conceito negativo de serviço

2.4.2.1 Exploração de atividade econômica regida pelo Direito Privado

A definição de serviço constante da hipótese de incidência de qualquer imposto, inclusive do ISS, exclui todas aquelas atividades em que não haja *exploração de atividade econômica regida pelo Direito Privado*. É a conclusão a que se chega da leitura conjunta dos artigos 145, §1º e 150, §3º:

Art. 145 § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...) § 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

É a presença de um *elemento econômico* que exclui a hipótese de imunidade, é dizer, dentre os motivos que levam à determinação de cláusulas de imunidade estão considerações de ordem política, valorativa, inerentes ao federalismo, etc. Contudo, todas essas considerações caem por terra na presença do elemento econômico, que é umas das

¹⁹⁷ Idem, ibidem, p. 337.

¹⁹⁸ A respeito, vide supra 2.1.1.

justificativas para a instituição de impostos, que serão graduados segundo a “capacidade econômica” dos contribuintes. E é esta necessidade de graduação que leva à exclusão de serviços que não tenham conteúdo econômico. Neste sentido existe consenso doutrinário, expresso na lição de AIRES BARRETO:

“Somente aqueles fatos que tenham real conteúdo econômico poderão ser erigidos em materialidade da hipótese de incidência do ISS, dado que é a dimensão econômica de cada fato que irá permitir que a sua ocorrência concreta dimensione, de alguma maneira, o tributo, e, portanto, possa ser reconhecida com indício de capacidade contributiva.”¹⁹⁹.

A Lei Complementar 116/03 repete, ainda que de forma indireta, esta zona escura presente no conceito constitucional ao estabelecer a base de cálculo do ISS:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

É por meio da base de cálculo que podemos afirmar o critério material da hipótese. Se a base, por expressa determinação legal, é o preço do serviço, não se considera serviço, para efeitos de tributação pelo ISS, a atividade desenvolvida sem contraprestação, ou seja, sem apreciação econômica de seu objeto. É dizer, se o serviço não tem preço – se é gratuito ou prestado obrigatoriamente²⁰⁰ – então não há que se falar em tributação.

Por reger-se pelo Direito Privado, a exploração da atividade econômica faz intuir a existência necessária de uma relação de direito privado entre (pelo menos) duas pessoas, o prestador e o tomador de serviços, também pressupostos necessários a qualquer circulação econômica: aquele dirigirá sua atividade no sentido de prover uma utilidade para este. Inexistindo uma pessoa específica que se beneficie do serviço, não se pode falar em prestação. Assim, descabida a possibilidade de subsunção do auto-serviço à hipótese do ISS. Note-se que a existência de diversas relações faz nascer a incidência cumulativa de ISS²⁰¹.

Assim, mesmo que contabilmente exista uma alocação específica de recursos, se um departamento de uma empresa presta serviço para outro (v. g., a contabilidade da filial de uma cidade é feita pela matriz), não há serviço, pois não há alteridade.

¹⁹⁹ BARRETO, Aires Fernandino. *op. Cit.*, p. 30.

²⁰⁰ MARCELO CARON BAPTISTA exclui os serviços militar, eleitoral e do Júri do critério material por entender, nestes casos, ausente a autonomia da vontade na prestação. Cf. BAPTISTA, Marcelo Caron. *op. cit.*, pp. 261-269.

²⁰¹ A este respeito, vide *infra* 5.2.2.

A necessária existência de uma relação jurídica entre prestador e tomador, levou NATÁLIA DÁCOMO a afirmar que a materialidade do ISS é o fato “relação jurídica de prestar serviço”²⁰². Entendemos que, apesar de pressuposta, a relação jurídica não representa, em si, a materialidade do tributo. Também o fato jurídico “relação”, que é o relato, em linguagem competente, da existência desta relação não se revela capaz de ensinar a incidência do tributo, vez que este só incidirá sobre uma ação (daí a necessidade de um verbo) devidamente qualificada (complemento, no caso, serviço).

2.4.2.2 Serviços prestados em relação de emprego

A Lei Complementar 116/2003, seguindo o exemplo do Código de Defesa do Consumidor²⁰³ e do Código Civil²⁰⁴, exclui explicitamente as prestações decorrentes de relações de trabalho da classe conotada pelo termo serviço, excluindo, assim, uma das acepções dadas ao termo no texto constitucional. Os conceitos, conforme ensina AIRES BARRETO, não se confundem, tratando-se de caso em que a Lei Complementar explicita uma zona escura existente no nível constitucional:

*“A Constituição discerne prestação de trabalho da prestação de serviço. Ora, no Direito, há nítida distinção entre o regime de Direito Civil e o regime da CLT. O fulcro da distinção está na subordinação. O inciso III do art. 156, da Constituição, somente menciona serviço num contexto em que as distinções entre espécies e gênero são bastante acentuadas. Só a espécie serviço é por esse preceito alcançada.”*²⁰⁵.

2.4.2.3 Serviços dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações e dos sócios-gerentes e gerentes-delegados

O artigo 2º, II da Lei Complementar 116/2003 estabelece:

²⁰² DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese...* op. cit., p. 30.

²⁰³ CDC, Art. 3º (...) § 2º *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.*

²⁰⁴ Código Civil - Art. 593. *A prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, rege-se-á pelas disposições deste Capítulo.*

²⁰⁵ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS...* op. cit., pp.58-59.

Art. 2º O imposto não incide sobre:

(...) II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

Registra-se aqui uma atecnia, característica de quem exprime-se em linguagem natural: primeiro que, com a instituição do novo código civil, os chamados sócio-gerente e sócio-delegado de sociedades passaram a ser designados *administradores*²⁰⁶. MARCELO BAPTISTA²⁰⁷ lembra ainda não terem sido referidos os conselheiros de associações, estas, também, pessoas jurídicas de Direito Privado, conforme artigo 44, II do Código Civil²⁰⁸.

Segundo BAPTISTA²⁰⁹, as atividades exercidas pelas pessoas arroladas no artigo 2, II, parte final da Lei Complementar 116/03 amoldam-se perfeitamente à hipótese material do ISS, não existindo qualquer impedimento constitucional à sua subsunção à classe denotada pelos serviços de qualquer natureza. A sua exclusão pela Lei Complementar 116/03 constitui verdadeira instituição de isenção heterônoma.

Apesar de as atividades de administradores e empregados não se confundirem, o que se nota é que a Lei Complementar 116/03 quis estender àqueles o mesmo tratamento dado a empregados, vez que, na prática, por vezes suas atuações assemelham-se. Além disso, a Lei 8.212/89²¹⁰ qualifica diretores como segurados obrigatórios da Previdência Social, na modalidade empregado. E também a Lei 6.404/76 refere-se, no artigo 157, §1º,d²¹¹, à possibilidade de se firmarem contratos de trabalho entre as companhias e seus diretores.

²⁰⁶ A referência no Novo Código Civil está, por exemplo, artigos 1011 e 1012.

²⁰⁷ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS... op. cit.*, p. 409.

²⁰⁸ Código Civil Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado: (...) II- as sociedades.

²⁰⁹ BAPTISTA, Marcelo Caron. *op.cit.*, pp 408-421.

²¹⁰ Lei 8.212/89:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

²¹¹ Lei 6.404/76:

Art. 157. O administrador de companhia aberta deve declarar, ao firmar o termo de posse, o número de ações, bônus de subscrição, opções de compra de ações e debêntures conversíveis em ações, de emissão da companhia e de sociedades controladas ou do mesmo grupo, de que seja titular.

§ 1º O administrador de companhia aberta é obrigado a revelar à assembléia-geral ordinária, a pedido de acionistas que representem 5% (cinco por cento) ou mais do capital social:

*(...) d) as condições dos **contratos de trabalho** que tenham sido firmados pela companhia com os **diretores e empregados de alto nível**;*

Assim, antes de isenção heterônoma, o que a Lei Complementar 116/03 faz é reconhecer uma zona escura a que se chega por um argumento de isonomia.

2.4.2.4 Serviços “financeiros”

A Lei Complementar 116/2003 assim excluiu da incidência do ISS aquilo que designaremos “serviços financeiros”:

Art. 2º O imposto não incide sobre:

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Nota-se que o legislador complementar quis explicitar que o termo dúbio *serviços*, tal como aparece designando a competência material tributária dos Municípios, não se presta a qualificar os valores pagos a título de parcela que corresponda ao pagamento de uma dívida, incluindo juros e amortizações do valor principal, tal como aparece na expressão “serviços da dívida”. Também deixa claro estarem na zona escura do conceito de serviço, tal como designado pela Constituição, os chamados “serviços financeiros”, tais como empréstimos e financiamentos.

Este é, aliás, o sentido que o termo assume, por exemplo, na legislação da União Européia, que, por meio da 6ª Diretiva (77/388/CEE), realiza a harmonização das legislações dos Estados-Membros. Em seu artigo 6º, a diretiva estabelece a definição de serviço:

Artigo 6º 1. Por ‘prestação de serviços’ entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5º.

Essa prestação pode, designadamente, consistir:

- na cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título;*
- na obrigação de não fazer ou de tolerar um ato ou uma situação;*
- na execução de um serviço prestado em consequência de ato de Administração Pública ou em seu nome ou por força de lei.*

2. São equiparadas a prestações de serviços efetuadas a título oneroso:

a) A utilização de bens afetos à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado;

b) As prestações de serviços a título gratuito efetuadas pelo sujeito passivo, para seu uso privado ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa.

E também na União Européia, dúvidas existiram acerca da exata limitação entre circulação de capitais e serviços. Veja-se, por exemplo, o caso da *Fidium Finanz*, empresa constituída e administrada na Suíça, que realizava empréstimos a estrangeiros através da internet e de intermediários de crédito, que não agiam como seus representantes ou mandatários. Cerca de 90% destes empréstimos eram concedidos a residentes na Alemanha. A lei alemã exige de empresas que efetuem tais transações uma autorização prévia. A *Fidium Finanz* alegou tratar-se de restrição à liberdade de circulação de capitais e que seus serviços não eram prestados na Alemanha, mas em direção à Alemanha. Tal alegação não foi aceita pela autoridade alemã, que proibiu a empresa suíça de realizar empréstimos no território alemão.

O caso foi remetido ao TJCE, para que decisão sobre a ocorrência de uma limitação às liberdades fundamentais. De acordo com o Tratado de Maastricht, dentre as liberdades fundamentais estão as de circulação de serviços e capitais, esta última aplicável também em relação a países terceiros (como é o caso da Suíça). A corte européia entendeu serem as operações praticadas pela *Fidium* igualmente abrangidas pelo conceito de circulação de serviços e de capitais. Contudo, a restrição à circulação de capitais foi, no caso, entendida com consequência inelutável da restrição à livre prestação de serviços.

Mas, no caso brasileiro, esta limitação já está implícita na Constituição, tendo em vista que as operações previstas no artigo 2º, III da Lei Complementar 116/03 estão incluídas na competência da União, conforme artigo 153, V da Constituição:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...) V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

2.5 Conflitos de competência material

2.5.1 ISS versus ICMS: serviços de comunicação

Este tópico procura estabelecer a delimitação das competências atribuídas a Estados e Municípios no que se refere ao ICMS-comunicação e ISS. A Constituição (art. 156, III)

explicitamente exclui da competência dos Municípios os serviços de competência dos Estados, constantes do artigo 155, II:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...) II - 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;

Ainda não se conseguiu chegar a uma definição precisa do que seja *prestação de serviço de comunicação*, principalmente pela alteração da situação fática – decorrente do desenvolvimento tecnológico que proporciona novas formas de *comunicação* – sobre a qual o sistema jurídico, movido pelo ato de vontade humano, deve incidir.

Atendendo ao disposto no artigo 34, §8º do ADCT, os Estados celebraram o Convênio ICMS 66/88, que em seu artigo 2º, X previa:

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...) X - na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior.

Em março de 1996, foi celebrado o Convênio ICMS 02/96, em que foram definidas atividades incluídas no conceito de comunicação:

Cláusula primeira Os signatários firmam entendimento no sentido de que, em razão da incidência do ICMS sobre a prestação dos serviços classificados pelas empresas de telecomunicações sob as denominações a seguir indicadas, para cálculo e recolhimento daquele imposto, incluem-se na sua base de cálculo o valor correspondente ao respectivo preço:

I - assinatura de telefonia celular;

II - "salto";

III - "atendimento simultâneo";

IV - "siga-me";

V - "telefone virtual".

Em setembro de 1996 foi sancionada a Lei Complementar 87/96, que revogou o Convênio ICMS 66/88 e listou, em seu artigo 2º diversas atividades que deveriam considerar-se incluídas entre os *serviços de comunicação*:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...) III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Em 1997 é sancionada a Lei Geral de Telecomunicações (Lei 9.472/97), LGT, estabelecendo, as definições de *serviços de telecomunicações* e *serviços de valor adicionado*, *in verbis*:

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

Finalmente, por meio do Convênio ICMS 69/98, que revogou o Convênio ICMS 02/96, foram incluídas diversas atividades no conceito de *serviço de comunicação*:

Cláusula primeira Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de **acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada** (grifamos).

A doutrina tributária²¹² entende serem as atividades listadas no convênio ICMS 69/98 incompatíveis com o teor da definição estabelecida pela Lei Complementar 87/96 e com o conceito constitucional de serviço de comunicação, vez que os únicos serviços passíveis de

²¹² Por todos, CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 204 e ss.

serem prestados seriam aqueles inerentes à *comunicação* em si. Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO (grifamos):

“(...) o processo comunicacional, seja ele de que espécie for, apresenta a seguinte esquematização:

emissor – canal – mensagem – código – receptor

O Significado de cada um desses elementos deve ser limitado: (1) emissor: é a fonte da mensagem, aquele que comporta as informações a serem transmitidas; (2) canal: é o suporte físico necessário à transmissão da mensagem, sendo o meio pelo qual os sinais são transmitidos (é o ar para o caso da comunicação verbal, mas pode apresentar-se de formas diversas, como faixas de frequência de rádio, luzes, sistemas mecânicos ou eletrônicos, etc.); (3) mensagem: é a informação transmitida; (4) código ou repertório: é o conjunto de signos e regras de combinações próprias a um sistema de sinais, conhecido e utilizado por um grupo de indivíduos ou, em outras palavras, é o quadro das regras de formação (morfologia) e de transformação (sintaxe) de signos; (5) receptor: a pessoa que recebe a mensagem, o destinatário da informação.

É forçoso concluir que o processo comunicativo, segundo teóricos das comunicações e lingüistas, consiste na transmissão de uma pessoa para outra, de informação codificada (...). Eis o conceito semântico cientificamente atribuído ao vocábulo comunicação”²¹³.

Segundo esta definição, seriam serviços de comunicação unicamente aqueles que dissessem respeito ao *fornecimento dos meios ou ambiente para transmissão ou recebimento de mensagens*. Nas palavras de MARCO AURÉLIO GRECO:

“Trata-se de reconhecer que não se pode confundir ‘comunicar-se’ com o ‘prestar serviço de comunicação’. Quem transmite mensagens próprias a outrem está se comunicando com outra pessoa; neste caso, não presta serviços a ninguém (...) Em outras palavras, presta serviços de comunicação quem fornece ambiente de comunicação”²¹⁴.

Neste sentido, diversos julgados do STJ afirmam a impossibilidade de incidência do ICMS sobre os chamados serviços meio, isto é, serviços preparatórios, prestados pela empresas de telecomunicação, mas que não representam, eles mesmos, serviços de

²¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário das comunicações*. São Paulo: Thomson-IOB, 2005, p. 487 e ss.

²¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. 2ª ed.. São Paulo: Dialética, 2000, p. 122.

comunicação, tais como habilitação, acesso e ativação. Como exemplo, temos o REsp 402.047, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros²¹⁵:

TRIBUTÁRIO - ICMS - "SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO" - CONCEITO - INCIDÊNCIA - AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - CLÁUSULA PRIMEIRA DO CONVÊNIO 69/98.

1. Há "serviço de comunicação" quando um terceiro, mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato "por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza". Os meios necessários à consecução deste fim não estão ao alcance da incidência do ICMS-comunicação.

2. A hipótese de incidência do ICMS-comunicação (LC 87/96; art. 2º, III) não permite a exigência do tributo com relação a atividades meramente preparatórias ao "serviço de comunicação" propriamente dito, como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.

3. No Direito Tributário, em homenagem ao Princípio da Tipicidade Fechada, a interpretação sempre deve ser estrita, tanto para a concessão de benefícios fiscais, quanto para exigência de tributos. À minguia de Lei não é lícita a dilatação da base de cálculo do ICMS-comunicação implementada pelo Convênio ICMS 69/98 (art. 97, § 1º, do CTN).

Quando, em uma conversa telefônica, um *emissor* fala (*mensagem*), sua voz (sinal sonoro, mecânico) é transformada por um transdutor de pressão (microfone) em sinal elétrico analógico e depois, digitalizado (*código*). Este sinal digitalizado, por meio de um processo de *multiplexação* e *demultiplexação* é enviado através da rede telefônica (*canal*) ao destinatário, onde é transformado em um sinal elétrico analógico e, por meio de um transdutor de pressão (fone de ouvido), transformado em um sinal sonoro (mecânico), capaz de ser compreendido pelo receptor.

Os sistemas de comunicação, conforme os possíveis sentidos e simultaneidade da comunicação, podem ser classificados em: i) *simplex*, quando a comunicação só se dá em um sentido (sempre um emissor falando para um receptor); ii) *half duplex*, quando a comunicação se dá nos dois sentidos, mas sem simultaneidade (ou o emissor ou o receptor

²¹⁵ No mesmo sentido: REsp 678.462, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Marin e REsp 596.812/RR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki.

fala), como na comunicação feita por 'rádio' (*walkie talkie*) e; iii) *full duplex*, quando, ocorrendo nos dois sentidos, a comunicação pode ser simultânea.

Assim, parece-nos que a doutrina tributária reduz o conceito de comunicação à comunicação *duplex*, ou seja, aquela que pode dar-se em dois sentidos. Este não é, contudo, o entendimento do STF, que declarou inconstitucional, na ADIn 1467/DF, Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, o artigo 132, I, b da Lei Orgânica do Distrito Federal, que limitava a incidência do ICMS aos serviços de telecomunicação, excluindo os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens (por definição, *simplex*). O julgado foi assim ementado:

EMENTA: - DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS SOBRE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO: RADIODIFUSÃO SONORA E DE SONS E DE IMAGENS (ALÍNEA "A" DO INCISO XII DO ART. 21 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ARTIGO 132, I, "B", DA LEI ORGÂNICA DO DISTRITO FEDERAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE.

1. O art. 132, I, "b", da Lei Orgânica do Distrito Federal, ao admitir a incidência do ICMS apenas sobre os serviços de comunicação, referidos no inciso XI do art. 21 da C.F., vedou sua incidência sobre os mencionados no inciso XII, "a", do mesmo artigo, ou seja, sobre "os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens" (art. 21, XII, "a", da C.F., com a redação dada pela E.C. nº 8, de 15.08.1995).

2. Com isso, estabeleceu, no Distrito Federal, tratamento diferenciado dessa questão, em face do que ocorre nas demais unidades da Federação e do disposto no art. 155, inc. II, da C.F., pelos quais o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação.

3. Assim, ainda que indiretamente, concedeu imunidade, quanto ao ICMS, aos prestadores de serviços de radiodifusão sonora e de sons e de imagens, sem que essa imunidade estivesse prevista na Constituição Federal (art. 155, II), que, ademais, não admite que os Estados e o Distrito Federal concedam, com relação ao ICMS, nem mesmo simples isenções, incentivos e benefícios fiscais, senão com observância da Lei Complementar a que aludem o art. 155, § 2º, inciso XII, letra "g".

4. Lei Complementar, a de nº 24, de 07.01.1975, já existia, com essa finalidade, antes, portanto, da Constituição de 05.10.1988.

5. E, a esta altura, já está em vigor a Lei Complementar nº 87, de 13.09.1996, cujo art. 1º reitera a incidência do ICMS sobre todo e qualquer serviço de comunicação, regulando também a forma pela qual os Estados e o Distrito Federal concederão isenções, incentivos e benefícios fiscais.

6. Caracterizada a concessão de imunidade não prevista na Constituição Federal, ou, ao menos, a concessão de benefício fiscal não autorizado pela Lei Complementar a que aquela se refere, julga-se procedente a Ação Direta, declarando-se a inconstitucionalidade da expressão

"de que trata o art. 21, XI, da Constituição Federal", constante da alínea "b" do inciso I do art. 132 da Lei Orgânica do Distrito Federal.

E se ainda pudessem restar dúvidas sobre se o conceito de serviço de comunicação somente se realiza nos casos em que ocorresse a disponibilização de meios, e não naqueles em que o próprio fim fosse a comunicação – nos sistemas *simplex* de radiodifusão o meio (*canal*) é o ar – estas dúvidas parecem ter desaparecido após o implemento da EC 42/2003, que incluiu a alínea d) no inciso X do artigo 155 da Constituição:

Art. 155. (...) § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...) X - não incidirá:

(...) d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

Se a Constituição imuniza as prestações de radiodifusão sonora e de sons e imagens, quando gratuitas, é porque estão conotadas no conceito de comunicação. Assim, prestar serviços de comunicação é, além de fornecer os meios para comunicação, transmitir mensagens próprias ou de terceiros a outras pessoas, desde que, alternativamente, esta transmissão seja *cobrada* ou de *recepção não livre, isto é, condicionada*.

Assim, afasta-se a possibilidade de subsunção das prestações de serviços de “TV por assinatura” ao item 12 da lista de serviços (12 – serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres), por restar a atividade – que é comunicação *simplex*, paga e de recepção condicionada à instalação de um aparelho que decodifique a mensagem transferida por meio de um processo de propagação de onda eletromagnética – incluída na competência dos Estados.

Seguindo o mesmo princípio, também a comunicação de mensagens de terceiros feita por radiodifusão (publicidade paga nas TVs abertas e rádios), ainda que não tenha um destinatário determinado, estaria inclusa neste conceito de comunicação, tanto sob a perspectiva de fornecimento de canal para a mensagem quanto de propagação da mensagem em si.

Sob a primeira perspectiva, a mensagem (*jingle*, filme publicitário) seria entregue ao veículo de comunicação que presta o serviço ao encaminhá-la a todas as pessoas que sintonizem determinada frequência. O fato de esta mensagem poder não chegar a nenhum ouvinte ou telespectador não descaracteriza a prestação do serviço assim como, por

exemplo, não resta descaracterizada a prestação de serviço de comunicação telefônica se a ligação for atendida por uma secretária eletrônica e nunca chegar a ser ouvida pelo destinatário da mensagem. No mais, nos serviços em comento, o preço da atividade está diretamente ligado à quantidade de ouvintes/telespectadores que *provavelmente* terão acesso à mensagem. E ainda, sob uma segunda perspectiva, a comunicação de mensagens de terceiros está denotada na classe da radiodifusão paga ou condicionada. Assim, estando (radio)difundida a mensagem, prestado está o serviço.

No entanto, todos os serviços são prestados por meio de processos de comunicação – mesmo no silêncio, algo se está a comunicar – o que poderia levar à idéia de que o ICMS abrangeria todas as atividades humanas: em um cinema, ocorre comunicação *simplex*, paga e a recepção está condicionada a que as pessoas estejam em um determinado local e horário.

Não é assim, contudo. O conceito de comunicação não pode abstrair-se do contexto histórico em que o imposto foi criado, nem dos aspectos inerentes à atual definição da competência dos Estados e muito menos de seu uso lingüístico habitual, que se aproxima do conceito de telecomunicação, é dizer, comunicação feita à distância.

Este mesmo argumento da gênese histórica foi acolhido pelo STF no RE 134.509/AM, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, em que se discutia a possibilidade de tributação da propriedade de aeronaves e embarcações pelo IPVA. Apesar de claramente incluídos na classe conotada pela locução “veículos automotores”, a tributação da propriedade de navios e aviões pelo IPVA foi afastada por não ser esta a propriedade historicamente tributada pela Taxa Rodoviária Única. Do mesmo modo, não é esta a realidade factual que sempre se tributou por meio do ICMS, imposto sempre associado, desde 1988, às atividades de telefonia e telecomunicação.

Neste sentido, parece-nos, impróprio falar-se da possibilidade de tributação, pelo ICMS, do serviço de propaganda visual (prestado por meio de outdoors ou distribuição de panfletos) ou sonora (prestado por meio de um carro de som), ou seja, não associados a serviços de telecomunicação, até porque previstos da lista de serviços: o primeiro no item 3.02 – cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda e este segundo no item 17.06 – propaganda e publicidade, **inclusive promoção de vendas...** Aqui aparece a norma geral de direito tributário com autêntica função de dispor sobre conflitos de competência.

Mas a associação dos serviços de comunicação à telefonia e telecomunicação não implica que qualquer serviço prestado com o intermédio destes meios se faça tributar pelo ICMS. Os assim chamados serviços de valor adicionado são prestados utilizando-se a infra-estrutura das companhias de comunicação e através de processos comunicativos, mas que não são, eles mesmos, serviços de comunicação. Por exemplo, quando ligo para o serviço de “informações sobre o tempo”, não é um serviço de comunicação que me é prestado, mas de consultoria ou assessoramento técnico. Contudo, o serviço me é prestado, por meio da rede de uma empresa telefônica. Esta presta serviços, este sim de comunicação nos termos do art. 61, §1º da LGT, à prestadora de informações sobre o tempo.

Do mesmo modo, parece-nos clara a possibilidade de tributação, pelo ICMS, dos provedores de acesso e de conteúdo. Aqueles forneceriam os meios de acesso à rede mundial. Estes o conteúdo de páginas de acesso exclusivo. Ali, serviços de comunicação na definição de prestação de meios. Aqui, serviço de comunicação na definição de prestação de conteúdo, restringindo-se, contudo, aos casos que, conforme indica o artigo 155, X, d, da Constituição, sejam de recepção condicionada (mediante senha, por exemplo) ou pagos.

MARCELO SALOMÃO²¹⁶ entende serem os provedores de acesso serviços de valor adicionado. Sua análise parte de definições infralegais, elaboradas pelo Ministério das Comunicações (Normas MC nº 004/95 e 004/97), que classificam os serviços de conexão à internet como “de valor adicionado”. Arremata frisando que

“Uma provedora de acesso é, portanto, um computador ligado à internet e capacitado a propiciar que outros computadores a ela se conectem. Para se ter acesso a uma provedora, obrigatoriamente o ‘navegador’ terá que se valer de um serviço de comunicação, como, por exemplo, o de telefonia. É dizer, é através de uma ligação telefônica que será possível a conexão com uma provedora de acesso que, por sua vez, estará aparelhada para operar a interligação de quem lhe telefonou com a Internet.

Sem essa ligação telefônica – ou outro canal de comunicação – não há qualquer possibilidade de acesso à Internet. Destarte, o suporte de comunicação é a ligação telefônica com a provedora e não o serviço de acesso prestado por ela. Tanto é assim que é plenamente

²¹⁶ SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS sobre a prestação de serviços. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 758-759

possível acessar-se a Internet sem os préstimos de uma prestadora, mas é impossível sem se valer de um canal comunicativo (fio, cabo, fibra ótica, ondas radiofônicas, etc)”²¹⁷.

O fato de normas infralegais reconhecerem serviços como de “valor adicionado” não implica em dizer que tais serviços não sejam de comunicação, até porque tais normas não se prestam a definir aspectos tributários desses serviços, mas meramente regulatórios.

E, de fato, o serviço de conexão pode dar-se por diversos canais e não só pela linha telefônica. Mas não é a utilização da linha telefônica que se considera serviço de conexão, mas o serviço que possibilita o acesso à rede: sem passar por um provedor de acesso, não posso me comunicar – receber e enviar dados – com a rede mundial. Por certo que prestado sobre a linha telefônica, mas utilizada aqui como meio de propagação de sinais elétricos.

Esta peculiaridade foi captada MARCO AURÉLIO GRECO:

“O serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não está propriamente na primeira camada (pois esta é viabilizada pela empresa de telefonia). O provedor de acesso atua, propriamente, na segunda camada (atribuição de endereço IP), assegura a constância da comunicação e o fluxo de pacotes que precisem por ele transitar, pois este é o “melhor caminho possível” e, eventualmente, oferece outros serviços na terceira camada. A identificação do âmbito em que se encontra o provedor permite distinguir claramente a) o ambiente em que se dá a transmissão de mensagens no âmbito da Internet, b) o ambiente em que é fornecido pelas empresas de telefonia”²¹⁸

O STJ firmou entendimento no sentido de não incidir ICMS nos serviços de provedores de acesso²¹⁹. Os argumento contra a incidência estão no excerto do REsp 511.390/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. SERVIÇOS PRESTADOS PELOS PROVEDORES DE ACESSO A INTERNET. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. ART. 61, § 1º, DA LEI N. 9.472/97. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.

1. A Lei nº 9.472/97, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, em seu art. 61, caput, prevê: “Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades

²¹⁷ Idem, ibidem, p. 759.

²¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.*, p. 128.

²¹⁹ Súmula 334 do STJ: O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações".

*2. O serviço de conexão à Internet, por si só, não possibilita a emissão, transmissão ou recepção de informações, deixando de enquadrar-se, por isso, no **conceito** de serviço comunicacional. Para ter acesso à Internet, o usuário deve conectar-se a um sistema de telefonia ou outro meio eletrônico, este sim, em condições de prestar o serviço de **comunicação**, ficando sujeito à incidência do **ICMS**. O provedor, portanto, precisa de uma terceira pessoa que efetue esse serviço, servindo como canal físico, para que, desse modo, fique estabelecido o vínculo comunicacional entre o usuário e a Internet. É esse canal físico (empresa de telefonia ou outro meio comunicacional) o verdadeiro prestador de serviço de **comunicação**, pois é ele quem efetua a transmissão, emissão e recepção de mensagens.*

*3. A atividade exercida pelo provedor de acesso à Internet configura na realidade, um "serviço de valor adicionado": pois aproveita um meio físico de **comunicação** preexistente, a ele acrescentando elementos que agilizam o fenômeno comunicacional.*

*4. A Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações ao definir, no art. 61, o que é o serviço de valor adicionado, registra: "Serviço de valor adicionado a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicação, que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de mensagens". E dessa menção ao direito positivo já se percebe que o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de **comunicação** (telecomunicação), com ele não se confunde.*

*5. A função do provedor de acesso à Internet não é efetuar a **comunicação**, mas apenas facilitar o serviço **comunicação** prestado por outrem.*

*(...) 9. O serviço de provedor de acesso à internet não enseja a tributação pelo **ICMS**, considerando a sua distinção em relação aos serviços de telecomunicações, subsumindo-se à hipótese de incidência do ISS, por tratar-se de serviços de qualquer natureza (...).*

Neste caso, mantido o entendimento do STJ, entendemos ser cabível a incidência de ISS, no item "1. – serviços de informática e congêneres".

Nos serviços de radiochamada (pagers), o STJ, no REsp 848.490/RJ, 2ª turma, Rel. Min. Eliana Calmon julgou incidente o ICMS somente nos serviços de comunicação em si, descartando sua incidência nos serviços de locação de aparelho e de ISS nas atividades de secretaria, que entendeu serem serviços meio:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - CPC, ART. 535 - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO - SERVIÇO DE "RADIOCHAMADA" (PAGERS) - LOCAÇÃO DE APARELHO - ATIVIDADE DE SECRETARIA - ICMS E ISS - ÁREA DE INCIDÊNCIA.

1. Não ocorre violação ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem aprecia expressamente a questão suscitada nos embargos de declaração.

2. A jurisprudência do STJ encontra-se pacificada no sentido de que o disposto no art. 2º, III, da LC 87/96, só contempla o ICMS sobre os serviços de comunicação stricto sensu, não sendo possível, pela tipicidade fechada do direito tributário, estender-se aos serviços meramente acessórios ou preparatórios. Precedentes.

3. De igual maneira, é firme a orientação de que não incide o ISS sobre a atividade-meio utilizada na prestação do serviço, como é o caso da atividade de secretaria (anotação de recados e digitação de mensagens) envolvida na prestação de serviços de "radiochamada" por intermédio de pagers.

Entendemos ser esta a melhor posição, dado ser o objeto dos serviços relativos às atividades de habilitação, adesão, ativação, etc. desprovidos dos elementos relacionados na definição da Lei Complementar 87/96, que limitou o conceito largamente indefinido *serviço de comunicação*.

2.5.2 ISS versus ICMS: software

Os programas de computador, ou *software*, são definidos pela Lei 9.609/98 (Lei do *Software*) como

“a expressão de um conjunto de organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento de informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”.

Assim, apesar de configurar-se um “conjunto organizado de instruções”, o software está “contido em suporte físico”, de onde surge a dúvida sobre se dever qualificá-lo como serviço ou mercadoria.

O software é classificado em quatro espécies: i) pré-instalados, quando já acompanham o computador adquirido, perfazendo parte necessária de seu funcionamento, como, por exemplo, a BIOS, sigla inglesa que designa o sistema básico de entrada e saída (*Basic Input and Output System*); ii) massificados: ou *standard* ou “de prateleira”, “*são pacotes de programas bem definidos e estáveis, produzidos pelas empresas para atender a um grande e indeterminado número de usuários*”²²⁰, como o *Windows*; iii) por encomenda, quando desenvolvidos especificamente para um cliente e; iv) personalizados, quando adaptados para cada cliente a partir de um programa padrão (exemplo, *SAP*).

Em sua consideração como produto da atividade intelectual, os *softwares* foram, inicialmente, submetidos ao regime de licenciamento ou seção de direito de uso e sujeitos ao regime estabelecido na Lei dos Direitos Autorais (Lei 5.988/73), indiferentemente de estarem ou não sendo comercializados em um suporte físico (disquete, por exemplo)²²¹, ou do grau de massificação.

Com a popularização dos computadores pessoais, os Estados passaram a querer tributar a venda de *softwares* feita de forma massificada, vendidos a um número indeterminado de usuários.

O STF, no julgamento do RE 176.626/SP, Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, firmou entendimento – pouco questionado na doutrina – de que os softwares de prateleira devem ser tributados pelo ICMS, por inexistir uma atividade decorrente de solicitação específica, sendo os demais tributáveis pelo ISS.

A solução nos parece perfeitamente aplicável. Também na comercialização de discos e CDs, sujeita ao ICMS, não se está a comprar o meio físico, mas a informação que estes dispositivos trazem. No entanto, esta informação não foi produzida especificamente para uma pessoa, atendendo encomenda, o que faz inexistir um tomador e um prestador de serviços. No caso de produção de música para uma pessoa específica (um jingle, por exemplo) está-se a dar mais ênfase no aspecto *fazer*, o prestador deverá atender a um pedido específico do tomador. A analogia com os softwares parece-nos perfeitamente aplicável.

²²⁰ ANAN JUNIOR, Pedro; MARTINEZ, Maria Beatriz. ISS e ICMS no âmbito do direito da informática. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *ISS*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 563.

²²¹ Idem, *ibidem*, p. 563.

Ainda que softwares de prateleira possam ser constantemente atualizados pelas empresas que o produzem, não está descaracterizada a inexistência de uma relação tomador/prestador, vez que, também nos casos de *recall*, tal relação não se consubstancia. Trata-se de aperfeiçoamento de obra humana, assim como acontece, por exemplo, nos erros de tipografia constantes de livros: a publicação de *erratas* não descaracteriza o aspecto de mercadoria.

Mas os softwares de prateleira, além de serem atualizados, também incorporam novas funcionalidades, que não estavam incluídas em sua versão original. Neste caso, quando as atualizações sejam pagas, nos parece existir a típica prestação de serviços: uma atividade economicamente apreciável desempenhada por um prestador em relação a um tomador.

2.5.3 ISS versus IPI: serviços de industrialização

Sempre que uma pessoa contratar outra para efetuar uma operação que modifique a natureza ou a finalidade ou aperfeiçoe um produto, teremos, segundo o CTN, uma atividade de industrialização subsumível à hipótese do IPI:

CTN, Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

(...)II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

*(...) Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer **operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.***

(...) Art. 51. Contribuinte do imposto é:

(...) II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

(...) Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

E se a atividade desenvolvida pelo industrial constar da lista de serviços, teremos um conflito de competência em potencial. Conflito ao qual não se aplica a distinção dar / fazer, tendo em vista constituírem-se as duas atividades em autênticos *fazeres*.

Para que a atividade de industrializar possa ser considerada serviço, deverá ela apresentar um tomador e um prestador definidos. Portanto, quando a industrialização tiver por fim uma operação comercial posterior, é dizer, quando o produto for industrializado para ser posteriormente vendido pelo fabricante, não haverá incidência de ISS.

MARÇAL JUSTEN FILHO estabelece que o conceito de industrialização está ligado aos de padronização e massificação, ao passo que a prestação de serviços comporta uma atuação especificamente dirigida ao tomador, individualizada, artesanal²²².

Esta regra, contudo, não pode ser levada a extremos, haja vista que alguns bens industrializados, como geradores para uma usina hidrelétrica, são produzidos de acordo com as especificações do comprador.

É de se reconhecer, portanto, que a atividade de industrialização não é bastante, por si só, para subsumir-se à materialidade do IPI, é dizer, ao processo de industrialização do produto deverá estar ligada uma saída economicamente apreciável do estabelecimento que o industrializou (ou equiparado), o que nos leva à conclusão de estar o tributo mais ligado à comercialização de produtos industrializados que propriamente à atividade de industrialização em si.

JOSÉ ROBERTO VIEIRA infere que o critério material do IPI é a realização de *operações* em que ocorram saídas de produtos industrializados que comportem transferência de propriedade ou posse²²³. Neste mesmo sentido, MARCELO BAPTISTA entende ser característica do IPI a existência de uma *prestação-fim* de dar²²⁴.

Também o STJ entende ser a diferenciação entre IPI e ISS baseada na distinção entre *dar* e *fazer*. Veja-se, a este respeito, excerto da ementa do REsp 888.852/ES, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux (grifamos):

TRIBUTÁRIO. ISSQN. "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA". LEI COMPLEMENTAR 116/2003. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO (OBRIGAÇÃO DE FAZER). ATIVIDADE FIM DA EMPRESA PRESTADORA. INCIDÊNCIA.

²²² JUSTEN FILHO, Marçal. *O ISS na Constituição*. São Paulo: RT, 1985, p. 115.

²²³ VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 2003, p. 106.

²²⁴ BAPTISTA, Marcelo Caron. *op. cit.*, p. 318.

1. O artigo 153, III, da Constituição Federal de 1988, dispõe que compete aos Municípios instituir impostos sobre prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

*2. O aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se confunde com a materialidade do IPI e do ICMS. Isto porque: (i) excetuando as prestações de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS incide sobre operação mercantil (circulação de mercadoria), que se traduz numa "obrigação de dar" (artigo 155, II, da CF/88), na qual o interesse do credor encarta, preponderantemente, a entrega de um bem, pouco importando a atividade desenvolvida pelo devedor para proceder à tradição; e (ii) **na tributação pelo IPI, a obrigação tributária consiste num "dar um produto industrializado" pelo próprio realizador da operação jurídica.***

O Dec.-Lei 406/68, com as alterações que lhe foram dadas pela Lei Complementar 56/87, fazia depender do uso que se desse aos produtos industrializados a incidência de um ou outro imposto. Vejam-se os itens da lista de serviços em que poderiam ocorrer conflitos de competência com a União:

*71. Recauchutagem ou regeneração de pneus **para o usuário final**;*

*72. Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, **de objetos não destinados à industrialização ou comercialização**;*

*73. Lustração de bens móveis quando o serviço for prestado **para usuário final do objeto lustrado**;*

*(...) 75. Montagem industrial, **prestado ao usuário final do serviço**, exclusivamente com material por ele fornecido;*

(...) 77. Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia;

Com exceção do item referente aos “serviços gráficos”, vê-se que a legislação anterior considerava o ato de industrializar um *serviço* se prestado ao usuário final ou ainda quando não destinado a industrialização ou comercialização posterior. Também o CTN, por meio de seu já revogado artigo 71, fazia depender desta condição a caracterização da atividade industrial como materialidade do ISS:

Art. 71. O imposto, de competência dos Municípios, sobre 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 imposto de competência da União ou dos Estados.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se serviço:

(...) IV – *beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, conserto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações similares, quando relacionadas com mercadorias não destinadas à produção industrial ou à comercialização.*

Verifica-se que, a despeito de o critério material fazer referência a um ato de industrializar produtos, o IPI é imposto que onera a cadeia de industrialização, revelando-se instrumento de política governamental. Daí a possibilidade de alteração de alíquotas por decreto. E a necessária utilização da técnica de não cumulatividade revela a intenção do constituinte de favorecer a desconcentração da produção e a especialização industrial, que tem por consequência última tornar a indústria mais competitiva, reduzindo os custos de produção.

Já nos serviços gráficos, o desenvolvimento jurisprudencial levou o STJ à fixação de dois critérios alternativos para determinação da materialidade do ISS: ser o serviço prestado sob encomenda ou personalizado²²⁵. Este entendimento foi sumulado:

STJ, SÚMULA 156 – A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA, PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA, AINDA QUE ENVOLVA FORNECIMENTO DE MERCADORIAS, ESTA SUJEITA, APENAS, AO ISS.

CONDORCET REZENDE e GUSTAVO BRIGAGÃO²²⁶ inferem que a “personalização” a que se refere a Súmula 156 indicaria que os serviços teriam como destinatário o usuário final, é dizer, estariam fora do ciclo industrial. Contudo, não é o que se verifica na jurisprudência, haja vista ter o mesmo STJ julgado a incidência apenas do ISS na fabricação de embalagens personalizadas²²⁷ e etiquetas²²⁸ que, obviamente, ainda estão no ciclo industrial/comercial.

²²⁵ O entendimento acerca da alternatividade dos requisitos está no REsp 913.694/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon:

TRIBUTÁRIO E EMBARGOS À EXECUÇÃO – ISS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADA – EMBALAGENS PERSONALIZADAS – INCIDÊNCIA APENAS DO ISS – SÚMULA 156/STJ.

1 - *A jurisprudência do STJ, em torno da Súmula 156, tem entendido que o ISS incide sobre os serviços de composição gráfica quando feitos por encomenda, sejam ou não personalizados.*

2. *Não se exigem, na aplicação da Súmula 156/STJ, as duas condições: serviço personalizado e sob encomenda. (...).*

²²⁶ REZENDE, Condorcet; BRIGAGÃO, Gustavo. Definição dos limites de competência tributária em matéria de industrialização por encomenda, à luz da LC 116/03. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). ISS. Curitiba: Juruá, 2004, p. 115.

²²⁷ A este respeito vide nota anterior. No mesmo sentido, REsp 882.526/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; AgRg no REsp 713.471/PE, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins.

²²⁸ REsp 732496/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki.

Mas, mesmo na aplicação da Súmula 156, ainda que haja personalização e que a industrialização se dê por encomenda, deve ser considerado o caráter industrial ou não da atividade. Assim, em uma indústria de sacos de papel, ainda quando personalizados e feitos sob encomenda, a atividade preponderante não é o serviço de impressão gráfica, conforme REsp 725246/PE, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. ISS. CONFECÇÃO DE SACOS DE PAPEL COM IMPRESSÃO GRÁFICA PERSONALIZADA. ATIVIDADE PREPONDERANTEMENTE INDUSTRIAL. SÚMULA 156 DO STJ. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A atividade de confecção de sacos para embalagens de mercadorias, prestada por empresa industrial, deve ser considerada, para efeitos fiscais, atividade de industrialização. A inserção, no produto assim confeccionado, de impressões gráficas, contendo a identificação da mercadoria a ser embalada e o nome do seu fornecedor, é um elemento eventual, cuja importância pode ser mais ou menos significativa, mas é invariavelmente secundária no conjunto da operação.

2. A súmula 156 do STJ, segundo a qual "a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, esta sujeita, apenas, ao ISS", tem por pressuposto, conforme evidenciam os precedentes que a sustentam, que os serviços de impressão gráfica sejam preponderantes na operação considerada. Pode-se afirmar, portanto, sem contradizer à súmula, que a fabricação de produtos, ainda que envolva secundariamente serviços de impressão gráfica, não está sujeita ao ISS.

3. Recurso especial a que se dá provimento.

A Lei Complementar 116/03 estabelece a necessidade de que os bens sobre os quais incida processo de industrialização sejam de terceiros, para fins de incidência do ISS:

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).

14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

*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.***

14.10 – Tinturaria e lavanderia.

14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.

14.12 – Funilaria e lanternagem.

14.13 – Carpintaria e serralheria.

Como se vê, não existe em alguns subitens a referência ao fato de o terceiro proprietário do bem estar ou não na posição de consumidor final, o que poderia permitir, em tese, que a tributação pelo ISS ocorresse também nestes casos. Contudo, entendemos que – embora não possa haver uma prevalência genérica do IPI, devendo as peculiaridades do caso concreto serem levadas em consideração – a característica de instrumento de política industrial atribuída a este imposto deva prevalecer na interpretação destes dispositivos, devendo as atividades inseridas no ciclo de industrialização serem excluídas da tributação pelo ISS.

2.6 A competência material tributária interpretada pelo introdutor das leis ordinárias dos entes tributantes

Cabe ao introdutor das leis ordinárias tributárias (legislador ordinário Federal, Estadual e Municipal), instituir tributos de sua competência. Com este fim, deverá fazer incidir uma norma de estrutura, da qual resultará um veículo introdutor de norma com status de lei. Os enunciados que se referem a esta competência deverão, portanto, ser interpretados.

Neste ponto, o legislador terá sua atuação mais restrita. No que diz respeito à sua competência material tributária para instituir o ISS, sua atuação será bastante limitada. Os termos designadores da competência material, como visto, já terão seu alcance semântico delimitado. Restará ao legislador ordinário instituir o imposto sobre todos ou alguns dos serviços previstos na Lei Complementar 116/2003.

Alguns Municípios instituem “cláusulas bônus” que estabelecem competência para tributar “outros serviços” não listados pela Lei Complementar 116/2003. Exemplo deste

tipo de construção normativa é o item 41 do artigo 8º da Lei 691/84 do Município do Rio de Janeiro:

41 – serviços profissionais e técnicos não compreendidos nos incisos anteriores e a exploração de qualquer atividade que represente prestação de serviços e não configure fato gerador de imposto de competência da União ou do Estado.

Tal norma não encontra nenhuma razão de ser, tendo em vista que a competência tributária advém de sua expressa outorga, ainda que com intermediação de leis complementares, da Constituição. No mais, a competência residual foi atribuída à União, para que a exercesse da maneira como determina o artigo 154, I da Constituição. E o não exercício da competência tributária não a defere a outro ente federativo (CTN, art. 8º).

Entendemos não se fazer necessária à formação da hipótese material do ISS a repetição, nas legislações municipais, da lista de serviços. É que, por ser a lista veiculada por norma nacional, já está ela integrada ao conjunto de normas que integram as ordens jurídicas parciais de cada um dos Municípios.

Contudo, a repetição das listas pelos legislativos municipais tem o condão de auto-limitar sua competência tributária, no sentido de tornar impossível, sem que nova alteração legislativa municipal se processe, a tributação de novos serviços que eventualmente venham a ser incluídos sob sua competência²²⁹.

²²⁹ No mesmo sentido, BARRETO, Aires. *ISS... op. cit.*, p. 114.

CAPÍTULO III: O CRITÉRIO TEMPORAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS

3.1 Critério temporal como limitação do tempo para a prestação do serviço

Como visto anteriormente, a determinação do critério temporal comporta duas diferentes análises, de tempo no fato e tempo para o fato. Neste tópico, nos preocuparemos com a limitação temporal para prestação do serviço. Explicamos.

Toda ação ocorre em um determinado lapso de espaço e tempo. Assim, quando quero isolar uma determinada ação da classe de todas as ações possíveis, devo determinar, além da ação em si, o local e o tempo em que ela deve ocorrer. O mesmo ocorre com as ações a que se pretenda atribuir certa consequência jurídica. Por exemplo: ouvir música em alto volume dentro de um apartamento sujeito a regras condominiais só apresentará alguma consequência jurídica se o fato ocorrer em determinado horário, digamos, depois das vinte e duas horas.

O que queremos afirmar é que as condutas intersubjetivas, para figurarem no antecedente de normas gerais e abstratas, das quais são espécie as regras-matrizes de incidência, devem estar temporal e espacialmente delimitadas: ser proprietário de um veículo automotor não tem relevância tributária em nenhum outro dia do ano, a não ser no primeiro dia, quando ocorre a hipótese de incidência do IPVA sobre carros usados.

A Constituição Federal determina um interstício mínimo entre a publicação da lei que instituiu o tributo e aquele em que os fatos por ela indicados possam ter por consequente uma relação jurídico-tributária. Referimo-nos aqui às limitações genéricas ao poder de tributar trazidas pelo artigo 150, III:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...) III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

As normas gerais em matéria tributária não fixam um momento específico em que a materialidade deva ocorrer para que seja suscetível de tributação pelo ISS. Ocorrendo o fato tributável, é devido o tributo. Forçoso admitir que, sob o ponto de vista da limitação do tempo para o fato, superados os interstícios constitucionais acima referidos, o ISS é tributo sem critério temporal ou de critério temporal universal, ou seja, ocorrida a materialidade, a qualquer tempo, é devido o tributo. Dizer o contrário seria desvirtuar a própria materialidade do tributo. Neste sentido a conclusão de JUSTEN FILHO:

“Em essência, se o aspecto material é a prestação do serviço, o aspecto temporal só pode ser um único: o momento em que há prestação de serviço. Se é eleito, como critério temporal, um momento temporal diverso, o único resultado seria o de que a tributação não mais teria por hipótese, no aspecto material, a prestação de serviço, mas aquela situação que se verifica no momento localizado a partir do critério temporal”²³⁰.

Em análise semelhante, MARCELO CARON BAPTISTA pondera que o legislador municipal, ao instituir o ISS, poderia restringir a incidência do tributo a determinados períodos:

“Nada impede, porém, que o legislador infraconstitucional, ao instituir o tributo, no caso, o ISS, desde logo limite a incidência da norma a fatos ocorridos em determinado período de tempo. Pode acontecer, por exemplo, que a lei somente atribua relevância jurídica a fatos ocorridos em determinado período de tempo. Pode acontecer, por exemplo, que a lei somente atribua relevância jurídica a fatos ocorridos nos anos de 2005, 2007 e 2009, como também pode estabelecer que somente os fatos verificados nas segundas-feiras ou apenas no mês de maio de cada ano são capazes de instaurar a relação jurídica tributária”²³¹.

Tal assertiva é parcialmente verdadeira. Efetuada por meio de Lei Complementar, normas com o conteúdo acima referido limitariam o âmbito de incidência da hipótese normativa. Efetuada por legislador municipal, contudo, teria o mesmo efeito de uma isenção parcial, o que violaria o disposto no artigo 88, II do ADCT:

²³⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. ISS – o Imposto Sobre Serviços na Constituição. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 46, p. 138

²³¹ BAPTISTA. Marcelo Caron. ISS: do texto à norma. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 514.

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

(...) II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

Concluímos, portanto, que, até o advento da Lei Complementar prevista nos incisos I e III do §3º do artigo 156 da Constituição Federal e sob o ponto de vista da limitação do tempo para o fato, o critério temporal da RMIT do ISS será universal ou inexistente.

3.2 Critério temporal como prestação de serviço no tempo – o tempo no fato

Por outro prisma, o critério temporal corresponde ao momento em que se pode afirmar que determinada materialidade concretizou-se no mundo real. Não se confunde com o momento em que nasce a obrigação tributária, dado que, de acordo com as premissas adotadas neste estudo, a relação tributária surge quando constituída de acordo com a linguagem competente, ou seja, com o lançamento. A distinção que se faz aqui é entre tempo no fato e tempo do fato, respectivamente.

A regra geral de determinação do momento em que se considera ocorrida a hipótese de incidência é estabelecida no artigo 116 do CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

A respeito do artigo 116, I do CTN, assim se pronuncia o prof. PAULO DE BARROS CARVALHO (os grifos constam do original):

“O inc. I versa sobre as situações de fato, eventos da realidade social que não foram juridicizados por outras normas do ordenamento jurídico. Toda vez que a hipótese normativa descrever fatos que não substanciam categorias jurídicas, como, por exemplo, industrializar produtos ou prestar serviços, considerar-se-á acontecido o fato jurídico tributário, segundo a

letra da lei, no momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais imprescindíveis para que o sucesso produza os efeitos que lhe são próprios”.

*(...) “A explicação não estaria completa se não assinalássemos a cláusula inicial do preceito – Salvo disposição de lei em contrário. **Implica reconhecer que o marco temporal do acontecimento pode ser antecipado ou diferido tanto na contingência do inc. I (situação de fato) quanto na do inc. II (situação jurídica).** São matizes de fraseologia jurídica que revelam a liberdade de que desfruta o político ao construir as realidades normativas”.*²³²

Apesar de poderem resultar em uma *coisa*, serviço, como visto, deverá apresentar um mínimo de fazer. E o *fazer* é algo que se estende no tempo. Assim, em termos rigorosos, desde quando iniciada uma atividade, existe uma prestação de serviços. Mas, em havendo atividade, pode ser que não haja serviço tributável, pois podem não estar presentes as circunstâncias materiais necessárias a que se produzam os efeitos que lhe são próprios.

No caso dos serviços, o efeito que lhe costuma ser próprio é a entrega, ao tomador, de utilidade, um resultado, ou mesmo o desempenho de uma atividade. Por exemplo, um pintor pode começar a produzir um quadro, mas, enquanto não entregá-lo, não se pode falar em serviço. Por outro lado, nos serviços de vigilância, é possível tributar frações de tempo em que o serviço seja prestado, ainda que o total da prestação contratada não se tenha encerrado. O momento em que se considera ocorrida a materialidade variará de acordo com o tipo de serviço prestado.

Os contratos de prestação de serviços podem ser classificados em: i) indivisíveis, quando tiverem por objeto um trabalho completo, dotado de individualidade própria ou; ii) divisíveis, quando ínsita estiver uma idéia de duração de trabalho, quantidade. Ali, teríamos como exemplo a feitura de uma estátua; aqui, o plantio de dez mil eucaliptos²³³. Nos contratos indivisíveis, regra geral, só haverá incidência do ISS quando da entrega do serviço, uma vez que o início da prestação do serviço não implica sua conclusão. Um artista temperamental pode iniciar o feitiço de uma estátua e não concluí-la. Se o corte de cabelo é parcial, não há ainda serviço. Do mesmo modo, realizada a coleta de sangue, não há serviço de análise laboratorial enquanto não for disponibilizado o laudo médico.

Falamos em regra geral porque, mesmo quando se contrata um resultado, em sendo possível seu fracionamento, podemos falar em incidência de ISS se as partes reconhecem

²³² Idem, ibidem, p. 271-272.

²³³ MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de direito civil. v. 4. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

como realizadas as sucessivas etapas²³⁴. O exemplo típico é o dos serviços de construção civil, em que, mesmo no regime de empreitada, são realizadas medições dos serviços já prestados: a cada medição podemos reconhecer serviço tributável.

Quando divisível, o adimplemento de cada unidade de divisão do serviço – tempo, numero de eventos, etc. – faz nascer a possibilidade de sua tributação pelo ISS, individualizando-se para determinado período a quantidade de serviços prestados, ainda que a totalidade do objeto contratado não tenha sido entregue. Assim, por exemplo, os serviços de hotelaria podem ser divididos em diárias, os de assistência técnica em eventos, os de vigilância em número de horas, etc. A título de ilustração: se por um serviço de vigilância as partes convencionam uma retribuição mensal de \$ 720,00, posso atribuir um valor de \$ 24,00 a cada dia ou de \$ 1,00 por cada hora em que se execute o serviço.

Nos termos do artigo 116 do CTN, a lei pode antecipar ou diferir o marco em que se reputa prestado o serviço e concretizada a hipótese de incidência. Assim, podem as legislações municipais estabelecer, por exemplo, que o imposto é devido desde o início da prestação de serviços.

Esta possibilidade tem gerado debates na doutrina, especialmente nos casos em que as legislações municipais estabelecem a obrigação de recolhimento do tributo antes da prestação do serviço como, por exemplo, no caso de diversões públicas, em que se exige o ISS como requisito para a chancela de ingressos.

A este respeito AIRES BARRETO afirma:

“No caso de diversão pública, o fato ‘prestação de serviço’ embora tenha início com o efetivo exercício, pelos usuários, do direito de participar, ou de assistir aos espetáculos, mediante certo pagamento, só se conclui, só se realiza, no momento em que, adentrando o recinto, o assistente (ou participante) adquire este direito. O fato gerador não é consubstanciado no direito de assistir, ou no de participar do início do espetáculo, daí porque só se desencadeia com o fim do espetáculo”.

“Antes disso, qualquer que seja o momento antecedente, não se tem nenhum fato gerador porque prestação de serviço não há”.

²³⁴ No mesmo sentido: BARRETO, Aires Fernandino. *op. cit.*, p. 248-249; BAPTISTA, Marcelo Caron. *op. cit.*, p. 514;

*“(…) Não há amparo legal, destarte, para a imposição de recolhimento do tributo, como requisito para a viabilização da ‘chancela de ingressos’ (isso nada mais é do que forma eufemística de exigir pagamento de ISS, antes do ‘fato gerador’ que lhe dá causa)”.*²³⁵

A situação em comento é análoga à da cobrança do ICMS sobre o fornecimento de cartões, fichas ou assemelhados, regulada pelo artigo 12, VII, parágrafo primeiro da Lei Complementar 87/96:

Art. 12 Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)VII – das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

(...) Parágrafo primeiro. Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

E o debate sobre a constitucionalidade dos modelos de antecipação tributária, em que pesem os argumentos alinhados por abalizada doutrina²³⁶, parece-nos já superado, principalmente após o STF ter pacificado a questão no RE 213.396/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, assim ementado:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM Nº 66/88 (ART. 25) E ICMS Nº 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º, DA LEI PAULISTA Nº 6.374/89. O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM nº 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88. Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei paulista nº 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS nº 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Decreto-Lei nº 406/68, em face da diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens. A

²³⁵ BARRETO, Aires Fernandino. Op. cit, p. 250-251. No mesmo sentido, Marcelo Caron Baptista infere que “em relação à fixação do critério temporal como momento anterior à ocorrência do fato, não se vislumbra qualquer espaço para discussão, por inobservância da imposição absoluta do princípio da segurança das relações jurídicas, consagrado pela Constituição Federal de 1988 e expresso em seu artigo 5º, caput, cumulada com a manifesta inconstitucionalidade do §7º do seu artigo 150, conforme antes demonstrado”. BAPTISTA, Marcelo Caron. Op. cit, p. 498.

²³⁶ Por todos, CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 21. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 435 e ss.

responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador. Acórdão que se afastou desse entendimento. Recurso conhecido e provido.

Apesar de referir-se ao regime de “substituição tributária pra frente”, parece-nos que tal julgamento é plenamente aplicável à antecipação de pagamento sem substituição²³⁷.

Resta, contudo, lembrar que a cobrança antecipada só se justifica pela ocorrência futura do fato gerador. Daí a necessidade de adequação entre o evento definidor da antecipação e aquele previsto na hipótese do tributo, que pode ser aferida quando preenchidos os seguintes requisitos:

*“a) necessidade, no sentido de que deve ser condição essencial à realização do fato tributável; b) adequação, que seria a possibilidade de se prever, com certo grau de certeza, a partir de seus elementos, a realização do evento final; e c) proporcionalidade, devendo o valor antecipado corresponder ao que se cobraria na ocorrência do fato gerador, com a possibilidade de o valor cobrado em excesso ser devolvido ao contribuinte”.*²³⁸

Assim, desde que – na necessária ponderação entre princípio da legalidade e da praticidade na tributação – se escolha um evento necessário, proporcional e adequado, pode a lei antecipar o marco em que se reputa prestado o serviço.

Estes requisitos não estão, no nosso entendimento, na obrigatoriedade de antecipação do recolhimento do ISS no momento da chancela prévia de ingressos: apesar de ser uma condição necessária à realização do fato tributável – sem a venda de ingresso não haverá prestação onerosa de serviço –, não se pode prever a realização do evento final, já que nem todos os ingressos cancelados serão vendidos (inadequação), podendo ainda ocorrer diminuição no valor a ser cobrado pelo ingresso (desproporcionalidade).

Tal impedimento não ocorre na antecipação do ICMS comunicação, em que o evento escolhido é a venda de cartões ou fichas telefônicos.

²³⁷ Conosco: BRIGAGÃO, Gustavo; FERREIRA, Rodrigo Damázio. ICMS e o fornecimento de cartões, fichas ou assemelhados. In: MOREIRA, André Mendes; RABELO FILHO, Antônio Reinaldo; CORREIA, Armênio Lopes (org.). *Direito das telecomunicações e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 203.

²³⁸ BRIGAGÃO, Gustavo; FERREIRA, Rodrigo Damázio Op. cit, p. 203. Trata-se aqui de aplicação do princípio ou da norma de proporcionalidade. A este respeito, ALEXY, Robert. *Teoria de Los Derechos Fundamentales*. Trad. Ernesto Garzón Vladés. 2. ed. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 111-115; ÁVILA, Humberto Bergman. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: *Revista de direito administrativo*. Rio de Janeiro, n. 215, jan/mar 1999, p. 175 e ss.

A jurisprudência parece aceitar que se escolha o evento *venda de ingresso*, mas não sua chancela, como adequado para deflagrar a antecipação do recolhimento do ISS incidente sobre diversões públicas. Neste sentido o RE 159.861/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros:

TRIBUTÁRIO - ISS - DIVERSÕES PÚBLICAS - FATO GERADOR - ARTIGOS 114 E 116 DO CTN.

1. O fato gerador do ISS reside na efetiva prestação de serviço, definido em lei complementar, constante da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68.

2. Em se tratando de ISS incidente sobre diversões públicas, o fato imponível se configura no momento da venda do ingresso ao consumidor, pelo que ilegítima a antecipação do recolhimento, quando da chancela prévia dos bilhetes pelo município.

As leis instituidoras do ISS podem, ainda no esteio do artigo 116, I do CTN, diferir o momento em que se repute ocorrido a hipótese de incidência. É o que ocorre, por exemplo, no Município de Teresina, em que o recolhimento do ISS retido pelo substituto tributário pode ser diferido para a data posterior à da prestação dos serviços. O artigo 120 da Lei Municipal 3.606/2006 estabelece (grifamos):

Art. 102. São responsáveis quanto à retenção e o recolhimento do ISS, ainda que alcançadas por imunidade ou isenção tributária, as pessoas jurídicas de direito público ou de direito privado, quando efetuarem pagamento de serviços a pessoas físicas ou jurídicas, cadastradas ou não no Município, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais, abaixo relacionados (...).

Cumpre lembrar que, nos termos do artigo 144 do CTN, quer se antecipe ou difira o critério temporal, a legislação a ser aplicada será sempre aquela vigente à época da ocorrência da hipótese de incidência do tributo, ou seja, a da efetiva prestação do serviço.

CAPÍTULO IV: O CRITÉRIO ESPACIAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS

4.1 Local da prestação do serviço ou do estabelecimento prestador: breve relato da discussão na jurisprudência e doutrina sobre o critério espacial da RMIT do ISS

Sendo *serviço* um *fazer*, uma *atividade*, desenvolve-se em coordenadas de espaço e de tempo. Podendo estender-se no tempo e no espaço, ou seja, ter entre seu início e fim um lapso temporal ou ocorrer em mais de uma coordenada de espaço, poderá, por vezes, dar-se em mais de um Município. Neste último caso, poderão ocorrer conflitos de competência, é dizer, mais de uma municipalidade poderá fazer incidir suas normas tributárias, dado existir, dentro dos limites de seu território, prestação de serviço tributável.

O Dec.-Lei 406/68 dispunha sobre este conflito da seguinte forma:

Art 12. Considera-se local da prestação do serviço:

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;*
- b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.*
- c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada*

Contra este critério espacial insurgiu-se a jurisprudência²³⁹, especialmente o STJ, conforme se depreende da ementa do EREsp 130.792, Primeira Seção, Rel. Min. Nancy Andrighi:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES.

I - Para fins de incidência do ISS - Imposto Sobre Serviços -, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município

²³⁹ Data de 1972 a última decisão do STF sobre o tema. Trata-se do RE 71.307/PE, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, assim ementado:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. NÃO PODE SER EXIGIDO COM BASE NO VALOR DE TRANSAÇÕES EFETUADAS FORA DO MUNICÍPIO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO EM PARTE.

arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea "a" do Decreto-Lei n.º 406/68.

II - Embargos rejeitados.

Este posicionamento foi motivado pela necessidade de se combater a fraude e a simulação, tendo em vista que diversos prestadores de serviços passaram a se inscrever em Municípios com menores alíquotas de ISS, diferentes daqueles onde efetivamente mantinham seus estabelecimentos prestadores, como medida de economia de impostos. Segundo MISABEL DERZI, também moveu o STJ o desejo de:

“(...) realizar uma redistribuição da receita do ISS mais justa entre pequenos e grandes Municípios, já que as grandes prestadoras de serviços procuram se instalar nos Municípios maiores, mais equipados e dotados de recursos humanos tecnicamente mais preparados, embora prestem serviços em vários”²⁴⁰

Sobre o tema formaram-se na doutrina nacional duas correntes: i) a que defende a *lex loci actus*, que entende ser o critério territorial do ISS o local onde o serviço é prestado e à qual se filiam, por exemplo, AIRES BARRETO²⁴¹ e ROQUE CARRAZZA²⁴² e; ii) a corrente que defende a *lex domicilii*, integrada, dentre outros, por MISABEL DERZI²⁴³ e BERNARDO RIBEIRO DE MORAES²⁴⁴, que entendem ser o critério territorial o local do estabelecimento prestador, com as exceções previstas em norma geral.

O principal argumento da tese da *lex loci actus* é o de que uma norma geral de direito tributário, a título de evitar conflitos de competência, não pode atribuir a um Município a competência para tributar fatos ocorridos fora de seus limites territoriais, sob pena de invadir a competência tributária de outro Município, alterando a matriz de competências constitucionalmente estabelecida e violando o princípio federativo. Esta matéria só poderia ser tratada no nível constitucional.

²⁴⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza. In: TÔRRES, Heleno (org.). *ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri, SP: Manole, 2004, pp. 59-60.

²⁴¹ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS... op. cit.*, pp. 254-287.

²⁴² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 21. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, pp. 608-609.

²⁴³ DERZI, Misabel. O aspecto... *op. cit.*, p. 57 e ss.;

²⁴⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do ISS*. São Paulo: RT, 1984, p. 80 e ss.

Na fixação de competência tributária de Estados e Municípios, não pode uma lei complementar desrespeitar o primado constitucional de fixação das competências tributárias com base na conjugação dos critérios espacial e temporal²⁴⁵. E é a Constituição que indica o aspecto espacial possível²⁴⁶.

*“Impõe-se, pois, a urgente reposição do único critério que parece prestigiado pela Constituição, qual seja, o de que o local da prestação é o do Município onde se conclui, onde se consuma o fato tributário, é dizer, onde se produzem os resultados da prestação do serviço. Se o fato tributável só ocorre no momento da consumação do serviço, ou seja, no átimo da produção dos efeitos que lhe são próprios, parece ser necessário concluir que o Município competente seja o do lugar onde forem eles produzidos, executados, consumados”*²⁴⁷.

MARÇAL JUSTEN FILHO²⁴⁸ argumenta que, vingando a tese da *lex domicilii*, restaria alterado o próprio critério material do ISS: no lugar da prestação de serviços, tem-se a conduta de alguém manter domicílio. Por outro lado, MARCELO BAPTISTA²⁴⁹ alega que a suposta dificuldade de as municipalidades fiscalizarem prestadores estabelecidos em outros Municípios não pode servir de pretexto para violar a lei fundamental.

Os defensores da tese da *lex domicilii* alegam que, apesar de a princípio coincidirem, âmbito de validade territorial e critério espacial da hipótese normativa nem sempre serão iguais. O âmbito de validade territorial da norma tributária pode, por diversos motivos, ser reduzido ou expandido, o que ocorre, por exemplo, com o IPTU ou o Imposto sobre a Renda²⁵⁰. Esta possibilidade está prevista no artigo 102 do Código Tributário Nacional:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

E o que levou à expansão do âmbito de validade territorial das normas municipais sobre ISS foi a necessidade de evitar a bitributação, a insegurança dos contribuintes e os

²⁴⁵ BARRETO, Aires. *O ISS... op. cit.*, p. 257.

²⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso... op. cit.*, p. 609.

²⁴⁷ BARRETO, Aires. *ISS... op. cit.*, p. 261.

²⁴⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *O ISS na constituição*. São Paulo: RT, 1985, p. 150.

²⁴⁹ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS... op. cit.*, p. 533.

²⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso... op. cit.*, pp. 258-260.

conflitos de competência. Para tanto, assim o exige a Constituição (art. 146, I), deve ser editada lei complementar.

E a referida lei complementar escolheu um elemento de conexão territorial diferente do local da execução da prestação (com exceções): o estabelecimento prestador. Esta escolha é possível, já que a própria Constituição prevê a possibilidade de o ISS incidir sobre serviços prestados fora do estabelecimento prestador, mas devidos no local onde o prestador está estabelecido: o caso da exportação de serviços. Se a determinação do critério territorial do ISS só pudesse ser feita com base no critério da *lex loci actus*, perderia o sentido do § 3º do artigo 156 da Constituição Federal: “*em relação ao imposto previsto no inc. II, cabe à lei complementar: (...) excluir da sua incidência exportações de serviço para o exterior*”. Tributar exportações de serviços é aderir à tese da *lex domicilii*, ou seja, do estabelecimento prestador²⁵¹.

Em respeito à jurisprudência firmada no STJ, a Lei Complementar 116/2003 terminou por aproximar-se da legislação da União Européia – que também utiliza o critério da *lex domicilii* mitigada²⁵² – adotando diversas exceções ao critério do estabelecimento

²⁵¹ DERZI. Miasbel Abreu. O aspecto... op. cit., pp. 62-70.

²⁵² A 6ª Diretiva (77/388/CEE) estabelece:

Artigo 9º Prestações de serviços

1. Por « lugar da prestação de serviços » entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.

2. Todavia :

a) Por lugar das prestações de serviços conexas com um bem imóvel, incluindo as prestações de agentes imobiliários e de peritos, e, bem assim, as prestações tendentes a preparar ou coordenar a execução de trabalhos em imóveis, tais como, por exemplo, as prestações de serviços de arquitectos e de gabinetes técnicos de fiscalização, entende-se o lugar da situação do bem ;

b) Por lugar das prestações de serviços de transporte entende-se o lugar onde se efectua o transporte, tendo em conta as distâncias percorridas ;

c) Por lugar das prestações de serviços que tenham como objecto :

- actividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes, recreativas ou similares, incluindo as dos organizadores das mesmas, bem como eventualmente, prestações de serviços acessórias das referidas actividades ;

- actividades acessórias dos transportes, tais como carga, descarga, manutenção e actividades similares ;

- peritagens relativas a bens móveis corpóreos ;

- trabalhos relativos a bens móveis corpóreos,

entende-se o lugar onde as referidas prestações de serviços são materialmente executadas ;

d) Por lugar das prestações de serviços que tenham como objecto a locação de bens móveis corpóreos, com excepção de todos os meios de transporte, exportados pelo locador de um Estado-membro para serem utilizados noutro Estado-membro, entende-se o lugar da utilização ;

(...)

prestador. A definição das competências tributárias continuou a operar-se por meio da delimitação do critério espacial da RMITP do ISS, nos seguintes termos:

Lei Complementar 116/2003 - 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:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

(...) XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congênere a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

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

§ 2o No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3o Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

4.2 Nossa posição

A posição do STJ acerca do critério espacial do ISS tem sido criticada pela doutrina. Segundo JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO²⁵³, o STJ não pode incorrer em antinomia constitucional, pois é defensor da legalidade, mesmo quando se trate de zelar pelo princípio da territorialidade da tributação.

Pensamos que o verdadeiro inconveniente da decisão do STJ está no fato de que toda a discussão em torno do critério espacial do ISS ocorre justamente porque a determinação do local onde o serviço é prestado não é trivial nem óbvia. E, ao invés de seguir o critério adotado pelo legislador, o STJ enuncia a tautologia: “*o local da prestação do serviço é o local onde o serviço é prestado*”.

²⁵³ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos teóricos e práticos*. 3ª ed. atual. com a LC 116 de 31 de julho de 2003. São Paulo: Dialética, 2003, p. 171.

AIRES BARRETO atribui esta dificuldade de determinação do local do serviço a uma confusão entre serviço-meio e serviço-fim: o advogado localizado no Município A, apesar de desempenhar atividade em prol de cliente localizado em Município B, ingressando com petição no Município C, presta serviços em A, que é onde se desenvolve o serviço, sendo o protocolo de petição mera atividade-meio. Mais: o serviço de mapeamento de diversos Municípios não é prestado em todos os locais em que ocorre aerofotogrametria (serviço-meio), mas apenas no Município do estabelecimento do prestador, que é onde a atividade-fim se desenvolve²⁵⁴.

Ainda que por outros motivos concordemos com o resultado a que tenha chegado, por certo não foi levado em consideração no raciocínio acima que o advogado poderia, também, ter sido contratado para fazer a defesa oral de seu cliente no Município C (atividade meio?); ou que os serviços de aerofotogrametria poderiam ser o serviço fim, prestado à empresa de mapeamento; ou ainda o caso do médico contratado para acompanhar paciente a bordo de ambulância até o Município N, transitando pelos Municípios A, B, ...

Como se resolveriam as situações? No caso da ambulância, o serviço é prestado durante um determinado período de tempo em cada Município. Deveria o médico pagar ISS na proporção do tempo em que transitou em cada Município? Ou talvez em função da distância percorrida?

O certo é que não haveria possibilidade de conflito caso existisse norma geral estabelecendo o exato momento em que se considera ocorrido o evento tributável, tal como se dá, por exemplo, com o ICMS, em que se considera ocorrido o fato gerador no momento da saída da mercadoria do estabelecimento²⁵⁵: estando a materialidade e o momento de sua ocorrência definidos, o local em que se deve considerar o fato ocorrido será a coordenada de espaço do evento no exato momento em que se deve considerar ocorrida a hipótese.

Não existe, contudo, uma regra única que indique o exato momento de ocorrência da hipótese de incidência do ISS, dependendo o momento em que se considera ocorrido o fato

²⁵⁴ BARRETO, Aires. *ISS... op. cit.*, pp. 269-270.

²⁵⁵ Vide art. 12, I da Lei Complementar 87/96:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

tributável da existência ou não de lei municipal que não contrarie o disposto no artigo 116, I do CTN. E mesmo que a legislação de todos os Municípios não contrariasse este dispositivo, o momento em que se podem reputar ocorridos os serviços variará conforme sua divisibilidade para efeito de tributação²⁵⁶.

E, não existindo um critério temporal único, cabe ao legislador fixar o critério espacial, editando norma geral de direito tributário com a função de dispor sobre conflitos de competência²⁵⁷. A questão colocada pelos defensores da *lex loci actus* é se, ao dispor sobre conflitos de competência, poderia o legislador estabelecer a extraterritorialidade de leis tributárias.

A este respeito cumpre lembrar a lição de ALFREDO AUGUSTO BECKER:

*“A doutrina tradicional costuma aceitar como fundamento ‘óbvio’ a tese da territorialidade da lei tributária, isto é, a lei tributária teria sua eficácia jurídica limitada a um determinado território. Entretanto, a realidade contemporânea demonstrou a falsidade desta tese”*²⁵⁸.

De fato, a atribuição de algum grau de extraterritorialidade às normas tributárias é prática corriqueira em nosso ordenamento, ainda mais quando se trate de conflitos de competência horizontal, isto é, entre entidades federadas da mesma espécie. A Constituição, ao fixar o critério territorial do ITCMD em relação aos bens móveis estabelece:

Art. 155 § 1º O imposto previsto no inciso I:

*(...)II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, **ou tiver domicílio o doador**, ou ao Distrito Federal;*

Apesar de o aspecto material, revelador de capacidade contributiva, ser o ato de doar um bem, estes fatos serão tributados no Estado onde tiver domicílio o doador, ou onde se processar o inventário ou arrolamento. Caso patente de extraterritorialidade: despreza-se o local em que ocorre a tradição do bem móvel – que é o momento e o local em que ocorre a doação – para atribuir competência ao Estado de domicílio do doador.

²⁵⁶ A este respeito vide item 3.2.

²⁵⁷ No mesmo sentido, AIRES BARRETO: “(...) a única forma de dispor sobre conflitos é definir, pelo menos, um dos termos possivelmente conflitantes”, Cf. *op. cit.*, p. 107.

²⁵⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *op. cit.*, p. 299.

Nestes casos, a consideração do legislador sempre tem sido a de aumentar a *praticabilidade* da tributação e no sentido de favorecer a *segurança jurídica*, é dizer, privilegia-se a posição do contribuinte, ainda que isto implique em reduzir parcelas de competência que este ou aquele ente federativo poderia ostentar com base em um critério puramente territorial. Tanto é assim que o expediente está previsto no Código Tributário Nacional, em seu artigo 102.

MARCELO CARON BAPTISTA alega que, na situação em comento, este artigo não pode ser utilizado como fundamento de extraterritorialidade:

“Sendo a competência tributária indelegável e irrenunciável, não será lícito admitir que a extraterritorialidade da lei possa fazer com que a norma tributária municipal incida sobre fatos (prestações de serviço) que ocorram em território de outro Município, ainda que com a anuência deste. Muito menos será permitido à União fazê-lo, a pretexto de dispor sobre normas gerais”²⁵⁹.

O argumento acima parte do princípio de que a competência dos Municípios não pode ser limitada pelo legislador infraconstitucional. Contudo, devemos reconhecer que não há propriamente delegação de competência, pois a competência, com a edição de lei complementar limitadora, não existe mais. Infere-se do raciocínio de BAPTISTA que as normas gerais em matéria tributária apenas explicitam o conteúdo das normas constitucionais, logo, não lhes seria dada nenhuma liberdade para fixar a extraterritorialidade, a não ser nos casos em que a Constituição expressamente delegue tais atribuições ao legislador infraconstitucional, que as exerceria nos limites impostos às normas gerais de direito tributário.

E os defensores da *lex loci actus* atribuem à territorialidade o *status* de princípio inarredável. Mas veja-se, por exemplo, o caso do ICMS sobre serviços de transporte e comunicação. O artigo 155, §2º, XII, d, da Constituição atribui à lei complementar a função de *fixar*, para efeitos de cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das prestações de serviços. Se este local só pode ser aquele em que o serviço é prestado, qual seria a função desta norma? E note-se que, ao realizar as funções estabelecidas na Constituição, o artigo 11 da Lei Complementar 87/96 prevê vários casos de extraterritorialidade:

²⁵⁹ BAPTISTA, Marcelo Caron. *op. cit.*, p. 520.

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

a) onde tenha início a prestação;

(...) c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do art. 12 e para os efeitos do § 3º do art. 13;

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;

b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12;

d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;

Tomando o exemplo do inciso II, *a*: em um serviço de transporte que se inicie em Petrolina/PE e termine em Salvador/BA, quase todo o serviço (transportar) foi prestado dentro do Estado da Bahia. Contudo, no que diz respeito ao ICMS-transporte, o local da prestação do serviço é o Estado de Pernambuco.

Claro está que, na maioria das vezes, o estabelecimento prestador coincide com o local onde se desenvolve a prestação do serviço. Talvez com esta peculiaridade em mente, quando da elaboração da norma legal – em um momento pré-jurídico, portanto – tenha o legislador ponderado que este critério deveria prevalecer nos casos de conflitos de competência. Mas esta ponderação ocorre em um momento pré-jurídico. Quando adentra o ordenamento, já representa em si um valor que o ordenamento quer ver consagrado.

E o fato de uma norma ser dotada de extraterritorialidade não fere nenhum princípio constitucional. Não se poderá dizer que a norma privilegie os grandes Municípios, ferindo o princípio da isonomia. Primeiro porque da constatação da desigualdade econômica não se pode alegar desigualdade jurídica; segundo porque a norma não trata de forma desigual Municípios grandes e pequenos: independentemente de onde estiver localizado, o imposto será devido ao Município de situação do estabelecimento prestador.

Também o princípio federativo resta intocado. Devemos, nesta análise, levar em conta que o nosso modelo federativo não é o modelo norte-americano. Como afirma ROQUE CARRAZZA, para que possamos delimitar os limites da competência tributária

dos entes federados, devemos conhecer as reais dimensões do princípio federativo no Brasil. Conclui o jurista que:

“(...) os que buscam um conceito definitivo, universal e inalterável de Federação supõem, erroneamente, que ela, aqui e alhures, tem forma única, geométrica, recortada de acordo com um molde inflexível. Para estes os Estados só são federados quando se ajustam, como verdadeiras luvas, aos ‘arquetipos eternos’”²⁶⁰.

Não podemos negar que o modelo federativo pátrio é normativamente centralizado. E esta constatação tem um efeito prático, pois, se cada um dos Municípios resolvesse, por conta própria, determinar qual o critério espacial aplicável ao ISS teríamos, sem dúvida, o caos. Lembremos que, na análise do caso, além do princípio federativo, outros também devem ser sopesados, como segurança jurídica e simplicidade do sistema. E sobre ferir o princípio da territorialidade, já vimos que, no caso de conflitos de competência, a territorialidade não é absoluta e que a própria Constituição impõe a extraterritorialidade de normas.

É claro que um serviço pode, inexoravelmente, ter de se desenvolver em determinado local. Uma empreitada só pode desenvolver-se no local da obra; os serviços de limpeza, no local em que a *coisa* vá ser limpa; a guarda de veículo terrestre, no local onde esteja estacionado, etc. Mas, para estes casos em que a vinculação física é forte, a Lei Complementar 116/03 estabelece as exceções ao critério do estabelecimento prestador.

Existem também as hipóteses em que o serviço necessitará, para seu desenvolvimento, de determinados equipamentos e máquinas, que geralmente localizam-se no estabelecimento prestador. Assim, por exemplo, os serviços de plastificação, de recauchutagem de pneus, de beneficiamento, etc. Para estes casos, é indiferente a aplicação do critério do local da prestação do serviço ou do estabelecimento prestador, dado que os dois são coincidentes.

Lembre-mos, contudo, que a atividade de prestar serviço, ainda que utilizemos da classificação serviço fim e serviço meio, nem sempre é desenvolvida em um único lugar: um consultor não precisa estar em seu escritório para desenvolver a atividade de consultoria, podendo fazê-lo em casa, no estabelecimento do tomador ou mesmo durante

²⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso... op. cit.*, p. 124.

um vôo; o serviço de escolta pode dar-se em diversos Municípios, etc. E é justamente para estes casos que a Lei Complementar 116/03 fixa *presunção absoluta* de que o fato ocorre no estabelecimento prestador.

A presunção legal, segundo FABIANA TOMÉ, caracteriza-se pela *imposição* de uma conclusão sempre que provado um fato indiciário²⁶¹. Assim, provado que na prestação de um serviço foi utilizado certo estabelecimento, presume-se, para efeitos de repartição de competências, que ali fora o serviço prestado.

E a presunção estabelecida pela regra geral do artigo 3º da Lei Complementar 116/2003, salvo as exceções previstas em seus incisos, é absoluta, é dizer, *estando provada a relação entre a prestação do serviço e o estabelecimento prestador*, não há possibilidade de considerar-se o serviço prestado em outro lugar.

4.2.1 O critério espacial como espaço para o fato

Na perspectiva de espaço para o fato, o critério espacial indica lugares em que uma hipótese deva ocorrer para que o evento possa ser incluído na classe conotada pelo antecedente. Estabelecer o espaço para o fato é delimitar zona fora da qual não teremos atividade passível de tributação.

Entendemos, pelos motivos a seguir detalhados, que o critério espacial, sob a perspectiva de espaço para o fato, será inexistente ou universal.

Dizemos que será universal porque o serviço não precisa ser desenvolvido no exato local do estabelecimento prestador. A rigor, pode ser desenvolvido em qualquer lugar: o consultor pode prestar seus serviços enquanto estiver em viagem para o exterior; o advogado terminar seu parecer enquanto retorne de congresso fora do país; um serviço de escolta administrado por um estabelecimento prestador em Santos pode ocorrer em um ou vários Municípios, sem que isto descaracterize a incidência da norma santista.

Não há, sob a perspectiva ora abordada, qualquer delimitação espacial para a prestação dos serviços, mesmo nos casos em que o serviço esteja previsto em uma das

²⁶¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 135.

exceções do art. 3º da Lei Complementar 116/2003: um serviço de concretagem não precisa ser inteiramente desenvolvido no Município do local da obra, podendo, por exemplo, a produção de concreto iniciar-se em outro local.

Ou ainda, nos serviços de vigilância, quando o monitoramento ocorra remotamente: dizer que o local para o fato deveria ser o local em que está o bem vigiado seria restringir a prática da atividade à área específica de situação do bem. Nada impede, contudo, que a lei do Município de São Paulo incida sobre o serviço de vigilância de bem localizado no seu território, ainda que este bem seja monitorado, com o auxílio de sensores e câmeras, a partir de uma estação localizada em Barueri.

Portanto, *sob a perspectiva do espaço para o fato, as normas tributárias poderão incidir sobre fatos que ocorram além das fronteiras dos Municípios, daí caracterizar-se sua extraterritorialidade.*

4.2.2 O critério espacial como espaço no fato

A análise do critério espacial como “o espaço no fato” nos informa o local em que devemos considerar ocorrido o fato imponible. O artigo 3º da Lei Complementar 116/03 estabelece que o espaço no fato deve ser o *estabelecimento prestador*, com as exceções ali enumeradas.

O evento que se subsume à hipótese de incidência do ISS, apesar de poder realizar-se em qualquer lugar, considera-se, salvo exceções, ocorrido no estabelecimento prestador. Esta presunção é absoluta, é dizer, não admite prova em contrário. E é por meio dela que a lei complementar estabelece a repartição de competências, cumprindo sua finalidade de dispor sobre conflitos de competência, é dizer, estabelecendo critérios para a determinação sobre o local em que se reputam ocorridos os serviços (e, por consequência, o Município competente para cobrar o imposto). Depois de estabelecida a competência por meio de lei complementar, cada Município só poderá tributar os serviços que ocorram, segundo o critério adotado, dentro de seu território.

Sob este aspecto é que cabe falarmos em um princípio da territorialidade: *um Município não pode tributar serviços que, de acordo com regras definidoras de competência, se considerem prestados em outro Município.* É nesta situação – e não na

decisão legislativa sobre o que devemos entender por serviço prestado em um Município, que lhe é lógica e cronologicamente anterior – que o princípio da territorialidade mostra-se inarredável, pois, no caso, já existe competência delimitada.

Mas a determinação da competência de um Município dependerá da existência, em seu território, do estabelecimento prestador responsável pela prestação do serviço tributável. Assim, para que um Município prove que um serviço ocorreu em seu território, basta que comprove ter sido a atividade objeto daquela prestação desenvolvida em estabelecimento prestador localizado em seu território.

E uma empresa estabelecida em um único Município, salvo exceções, somente poderá recolher ISS em outro Município quando nele estruturar um estabelecimento prestador. Definamos, portanto, o que seja estabelecimento prestador.

4.2.2.1- Estabelecimento prestador

A definição de estabelecimento prestador está no artigo 4º da Lei Complementar 116/03:

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.

Esta definição não coincide exatamente com aquela estabelecida no Código Civil, segundo a qual:

CC - Art. 1142 Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

MARÇAL JUSTEN FILHO nos lembra que o termo “estabelecimento” indica uma unidade por meio da qual se desenvolve uma atividade qualificada como materialidade do imposto sobre serviços. Significa que, para identificarmos o estabelecimento prestador, deveremos examinar qual o complexo de bens utilizado, efetivamente, na prestação do

serviço, que levaria, de forma elíptica, ao local em que o serviço foi efetivamente prestado. Conclui o jurista:

“a) É relevante o local da efetiva prestação dos serviços;”

b) A regra do art. 12, inciso I, primeira parte, do Decreto-lei 406 conduz à competência do Município onde estiver localizada a unidade econômica utilizada para a prestação do serviço, mesmo que sem a formal existência de ‘filial’”²⁶².

Apesar de entender que o ISS deve ser pago no local onde o serviço é prestado, AIRES BARRETO²⁶³, utilizando-se dos conceitos de serviços-meio e serviços-fim, também chega à conclusão de que o ISS será devido no Município em que situado o estabelecimento escolhido pelo prestador de serviços para o desenvolvimento de suas atividades, que é onde ocorrem os serviços-fim.

Cumprе lembrar – e esta é uma das principais causas de resistência à adoção da tese da *lex domicilii* – que estabelecimento prestador não é apenas a casa, o local, o cômodo no qual o comerciante exerce a sua atividade, mas o conjunto de bens, equipamentos, a unidade efetivamente utilizada para prestar serviços. Uma caixa postal localizada em um Município que tributa serviços a uma alíquota mais baixa não é estabelecimento prestador, assim como um não o será um galpão onde uma empresa guarde seus equipamentos.

Queremos dizer que o estabelecimento deverá ser prestador, deverá desenvolver a atividade. Sob este prisma, parece haver uma convergência entre as diversas correntes acerca do local da prestação do serviço.

Ocorre que também o estabelecimento prestador nem sempre será facilmente determinável, como nos casos em que uma empresa tenha mais de uma unidade prestadora de serviços localizada em Municípios diferentes. Para estes casos, vale a distinção entre serviços-meio e serviços-fim: estes estarão diretamente relacionados ao bem imaterial que se quer ver transferido; aqueles representarão “ações intermediárias, que tornam possível esse ‘fazer a terceiros’”²⁶⁴. Por exemplo, no caso de composição gráfica e impressão, ainda

²⁶² JUSTEN FILHO, Marçal. ISS no tempo e no espaço. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 2, p. 53-69, Nov/1995, p. 69.

²⁶³ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS... op. cit.*, p. 270.

²⁶⁴ Idem, *ibidem*, p. 279.

que a composição (atividade-meio) ocorra em outro Município, o fato se considerará prestado no Município em que ocorrer a impressão (atividade-fim).

Do mesmo modo, se um fotógrafo realiza um ensaio fotográfico no Município A, o serviço considerar-se-á prestado no Município em que está seu estúdio, que é onde a atividade fim é desenvolvida. Se uma empresa mantém sua unidade prestadora em Município diferente de onde capte sua clientela, naquele se considerará ocorrida a hipótese de incidência.

Mas mesmo este critério revela-se falho: se entrego vergalhões de cobre a uma indústria, solicitando que me sejam restituídos fios de cobre estanhados, como saber em que Município o serviço foi prestado: naquele em que está a unidade de trefilagem ou a de estanhagem? Pensamos que, nos casos limite em que não se possa determinar qual atividade é meio ou fim, a composição deva dar-se por meio de alguma ponderação, considerando o fato ocorrido parcialmente em cada um dos Municípios.

4.2.2.2 O domicílio do prestador

O domicílio do prestador é o outro elemento de conexão com o qual se fixa o critério espacial do ISS. Sua utilização será supletiva, no caso de o prestador não estar estabelecido. Temos aqui a situação típica do prestador autônomo de serviço que, na maior parte das vezes, presta serviços no mesmo Município em que está domiciliado.

Domicílio da pessoa natural, segundo o Código Civil (art. 70), “*é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo*”. Não se confunde com residência, que é o local onde uma pessoa habita, ou tem o centro de seus negócios ou atividades. O domicílio, em relação à residência, representa um *plus*: além do vínculo da pessoa com determinado lugar (elemento objetivo), exige-se o ânimo de permanecer no local (elemento subjetivo).

O principal problema em relação ao prestador não estabelecido ocorre quando exerça sua atividade em outro Município. Ou quando resida em mais de um domicílio. Para estes casos, o Código Civil estabelece:

Art. 71. Se, porém, a pessoa natural tiver diversas residências, onde, alternadamente, viva, considerar-se-á domicílio seu qualquer delas.

Art. 72. É também domicílio da pessoa natural, quanto às relações concernentes à profissão, o lugar onde esta é exercida.

Parágrafo único. Se a pessoa exercitar profissão em lugares diversos, cada um deles constituirá domicílio para as relações que lhe corresponderem.

Assim, nos casos em análise, não traz o Código Civil qualquer ordem de preferência sobre qual deveria ser o domicílio para efeitos tributários. A resposta está no Código Tributário Nacional:

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

(...) § 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

Portanto, sendo certo o domicílio do prestador, ali será devido o ISS. Caso contrário, no local de sua residência habitual e, sendo esta também incerta, o centro habitual de sua atividade.

4.3 Exportação de serviços

Ao excluir da incidência do ISS a exportação de serviços, cumpre a Lei Complementar 116/2003 determinação constitucional expressa:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

(...) § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

(...) II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Sobre os serviços exportados para o exterior incidiria o ISS, cabendo ao legislador complementar excluí-los, ou seja, definir algum critério por meio do qual possamos restringir a hipótese de incidência do tributo. Mas, o que significa exatamente “excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior”? Podemos apresentar duas respostas a esta pergunta.

4.3.1 Obrigação / permissão de implementar isenção heterônoma

A primeira resposta seria a de que a Constituição obriga o legislador complementar a instituir isenção heterônoma com relação aos serviços exportados para o exterior. Formalizando, diríamos que a relação de competência presente no consequente da norma de competência do legislador complementar tributário apresentaria a obrigação (O) ou permissão (P) de estabelecer que os serviços exportados para o exterior sejam isentos. Esta solução não nos parece adequada.

A primeira objeção que se pode fazer seria a proibição contida no artigo 151, III da Constituição:

Art. 151. É vedado à União:

(...) III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Mas poder-se-ia argumentar que, no caso, não se trata de uma isenção estabelecida pela União, por meio de lei federal, mas pelo Congresso, por meio de lei nacional e sob o manto da Constituição, em cumprimento a regra excepcional em relação ao artigo 151, III, motivo pelo qual o conflito normativo seria apenas aparente.

Entendemos, no entanto, que a tese não se sustenta por outro motivo.

Sem pretensão de esgotar o assunto, podemos dizer que as normas de isenção investem contra determinado critério da regra-matriz de incidência tributária, mutilando-o *parcialmente*²⁶⁵. No caso, não se estaria investindo propriamente contra a RMIT do ISS, mas contra a RMITP. Neste sentido, estabelecer uma isenção por meio de uma norma geral em matéria tributária introduzida por meio de lei complementar não seria mutilar, mas, de fato, redefinir a regra-matriz de incidência tributária possível, retirando a possibilidade de os Municípios tributarem determinadas situações.

Esta parece-nos ser a posição do STF que, no RE 450.342/2005, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, negou guarida à tese defendida pelo Município do Rio de Janeiro de que a exclusão de alguns serviços previstos na lista anexa ao Dec.-Lei 406/68 e não re-editados

²⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...* op. cit., pp. 484-493.

na lista anexa à Lei Complementar 116/2003 representava um caso de isenção heterônoma. Eis a ementa desta decisão (grifamos):

E M E N T A: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) – SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTOS MUNICIPAL – CARÁTER TAXATIVO DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 56/87 – IMPOSSIBILIDADE DE O MUNICÍPIO TRIBUTAR, MEDIANTE ISS, CATEGORIA DE SERVIÇOS NÃO PREVISTA NA LISTA EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL – EXCLUSÃO, DE REFERIDA LISTA, PELA UNIÃO FEDERAL, DE DETERMINADOS SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL – HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DESSA EXCLUSÃO NORMATIVA – NÃO-CONFIGURAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA – INOCORRÊNCIA DE OFENSA AO ART. 151, III, DA VIGENTE CONSTITUIÇÃO - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RECURSO IMPROVIDO.

- Não se revelam tributáveis, mediante ISS, serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, eis que esse tributo municipal não pode incidir sobre categoria de serviços não prevista na lista elaborada pela União Federal, anexa à Lei Complementar nº 56/87, pois mencionada lista – que se reveste de taxatividade quanto ao que nela se contém - relaciona, em “numerus clausus”, os serviços e atividades passíveis da incidência dessa espécie tributária local. Precedentes.

- As ressalvas normativas contidas nos itens ns. 44, 46 e 48 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 56/87 – que excluem, do âmbito de incidência do ISS, determinadas atividades executadas por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central – não configuram concessão, pela União Federal, de isenção heterônoma de tributo municipal, expressamente vedada pela vigente Constituição da República (art. 151, III).

- Essa exclusão de tributabilidade, mediante ISS, das atividades executadas por referidas instituições qualifica-se como situação reveladora de típica hipótese de não-incidência do imposto municipal em causa, pois decorre do exercício, pela União Federal, da competência que lhe foi outorgada, diretamente, pela própria Carta Federal de 1969 (art. 24, II), sob cuja égide foi editada a Lei Complementar nº 56/87, a que se acha anexa a lista de serviços a que alude o texto constitucional. Precedentes..

Apesar de não se tratar da mesma situação, podemos inferir por analogia que, se a não re-edição por meio da Lei Complementar 116/03 de algumas situações tidas por tributáveis sob a égide do Dec.-Lei 406/68 não configura o implemento de isenção

heterônoma, outras restrições, como a que se analisa, também não o serão, ou seja, o legislador complementar não está obrigado a manter a base tributável do ISS, ainda mais quando a Constituição assim o determine.

4.3.2 Obrigação de restrição da RMITP do ISS

Excluir a incidência do ISS nas exportações de serviço, através de Lei Complementar Nacional, é redefinir a própria competência dos Municípios. Esta é, no nosso entender, a resposta mais adequada à pergunta formulada neste tópico. Mas seria possível a restrição da RMITP do ISS por meio de norma infraconstitucional? Entendemos que sim, quando se trate de norma geral. E a norma veiculada pela Lei Complementar 116/03 cumpre com os requisitos de generalidade, como se verá.

4.3.3 Definição de serviço exportado

A restrição à tributação das exportações de serviço foi implementada pela Lei Complementar 116/2003 nos seguintes termos:

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

(...) Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Um serviço será considerado exportado quando seu resultado aqui não se verifique. Portanto, a contrário senso, podemos dizer que só será tributado o serviço cujo resultado se verifique no Brasil.

Este dispositivo altera a RMITP do ISS ao ser veiculado por norma geral. A questão que se coloca: qual critério resta alterado e em que medida? Parece-nos que, por tratar-se de circunstância de lugar importante para configuração do fato impositivo²⁶⁶, o que se restringe é o critério espacial. Notemos, porém, que não se limita o critério espacial da

²⁶⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese... op. cit.*, p. 94.

ação em si, mas dos efeitos desta ação. Assim sendo, para que determinemos se um serviço foi exportado (ou importado) o critério espacial da hipótese de incidência deverá ser apreciado sob um duplo ponto de vista: i) de espaço no fato e; ii) de espaço onde se considera ocorrido o resultado do fato. Explicamos.

Os serviços exportados deveriam, não houvesse a determinação do art. 2º da Lei Complementar 116/2003, ser tributados pelo ISS, porque são serviços que se consideram prestados no Brasil, caso contrário não haveria necessidade de excluí-los da incidência do imposto. E, se consideramos que os serviços exportados são prestados no exterior, devemos, para manter a uniformidade de critério²⁶⁷, considerar que os serviços importados são prestados no Brasil.

Esta construção nos impossibilitaria de fixar um critério apto a estabelecer qual regra deve ser implicada em relação à hipótese de importação: i) se a do ISS, em que o serviço é devido no Município onde está o estabelecimento prestador (salvo exceções) ou; ii) se a do ISS-Importação, em que o tributo é devido no Município onde está localizado o estabelecimento do tomador ou do intermediário dos serviços. Se adotarmos a dupla consideração, será importado o serviço que, não ocorrendo no Brasil, tenha seus efeitos aqui produzidos, e a este devemos implicar o conseqüente do ISS-Importação. Se o serviço é prestado no Brasil e seus efeitos aqui se operam, então o conseqüente a ser implicado será o do ISS.

Portanto, o local em que o serviço se considera prestado não muda: os serviços são prestados no Brasil, mas exportados²⁶⁸. Logo, o local em que se considera ocorrida a hipótese de incidência não é alterado, ou seja, o espaço no fato é o mesmo.

Restringir o critério espacial poderia significar, também, delimitar áreas no próprio território brasileiro em que, mesmo ocorrendo uma prestação de serviço, não ocorreria a incidência da RMIT do ISS, o que a Lei Complementar 116/2003 não fez²⁶⁹.

²⁶⁷ A este respeito, vide item 4.2.1.

²⁶⁸ Em sentido contrário, Luis Eduardo Schoueri entende que “(...) para que se caracterize a exportação é necessário, *cumulativamente*, que os serviços se desenvolvam no País e também aqui se verifique seu resultado. Assim, ainda que o serviço se desenvolva no País, não fica descaracterizada a exportação, desde que seu resultado se verifique no exterior. De igual modo, o serviço desenvolvido no exterior por empresa sediada no País será considerado exportação, ainda que seu resultado se verifique no País”. Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, nº 100, 2004, p. 45.

Conclui-se que a Lei Complementar 116/2003 implementou um novo critério (de natureza espacial) para que se possa aferir se um serviço foi ou não exportado ou importado. O que acabamos de dizer fica mais facilmente compreensível com o auxílio da Tabela 1 a seguir.

Item	País em que se considera prestado o serviço	País em que ocorrem os efeitos do serviço	Norma do ISS aplicável
1	Brasil	Brasil	ISS
2	Brasil	Exterior	Não incidência (exportação)
3	Exterior	Brasil	ISS – Importação
4	Exterior	Exterior	Não incidência

Tabela 1: RMIT do ISS – norma aplicável na importação e exportação

A dupla apreciação do critério espacial nos permite, sem necessidade de grandes elucubrações, determinar qual norma deverá ser aplicada: no item (1), em que o serviço se considera prestado e seus resultados se verificam no país, a norma a ser aplicada é a do ISS. No item (3), em que o serviço se considera prestado no exterior e seus efeitos ocorrem no país, aplica-se a norma do ISS – Importação. Nos demais itens, (2) e (4), não há incidência de ISS.

Somente com a consideração sobre onde se considera ocorrido o fato não é possível determinar se há ou não incidência do ISS ou qual norma deverá incidir. E somente com a consideração sobre o país em que se consideram ocorridos os efeitos do serviço não é possível distinguir qual norma do ISS deverá incidir.

Cabe aqui fazer uma ressalva sobre o sentido que daremos aos termos *exportação* e *importação* de serviços.

Diremos ser exportado o serviço que se considere prestado no Brasil (espaço no fato) e cujo resultado se verifique no exterior. Portanto, somente serão passíveis de ser exportados os serviços incluídos na regra geral do artigo 3º da Lei Complementar 116/03,

²⁶⁹ A este respeito, vide item 4.2.1 sobre espaço para o fato.

ou seja, aqueles que se consideram prestados no estabelecimento prestador. As demais atividades constantes das exceções do artigo 3º não podem, no sentido que aqui se dá ao termo, ser exportadas, pois seus resultados sempre se verificarão no local em que desenvolvidos: o resultado da instalação do andaime se dá no local em que instalado; da demolição, no local do edifício demolido; da construção do prédio, no local da obra; do reflorestamento, no local onde se plantam as novas árvores.

Justificamos a nossa escolha pelo fato de as atividades previstas nas exceções à regra do artigo 3º, não houvesse a norma do artigo 2º, I da Lei Complementar 116/03, não serem passíveis de tributação pelo ISS quando prestadas no exterior: por não se reger sua tributação pelo critério do estabelecimento prestador, não ocorreria incidência do ISS independentemente da norma de exclusão das exportações de serviços. Assim, a norma do artigo 2º, I da Lei Complementar 116/03, foi introduzida para afastar a tributação das situações de exportação em que a incidência do ISS poderia ocorrer.

Por exemplo. Imaginemos a inexistência do artigo 2º, I da Lei Complementar 116/03. Um serviço de limpeza considerar-se-ia ocorrido no local de sua execução. Se este local estivesse fora do País, não ocorreria incidência do ISS, pois o serviço não seria prestado em nenhum Município. Portanto, a norma do artigo 2º, I, não excluiria a incidência do ISS para estas situações, pois esta incidência não ocorreria. O que a “norma de exportação” visa excluir é a incidência do ISS nas situações em que o serviço, prestado no País, se considere exportado. E somente nestes casos diremos haver exportação (e, *mutatis mutandis*, importação), ou seja, quando os serviços se considerem prestados no Brasil e seus resultados no País não ocorram.

Espinhosa é a questão sobre o que vem a ser o resultado do serviço. ALESSANDRA TEIXEIRA entende que este resultado é “*aquela circunstância esperada pelo tomador (...) que justifica a remuneração pelo serviço*”²⁷⁰. No mesmo sentido, LUIS EDUARDO SCHOUERI afirma que:

“Assim, importa, para cada contrato de prestação de serviço, examinar, a partir de seu objeto, a causa do contrato. Não é, pois, qualquer vantagem que será suficiente para se considerar o resultado do serviço alcançado no território. Importará investigar aquela

²⁷⁰ TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. *O ISSQN e a importação de serviços*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 347.

vantagem ou proveito que foi o próprio objeto: o que o serviço poderia proporcionar a seu tomador.

A vantagem, por sua vez, não se constata a partir de um ponto de vista meramente subjetivo (motivo do contrato), mas objetivo (causa do contrato): qual o bem econômico protegido pelo legislador, a cuja prestação deve corresponder a contrapartida do serviço. Assim é que, na contratação de um advogado em juízo, a utilidade dar-se-á no lugar onde ocorre a lide; num serviço de um topógrafo, no lugar onde estiver o terreno etc”²⁷¹.

Entendemos, no mesmo sentido, que o resultado deve ser entendido como o resultado imediato do serviço, ou seja, a consequência, efeito, seguimento. Quando se contrata um serviço o resultado que se almeja é a transferência de um bem material ou imaterial mediante o pagamento de um preço. O resultado imediato pode ser entendido como o bem que se quer ter transferido.

Por exemplo: o resultado de um serviço de construção civil é um prédio; o resultado de um serviço de vigilância é a guarda de determinado bem ou pessoa; o resultado de um serviço de educação é o conhecimento que se quer transferido e assim por diante.

TROIANELLI e GUEIROS utilizam o conceito de beneficiário efetivo (*beneficial owner*), trazido do Direito Tributário Internacional, para complementar a análise sobre o que se entende por “resultado” de serviço.

“... dois elementos são vitais para a caracterização do ‘resultado’ (e o respectivo local de ocorrência): (i) o beneficiário efetivo do serviço (quem está consumindo) – que deve estar fixado no exterior para que haja exportação –, e (ii) a delimitação dos efeitos imediatos / diretos da prestação do serviço, descartando-se de plano quaisquer efeitos secundários”²⁷².

Utilizado em tratados contra dupla tributação, o termo *beneficial owner* designa o *status* conferido a determinadas pessoas, de forma a permitir a aplicação de cláusulas limitadoras da competência tributária. Nesse sentido, exige-se que o titular de determinados rendimentos seja não apenas residente em um dos Estados signatários da Convenção, mas também o beneficiário efetivo (*beneficial owner*) dos rendimentos. Estas cláusulas visam evitar o chamado *treaty shopping*, ou seja, o abuso na instalação de

²⁷¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. *ISS sobre ... op. cit.*, p. 48.

²⁷² TROIANELLI, Gabriel Lacerda; GUEIROS, Juliana. *op. cit.*, p. 202.

subsidiárias em países com convenções tributárias mais benéficas. O conceito, contudo, é bastante confuso, conforme nos relatam J. B. OLIVER et al:

“No painel, chegamos à conclusão de que ao termo beneficial ownership não deve ser dado um significado de acordo com a lei doméstica, conforme artigo 3(2)”²⁷³. Ao interpretar o texto de acordo com as regras para interpretação dos tratados e à luz do objeto e propósitos dos tratados para evitar dupla tributação, acreditamos que o termo tem um sentido particular nos tratados. A seguir, três possíveis sentidos do termo (...)”²⁷⁴.

Assim, além de confuso, o termo assume significado no contexto de convenções contra dupla tributação, não representando, no nosso entender, subsídio para compreensão da restrição material imposta pela Lei Complementar 116/03. Além disso, sua aplicação pode levar a resultados incongruentes, tal como o apresentado por TROIANELLI e GUEIROS:

“(...) uma companhia aérea com sede na Alemanha, que mantém rotas aéreas transitando pelo Brasil, pode sofrer danificação em suas aeronaves em território nacional. Nesse caso, ela provavelmente contratará os serviços de técnicos brasileiros para análise e possível conserto do equipamento. Nesse caso, os serviços têm como resultado imediato o conserto do equipamento, o restabelecimento da rota e o seguimento das atividades normais da empresa localizada no exterior do Brasil. Ou seja, os resultados imediatos do reparo da aeronave terão como beneficiário a empresa alemã, produzindo, portanto, o serviço, seus efeitos na Alemanha”²⁷⁵.

Se o serviço tem por resultado imediato o conserto do equipamento, logo, o resultado verifica-se no Brasil, no exato instante em que é entregue à companhia aérea, sendo o restabelecimento da rota da aeronave efeito secundário e não necessário: a aeronave pode ficar estacionada no pátio. Logo, não há exportação.

O mesmo não se dá, por exemplo, no serviço de reparo de turbina, quando seu proprietário, sem estabelecimentos no Brasil, a encaminhe para empresa localizada em território nacional, onde está o estabelecimento prestador. O resultado do serviço é a

²⁷³ A referência aqui é ao artigo 3-2 do Modelo OCDE de Tratados contra Dupla Tributação.

²⁷⁴ OLIVER. J. B. et al. Beneficial Ownership. In: BIDEF, 2007/7, p. 36. No original: “We on the panel have concluded that beneficial ownership is not a term which is to be given its meaning by domestic law under Art. 3(2). Interpreting the text according to the rules of treaty interpretation, and in the light of the object and purpose of the treaty to avoid double taxation, we believe that the term has a particular treaty meaning. We put forward three possible meanings (...)”

²⁷⁵ TROIANELLI, Gabriel Lacerda; GUEIROS, Juliana. *op. cit.*, p. 201.

utilidade de ter a turbina reparada, que é justamente o proprietário poder utilizá-la, no exterior²⁷⁶.

Não é, contudo, o local da entrega do serviço determinante para se aferir a condição de ser ou não um serviço exportado. Se um advogado elabora um parecer sobre questão legal brasileira e o entrega a cliente residente, durante viagem ao exterior, não há exportação, apesar de a entrega ter sido feita no exterior.

TROIANELLI e GUEIROS apresentam mais um exemplo:

“(...) um investidor residente nos Estados Unidos contrata uma empresa que desempenha trabalhos de análise econômico-financeira do País, realizando projeções e traçando panoramas da economia brasileira. Com base no relatório recebido e com as perspectivas de crescimento do País, o investidor-contratante resolve investir no Brasil no setor de óleo e gás pelos próximos cinco anos. Onde se verifica o resultado do serviço?

*E se, de outra forma, as informações traçadas no relatório são desanimadoras, e o mesmo investidor se decide por investir na China, no desenvolvimento de fábricas de bicicletas, onde se verifica o resultado do serviço de consultoria financeira?”*²⁷⁷

Tanto em um como em outro caso o resultado do serviço é a disponibilização de conhecimento acerca da economia de um país. Não há, portanto, efeitos no Brasil, a não ser efeito indireto, já que não se pode chamar de efeito direto o fato de o investidor aplicar ou não dinheiro no Brasil: mesmo com o relatório recomendando investimento no país, o investidor poderia escolher não fazê-lo, e vice-versa.

A apreciação sobre o sentido concreto da palavra “resultado” não se pode olvidar da motivação eminentemente econômica que justifica a desoneração tributária das prestações de serviço, ou seja, possibilitar que as empresas brasileiras possam concorrer com as empresas estrangeiras em pé de igualdade, é dizer, submetidas unicamente à carga tributária dos países onde está o tomador do serviço. Estas considerações, embora não sejam determinantes, devem nortear o sentido atribuído ao termo *resultado*.

²⁷⁶ Neste sentido, CARRAZZA, Roque Antônio. ISS - Serviços de Reparação de Turbinas de Aeronaves para Destinatários no Exterior, Não-Incidência, Exegese do Art.2º e seu Parágrafo Único da Lei Complementar n.116/03.In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 93, 2005.

²⁷⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda; GUEIROS, Juliana. op. cit, p. 202.

Outro fator a ser levado em consideração é a correta determinação do tomador dos serviços. E é nos serviços terceirizados, como de *call center*, por exemplo, que mostramos a possibilidade de confusão. Imagine-se uma empresa de cartão de crédito, residente, que contrata outra empresa, também residente, para prestar serviços de atendimento ao consumidor. Se um cliente da empresa de cartão de crédito liga, do exterior, para comunicar um roubo e o operador do *call center* prestar-lhe assistência, estará este serviço sendo exportado?

Entendemos que não: o resultado deve ser aquele verificado pelo *tomador* do serviço, ou seja, aquele com quem a empresa prestadora mantém contrato. No caso, o resultado, foi o desempenho, em seu lugar, de atividade de secretariado e ocorreu no Brasil. Por certo que não se incluem no exemplo os casos de simulação de contrato com empresas estrangeiras.

ANA EMÍLIA CORDELLI ALVES trata de questão interessante:

“Tomemos o exemplo: a) determinada empresa brasileira é contratada por uma instituição financeira em território estrangeiro para elaboração de um projeto de construção de uma agência bancária. O projeto é elaborado no estabelecimento prestador (escritório em São Paulo) que, após a conclusão do serviço, remete o projeto ao tomador localizado no exterior (banco) percebendo a remuneração contratada; e b) a mesma empresa brasileira é contratada para elaborar o projeto e implantá-lo. Neste caso, temos um serviço complexo desenvolvido parte em solo brasileiro, parte em solo estrangeiro.

*Pergunta-se: como a Constituição Federal e a Lei Complementar 116/03 resolvem a questão?”*²⁷⁸

Respondemos: em a), os serviços, apesar de reputarem-se prestados no estabelecimento prestador são exportados, pois seu resultado, que é a transferência de uma idéia, de uma concepção consubstanciada em um projeto, ocorre no exterior; em b) o serviço é prestado aqui, mas, pelos mesmos motivos, considera-se exportado. E a implantação da obra considera-se ocorrida em solo estrangeiro, não sendo passível de tributação pelo ISS.

²⁷⁸ ALVES, Ana Emília Cordelli. Importação de serviços – impossibilidade de tributação pelo ISS em decorrência do critério constitucional da origem do serviço. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 112, p. 10.

4.4 A incidência de ISS nas importações de serviço do exterior

Parte da doutrina nacional entende ser inconstitucional a tributação, pelo ISS, dos serviços importados do exterior, por ausência de expressa previsão constitucional. Reproduzimos a seguir o principal argumento desta corrente, aqui trazido por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

*“É cediço que as competências estabelecidas na CF tomam em conta o local onde se verifica o fato gerador tributário, e onde se revela a respectiva riqueza. A extraterritorialidade tem sido considerada em situações peculiares, com expressa determinação constitucional. Diante dessa circunstância excepcional, é que a legislação pode incidir tanto sobre fatos ocorridos dentro do país colhendo, as pessoas aqui residentes e domiciliadas; como também relativamente a fatos verificados fora do território nacional”*²⁷⁹

Segundo o professor, somente nos casos expressamente previstos na Constituição (II, IR²⁸⁰, ICMS, ITCMD, Cide, PIS-Importação e COFINS-Importação) é que a extraterritorialidade na tributação pode ocorrer.

Algumas objeções podem ser feitas a estes argumentos.

Em primeiro lugar, lembremos que o artigo 156, III da Constituição Federal não prevê a tributação de prestações de serviços, mas de serviços de qualquer natureza. Portanto, também o consumo de serviços poderia ser objeto da incidência do ISS. É a lição do professor BERNARDO RIBEIRO DE MORAES: *“Devemos observar que o ISS não*

²⁷⁹ MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit., p. 180. No mesmo sentido: ALVES, Anna Emília Cordelli. *op. cit.*, p. 7-15; RONCAGLIA, Marcelo Marques. O ISS e a Importação e Exportação de Serviços. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 122, p. 100-102; CEZAROTI, Guilherme. A tributação dos serviços na Constituição Federal, o novo Código Civil e a Lei Complementar nº 116/2003. In: MACHADO, Rodrigo Bruneli (Coord.). *O ISS na Lei Complementar nº 116/2003*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 45 e ss; BORGES, Eduardo de Carvalho. O ISS, os serviços provenientes do exterior, e a jurisprudência. In: MACHADO, Rodrigo Bruneli (Coord.). *op. cit.*, p. 136-139; HILÚ NETO, Miguel. “Importação” e “exportação” de serviços: uma análise a partir da Constituição. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *op. cit.*, p. 367-368. Adotam posição similar, mas ressaltando que o ISS é devido no local em que ocorre a entrega do serviço e, neste sentido, não houve nenhuma alteração introduzida pela Lei Complementar 116/2003, pois os Municípios já eram competentes para tributar estas situações: GRUPENMACHER, Betina Treiger. MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *op. cit.*, p. 72-77; BAPTISTA, Marcelo Caron. Op. cit., p. 546-548. No sentido contrário: TROIANELLI, Gabriel Lacerda; GUEIROS, Juliana. *op. cit.*, p. 203-208; SCHOUERI, Luis Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 100, 2004.

²⁸⁰ O IR estaria nesta relação por sujeitar-se ao princípio da universalidade.

recai sobre a prestação de serviços, mas, sim, sobre serviços de qualquer natureza. A norma constitucional outorgou aos Municípios competência para onerar o serviço”²⁸¹.

Este argumento é assim rebatido pelo professor JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

“É cediço que os impostos sobre a produção, circulação e serviços recaem sobre negócios bilaterais, envolvendo distintas pessoas na relação jurídica de direito privado (pertinentes às obrigações de dar ou fazer), em consonância com os ancilares postulados do direito privado. Não há sentido jurídico em tributar um bem ou uma coisa, mas situações contempladas pelo Direito, que tem por conteúdo tais elementos (materiais ou imateriais)”²⁸².

A idéia acima transcrita está de acordo com as premissas adotadas no presente trabalho. O Direito incidirá, sempre, sobre condutas intersubjetivas representadas por um verbo e seu complemento. Assim, não é o serviço que se tributa, mas o verbo a ele ligado.

E este verbo no ISS-Importação é *prestar* serviços. Mas o sujeito passivo poderá ser o prestador ou o tomador do serviço, haja vista a possibilidade de instituição de substituição tributária. E na hipótese de importação de serviço ocorrerá a tributação daquele que toma o serviço, nos termos do artigo, §2º, I da Lei Complementar 116/03:

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

(...) § 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

Corroborando nossa posição o fato de o IPI também incidir sobre as industrializações feitas no exterior, e inexistir previsão constitucional para tanto. Mesmo se dissermos que o IPI cobrado no desembaraço aduaneiro de produtos importados resultaria da competência da União para tributar a importação de produtos, verificamos que existem situações em que ocorre a incidência dos dois tributos, o que desqualificaria a tese. Neste sentido, GABRIEL TROIANELLI e JULIANA GUEIROS:

²⁸¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *op. cit.*, p. 81.

²⁸² MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 182.

“Há que se considerar, todavia, que, além do ICMS, também incide o IPI sobre a entrada de produtos industrializados no País, sem que a Constituição Federal autorize, expressamente, tal incidência para o IPI”.

*“Tal se deve ao fato de que, conquanto o ICMS incida sobre a ‘circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços...’, sendo, portanto, necessária uma regra que preveja a incidência do imposto quando a circulação da mercadoria ou a prestação do serviço se iniciar no exterior, o IPI, diversamente, incide não sobre a circulação de produtos industrializados, mas pura e simplesmente sobre ‘produtos industrializados’”.*²⁸³

Interessante o argumento de GUILHERME CEZAROTI²⁸⁴, no sentido de que, houvesse a permissão constitucional para tributar a prestação ou a fruição de serviços, poderiam as prestações de serviços de transporte intermunicipal ou interestadual e de comunicação serem tributadas pelos estados, a título de ICMS e sua fruição tributada pelos Municípios, a título de ICMS. Obviamente que, alternativamente, ou a prestação ou a fruição podem ser tributadas, nunca as duas ao mesmo tempo. E, no mais, também as regras do ICMS-transporte e ICMS-telecomunicações por vezes atribuem obrigação de recolher tributo à fruição de serviços, por meio de regras de substituição.

No mais, já vimos, não se sustentar o argumento de que a extraterritorialidade deve ser expressamente prevista na Constituição²⁸⁵. A Constituição é fundada na livre iniciativa e tem por objetivos reduzir desigualdades, e não garantir a territorialidade das leis. Move-se o sistema jurídico baseado em critérios de justiça e de igualdade. E é justamente a igualdade concorrencial, cuja defesa foi atribuída ao Estado (CF, art. 170), que a Lei Complementar 116/03 visa proteger, estejam as empresas concorrendo a partir da mesma ou de diferentes bases territoriais. E, não bastasse o mandamento genérico do art. 170, existe a prescrição do art. 146-A:

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.

Se definimos o critério do destino para não tributar as empresas nacionais, quando exportem seus serviços, deveremos aplicá-lo na situação inversa, considerando tributáveis

²⁸³ TROIANELLI, Gabriel Lacerda; GUEIROS, Juliana. Op. cit, p. 204-205.

²⁸⁴ CEZAROTI, Guilherme. Op. cit, p. 46.

²⁸⁵ A este respeito, vide item 4.2.

os serviços cujos resultados aqui se verifiquem. Descabido, portanto, o argumento de que a Lei Complementar 116/03 adota tratamento discriminatório em relação aos serviços importados, por adotar na importação de serviços critério diferente daquele adotado nas situações internas, em que se tributam os serviços na origem. A igualdade deve ser aferida no tratamento dado a situações comparáveis. A comparação, no caso, é com empresa brasileira que presta serviços para o exterior.

4.4.1 A importação de serviços: o critério de conexão implementado pela Lei Complementar 116/2003

A importação de serviços é tratada no art. 1º da Lei Complementar 116/2003, *verbis*:

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

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

Ocorre que não existe no citado diploma nenhuma outra referência hábil a determinar quando se considera um serviço proveniente do exterior. Entendemos ser necessária a adoção de um “paralelismo” nas regras referentes às importações e exportações de serviços.

Este “paralelismo” pode ser assim definido: se um serviço é considerado exportado pelo Brasil para o país X, então, prestado nas mesmas condições no país X para o Brasil, deverá ser considerado importado. No fundo, o que se quer dizer é que o mesmo critério utilizado para determinar se um serviço foi exportado a partir do Brasil para o exterior deve ser aplicado inversamente (paralelamente) a um serviço prestado para o Brasil a partir do exterior.

Este critério, que em Direito Tributário Internacional é chamado “critério de conexão”, é o mesmo estabelecido no artigo 2º da Lei Complementar 116/2003. Quer dizer, um serviço é importado para o Brasil se seu resultado aqui se verificar.

O §1º do Art. 1º da Lei Complementar 116/03 fala sobre dois tipos de serviços: o proveniente do exterior e aquele cuja prestação se tenha iniciado no exterior. BETINA

GRUPENMACHER afirma que, se iniciada no exterior e concluída aqui, a prestação de serviço ocorre no país, razão pela qual o verbo deve continuar sendo “prestar” serviço:

“(...) para fins de incidência do ISS há de prevalecer o local em que se ultimou a prestação; assim, se o serviço prestado no exterior for concluído em território nacional, o Município em que se operou o átimo em que se concluiu o serviço será aquele competente para tributar.”²⁸⁶

Este raciocínio leva a uma incongruência: se serviço importado deve ser considerado como prestado no Brasil assim como os que efetivamente o são, como distinguir, sob um prisma lógico, quando implicar o conseqüente do ISS-Importação, em que ocorre a substituição tributária, do conseqüente do ISS, em que o responsável é o prestador?

Assim, o paralelismo aplicado às regras de importação de serviço exige que o critério espacial seja: a) espaço para o fato: universal; b) espaço no fato: o serviço considera-se prestado no estabelecimento prestador não localizado no País; c) espaço em que se deve considerar ocorrido os efeitos do fato: no Município do estabelecimento do tomador ou do intermediário do serviço.

²⁸⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS – Local em que é devido o tributo. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *ISS*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 75-76. No mesmo sentido, BAPTISTA. Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 547.

CAPÍTULO V: O CRITÉRIO QUANTITATIVO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS

5.1 Alíquota

A Emenda Constitucional 37/2002 alterou a RMITP do ISS, dando nova redação ao artigo 156, §3º e incluindo o artigo 88 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

Art. 156 (...) § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

(...) III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

ADCT, Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

A instituição de alíquotas mínimas não representa, no nosso entender, ofensa ao princípio federativo, dado existir sua previsão em relação ao ICMS (CF, art. 155, §2º, V, a), é dizer, o modelo federativo brasileiro já admitia, na configuração dada pelo constituinte originário, tal expediente. O mesmo não se pode dizer em relação à proibição de concessão de isenções. Está claro que o legislador, ao limitar a competência dos Municípios, pretendeu combater a guerra fiscal. Mas o remédio revela-se forte demais para a doença, pois praticamente retira a possibilidade de os Municípios estabelecerem qualquer política tributária em relação ao ISS.

O princípio da legalidade exige que a imposição de qualquer tributo tenha por veículo introdutor uma lei no sentido estrito, é dizer, votada pelos representantes do legislativo (CF, 150, I). Do mesmo modo, quando se entenda que determinada situação não deva sofrer incidência de tributos: poderá o legislativo valer-se de isenção, aqui também por meio de lei. A carga axiológica aqui é forte: a tributação deverá ser consentida.

Cabe aos legislativos dos Municípios dizerem quando os serviços deverão ou não ser tributados, por meio da instituição ou não do ISS, ou instituindo o imposto e isentando determinados casos, mas sempre de acordo com o ponto de vista local. Neste sentido, parece-nos uma decisão plenamente justificável a previsão de isenção com propósito de atrair empresas, por questões de equidade ou para proteger atividade de importância local. E a título de combater a guerra fiscal, não pode a Constituição subtrair estas prerrogativas dos Municípios. A este respeito, MARCELO CARON BAPTISTA:

“A possibilidade de isentar, como já foi frisado, é inerente à competência de tributar. (...) É manifestação indissociável da própria competência tributária da pessoa política. Não mais sendo válido à União Federal dispor sobre isenção de tributos da alçada dos outros entes (art. 151, III, da CF/88), a isenção, em qualquer caso, será uma autolimitação do poder de tributar, decorrente do exercício da competência política (e legislativa), que não pode ser negada ao legislador municipal e ao distrital. O ISS, por ser um tributo de índole local, deve ser, no momento pré-jurídico, avaliado do ponto de vista social”²⁸⁷.

E a EC 37/2002 não estabeleceu nenhuma regra de direito intertemporal que regulasse a incidência do ISS nos Municípios que ostentassem, à época de sua promulgação, alíquota inferior ao limite previsto. Tampouco cuidou da situação dos beneficiários de isenção.

Nos casos em que a isenção se desse por período certo de tempo e em função de determinadas condições, não há porque se falar em revogação, ainda que por norma constitucional. Não bastasse sua proibição pelo CTN (art. 178), a própria Constituição eleva à condição de garantia individual a proteção ao direito adquirido, classe a que inferimos – por meio de análise do artigo 179, §2º do CTN²⁸⁸ – pertencerem as isenções

²⁸⁷ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS... op. cit.*, p. 629.

²⁸⁸ A análise que fazemos é: se o despacho a que se refere o art. 179 do CTN não gera direito adquirido, então, a contrário senso, por não admitir revogação ou modificação a qualquer tempo, o despacho a que se refere o art. 178 gerará:

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

(...) § 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

em comento. Portanto, não se pode atribuir este sentido à norma, dado não ser esta alteração passível sequer de deliberação (CF, art. 60, §4º, IV).

Para os demais casos, deve-se aplicar a regra de direito intertemporal do artigo 104, III do CTN:

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Assim, caso se entenda constitucional a regra do artigo 88, II do ADCT, somente se poderão considerar extintas as isenções não condicionadas e concedidas por períodos certos de tempo a partir de janeiro de 2003, tendo em vista ter sido a EC 37/2002 promulgada em junho de 2002. Nos demais casos, extinguir-se-ão as isenções nas datas estabelecidas em seus instrumentos de concessão.

Nos Municípios em que, à época da promulgação da EC 37/2002, a tributação dos serviços se desse a uma alíquota inferior a dois por cento, a regra de direito intertemporal é a mesma, ou seja, a majoração só poderá ocorrer, desde que precedida de lei, em relação ao exercício seguinte, ou seja, a partir de 2003. A necessidade de lei decorre da impossibilidade de fixação de alíquotas por meio de norma geral, ainda mais porque a Constituição não fixa a alíquota em que os Municípios poderão tributar serviços, mas exclui a possibilidade de tributação abaixo de dois por cento. Assim, da conclusão de que os Municípios não podem tributar abaixo deste limite não se extrai a conclusão de que esta alíquota deverá ser de dois por cento.

E a Lei Complementar 116/2003 estabeleceu a alíquota máxima para todos os serviços, fixada em cinco por cento, conforme artigo 8º, II:

Lei Complementar 116/03 - Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Entendemos não ter sido ainda implementada a condição prevista no artigo 88 do ADCT, que fixa a alíquota mínima do ISS em dois por cento enquanto não forem

regulados os incisos I e III do artigo 156, §3º da Constituição, vez que o artigo 156, §3º, I determina a fixação das alíquotas máximas e mínimas por lei complementar, ou seja, as duas alíquotas devem ser fixadas, ou então a alíquota mínima será de dois por cento.

Nos casos em que a legislação dos Municípios previsse, à época da promulgação da Lei Complementar 116/03, alíquotas superiores a cinco por cento, aplica-se solução diferente daquela adotada em relação às alíquotas mínimas, é dizer, passa a valer imediatamente a alíquota máxima de cinco por cento. Entendemos aplicável a solução – e não o reconhecimento da ilegalidade da alíquota, o que requereria a edição de nova legislação, já que não se pode supor que o legislador local tributaria os serviços a uma alíquota de cinco por cento – por caracterizar-se a mudança de alíquota uma medida excepcional, comprometendo os orçamentos dos Municípios, baseados, à época, em uma arrecadação de ISS a uma alíquota superior a cinco por cento.

Assim, se por um lado devemos reconhecer o direito do contribuinte de ter imediatamente aplicada a legislação tributária que lhe seja mais benéfica²⁸⁹, não podemos, por outro, descuidar da necessária sustentabilidade dos sujeitos ativos, que devem sofrer o menor impacto possível em suas receitas – principalmente porque na instituição de alíquota máxima não lhe foi dado tempo para amoldar-se ao novo regime do imposto – o que se perfaz com a adoção de alíquota de cinco por cento.

Assim, em resumo, a alíquota possível de ser implantada pelos Municípios deve estar compreendida entre 2% e 5%. Mas esta alíquota é *ad valorem*. Dúvidas existiriam sobre a possibilidade de adoção, no ISS, de alíquota específica, tomando-se por base de cálculo a quantidade de profissionais habilitados, tal como disposto no artigo 9º do Dec.-Lei 406/68:

Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

(...) § 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste

²⁸⁹ Art. 101 do CTN, combinado com o artigo 1º do Dec.-Lei 4.657/92 (LICC) e artigo 9º da Lei Complementar 116/03.

serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

5.1.1 ISS “fixo”

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO²⁹⁰ o pleno conhecimento de um tributo e seu enquadramento em um dos tipos tributários (impostos, taxas ou contribuições) não pode ser alcançado sem a conjugação da hipótese de incidência e sua base de cálculo.

A afirmação deriva da análise dos artigos 145, §2º e 154, I da Constituição Federal:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...) II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

(...)§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Segundo CARVALHO:

“E foi para este fim, qual seja, a imediata verificação da entidade, enquanto tributo, que o constituinte fez inserir a base de cálculo na compostura do tipo tributário. O cotejo entre as duas realidades tributárias denunciará, logo no primeiro instante, a exigência de um imposto, de uma taxa ou de uma contribuição de melhoria (...).”

“Dois argumentos muito fortes recomendam a adoção deste critério: a) trata-se de diretriz constitucional, firmada num momento em que o legislador realizava o trabalho delicado de traçar a rígida discriminação de competências tributárias (...); b) para além disso, é algo simples e operativo, que permite o reconhecimento da índole tributária, sem a necessidade de considerações retóricas e até alheias ao assunto”²⁹¹.

²⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso... op. cit.*, p. 324.

²⁹¹ Idem, *ibidem*, p. 29.

A prática tributária parece desmentir a afirmação do professor, dado que a maioria das taxas em nosso ordenamento tem valor fixo. Poderíamos dizer que, no caso das taxas fixas, o que existe é uma alíquota específica e que a base de cálculo seria o número de eventos. Assim, para que se emita um passaporte (um evento) cobra-se uma taxa de “x” (por evento), onde “x” seria o valor da alíquota específica. Deste modo, resta privilegiado o critério constitucional de exigência de base de cálculo e alíquota, firmando-se que o mesmo fato não pode servir de base de cálculo para mais de uma taxa com alíquota específica. Seria possível, no entanto, aplicar o mesmo raciocínio aos impostos?

MISABEL DERZI entende que a base de cálculo dos impostos tem, dentre outras, a função de determinar a capacidade contributiva do contribuinte.

“Portanto, é a base de cálculo que dá a exata dimensão da hipótese tributária, estabelecendo a correlação necessária entre o fato descrito na norma como pressuposto e a prestação tributária a qual, como é sabido, tem cunho essencialmente patrimonial (...).

Tecnicamente, recomenda-se, pois, adote o legislador base de cálculo que, afora ser uma grandeza de mediação a permitir o cálculo do quantum debeatur, corresponda a um critério adequado à natureza do tributo e realize a capacidade contributiva. Ora, sem dúvida nenhuma, o valor é, modernamente, o melhor critério, único capaz de desempenhar a tríplice função desempenhada”²⁹².

Assim, a aplicação de tributação fixa nas taxas se justificaria porque, no caso, não se está a medir a capacidade contributiva dos contribuintes, mas retribuindo-se o Estado pelos gastos efetuados com a prestação de serviços ou o exercício do poder de polícia.

Tal não ocorre com os impostos, pois, na espécie, nos termos da Constituição (art. 145, §1º), dever-se-á, sempre que possível, identificar a capacidade “econômica” dos contribuintes. Restariam os impostos com alíquotas específicas inconstitucionais? Entendemos que não, até porque a prática é comum no IPI²⁹³. Mas o IPI teria uma característica essencialmente extra-fiscal, não servindo, em nosso entendimento, como espécie representativa do gênero imposto.

²⁹² DERZI, Misabel. *Notas... op. cit.*, p. 67.

²⁹³ A este respeito, vide, por exemplo, Dec. 4.544/2002, art. 153:

Art.153. Os produtos de fabricação nacional, classificados no código 2402.20.00 da TIPI, ficam sujeitos ao imposto fixado em reais, por vintena, conforme estabelecido na NC (24-1) da TIPI.

Nossa opinião é que o estabelecimento de tributação com base em alíquota específica se justifica como medida de simplificação de legislação tributária. Não pode implicar, contudo, a título de simplificação da administração tributária, aumento de tributação, é dizer, a adoção de alíquota específica deve, pelo menos, possibilitar ao contribuinte optar por regime alternativo.

É o que acontecia com os prestadores de serviço submetidos ao regime do artigo 9º do Dec.-Lei 406/68.

Não é possível, contudo, aplicar o mesmo raciocínio em relação ao ISS após a Emenda Constitucional 37/2002, dado existir a previsão de tributação por meio de alíquotas mínimas. Se a alíquota deve ser de pelo menos dois por cento, descarta-se, de imediato, a possibilidade de tributação por meio de alíquotas específicas, pois estas poderão – e geralmente o são – representar ônus tributário inferior ao estabelecido pela Constituição.

Assim, admitindo-se a vigência do artigo 9º do Dec.-Lei 406/68, poderiam os Municípios reviver a guerra fiscal, motivo determinante da reforma constitucional levada a cabo pela EC 37/02, por meio de alíquotas específicas, motivo pelo qual, é o nosso entender, deve o artigo 9º considerar-se revogado desde junho de 2002.

5.2 Base de cálculo

5.2.1 O preço do serviço

A Lei Complementar 116/2003 estabelece a base de cálculo do ISS:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

Conforme visto anteriormente, a base de cálculo tem a função de confirmar, afirmar ou infirmar materialidade prevista no antecedente normativo. Sendo a materialidade do ISS “prestar serviços”, deverá a definição de “preço do serviço” guardar estrita relação com a atividade, é dizer, com o verbo cujo sujeito é o prestador do serviço, o que implica dizer que somente a atividade do prestador dirigida ao tomador é que poderá ser tributada.

Segundo BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, preço do serviços,

“(...) vem a ser a expressão monetária do valor do respectivo serviço. É o valor do bem imaterial (serviço) expresso (traduzido) em dinheiro (moeda). Preço do serviço é, pois, a expressão monetária do valor auferido, imediata ou diferida, pela remuneração ou retribuição do bem imaterial (serviço) oferecido (prestado, vendido)”²⁹⁴

Assim, importante se faz a análise do vínculo entre tomador e prestador de serviços na correta determinação da base de cálculo do ISS, ou seja, só será considerado serviço aquela atividade que o prestador se compromete a desenvolver em relação ao tomador. Excepcionalmente, ainda quando o prestador se comprometa a fornecê-los, nos casos determinados no artigo 7º, §2º e na lista de serviços, poderá ocorrer a dedução de materiais ou mercadorias – é o caso das refeições fornecidas por hotéis quando não incluídas no preço das diárias, conforme item 9.01 da lista de serviços.

5.2.1.1 Operações a prazo

O primeiro aspecto a ser considerado diz respeito à forma de pagamento ajustada entre tomador e prestador e a existência, ou não, de contrato de financiamento. Devemos, para tanto, estabelecer a diferença entre pagamento financiado e pagamento a prazo. Contanto assemelhem-se – nos dois casos o prestador disponibiliza o serviço ao tomador e o pagamento não se concretiza à vista –, quando efetuado a prazo, não ocorre a intervenção de instituição financeira firmando contrato de financiamento. Esta é uma possível conclusão a que se pode chegar da leitura do artigo 2º, III da Lei Complementar 116/03 (grifamos):

Art. 2º O imposto não incide sobre:

²⁹⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do ISS*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 518.

*(...) III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e **acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.***

Embora se refira ao ICMS, entendemos que neste mesmo diapasão está a jurisprudência do STJ, que entende integrarem a base de cálculo do tributo os encargos financeiros cobrados pelo comerciante ao consumidor. Neste sentido o EREsp 215.849/SP, 1ª Seção, Rel. Min Luiz Fux, de cuja ementa reproduzimos o seguinte excerto:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ICMS. ENCARGOS DECORRENTES DE FINANCIAMENTO. SÚMULA 237 DO STJ. ENCARGOS DECORRENTES DE "VENDA A PRAZO" PROPRIAMENTE DITA. INCIDÊNCIA.

1. A "venda financiada" e a "venda a prazo" são figuras distintas para o fim de encerrar a base de cálculo de incidência do ICMS.

2. A "venda a prazo" revela modalidade de negócio jurídico único, cognominado compra e venda, no qual o vendedor oferece ao comprador o pagamento parcelado do produto, acrescentando-lhe um plus ao preço final, razão pela qual o valor desta operação constitui a base de cálculo do ICMS, na qual se incorpora, assim, o preço "normal" da mercadoria (preço de venda a vista) e o acréscimo decorrente do parcelamento (...).

Também o STJ firmou entendimento no sentido de que os valores referentes ao financiamento não integrarão a base de cálculo do ICMS se a operação ocorrer com cartão de crédito. A este respeito, leia-se a Súmula 237 do STJ:

SÚMULA 237: Nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS.

O motivo da diferenciação é explicado no EREsp 234.500/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, no seguinte trecho do voto do relator (grifamos):

*Não há como aplicar, para esse efeito, por analogia, o entendimento da súmula 237/STJ. Conforme salientado, nas vendas a prazo, eventual acréscimo de valor integra o próprio preço da operação de venda, sendo ajustado entre comprador e vendedor, fixado na respectiva nota fiscal e integralmente recebido pelo contribuinte. **No caso de operações financiadas por cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento são devidos em decorrência de outra relação jurídica, estabelecida entre o tomador do empréstimo e a entidade operadora do cartão**, relação essa alheia à operação de venda da mercadoria (que é à vista) e estranha ao fato gerador e à base de cálculo do ICMS.*

No mesmo sentido orienta-se o STF, conforme decisão no AI-AgR 418410/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, assim ementado:

EMENTA: ICMS: assente a jurisprudência do Supremo Tribunal de que é legítima a não diferenciação entre operações de venda à vista e a prazo, para fins de incidência do ICMS. Precedentes.

Também no mesmo sentido a decisão no AI-AgR 488.717/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes:

EMENTA: Agravo regimental em agravo de instrumento. 2. Tributário. ICMS. Vendas a prazo ou à vista. Cobrança diferenciada. Impossibilidade. Precedentes. 3. Agravo regimental a que se nega provimento

O posicionamento da jurisprudência parece-nos correto. Nas operações a prazo em que não ocorre a intervenção de terceiros existe uma única relação jurídica estabelecida entre o tomador e o prestador: aquele deve o preço e este deve o serviço. O modo pelo qual este preço se forma e a eventual diferença de preços conforme a operação se dê a vista ou a prazo não é motivo para descaracterizar o pagamento como retribuição pelo serviço: de qualquer forma, o que o tomador estará remunerando será o serviço, que se torna mais caro quando o pagamento é mais demorado.

A formação do custo dos serviços depende, além dos custos inerentes ao serviço (mão-de-obra e materiais aplicados), da forma como o serviço será pago. Assim, a existência de um cálculo financeiro não altera esta situação, assim como não o fazem os cálculos financeiros efetuados quando da composição do preço à vista (remuneração do capital próprio, depreciação de ativos, etc.).

Nos financiamentos em que intervenham terceiros, tais como operadoras de cartão de crédito, não há uma relação de prestação de serviços. No momento do pagamento do preço, o tomador estabelece contrato de financiamento, diverso do contrato estabelecido com o prestador de serviços. Não deve a diferença de preços, portanto, incluir-se no conceito de preço, posto não retribuir uma prestação de serviços, mas uma operação de financiamento.

5.2.1.2 Deduções de materiais e reembolsos

Nem todos os pagamentos efetuados pelo tomador ao prestador, ainda que no bojo de contrato que tenha por objeto a prestação de serviços, deverão integrar a base de cálculo do ISS. Como dito acima, será necessário examinar a relação contratual estabelecida entre as partes para verificar qual o objeto da prestação.

A este respeito, transcrevemos trecho da ementa do REsp 768.658/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. INTERMEDIÇÃO. ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. TAXA DE AGENCIAMENTO. VALOR REFERENTE AOS SALÁRIOS E AOS ENCARGOS SOCIAIS.

1. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, consoante disposto no artigo 9º, caput, do Decreto-Lei 406/68.

2. A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho.

3. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas "intermediações".

4. O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas com a prestação. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. Precedentes do E. STJ acerca da distinção.

5. A exclusão da despesa consistente na remuneração de empregados e respectivos encargos da base de cálculo do ISS, impõe perquirir a natureza das atividades desenvolvidas pela empresa prestadora de serviços. Isto porque as empresas agenciadoras de mão-de-obra temporária, submetidas às regras da Lei 6.019, de 3 de janeiro de 1974, caracterizam-se pelo exercício de intermediação, hipótese em que o agenciador atua para o encontro das partes, quais sejam, o contratante da mão-de-obra e o trabalhador temporário, que é recrutado pela prestadora na estrita medida das necessidades dos clientes, dos serviços que a eles prestam, e ainda, segundo as especificações deles recebidas. A atividade-fim das referidas empresas é justamente, a intermediação.

6. Consectariamente, se a atividade de prestação de serviço de mão-de-obra temporária fosse prestada através de pessoal permanente das empresas de recrutamento, afastada estaria a figura da intermediação, considerando-se a mão-de-obra empregada na prestação do serviço contratado - qualquer que fosse -, como custo do serviço, despesa não dedutível da base de cálculo do ISS.

7. Nesse diapasão, faz-se necessário o exame das circunstâncias fáticas do trabalho prestado, delineadas pela instância ordinária, para que se possa concluir pela forma de tributação (...).

Como se lê do acórdão acima transcrito, a distinção entre entradas e receitas é que nos permite determinar corretamente a base de cálculo do ISS. Segundo AIRES BARRETO, receita é uma espécie do gênero entrada. Esta pode ser definida como qualquer valor que ingresse nos cofres de uma entidade. Para ser receita, no entanto, a entrada deverá integrar-se ao patrimônio da empresa, acrescendo-o, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo²⁹⁵.

Assim, por exemplo, em um contrato de exploração de salão de festas, se o prestador contrata, em nome do tomador, serviço de manobrista, cabendo-lhe reembolso, não há que se incluir os valores referentes a este reembolso na base de cálculo do ISS. O pagamento não aumenta o patrimônio do prestador, pois, à sua entrada corresponde passivo em relação ao terceiro.

O contrário ocorreria se o contrato de exploração de salão de festas previsse a disponibilização de serviço de manobrista, tendo o prestador terceirizado esta prestação. Neste caso, a entrada referente ao pagamento dos serviços não teria como contrapartida uma operação passiva (pelo menos não imediatamente) e aumentaria o patrimônio do prestador.

De acordo com MARCELO BAPTISTA²⁹⁶, quando previstos em contrato ou formalizados em documentos fiscais, gastos nos quais incorra o prestador que possam ser individualizados em relação a um tomador deverão ser abatidos da base de cálculo do ISS.

“Cite-se a hipótese de prestação de serviços de vigilância. Numerosas empresas desse setor dedicam-se à vigilância noturna, em que seus empregados fazem rondas diárias nos

²⁹⁵ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS... op. cit.*, pp. 330-331.

²⁹⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. *op. cit.*, pp. 604-605.

domicílios de diversos clientes. Não há, nesse caso, em princípio, como individualizar o valor dos gastos com pessoal direcionado para a prestação do serviço, seja empregado da empresa prestadora ou não. Diferentemente ocorre quando os vigilantes são colocados nas dependências de um único tomador, mediante típica cessão de mão-de-obra, havendo uma direta relação entre os gastos com salários, contribuições previdenciárias, FGTS e demais encargos sociais e trabalhistas. O gasto com pessoal, se objeto de reembolso contratado, não poderá ser inserido na base de cálculo do ISS. São valores que apenas são repassados aos empregados, não integrando a receita o prestador, pois inexistente aumento patrimonial. Esse aumento apenas será decorrente da receita própria do prestador, o preço da prestação, conforme estabelecido no contrato”²⁹⁷.

Não concordamos com as considerações acima. A uma porque, no caso do serviço de vigilância, não existe relação jurídica entre o tomador e o vigilante, pois o empregado da empresa de vigilância é parte em contrato de trabalho com o prestador de serviço, que, para prestar o serviço deverá, necessariamente, contratar mão-de-obra. A duas porque a entrada nos cofres do prestador corresponde a uma receita, já que, além de aumentar seu patrimônio, não corresponde, imediatamente, a nenhuma despesa ou está condicionado ou reservado para algum fim.

No mais, não é a possibilidade de individualização que torna um material ou reembolso dedutível, mas a circunstância de sua aplicação (do material) ou contratação (do serviço a ser reembolsado, por exemplo) ter sido expressamente excluída do preço cobrado pelo prestador do serviço, ou seja, o prestador não se comprometeu a fornecer outro bem que não seu *fazer*. Nestes casos cabe ao tomador do serviço adquirir os bens ou contratar serviços de terceiros, ou transferir o encargo para o prestador que, fazendo-o em nome do tomador, deverá ser reembolsado. Aqui reside a diferença entre entrada e receita. O próprio MARCELO BATISTA parece contradizer a tese que defende:

“O problema aparece quando o contrato não prevê o ressarcimento em relação aos gastos necessários. O preço da prestação é formado globalmente, desconsiderando valores dos materiais, de mão-de-obra terceirizada, de equipamentos locados ou adquiridos, ou seja, de qualquer gasto relacionado diretamente à prestação contratada. Aqui, por vontade das partes e, especialmente do prestador, abre-se mão da discriminação dos valores gastos. Adota-se, como preço da prestação, o preço do serviço – resultado do esforço do prestador – a soma do

²⁹⁷ Idem, ibidem, p. 609.

*valor do esforço com o valor de tudo o que a ele foi agregado para formar o resultado entregue ao tomador”*²⁹⁸

Se não há previsão de ressarcimento, não é a possibilidade de individualização que tornará outros gastos dedutíveis.

A dedução de materiais ou mercadorias aplicados está sujeita a um regime especial em relação à regra anteriormente enunciada (são dedutíveis entradas que não correspondam a receitas). Nos casos em que a Lei Complementar 116/03 o preveja, da base de cálculo do ISS deverá ser, necessariamente, deduzido o valor referente aos materiais, tal como ocorre, por exemplo, no item 14.01²⁹⁹ da lista de serviços, exercendo a lei complementar autêntica função de dispor sobre conflitos de competência, estabelecendo os limites da tributação pelo ISS e pelo ICMS.

Nos demais casos, serão dedutíveis as entradas que não correspondam a receitas³⁰⁰. A regra, contudo, não se aplica aos serviços de execução de obras de construção civil quando os materiais sejam produzidos no local da obra, a exemplo do que ocorre com os serviços de concretagem, que, de acordo com o STJ, sujeitam-se unicamente ao ISS, de acordo com a Súmula 167, *in verbis*:

SÚMULA 167: O FORNECIMENTO DE CONCRETO, POR EMPREITADA, PARA CONSTRUÇÃO CIVIL, PREPARADO NO TRAJETO ATE A OBRA EM BETONEIRAS ACOPLADAS A CAMINHÕES, E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, SUJEITANDO-SE APENAS A INCIDENCIA DO ISS.

A distinção existe em função da parte final do item 7.02 da lista de serviços (grifamos):

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

²⁹⁸ Idem, ibidem, p. 605.

²⁹⁹ Lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03:

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).

³⁰⁰ No mesmo sentido, BAPTISTA, Marcelo Caron. *op. cit.*, p. 605.

fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

Poderíamos induzir que o entendimento do STJ seria o de que a produção de concreto ocorre no local da obra, que é onde o material preparado nas betoneiras solidifica-se, transformando-se em concreto. Tal raciocínio parece-nos incongruente, pois a solidificação do material no local da obra não se dá por nenhuma atividade do prestador do serviço, tratando-se de reação química natural. Do mesmo modo como não há prestação de serviço se, após a entrega de gelo, ocorre sua transformação em água.

Entendemos, contudo, que o posicionamento do STJ deve-se ao fato de não ser possível ao prestador de serviços de concretagem realizar toda a produção de concreto no local da obra, tal como ocorre com o fornecimento de pré-moldados no âmbito de contrato de empreitada. Neste sentido o julgamento do REsp 247.595/MG, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. CONSTRUÇÃO CIVIL. MONTAGEM E TRANSPORTE DE PRÉ-MOLDADOS. CONTRATO DE EMPREITADA GLOBAL. NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. PRECEDENTES.

1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão que julgou procedentes embargos à execução fiscal opostos pela recorrida, objetivando desconstituir crédito cobrado pela recorrente proveniente da ocorrência de fato que considera gerador do ICMS.

2. Não há fornecimento (no sentido de comercializar) aos seus contratantes de peças pré-moldadas produzidas pela empresa a fim de aplicá-las especificamente nas edificações contratadas. Apenas as transporta, após confeccioná-las, a fim de montá-las no local da obra, de acordo com o projeto previamente estabelecido.

3. Empresa que se dedica a construções de grande porte pelo sistema de pré-moldados, havendo impossibilidade física e técnica de serem produzidas as peças de montagem da edificação no próprio local da obra, valendo-se, portanto, de suas instalações, onde dispõe dos recursos necessários à confecção dos pré-moldados, transportando-os, depois, para finalização do projeto. As peças transportadas servem, apenas, para a obra a que se destinam especificamente, não possuindo valor individualizado para comercialização e que não são transferidas separadamente para o contratante, independente da construção do edifício no seu todo, não podendo, com isso, sofrer a incidência do ICMS.

4. A Egrégia Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça assentou que "na construção civil pelo sistema de pré-moldados, sob regime de empreitada global, em que a

empresa construtora produz as peças a serem montadas em edificação específica, sem comercializá-las individualmente, transportando-as para o local da obra, não incide o ICM cuja base de cálculo para a cobrança é inexistente" (Resp nº 40356/SP, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 03/06/1996).

5. Evidente o direito da empresa recorrida em não recolher o ICMS quando da montagem de pré-moldados, com produção própria das peças a serem montadas, sem que as mesmas sejam comercializadas individualmente, por se tratar, in casu, de contrato de empreitada onde se almeja a execução de toda a obra.

5.2.2 O ISS como imposto cumulativo: o caso dos serviços de construção civil

A respeito da cumulatividade do ISS, assim leciona AIRES BARRETO:

"A esse propósito, o importante é frisar que a cumulatividade não se presume. Quer dizer: não pode o intérprete concluir pela cumulatividade sem explícita autorização constitucional. Não é lícito deduzir – da circunstância de a Constituição não ter regra expressa dispondo sobre não-cumulatividade – que ela não alcance todos os demais impostos, inclusive o ISS.

O único argumento que se pode extrair do diferente tratamento constitucional, respeitante à não cumulatividade, entre IPI e ICMS, de um lado, e ISS, doutro, é o de que, enquanto o legislador federal (IPI) e estadual (ICMS) são expressamente impedidos de adotar tal técnica, não o é o municipal (ISS), senão implicitamente.

O fato de a legislação de natureza complementar autorizar a dedução das subempreitadas já tributadas pelo imposto, no caso de construção civil, parece remeter à confirmação de ser o ISS, como regra, não cumulativo"³⁰¹.

Com razão BARRETO, pois, de fato, não existe nenhum dado na atribuição constitucional de competências que autorize indicar a necessária cumulatividade do ISS. O que nos autoriza dizer que o tributo é cumulativo é a maneira como ele vem sendo cobrado nos últimos 40 anos. Não existe previsão de dedução de valores anteriormente pagos a título de ISS, não há, por assim dizer, um sistema de débitos e créditos do imposto.

³⁰¹ BARRETO, Aires Fernandino. ISS... *op. cit.*, p. 328.

Uma empresa que preste serviços de construção civil não pode deduzir o valor do ISS constante dos valores que paga, por exemplo, ao seu contador; ou à empresa de limpeza; ou à agência de publicidade. Excepcionalmente, sob a égide da legislação anterior à Lei Complementar 116/03, previa-se a dedução de subempreitadas já tributadas pelo imposto, especificamente para os serviços de construção civil, nos termos do art. 9º, §2º do Dec.-Lei 406/68, *verbis*:

Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes:

- a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços; (*
- b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.*

Trata-se de exceção que não pode ser elevada à categoria de regra-geral. E este dispositivo foi revogado pela Lei Complementar 116/03 (grifamos):

Art. 10. Ficam revogados os arts. 8o, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei no 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3o do Decreto-Lei no 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar no 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei no 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar no 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar no 100, de 22 de dezembro de 1999.

Concluimos que o artigo 9º, §2º do Dec. Lei 406/68 encontra-se revogado³⁰², pois, apesar de não ter revogado o art. 9º do Dec.-Lei 406/68, a Lei Complementar 116/03 revogou o inciso IV do art. 3º do Dec.-Lei 834/69 que estabeleceu:

Art 3º O Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...) IV - O artigo 9º, § 2º, passa a vigorar com a seguinte redação:

“§ 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes:

- a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços;*
- b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto”.*

É que o ISS incide em vários pontos da cadeia produtiva, onerando as diversas fases pelas quais pode passar o produto final de um prestador de serviços. Assim, o tributo pago

³⁰² Concorde conosco, em estudo específico sobre revogação, TÁREK MOUSSALEM. Cf. MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses: 2005, pp. 270-271.

por prestadores de serviços a outros prestadores não é passível de ser levado em conta no momento de apurar o débito do imposto, tal como ocorre, por exemplo, com o ICMS ou o IPI, em que ocorre a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (CF, art. 155, §2º, I).

CARLOS SOARES SANT'ANNA infere que

“Em obras de construção civil, o que se contrata é a execução de uma obra pelos melhores meios técnicos possíveis de serem utilizados. Não se questiona em quantas etapas, níveis, ou fases será realizada, mas puramente é considerada a obra como um todo indivisível, principalmente em obras públicas, onde o Poder Público contrata para a execução desta ou daquela obra.

Para a execução do serviço existe um valor que é atribuído, e é este valor que materializa a base de cálculo, sendo portanto, indivisível, uma vez que se torna quantificável”³⁰³.

Para a correta determinação da base de cálculo do ISS necessitamos, como anteriormente frisado, verificar aquilo que o prestador de serviço se compromete a prestar. Se o prestador se compromete a entregar resultado e, por este resultado, cobra um preço, não há, no nosso entender, porque deduzir serviços que eventualmente venha a contratar, muito menos abater o valor do ISS pago em relação a estes serviços.

Primeiro porque não se trata da mesma *prestação*. Se, na construção de um prédio, necessito contratar empresa especializada em instalação de janelas, o serviço que o instalador presta não se confunde com aquele prestado pelo construtor. Existem, no caso, duas relações jurídicas. A primeira ocorre entre o tomador e o construtor e tem por objeto a construção de um prédio. A segunda ocorre entre o construtor e o instalador e tem por objeto a instalação de janelas. São duas prestações de fazer diferentes, amparadas em distintos contratos, é dizer, não se está tributando o mesmo fato, dado serem os *fazeres* exercidos em contextos diferentes.

Um argumento contra o que se disse seria que todas as prestações resultariam em um mesmo bem, cuja entrega já é tributada pelo ISS. Não nos parece coerente o argumento. As prestações não resultam no mesmo bem: o construtor entrega o bem “prédio” ao tomador;

³⁰³ SANT'ANNA, Carlos Soares. A Lei Complementar 116/03 e a tributação da construção civil. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). ISS. Curitiba: Juruá, 2004, p. 147.

o instalador de janelas entrega o bem “janelas instaladas” ao construtor. Não existe qualquer relação jurídica entre o tomador e o instalador de janelas, apesar de aquele beneficiar-se indiretamente dos serviços prestados por este.

Mas esta relação indireta não pode servir de motivo para a dedução da base de cálculo. Do mesmo modo, quando um tomador contrata empresa de *buffet*, beneficia-se do espaço limpo que esta empresa contratou junto a empresa de limpeza; ou do preço reduzido da prestação que deriva da contratação de um bom contador; ou da comida que é produzida por um *chef* que lhe presta serviços.

E a consideração sobre a indivisibilidade da prestação do construtor não pode ser levada a extremos, é dizer, a prestação é *juridicamente* indivisível, o que não significa dizer que seja materialmente indivisível. Tanto é assim, que o construtor pode contratar diversas subempreiteiras para que estas realizem atividades específicas, ou seja, na execução, existe possibilidade de dividir a prestação principal. E tais serviços são levados em consideração no estabelecimento do preço a ser pago pelo tomador: “(...) *não resta a menor dúvida de que quem presta uma atividade lucrativa obrigatoriamente agrega ao seu preço uma margem de valor, a fim de cobrir despesas, inclusive relativas a impostos, e o lucro propriamente dito*”³⁰⁴.

Por outro lado, se o construtor se compromettesse a desenvolver determinados serviços, indicando ao tomador quais serviços devessem ser contratados juntamente a outros prestadores, tal situação não se verificaria, ainda que o pagamento dos serviços de terceiros ocorresse por intermédio do construtor principal. É que, no caso, teríamos instrumentos contratuais diferentes, todas entre o tomador e vários prestadores, e prestações de fazer diferentes. Este tipo de negócio, contudo, não costuma ocorrer nos contratos de construção civil por empreitada, em que se contrata um resultado, e não específicas prestações de fazer.

Este é o entendimento do STJ, conforme ementa do AgRg no Ag 1.013.344/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda:

³⁰⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina... op. cit.*, p. 523

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO. SUBEMPREITADAS. IMPOSSIBILIDADE.

1. "A jurisprudência uniforme desta Corte é no sentido de que a base de cálculo do ISS é o custo integral do serviço, não sendo admitida a subtração dos valores correspondentes aos materiais utilizados e às subempreitadas" (REsp 926.339/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 11.5.2007; AgRg no REsp 1.002.693/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 7.4.2008; AgRg no Ag 830.095/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ de 24.10.2007).

2. Agravo regimental desprovido.

O STF não cuidou diretamente do assunto, apenas estabelecendo que as provisões do art. 9º, §2º do Dec-Lei 406/68, não constituíam isenções heterônomas, ou desrespeitavam os princípios da isonomia ou da capacidade contributiva e, por este motivo, não representavam ofensa ao disposto nos artigos 151, III; 150, II e 145, §1º da Constituição. É o que se depreende do RE-AgR 214.414/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, cuja ementa transcrevemos:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. D.L. 406/68, art. 9º, § 2º, a e b. I. - Dedução do valor dos materiais e subempreitadas no cálculo do preço do serviço. D.L. 406/68, art. 9º, § 2º, a e b: dispositivos recebidos pela CF/88. Citados dispositivos do art. 9º, § 2º, cuidam da base de cálculo do ISS e não configuram isenção. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88. RE 236.604-PR, Velloso, Plenário, 26.5.99, RTJ 170/1001. II. - RE conhecido e provido. Agravo improvido.

CAPÍTULO VI: O CRITÉRIO PESSOAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS

6.1 Sujeito ativo

Ordinariamente, o sujeito ativo do ISS, isto é, aquele que ocupa a posição de credor na relação jurídica tributária, é um Município ou o Distrito Federal. Extraordinariamente e nos territórios, será a União (CF, arts. 147 e 154, II).

No caso de serviços prestados no território brasileiro, sua determinação ocorre através do critério espacial da regra-matriz do ISS. Na importação, sua determinação está ligada ao critério espacial da regra-matriz do ISS-Importação.

Quando o serviço se considere prestado no Brasil – quer dizer, quando o estabelecimento prestador ou o local indicado nos incisos II a XXII e parágrafos 1º a 3º do artigo 3º da Lei Complementar 116/03 estejam no País – o sujeito ativo do ISS será determinado tomando-se por base local em que ocorra seu resultado: (1) se o resultado ocorrer no País, teremos a incidência da norma do ISS e o sujeito ativo será o Município em que se localize o estabelecimento prestador ou o do local previsto nas exceções do artigo 3º da Lei Complementar 116/03; (2) caso contrário, não ocorrerá a incidência do ISS, dado tratar-se de *serviço exportado*.

Como exemplo de (1) temos qualquer operação puramente interna do ISS: advogado estabelecido no Município A presta serviços a empresa estabelecida no Município B; empresa estabelecida no Município B constrói imóvel no Município A; um exemplo de (2) seria um advogado estabelecido no Município A prestar serviços cujo resultado ocorra fora do País. Neste caso, não há incidência tributária, portanto não há sujeito ativo.

Quando os serviços se considerem prestados no exterior – isto ocorrerá quando o estabelecimento prestador ou o local indicado nos incisos II a XXII e parágrafos 1º a 3º do artigo 3º da Lei Complementar 116/03 não estejam no País – o sujeito ativo do ISS será determinado a partir do local em que ocorra o resultado: (3) se o resultado ocorrer no Brasil, incidirá a norma do ISS – Importação e o sujeito ativo será o Município em que se localize o estabelecimento tomador do serviço; (4) se o resultado ocorrer no exterior, o fato será, do ponto de vista tributário, irrelevante.

Um exemplo de (3) seria uma empresa residente contratar fotógrafo não residente para sessões de foto no Brasil: o estabelecimento prestador seria o estúdio do fotógrafo, localizado fora do País, mas os efeitos ocorreriam no Brasil, logo, o sujeito ativo seria o Município em que estivesse o estabelecimento tomador; um exemplo de (4) seria qualquer serviço prestado fora do País e que não produza resultados aqui, ou seja, fato juridicamente irrelevante.

Um resumo do que foi dito está na Tabela 2 a seguir:

It.	País em que se considera prestado o serviço	País em que ocorrem os efeitos do serviço	Regra do ISS aplicável	Sujeito ativo
1	Brasil	Brasil	ISS	Município onde se localize o estabelecimento prestador ou local da prestação
2	Brasil	Exterior	Não incidência (a partir da LC 116/03)	Não há
3	Exterior	Brasil	ISS – Importação	Município onde se localize o tomador do serviço
4	Exterior	Exterior	Não incidência	Não há

Tabela 2: RMIT do ISS – sujeito ativo

6.2 Sujeito passivo

De acordo com o CTN, o sujeito passivo pode ser classificado como contribuinte ou responsável:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A responsabilidade tributária, por sua vez, pode se dar por substituição ou responsabilidade *stricto sensu*. Para o presente trabalho, interessa saber o que diferencia, em termos estritamente jurídicos, o contribuinte do responsável tributário por substituição, quando os dois participam diretamente da “situação que constitua o fato gerador”. A leitura do artigo 121 do CTN não nos fornece resposta alguma, pois o sujeito passivo é a pessoa designada em lei, não podendo ser outro que não aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Mas, quem tem “relação direta” no caso de transmissão de onerosa de bem móvel, o adquirente ou o vendedor? E no caso da transmissão de direitos reais, o alienante ou o alienatário? Ou ainda, na doação, o doador ou o donatário? Se o legislador escolhe um deles, e atribui, a responsabilidade ao outro, então somos forçados a admitir que contribuinte é aquele que a lei designa como tal. Mas se o responsável também é aquele designado por lei (CTN, 121, II), voltamos ao ponto de partida, para admitirmos que “contribuinte” e “substituto” são designações advindas de uma escolha do legislador.

Uma proposta para a resolução do problema seria dizermos que *contribuinte* é o *destinatário constitucional do tributo*. De acordo com AIRES BARRETO:

“Será sujeito passivo, no sistema tributário brasileiro, a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo como inferida da Constituição (...).

Efetivamente – por simples comodidade ou por qualquer outra razão – não pode o Estado deixar de colher uma pessoa, como sujeito passivo, para alcançar outra. Não pode a lei atribuir a sujeição passiva a quem não esteja nitidamente no desígnio constitucional: a quem não seja o destinatário da carga tributária, segundo a referência constitucional”³⁰⁵

Não conhecemos nenhuma norma constitucional que indique o sujeito passivo de norma tributária, ainda que implicitamente. A Constituição, explicitamente, parece nos dizer outra coisa (grifamos):

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

³⁰⁵ BARRETO, Aires Fernandino. *op. cit.*, p. 289.

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;

Mas a interpretação literal nem sempre leva ao melhor resultado. Por isso vale lembrar o magistério de PAULO DE BARROS CARVALHO:

*“A Constituição não aponta quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa faculta às pessoas políticas. Invariavelmente, o constituinte se reporta a um evento (operações relativas a circulação de mercadorias; transmissão de bens imóveis; importação; exportação; serviços de qualquer natureza etc.) ou a bens (produtos industrializados; propriedade territorial rural; propriedade predial e territorial urbana etc.), deixando a cargo do legislador ordinário não só estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa, que deverá girar em torno daquela referência constitucional, mas, além disso, escolher o sujeito que arcará com o peso da incidência fiscal, fazendo as vezes de devedor da prestação tributária”.*³⁰⁶

Poderíamos classificar os sujeitos passivos em diretos e indiretos. Contudo, esta resposta não se basearia em termos jurídicos, mas em apreciações econômicas sobre vantagens que os participantes do evento retirariam de sua realização³⁰⁷: seriam inferências circunstanciais e não propriamente ontológicas, é dizer, basear-se-iam em um critério de normalidade e probabilidade (geralmente é assim...) e não em uma característica intrínseca do fato signo presuntivo de riqueza. Assim, dizer que o contribuinte do ISS é sempre o prestador do serviço é desconsiderar a possibilidade de, nos ajustes entre tomador e prestador, ficar aquele, e não este, incumbido de recolher o tributo.

Entendemos que só pode ser designado *contribuinte* aquele que realiza o fato previsto no antecedente da regra-matriz, *o sujeito do verbo que está no critério material da hipótese*. Todos os outros casos serão de responsabilidade, conforme descrito no artigo 121, II do CTN. A partir deste ponto já encontramos um critério seguro para classificar o sujeito passivo em contribuinte ou responsável. E esta definição é satisfatória nos casos em que não haja bilateralidade no fato tributável, como, por exemplo, no IPTU ou no IPVA.

Mas, para os tributos em que o fato impositivo comporte bilateralidade, o problema apenas muda de feição e passa a ser como identificar o verbo, tarefa difícil se este não está

³⁰⁶ Idem, ibidem, p. 318.

³⁰⁷ Idem. Ibidem, p. 301.

expresso na repartição constitucional de competências tributárias. Qual o verbo no imposto sobre transmissão, serviço, operações, renda?

Parece-nos claro, portanto, inexistir, em relação aos tributos em que haja bilateralidade do fato imponível – como é o caso do ISS – um contribuinte ou responsável ontológicos: se existe a possibilidade de o legislador ordinário escolher o verbo, esta escolha fatalmente indicará quem será poderá ser o contribuinte e quem poderá ser o responsável. No caso em estudo, se o verbo escolhido é *prestar* (serviço) o contribuinte será o prestador. Por outro lado, recaindo a escolha sobre *tomar* (serviço), o contribuinte passa a ser o tomador.

Mas o simples fato de realizar o fato imponível não torna uma pessoa contribuinte ou responsável: deverá haver uma norma tributária imputando-lhe a posição de sujeito passivo em relação jurídica tributária. Na lição de MARIA RITA FERRAGUT:

“Como todas as materialidades referem-se a um comportamento de pessoas (um fazer, um dar, um ser), elas pressupõem a existência do realizador da conduta humana normativamente qualificada. É ele, certamente, quem praticará o fato passível de tributação, manifestador de riqueza. Mas não é ele, obrigatoriamente, quem deverá manter uma relação jurídica tributária com o Fisco.

São dois aspectos distintos. O primeiro diz respeito ao sujeito realizador do fato previsto no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, fato este que, como regra, se encontra indicado na Constituição.

Já o segundo refere-se ao sujeito obrigado a cumprir com a prestação objeto da relação jurídica, ou seja, aquela pessoa que integra o pólo passivo da obrigação. Essa pessoa é a única obrigada ao pagamento do tributo, e pode ou não coincidir com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador de capacidade contributiva: se realizou, será contribuinte; se não, responsável. Não identificamos qualquer inconstitucionalidade nessa regra”³⁰⁸.

A conclusão que tiramos destas breves ilações sobre o tema é que a aferição acerca da caracterização de sujeito passivo como contribuinte ou responsável requer um necessário exame da legislação infraconstitucional. Não se está, com isto, querendo dizer que a Constituição não importa ao estudo do tema: é na Constituição que estão plasmadas

³⁰⁸ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária: conceitos fundamentais. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius. *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 10.

diversas limitações ao legislador infraconstitucional, dentre elas os princípios da capacidade contributiva e da proibição do confisco.

Estes princípios proíbem a eleição arbitrária de sujeitos passivos: só poderá figurar no vínculo jurídico-tributário se praticar ação que indique riqueza tributável e, quando não o faça, deverá manter com o contribuinte relação que lhe permita repercutir o quanto recolheu aos cofres públicos.

Assim, a leitura isolada do artigo 121 do CTN pode levar a crer que, havendo lei, qualquer pessoa pode ser chamada a participar do vínculo tributário. O entendimento se desfaz com a leitura do artigo 128:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

É dizer, não é qualquer pessoa que poderá ser chamada a integrar o vínculo tributário: ou esta pessoa é contribuinte e realiza o fato jurídico tributário, ou está com este relacionada, relação esta que lhe permita repercutir o quanto recolheu aos cofres públicos³⁰⁹.

Mas se é na lei que está o sujeito passivo, estudemos o regramento que a Lei Complementar 116/2003 estabeleceu (grifamos):

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

³⁰⁹ Quando falamos em responsabilidade, não estamos, por fugir do tema em estudo, falando dos casos em que a responsabilidade decorrer de fato ilícito, descritos nos artigos 134, 135 e 137 do CTN.

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

Como vimos, o verbo escolhido pelo legislador para designar o fato presuntivo de riqueza foi *prestar* (serviço). Em sintonia com esta escolha está o texto do artigo 5º da LC 116/03, já que, sendo o prestador aquele que presta o serviço, somente ele *poderá* ser o contribuinte do ISS.

A eleição pela Lei Complementar 116/03 do tomador ou do intermediário dos serviços provenientes do exterior levou LUIS EDUARDO SCHOUERI a afirmar que estariam tais pessoas não na posição de responsáveis, mas de autênticos contribuintes³¹⁰.

O problema que pode surgir da adoção deste modelo teórico seria a de apresentar pessoas imunes como contribuintes de imposto sobre serviços. Segundo a Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...) VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...) § 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

³¹⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, nº 100, 2004.

Mas poder-se-ia argumentar que somente os serviços relacionados com as atividades essenciais é que são imunes. E se um serviço é essencial, ou seja, diz respeito à própria razão de existir da entidade imune, não há razão para que esta entidade o transfira para terceiros. Quando transferidas, tais atividades, por não serem essenciais, poderão ser alcançadas pela tributação sobre serviço.

Mas este não seria o argumento decisivo contra a tese do Prof. SCHOUERI. Muito menos o fato de sua proposta de interpretação basear-se em considerações econômicas sobre quem efetivamente suportará a carga tributária do ISS na importação de serviços. É que nos contratos internacionais de prestação de serviços, as cláusulas de tributação geralmente transferem ao residente as responsabilidades tributárias, atribuindo ao tomador do serviço o dever de realizar um pagamento livre de tributos. Para cumprir o contrato, o tomador, ao realizar o pagamento, aumenta a base de cálculo (gross up) de forma a que o rendimento líquido – é dizer, depois das deduções tributárias –corresponda ao valor devido ao prestador.

Outro argumento que supostamente conferiria razão ao professor seria o de que a instituição de regime de substituição por lei complementar com função de norma geral alteraria a própria RMITP do ISS: estando a responsabilidade pelo recolhimento do ISS conferida ao tomador ou intermediário em *todos* os casos de importação, então o que a Lei Complementar 116/03 fez foi instituir um tributo em que a fruição de serviço constitui a materialidade da hipótese de incidência. O fato de a legislação chamar o tomador de responsável reforçaria o argumento de que a interpretação literal nem sempre é a melhor.

Este argumento parece-nos bastante forte e, de um ponto de vista absolutamente prático, irrefutável: tributar a importação de serviços pressupõe a existência de um vínculo mínimo entre o Município e o prestador não residente. E na cadeia prestador/tomador, o elo mais facilmente acessível, pelos Municípios, são os estabelecimentos tomadores, de quem poderão mais facilmente exigir o tributo. Portanto, não nos parece provável que qualquer Município venha a estabelecer outro sujeito passivo que não aqueles indicados no §2º do artigo 6º da Lei Complementar 116/03.

Mas o argumento acima parte do suposto de que o regime indicado na Lei Complementar 116/03, art. 6º, §2º deve ser obrigatoriamente observado pelo legislador municipal. Mas tal obrigatoriedade não existe. As normas gerais de direito tributário devem, antes de tudo, serem gerais. Neste sentido, MARCELO BAPTISTA:

“Mesmo admitida a possibilidade de a lei complementar dispor sobre substituição tributária, certo é que ela apenas pode fazê-lo em termos genéricos, a fim de orientar a construção normativa do imposto por meio da lei da esfera competente. Esse é um pressuposto indissociável da observância dos princípios da autonomia das pessoas políticas e da repartição da competência tributária”³¹¹

E, ainda que de um ponto de vista prático a possibilidade de não adotarem o regime de substituição estipulado na Lei Complementar 116/03 seja remota, de um ponto de vista lógico, a possibilidade existe. E é por este motivo que o tomador ou intermediário, na importação de serviços, deve ser considerado responsável, e não contribuinte. Do mesmo modo, o fato de quase todos os Municípios atribuírem aos grandes tomadores de serviços, tais como os bancos, a responsabilidade por substituição, isto não nos permite dizer que, quando o tomador for um banco, a materialidade do ISS será tomar serviço, sendo o banco qualificado como contribuinte.

Nosso entendimento é de que a interpretação literal do artigo 6º não é a melhor opção hermenêutica. Ao contrário, devemos ver neste artigo uma autorização (permissão forte) estabelecida via lei complementar para que os Municípios tributem serviços que sejam prestados fora de seu território. O que o enunciado do artigo 6º, §2º não pode querer dizer, sob pena de patente inconstitucionalidade, é que os Municípios estão obrigados a estabelecer regras de substituição nos seus exatos termos.

O sujeito passivo do ISS será determinado de acordo com as regras constantes da Tabela 3 a seguir:

It.	País em que se considera desenvolvida a atividade	País em que ocorrem os efeitos do serviço	Regra do ISS aplicável	Sujeito passivo
1	Brasil	Brasil	ISS	Prestador do serviço
2	Brasil	Exterior	Não incidência qualificada pela LC 116/03	Não há
3	Exterior	Brasil	ISS – Importação	Tomador do serviço ou intermediário
4	Exterior	Exterior	Não incidência	Não há

Tabela 3: RMIT do ISS – sujeito passivo

³¹¹ BAPTISTA, Marcelo Caron. *op. cit.*, p. 569.

Quando os serviços se considerem prestados no País – nos casos em que esteja o estabelecimento prestador ou o local indicado nos incisos II a XXII e parágrafos 1º a 3º do artigo 3º da Lei Complementar 116/03 localizado no País – o sujeito passivo do ISS será determinado a partir do local em que ocorra o resultado: (1) se o resultado ocorrer no Brasil, incidirá a norma do ISS e o sujeito passivo será o prestador do serviço; (2) se o resultado ocorrer no exterior, haverá exportação de serviço e não ocorrerá incidência tributária.

Do mesmo modo, quando os serviços se considerem prestados no exterior – isto é, quando estiverem localizados fora do País o estabelecimento prestador ou o local indicado nos incisos II a XXII e parágrafos 1º a 3º do artigo 3º da Lei Complementar 116/03 – o sujeito passivo do ISS será determinado a partir do local em que ocorra o resultado do serviço: (3) se o resultado ocorrer no Brasil, incidirá a norma do ISS-Importação e o sujeito passivo (substituto) será o tomador ou o intermediário do serviço; (4) se o resultado ocorrer no exterior, o fato será juridicamente irrelevante.

CONCLUSÕES

1. A realidade, dentro da qual se insere a realidade social, é constituída pela linguagem. O Direito será entendido como objeto do mundo cultural. Como tal, será, também, constituído por linguagem.

2. A Ciência do Direito estuda o Direito. O Direito, objeto-material, é decomponível em diversos objetos-formais. No presente trabalho é adotada postura dogmática, é dizer, o objeto de estudo será o conjunto de normas jurídicas válidas, ou seja, o direito positivo. A opção dogmática não exclui outras formas de apreciação do fenómeno jurídico.

3. Uma norma será considerada válida quando produzida pelo órgão e segundo o procedimento estipulados pelo sistema, bem como as unidades normativas logicamente dedutíveis destas normas.

4. Normas jurídicas serão entendidas como expressões irredutíveis de manifestação do deôntico. Estas estruturas mínimas deverão conter um antecedente implicando um conseqüente: um fato a que se atribua, deonticamente, uma relação jurídica entre sujeitos.

5. A incidência normativa comporta duas operações: subsunção e implicação. A primeira consiste em se reconhecer a inclusão de uma ocorrência concreta na classe conotada no antecedente de outra norma. Na segunda operação temos a implicação da tese devido à ocorrência da hipótese, o que, no direito, implica no necessário surgimento de uma relação jurídica. Na operação de subsunção ocorre predominância do eixo paradigmático.

6. Durante o processo de interpretação, transitamos entre quatro subsistemas que o Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO chamou de S1, S2, S3 e S4. S1 é o subsistema da literalidade textual, dos enunciados prescritivos contidos nas leis, a partir do qual se constrói S2, formado pelo conjunto dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos. Construídos S1 e S2 deve ser realizado um “esforço de contextualização” para reunir os elementos que permitam enunciar unidades normativas completas e confrontar o resultado obtido com os valores que o sistema consagra, construindo do S3. S4 é constituído pelas relações da norma construída com as demais normas do sistema.

7. As normas tributárias devem ser interpretadas segundo os mesmos critérios utilizados para interpretar as demais normas jurídicas

8. As regras matrizes de incidência tributária ostentam cinco critérios: material, espacial, temporal, pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (alíquota e base de cálculo).

9. Os critérios temporal e espacial podem ser analisados sob uma dupla perspectiva: tempo e espaço para o fato e tempo e espaço no fato.

10. Quando nos referimos ao tempo e espaço para o fato, falamos do momento/local em que determinada conduta intersubjetiva deve ocorrer para ser incluída na classe conotada pela hipótese. Sendo a hipótese de incidência uma classe de ações dentre todas as ações possíveis, tal pensamento pode ser aplicado às coordenadas de espaço/tempo, sendo o espaço/tempo para o fato, uma classe de tempos/locais em que a hipótese poderá verificar-se.

11. Quando nos referimos ao tempo e espaço no fato, queremos dizer o momento/local em que se considera ocorrido o fato descrito na hipótese normativa.

12. Podemos distinguir duas diferentes regras-matrizes de incidência tributária referentes ao ISS, que designamos ISS e ISS-Importação.

13. O aspecto material da RMIT do ISS e do ISS-Importação é prestar serviços de qualquer natureza. Não há na Constituição qualquer empecilho ao emprego de outro verbo, como tomar. O verbo do critério material depende de escolha do legislador complementar.

14. A colocação de serviço à disposição do tomador equivale à sua prestação, desde que seja remunerada.

15. Existem dois modelos teóricos segundo os quais os termos designativos de competência material tributária poderão ser apreendidos: tipos e conceitos. Conceitos (ou conceitos classificatórios) podem ser representados como a soma de elementos distintivos conclusivos que se subsumem ou não a um conjunto de fatos. Tipo refere-se a uma totalidade graduável e aberta, relativa, em maior ou menor grau, a um conjunto de fatos. O tipo está em oposição ao conceito: enquanto este permite uma definição exata, aquele seria apenas descritível, não apresentando tal descrição elementos necessários à sua diferenciação, mas os traços característicos, ou típicos.

16. Por não admitir limites à sua descrição, os tipos estão em constante evolução, podendo ocorrer que algumas características, com o tempo, passem a preponderar sobre outras, ou mesmo desaparecer. E o tipo resta alterado com o reconhecimento de que determinado objeto inclui-se na classe por ele conotada, que passa a adotar na sua descrição as características da nova inclusão.

17. Não se pode estabelecer, a priori, que os termos utilizados pela Constituição para designar a competência material tributária devam ser entendidos como tipos ou conceitos.

18. Ao designar a competência dos Municípios para instituir o ISS, a Constituição utilizou-se do termo indeterminado “serviços”. Sua correta definição requer a análise da realidade infraconstitucional, da linguagem comum, das conotações atribuídas aos termos pela jurisprudência e pela doutrina.

19. O significado de base do termo serviço remete a uma ação, atividade, trabalho, exercício de função ou seu produto. Padece da ambigüidade processo/produto, designando tanto uma atividade ou processo como seu produto ou resultado. No texto constitucional, é com este sentido que o termo é geralmente empregado. Assim, antes de ser uma imposição do Direito Privado, a própria significação de base de serviço constitui um fazer.

20. Não existe um critério objetivo para distinguir os limites entre o que seja uma prestação de dar ou de fazer. O critério de distinção é subjetivo, é dizer, baseia-se em apreciações sobre o caso concreto feitas pelo credor da prestação.

21. A definição do conceito de serviço que se pode construir a partir da análise do texto constitucional e de seu contexto – normativo, doutrinário, jurisprudencial, lingüístico, etc. – é: comportamento humano intersubjetivo e economicamente apreciável, que consista em um mínimo de fazer, ainda quando se faça necessária aplicação ou dele resulte coisa, cuja exata delimitação deve ser estabelecida em norma geral introduzida por lei complementar.

22. A perfeita delimitação do que seja serviço para efeitos tributários, dadas as características da materialidade passível de tributação, requer necessariamente a intervenção de um ato normativo que substitua a valoração subjetiva do que seja dar ou fazer. Este ato normativo é previsto no artigo 156, III e tem a função de estabelecer quais serviços poderão ser tributados pelo ISS.

23. A lista de serviços pretende ser taxativa apesar de compreender interpretação compreensiva ou analógica, mesmo nos casos em que não se admite a tributação de serviços “congêneres”. Mas se outros serviços não listados podem ser incluídos na classe dos serviços tributáveis, então não há que se falar em taxatividade.

24. A taxatividade da lista, apesar de afirmada pela jurisprudência, não se confirma com a análise dos casos práticos, tais como os ocorridos sob a égide do Dec.-Lei 406/68, em que atividades não previstas na lista anexa, foram consideradas tributáveis com base na semelhança com outros itens. Além disso, expressando-se por meio de linguagem, toda lista é passível de interpretação e, neste diapasão, capaz de incluir casos não expressamente previstos.

25. A lista descreve tipos, ou seja, uma totalidade graduável e aberta, relativa, em maior ou menor grau, a um conjunto de fatos. Os tipos descritos na lista não permitem uma definição exata, sendo apenas descritíveis, não apresentando tais descrições elementos conclusivos necessários à sua diferenciação, apenas os traços característicos, ou típicos.

26. Mesmo previsto na lista de serviços, o leasing financeiro caracteriza-se como autêntica prestação de coisa, podendo o leasing operacional também sê-lo, quando não exista cláusula de assistência técnica. Como tais, de acordo com a orientação aqui adotada, não são passíveis de tributação pelo ISS, por desrespeitarem as limitações a que estão limitadas as normas gerais em matéria tributária, no caso, a subversão do conceito de base de serviço.

27. O conceito de base de serviços não comporta a tributação de locações. No entanto, a conjugação de locação de equipamentos e o fornecimento da mão-de-obra para operá-los, ainda que se discriminem os valores referentes a um e outro, converte-se na prestação do serviço com emprego de equipamento.

28. Não são tributáveis pelo ISS as prestações decorrentes de relações de trabalho ou os serviços dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações e dos sócios-gerentes e gerentes-delegados

29. O ISS não incide sobre os chamados “serviços financeiros”, tais como empréstimos e financiamentos.

30. Por estarem na competência dos Estados, não incide ISS sobre os serviços de comunicação, tais como serviços de “TV por assinatura”, de comunicação de mensagens de terceiros por radiodifusão (publicidade paga nas TVs abertas e rádios) e dos provedores de Internet, tanto os de acesso como os de conteúdo.

31. São tributáveis pelo ISS os serviços de propaganda visual (prestado por meio de outdoors ou distribuição de panfletos) ou sonora (prestado por meio de um carro de som), assim como os “serviços de valor adicionado”.

32. Os softwares de prateleira devem ser tributados pelo ICMS, por inexistir uma atividade decorrente de solicitação específica, sendo os demais tributáveis pelo ISS.

33. Na industrialização por encomenda, o IPI incidirá sempre que as atividades tributáveis estiverem inseridas no ciclo de industrialização. Caso contrário, incidirá o ISS. Nos serviços gráficos, o desenvolvimento jurisprudencial levou o STJ à fixação de dois critérios alternativos para determinação da materialidade do ISS: ser o serviço prestado sob encomenda ou personalizado

34. Ao editarem suas legislações, os Municípios não precisam re-editar a lista de serviços, pois, por ser a lista veiculada por norma nacional, já estará ela integrada ao conjunto de normas que integram as ordens jurídicas parciais dos entes federados. Em o fazendo, auto-limitam sua competência tributária, no sentido de tornar impossível, sem que nova alteração legislativa municipal se processe, a tributação de novos serviços que eventualmente venham a ser incluídos sob sua competência.

35. A introdução em legislações municipais das chamadas “cláusulas bônus”, que estabelecem competência para tributar “outros serviços” não listados pela Lei Complementar 116/2003, não tem o condão de conferir-lhes competência tributária.

36. As normas gerais em matéria tributária não fixam um momento específico em que a materialidade deva ocorrer para que seja suscetível de tributação pelo ISS. Ocorrendo o fato tributável, é devido o tributo. Sob o ponto de vista da limitação do tempo para o fato o ISS é tributo sem critério temporal ou de critério temporal universal, ou seja, ocorrida a materialidade, a qualquer tempo, é devido o tributo.

37. O critério temporal do ISS, visto como o tempo no fato corresponde ao momento em que se pode afirmar que a materialidade prestar/tomar serviço concretizou-se no

mundo real. Não se confunde com o momento em que nasce a obrigação tributária, uma vez que, de acordo com as premissas adotadas neste estudo, a relação tributária surge quando constituída de acordo com a linguagem competente, ou seja, com o lançamento.

38. O momento em que se considera ocorrida a materialidade variará de acordo com o tipo de serviço prestado. Os contratos de prestação de serviços podem ser classificados em: i) indivisíveis, quando tiverem por objeto um trabalho completo, dotado de individualidade própria ou; ii) divisíveis, quando ínsita estiver uma idéia de duração de trabalho, quantidade.

39. Nos contratos indivisíveis, regra geral, só haverá incidência do ISS quando da entrega do serviço. Falamos em regra geral porque, mesmo quando se contrata um resultado, em sendo possível seu fracionamento, podemos falar em incidência de ISS se as partes reconhecem como realizadas as sucessivas etapas.

40. Quando o serviço for divisível, o adimplemento de cada unidade de divisão do serviço faz nascer a possibilidade de sua tributação pelo ISS, individualizando-se para determinado período a quantidade de serviços prestados, ainda que a totalidade do objeto contratado não tenha sido entregue.

41. A legislação municipal pode, nos termos do artigo 116 do CTN, antecipar ou diferir o marco em que se reputa prestado o serviço e concretizada a hipótese de incidência. Contudo, a cobrança antecipada só se justifica pela ocorrência futura do fato gerador. Daí a necessidade de adequação entre o evento definidor da antecipação e aquele previsto na hipótese do tributo.

42. Não existe uma regra única que indique o exato momento de ocorrência da hipótese de incidência do ISS. Não existindo um critério temporal único, cabe ao legislador fixar o critério espacial, editando norma geral de direito tributário com a função de dispor sobre conflitos de competência. E, ao dispor sobre conflitos de competência, o legislador complementar pode estabelecer a extraterritorialidade de leis tributárias.

43. A atribuição de algum grau de extraterritorialidade às normas tributárias é prática corriqueira em nosso ordenamento, ainda mais quando se trate de conflitos de competência horizontal. Nestes casos, a consideração do legislador sempre tem sido a de aumentar a praticabilidade da tributação e no sentido de favorecer a segurança jurídica.

44. A territorialidade não ostenta o status de princípio inarredável, ocorrendo constitucionalmente, na delimitação da competência relacionada ao ITCMD e na legislação complementar, na definição do local em que ocorre o fato gerador do ICMS para efeitos de cobrança e definição do estabelecimento responsável. E a atribuição de extraterritorialidade não atenta contra o princípio federativo, tendo em vista que o modelo federativo pátrio é normativamente centralizado.

45. Na perspectiva de espaço para o fato, o critério espacial indica lugares em que uma hipótese deva ocorrer para que o evento possa ser incluído na classe conotada pelo antecedente. Estabelecer o espaço para o fato é delimitar zona fora da qual não teremos atividade passível de tributação. Sob a perspectiva de espaço para o fato, o critério espacial do ISS será inexistente ou universal.

46. A análise do critério espacial como “o espaço no fato” nos informa o local em que devemos considerar ocorrido o fato imponible. A Lei Complementar 116/03 estabelece que o espaço no fato deve ser o estabelecimento prestador, com as exceções ali enumeradas, casos em que o serviço se considerará prestado nos locais indicados. Trata-se de presunção absoluta: estando provada a relação entre a prestação do serviço e o estabelecimento prestador, não há possibilidade, salvo as exceções do artigo 3º da Lei Complementar 116/03, de considerar-se o serviço prestado em outro lugar.

47. Estabelecimento prestador indica uma unidade por meio da qual se desenvolve uma atividade qualificada como materialidade do imposto sobre serviços: para identificarmos o estabelecimento prestador, deveremos examinar qual o complexo de bens utilizado, efetivamente, na prestação do serviço, o que leva este critério a aproximar-se do critério da *lex loci actus*.

48. Quando não estabelecido, o critério espacial, sob a perspectiva de espaço no fato, será o domicílio do prestador. Sendo este incerto, o local de sua residência habitual e, sendo esta também incerta, o centro habitual de sua atividade.

49. Ao excluir os serviços exportados da incidência do ISS, o legislador complementar restringe a RMITP do ISS. Por tratar-se de circunstância de lugar importante para configuração do fato imponible, o que a Lei Complementar 116/03 restringiu foi o critério espacial, não da ação em si, mas dos efeitos desta ação. Assim sendo, para que determinemos se um serviço foi exportado (ou importado) o critério

espacial da hipótese de incidência deverá ser apreciado sob um duplo ponto de vista: i) de espaço no fato e; ii) de espaço onde se considera ocorrido o resultado do fato.

50. Somente serão tributáveis pelo ISS os serviços cujos resultados se verifiquem no Brasil. Quando o serviço se considerar prestado no País, incidirá a norma do ISS; caso contrário, incidirá o ISS-Importação.

51. Resultado do serviço deve ser entendido como o resultado imediato, ou seja, a consequência, efeito, seguimento. Quando se contrata um serviço o resultado que se almeja é a transferência de um bem material ou imaterial mediante o pagamento de um preço. O resultado imediato pode ser entendido como o bem que se quer ter transferido.

52. É constitucional a tributação, pelo ISS, dos serviços importados do exterior, dado que a extraterritorialidade de normas tributárias não precisa estar expressamente prevista na Constituição. A Constituição é fundada na livre iniciativa e tem por objetivos reduzir desigualdades, e não garantir a territorialidade das leis. Move-se o sistema jurídico baseado em critérios de justiça e de igualdade e, portanto, devem ser reduzidas as desigualdades concorrenciais. Em relação às leis tributárias, a Constituição assim o exige.

53. Não existe na Lei Complementar 116/03 nenhuma norma expressa acerca de quando se considera um serviço proveniente do exterior. Contudo, a esta regra podemos chegar aplicando o mesmo critério utilizado para determinar se um serviço foi exportado a partir do Brasil para o exterior. Aplicado inversamente, o critério revela que um serviço considera-se importado quando for prestado no exterior e seu resultado verificar-se no Brasil.

54. A alíquota possível de ser implantada pelos Municípios deve estar compreendida entre 2% e 5% e deverá ser, necessariamente, ad valorem, o que impede a adoção de alíquotas específicas, tomando-se por base de cálculo a quantidade de profissionais habilitados, tal como disposto no artigo 9º do Dec.-Lei 406/68. Portanto, resta inconstitucional o aludido regime, desde a promulgação da EC 37/2002.

55. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço. Nas operações a prazo em que não ocorre a intervenção de terceiros, por existir uma única relação jurídica estabelecida entre o tomador e o prestador, o preço do serviço deve ser a soma das parcelas. Nos financiamentos em que intervenham terceiros, tais como operadoras de cartão de crédito, o tomador estabelece contrato de financiamento, diverso do contrato estabelecido com o

prestador de serviços. Não deve a diferença de preços, portanto, incluir-se no conceito de preço, posto não retribuir uma prestação de serviços, mas uma operação de financiamento.

56. São dedutíveis da base de cálculo do ISS as entradas que não correspondam a receitas. Contudo, a dedução de materiais ou mercadorias aplicados está sujeita a um regime especial em relação à regra anteriormente enunciada: nos casos em que a Lei Complementar 116/03 o preveja, da base de cálculo do ISS deverá ser, necessariamente, deduzido o valor referente aos materiais.

57. A regra, contudo, não se aplica aos serviços de execução de obras de construção civil quando os materiais sejam produzidos no local da obra, a exemplo do que ocorre com os serviços de concretagem, que se sujeitam unicamente ao ISS.

58. O ISS é um imposto cumulativo e, como tal, incide em vários pontos da cadeia produtiva, onerando as diversas fases pelas quais pode passar o produto final de um prestador de serviços. Assim, nos serviços de construção civil em que o prestador se comprometa a entregar um resultado, não serão dedutíveis as subempreitadas.

59. O mesmo não ocorre nos casos em que o prestador se comprometa a desenvolver determinados serviços, indicando ao tomador quais atividades devam ser contratadas junto a outros prestadores. Nestes casos, quando o pagamento dos serviços de terceiros ocorrer por intermédio do construtor principal, não estarão tais valores incluídos na base de cálculo do ISS.

60. Ordinariamente, o sujeito ativo do ISS, será um Município ou o Distrito Federal. Extraordinariamente e nos territórios, a União. No caso de serviços prestados no território brasileiro, sua determinação ocorre através do critério espacial da regra-matriz do ISS. Na importação, sua determinação está ligada ao critério espacial da regra-matriz do ISS-Importação.

61. Quando o serviço se considere prestado no Brasil o sujeito ativo do ISS será determinado tomando-se por base local em que ocorra seu resultado: se o resultado ocorrer no País, teremos a incidência da norma do ISS e o sujeito ativo será o Município em que se localize o estabelecimento prestador ou o do local previsto nas exceções do artigo 3º da Lei Complementar 116/03; caso contrário, não ocorrerá a incidência do ISS, dado tratar-se de serviço exportado.

62. Quando os serviços se considerem prestados no exterior, o sujeito ativo do ISS será determinado a partir do local em que ocorra o resultado: se o resultado ocorrer no Brasil, incidirá a norma do ISS-Importação e o sujeito ativo será o Município em que se localize o estabelecimento tomador do serviço; se o resultado ocorrer no exterior, o fato será irrelevante do ponto de vista tributário.

63. O sujeito passivo será designado contribuinte quando for o sujeito do verbo que está no critério material da hipótese. Todos os outros casos serão de responsabilidade. A aferição acerca da caracterização de sujeito passivo como contribuinte ou responsável requer um necessário exame da legislação infraconstitucional.

64. Em relação ao ISS, por ser o verbo do critério material prestar, o contribuinte será o prestador do serviço. Na importação de serviços, o devedor é o tomador do serviço, substituto tributário do prestador.

65. Quando os serviços se considerem prestados no País o sujeito passivo do ISS será determinado a partir do local em que ocorram seus resultados: se no Brasil, incidirá a norma do ISS e o sujeito passivo será o prestador do serviço; se o resultado ocorrer no exterior, haverá exportação de serviço e não ocorrerá incidência tributária.

66. Quando os serviços se considerem prestados no exterior o sujeito passivo do ISS será determinado a partir do local em que ocorra o resultado do serviço: se o resultado ocorrer no Brasil, incidirá a norma do ISS-Importação e o sujeito passivo (substituto) será o tomador ou o intermediário do serviço; se o resultado ocorrer no exterior, o fato será juridicamente irrelevante.

BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Cláudia Toledo (trad.). São Paulo: Landy, 2005.

ALVES, Ana Emília Cordelli. Importação de serviços – impossibilidade de tributação pelo ISS em decorrência do critério constitucional da origem do serviço. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 112, São Paulo, jan/2005, p. 7-15.

AMARO, Luciano. Mesa de debates – periodicidade do imposto de renda I. In: *Revista de Direito Tributário*, n. 63, São Paulo, 2003, p. 25-32.

ARAÚJO, Clarice von Oertzem de. *Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ARZUA, Heron. O ISS e os bancos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 35, p.229-233, jan./mar., 1981.

_____. O imposto sobre serviços e o princípio da territorialidade. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 142-152.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: RT, 1968.

_____. ISS e locação - conceito constitucional de serviço - locação não é serviço; não pode a lei assim considera-la para efeitos tributários. In: *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v.619, p.7-15, mai. 1987.

_____. *Lei complementar na constituição*. 1ª ed. São Paulo: RT, 1971.

_____. Hermenêutica e sistema constitucional tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 13-34.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires. ISS: locação e leasing. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v.14, n.51, p.52-61, jan./mar. 1990.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. Leasing financeiro: análise da incidência. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 122, nov. 2005.

_____. O imposto sobre serviços e a lei complementar nº 116/03. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 165-184.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Aires F. ICMS e ISS – estremação da incidência. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 71, ago. 2003.

_____. ISS, PIS e Cofins não incidem sobre locação de bens móveis. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 5. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. *O ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003.

BARTHES, Roland. *Elementos de semiologia*. Izidoro Blikstein (trad.). 16. ed. São Paulo: Cultrix, 2006.

BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto Becker. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Lejus, 2002.

BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 1-39.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10. ed. Maria Celeste C. J. Santos (trad.). Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

_____. *Teoria da norma jurídica*. Fernando Pavan Baptista e Arianni Bueno Sudatti (trad.). Baurú: EDIPRO, 2003.

_____. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. Márcio Pugliese (trad.). São Paulo: Ícone, 1995.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária* (uma introdução metodológica). 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Lei complementar tributária*. 1ª ed. São Paulo: RT, 1975.

_____. Aspectos fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-lei 406/68 à LC n. 116/2003). In: TÔRRES, Heleno (org.). *ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri, SP: Manole, 2004.

_____. *Isonções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

BOSELLO, Furio. A formulação da norma tributária e as categorias jurídicas civilísticas. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 41-58.

BRIGAGÃO, Gustavo; FERREIRA, Rodrigo Damázio. ICMS e o fornecimento de cartões, fichas ou assemelhados. In: MOREIRA, André Mendes; RABELO FILHO, Antônio Reinaldo; CORREIA, Armênio Lopes (org.). *Direito das telecomunicações e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

BULYGIN, Eugenio; ALCHOURRÓN, Carlos E. Definiciones y Normas. In: *Lenguaje del Derecho*. Buenos Aires: Alberto Perrot.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 21. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

_____. ISS - Serviços de Reparação de Turbinas de Aeronaves para Destinatários no Exterior, Não-Incidência, Exegese do Art.2º e seu Parágrafo Único da Lei Complementar n.116/03.In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 93, 2005.

CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y language*. 4ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. ISS – diversões públicas. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 17-18, p.138-206, jul./dez. 1981.

_____. Hermenêutica do Direito Tributário. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). *Elementos de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978 p. 221-268.

_____. Proposta de um modelo interpretativo para o direito tributário. In: *Cadernos de Direito Tributário* n. 70, [s.d], p. 40-50.

_____. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade, In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, 1998, (4) 33: 142-73.

CHIESA, Clélio. ISS - Construção Civil – Sub-empregadas - Base de Cálculo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 8. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Industrialização sob Encomenda: Incidência de ISS, IPI, ICMS ou nenhum desses Impostos? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 9. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. ISS – o velho problema da função da lei complementar na regulamentação do imposto sobre serviços. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *ISS*. Curitiba: Juruá, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988. Sistema tributário*. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. Tratados internacionais em matéria tributária perante a Constituição Federal do Brasil de 1988. In: *Revista de Direito tributário*, n.59, 1992.

COSTA, Alcides Jorge. Direito tributário e direito privado. In: MACHADO, Brandão (Coord.) *Direito Tributário*. Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

DÁCOMO, Natália. *Hipótese de incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2006.

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 25ª ed. Atualizado por Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Notas ao livro Direito tributário brasileiro*, de Aliomar Baleeiro. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza. In: TÔRRES, Heleno (org.). *ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri, SP: Manole, 2004.

_____. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria das obrigações contratuais e extracontratuais*. 18. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406 de 10-1-2002). v3.. São Paulo: Saraiva, 2003.

ECO. Humberto. *Os limites da interpretação*. São Paulo: Perspectiva, 2000.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. João Baptista Machado (trad.). Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1983.

FIORIN, José Luiz. *Elementos de análise do discurso*. 14. ed. São Paulo: Contexto, 2006.

_____. *Em busca do sentido: estudos discursivos*. São Paulo: Cntexto, 2008.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 3. ed. São Paulo: ANNABLUME, 2007.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método*. 4. ed. Flávio Paulo Meurer (trad.). Petrópolis: Vozes, 2002.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GOMES, Orlando. *Contratos*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2002.

_____. *Obrigações*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2002.

GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. ISS – Alíquotas diferenciadas para os serviços de ensino superior – inconstitucionalidade da lei do Município de São Paulo Nº 13.701/03. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *ISS*. Curitiba: Juruá, 2004.

GRAU, Eros Roberto. A interpretação do direito e a interpretação do direito tributário. In: Carvalho, Maria Augusta Machado de (Coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro : Forense, 1998. p. 123-131.

GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. 2ª ed.. São Paulo: Dialética, 2000.

JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*. 2. ed. Dejalma de Campos (trad.). São Paulo: RT, 2004.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O ISS na constituição*. São Paulo: RT, 1985.

_____. ISS no tempo e no espaço. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 2, p. 53-69, Nov/1995.

KELSEN, HANS. *Teoria pura do Direito*. João Baptista Machado (trad.). 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LAPATZA, J. J. Ferreiro. La interpretacion en el derecho financiero – especial referencia al derecho tributario. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, v.14, n.51, p. 7-10, jan./mar. 1990

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. José Lamago (trad.) Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1983.

MACHADO, Hugo de Brito. O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC n. 116/2003. In: TÔRRES, Heleno (org.). *ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri, SP: Manole, 2004.

MARTINS, Fran. *Contratos e Obrigações Comerciais*. 14º Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Lei complementar definidora dos serviços submetidos ao ISSQN*. 1992. 113f. Dissertação (Mestrado em Direito)–Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

_____. *Manual do imposto sobre serviços*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos teóricos e práticos*. 3ª ed. atual. com a LC 116 de 31 de julho de 2003. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. Inconstitucionalidades da LC n. 116/2003. In: TÔRRES, Heleno (org.). *ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri, SP: Manole, 2004.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. v. 4. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do ISS*. São Paulo: RT, 1984.

_____. *Prestação de serviços no sistema tributário nacional*. São Paulo: B R de Moraes Ed, 1972.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

MUSSOLINI JR. Luís Fernando. A emenda constitucional 37/02, as renúncias fiscais do ISS e a lei complementar 116/03. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *ISS*. Curitiba: Juruá, 2004.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. *A tipicidade no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980.

PONTES DE MIRANDA, F. C. *Tratado de direito privado*. 3.ed. São Paulo: RT, 2003.

PRADE, Péricles. Competência tributária privativa do Município para instituir o ISSQN nas operações de leasing: aspectos revisitados e novos. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, nº 96, set. 2003.

REZENDE, Condorcet; BRIGAGÃO, Gustavo. Definição dos limites de competência tributária em matéria de industrialização por encomenda, à luz da LC 116/03. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *ISS*. Curitiba: Juruá, 2004.

SAMPAIO, Alcides da Fonseca. ISS – a volta ao passado demonstra a plena constitucionalidade na incidência sobre a locação de bens móveis. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 97, out. 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SANTIAGO, Igor Mauler. Subsistência da tributação per capita dos profissionais liberais de suas sociedades após lei complementar 116/03. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *ISS*. Curitiba: Juruá, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 82-115.

_____. ISS sobre a importação de serviços do exterior. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, nº 100, 2004.

SPAACK, Torben. *The concept of legal competence : an essay in conceptual analysis*. Londres: Ashgate Pub Co., 1994.

SOUSA, Rubens Gomes. A evolução do conceito de rendimento tributável. In: *Revista de Direito Público*. n. 14, São Paulo, p. 339-345.

TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. *O ISSQN e a importação de serviços*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional hierarquia de normas: papel do CTN no ordenamento. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 84, p. 50-69, 2001.

_____. Prestações de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior. In: TÔRRES, Heleno (org.). *ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Barueri, SP: Manole, 2004.

_____. *Direito Tributário Internacional*. São Paulo: RT, 2001

_____. *Direito tributário e direito privado*. Autonomia privada. Simulação. Elusão tributária. São Paulo: Editora revista dos Tribunais, 2003

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários*. v.II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. O princípio da tipicidade no direito tributário. In: *Revista de Direito Administrativo*. No. 235, jan-mar 2004.

_____. Sistemas constitucionais tributários. In: NOVELLI, Flávio Bauer. (coord.). *Tratado de Direito Tributário brasileiro*. v.II. t.III. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O ISS na locação de bens móveis. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 28, jan. 1998.

_____. O ISS sobre locação de bens móveis: abrangência da decisão do Supremo Tribunal Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 5. São Paulo: Dialética, 2002.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

VIEIRA, José Roberto. A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 2003.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo, Saraiva, 1989.

_____. *O problema do objeto da Teoria Geral do Estado*. Tese para a cátedra de Teoria Geral do Estado, Universidade de Recife, 1953.

_____. Norma jurídica – proposição jurídica (significação semiótica). In: *Revista de Direito Público*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1982, (XV) 61:12-33.

_____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. Vol. 1 e 2. São Paulo: IBET, 2001.

WARAT, Luis Alberto. *Introdução geral ao direito*. v. I. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1994.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Direito tributário internacional do Brasil*, tributação das operações internacionais. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.
This page will not be added after purchasing Win2PDF.