ANDRÉ BORGES COELHO DE MIRANDA FREIRE

**SENTIDO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS PARA FINS DE ISS: UMA
RECONSTRUÇÃO CONCEITUAL**

Dissertação de Mestrado

Orientador: Prof. Titular Dr. Humberto Bergmann Ávila

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo - SP

2020

ANDRÉ BORGES COELHO DE MIRANDA FREIRE

**SENTIDO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS PARA FINS DE ISS: UMA
RECONSTRUÇÃO CONCEITUAL**

Dissertação de Mestrado, apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, na área de concentração de Direito Tributário, sob a orientação do Prof. Titular Dr. Humberto Bergmann Ávila.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

SÃO PAULO-SP

2020

Aos meus pais, sem quem nada

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar a Deus, à Imaculada e aos santos que diuturnamente intercedem por nós, pois sem as incontáveis graças do Céu não teria sido possível realizar este trabalho.

Aos meus pais, que sempre promoveram a minha Educação – não somente formal, com ações, conselhos e, sobretudo, com o exemplo de excelência profissional e acadêmica (nesta Colenda Universidade de São Paulo) que forneceram. À família e aos amigos, pelo suporte e pela compreensão nas ausências.

Ao professor Humberto Ávila, por ter acreditado naquele jovem paraibano de 23 anos a quem desconhecia e por ser, para todos os seus orientandos, uma rica e seguríssima referência na Teoria do Direito e no Direito Tributário.

Aos demais professores da Faculdade de Direito da USP, por honrarem a reputação secular e merecida desta Casa.

Aos colegas e amigos com quem dividi os bancos da FDUSP, por serem imprescindíveis ao elevado nível das discussões acadêmicas e por tornarem o percurso mais leve. A Jules Queiroz, pela mão amiga que estendeu nessa árdua caminhada na qual ingressamos juntos em 2019.

À Procuradoria-Geral do Estado de Sergipe e à Procuradoria-Geral do Município de João Pessoa, por entenderem o valor da formação acadêmica de seus quadros.

FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Sentido constitucional de serviços para fins de ISS: uma reconstrução conceitual. 2020, 187 f. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é definir o conceito constitucional de serviços para fins de ISS, alvo de acesas controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais. Primeiramente, trata-se de normas constitucionais de atribuição de competência tributária, para apontar o seu modo correto de interpretação, sob uma perspectiva conceitual, e não típica, que brevemente se justifica. Em seguida, põem-se as bases para o encontro do significado de um conceito constitucional, avaliando-se os diversos métodos interpretativos e as regras de prevalência entre eles. Partindo-se da interpretação literal, apresentam-se os possíveis significados do termo “serviço”, os quais se filtram em seguida por interpretação sistemática. Para corroborar e refinar os resultados obtidos, promove-se uma reconstrução histórico-genética do conceito, bem como se analisam os textos normativos, a doutrina e a jurisprudência correlatos, abarcando desde o período anterior à reforma de 1965 até os dias atuais. Formula-se, então, o conceito de serviços para fins de ISS e, antes de concluir, trata-se de sua interação com a cédula residual de competência.

Palavras-chave: imposto sobre serviços; conceito de serviço; reconstrução.

FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Constitutional meaning of services in the Brazilian services tax: a conceptual reconstruction. 2020, 187p. Master. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

ABSTRACT

This text aims at defining the constitutional concept of services for the Brazilian services tax, which has been the object of deep doctrinal and judicial controversy. Firstly, constitutional power attribution norms are studied, in order to determine the manner through which they should be interpreted, as bearing concepts, not types. Secondly, the premises for conceptual reconstruction are laid, by analyzing legal interpretation methods and prevalence norms. Through literal interpretation, all the possible meanings for services are extracted; these results are tested for systematic compatibility with the Brazilian Constitution. In order to confirm the results obtained, historic and genetic arguments are developed, as well as legal texts, doctrine and case Law from the pre-1965 period until today are analyzed. Finally, the concept of services is laid out.

Keywords: Brazilian services tax; concept of services; reconstruction.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. COMO INTERPRETAR NORMAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ?.....	10
2.1. Tipos ou conceitos?	10
2.2. Como interpretar uma materialidade constitucional tributária conceitualmente?	21
2.2.1. Interpretação literal.....	23
2.2.2. Interpretação sistemática	26
2.2.3. Interpretação histórico-genética	27
2.2.4. Interpretação teleológica.....	31
2.2.5. As regras de prevalência.....	33
2.2.6. Interpretação econômica x jurídica do direito tributário?	38
2.2.7. Isonomia, capacidade contributiva, solidariedade e as normas de competência	48
3. RECONSTRUÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE “SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA”.....	53
3.1. O ponto de partida da interpretação literal	53
3.1.1. O sentido comum dicionarizado de serviço	53
3.1.2. Serviço no Direito Privado	55
3.1.3. Sentido especialmente tributário de serviço	63
3.1.4. Serviços no Direito Tributário Comparado	66
3.1.5. Insuficiência da interpretação literal	71
3.2. Interpretação sistemática constitucional.....	71
3.3. Interpretação histórico-genética	79
3.3.1. Os antecedentes das figuras instituídas pela Reforma de 1965	79
3.3.1.1. O imposto sobre indústria e profissões	79
3.3.1.2. O imposto sobre transações	83
3.3.1.3. O imposto sobre diversões públicas	84
3.3.2. Os trabalhos da Comissão da Reforma e a compreensão do anteprojeto	85
3.3.3. As discussões no Congresso Nacional	89
3.3.4. A legislação nacional posterior à reforma	91
3.4. A controvérsia doutrinária sobre o conceito de serviços.....	93
3.4.1. A importação anacrônica e indevida de modelos estrangeiros.....	98
3.4.1.1. Breve histórico tributário francês envolvendo a TPS	99
3.4.2. O imposto municipal sobre serviços não era a soma de figuras anteriores esparsas.....	104
3.4.3. A falta de clareza sobre o papel da lei complementar.....	105
3.4.4. O que nos dizem as propostas de reforma tributária sobre o conceito atual de serviços?...	110
4. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE O TEMA.....	113
4.1. Observações preliminares	113
4.2. Análise propriamente dita da jurisprudência: uma proposta trifásica de divisão	114
5. CONCLUSÃO PARCIAL: O CONCEITO DE SERVIÇO PARA FINS DE ISS E SUA INTERAÇÃO COM A CÉDULA RESIDUAL	149
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	163
7. REFERÊNCIAS.....	173

1 INTRODUÇÃO

Deu-se em 1965 a fundação das bases do sistema tributário brasileiro atual, por meio da promulgação da Emenda de n. 18, de 1965, ainda sob a égide da Constituição de 1946.

Foi a partir de então que passou a figurar entre os tributos municipais o imposto sobre serviços de qualquer natureza, até então inexistente, ao menos em nome.

Como materialidade constitucional, previu-se a expressão “serviços de qualquer natureza”, nunca antes empregada entre nós no plano constitucional ou legal.

Nos seus primeiros 15 anos, ao menos na cúpula do Judiciário Brasileiro, não houve grandes discussões a respeito da materialidade constitucional do imposto. De tão restrita que era a lista de serviços, atraía a atenção dos estudiosos muito mais a questão da taxatividade da lista anexa, a qual deixava de prever como tributáveis diversas atividades abarcadas pelo mais restrito dos conceitos de serviço.

Assim, embora a constitucionalidade da lei complementar nacional sempre tenha sido objeto de controvérsia, os debates centravam-se inicialmente na validade ou não da imposição pela legislação nacional de lista taxativa de serviços tributáveis pelo Município, em face da autonomia municipal.

Com o progressivo aumento da lista, reflexo também da evolução econômica, e a pacificação da tese sobre sua taxatividade, a discussão foi sendo deslocada para a extensão constitucional do tributo municipal, até que, no ano de 2000, o Supremo Tribunal Federal, por seu Plenário, fixou a tese de que os serviços de qualquer natureza coincidiam com uma figura precisamente delimitada no Código Civil, o contrato de locação de serviços, o que culminaria anos depois com a edição da súmula vinculante de número 31.

Nas duas décadas subsequentes, houve, contudo, precedentes que revisitaram o tema, em especial dois. O primeiro no sentido de que serviços seriam obrigações de fazer em sentido mais lato do que o presente no contrato de locação de serviços (*leasing*). O segundo na acepção de que, a julgar pelo voto do relator, eles se identificam com o conceito alegadamente econômico de serviço de utilidade oferecida (planos de saúde). A esses sucederam-se outros que seguem, de modo não linear, essas orientações.

Apesar dos mais recentes precedentes, não se modificou o entendimento da Corte a respeito das locações, e a súmula vinculante de n. 31 nunca foi cancelada.

O errático movimento jurisprudencial e a diversidade de fundamentações dos votos dos ministros, inclusive dentre aqueles que votaram no mesmo sentido, expõem as profundas divergências sobre o significado constitucional de serviço.

Até então o tema não tem atraído análises especialmente profundas, como aquelas que se avolumam na busca do que significam renda e mercadorias.

As discussões sobre esse objeto têm, em todo o mundo, relevância profunda, e não só no Direito Tributário, pois não é desprovida de consequências jurídicas relevantes a distinção entre bens e serviços na responsabilidade de Direito Privado e na regulação da atividade econômica.

Decifrar o significado de serviço para o Direito Tributário Brasileiro é o objetivo desta dissertação.

As correntes transitam entre dois extremos. Uns, baseados na Economia atual, afirmam abarcar-se um campo amplo, incluindo toda utilidade que possa ser oferecida a outrem. Outros sustentam haver a Constituição Federal incorporado um conceito privado bastante delimitado, consistente no de contrato de prestação de serviços. Outros ainda defendem conceito intermediário, de obrigação de fazer em sentido lato.

O debate tem-se intensificado nos últimos anos, dados o avanço da Economia Digital e a servicificação da Economia, que fizeram surgir atividades que, sobre não se subsumirem sem imensas dificuldades a outras materialidades constitucionais, não se amoldam aos conceitos mais restritivos de serviços.

Também subjaz à discussão outra divergência mais profunda sobre o tratamento jurídico a ser conferido às normas constitucionais de competência tributária: se se deve privilegiar a sua estabilidade, dada a rigidez da repartição, aliada às possibilidades de emenda constitucional e do uso da competência residual por lei complementar; ou se, por outro lado, a jurisdição deve emprestar-lhes sentidos que as adaptem aos novos tempos.

No caso do ISS, no entanto, há um complicador adicional a essa contenda. É que há uma tradição doutrinária que vê, desde os primórdios do imposto, os serviços em sentido próximo ao de utilidades, o que, acaso seja correto, torna inútil toda discussão a respeito da possibilidade de “evolução” das normas de competência tributária quanto ao imposto municipal.

Portanto, além de se posicionar sobre a correta maneira de interpretar as normas de competência tributária – o que, já se adianta, dar-se-á na primeira das formas anunciadas –, o presente estudo investigará qual o mais adequado sentido atribuível à locução “serviços de qualquer natureza” desde os primórdios do imposto municipal.

O objetivo principal do trabalho é, assim, o de promover um estudo do significado atual de “serviços de qualquer natureza”, partindo da Reforma de 1965, dos seus antecedentes e das normas constitucionais que lhe são posteriores.

Apesar de incluir um estudo histórico, o presente trabalho enfatiza o plano normativo e constitucional. Assim, não trata o sido (ser), especialmente o infraconstitucional, como dever-ser constitucional. Antes atenta para as condições normativas prévias, contemporâneas e posteriores à reforma de 1965, de modo a extrair-lhes as conclusões respectivas.

Para atingir o seu desiderato, o trabalho fará o seguinte percurso.

Primeiramente, lançar-se-ão as bases do tratamento do problema, ou seja, os fundamentos da interpretação de normas constitucionais de competência tributária.

Nessa parte, preliminarmente, determinar-se-á se há ou não um conceito constitucional de serviços.

Para tanto, deve-se primeiro discutir se as normas de repartição constitucional de competências tributárias contêm – todas, algumas ou nenhuma delas – conceitos, pois há quem defenda haver, pelo menos em alguns casos, tipos. Isso se fará à luz da comparação do modelo constitucional brasileiro com outros estrangeiros.

O trabalho parte da premissa, que será brevemente justificada, de que há um conceito constitucional de serviço. Havendo um conceito, analisar-se-á de que sorte de conceito se trata.

A partir disso, discorrer-se-á sobre o caminho a ser percorrido na formulação de um conceito constitucional de materialidade tributária. Apresentar-se-ão, em linhas gerais, os métodos interpretativos aplicáveis e, ainda, as regras de prevalência entre eles.

Em seguida, começar-se-á o esforço de reconstrução do conceito de serviços, pela aplicação do instrumental teórico apresentado na primeira parte.

Partindo dos possíveis sentidos literalmente admissíveis, refinados por interpretação sistemática e corroborados os resultados por estudo histórico-genético que remonta ao período anterior à Emenda n. 18, de 1965, pretende-se elucidar a compreensão mais adequada do conceito constitucional de serviços.

Avalia-se criticamente, ainda, a doutrina de ontem e de hoje sobre o tema.

Antes de arrematar qual é esse conceito, à luz do já estudado, oferecer-se-á um relato exaustivo e crítico do conceito de serviço na jurisprudência dos últimos cinquenta anos da Corte Suprema, especialmente dos casos mais emblemáticos por ela julgados sobre o tema.

Só haverá tributação se efetivamente tiver havido prestação de serviço, nos termos deste trabalho, de modo que haverá a devida deferência à materialidade constitucional.

Se bem desenhado o critério eleito, bem como o mecanismo de cobrança, tende-se, com a tributação no destino, a gerar uma solução muito mais simples e pacífica do que com os critérios do estabelecimento prestador, facilmente manipulável, e do local da prestação, não raro profundamente controverso, que estão na raiz de graves conflitos de competência.

Conquanto seja verdade que a redação da LC 157/2016, já reformulada parcialmente pela LC 175/2020, tenha potencial para gerar mais conflitos de competência do que para saná-los⁴⁹¹, o que conduziria à sua inconstitucionalidade, não se pode descartar, em tese, a possibilidade de adoção do princípio do destino pelo ISS.

⁴⁹¹ Confirmam-se, nesse sentido: ÁVILA, Humberto Bergmann. *Parecer anexado à ADI n. 5.835*. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=706345421&prcID=5319735#>. Acesso em: 20.07.2020 e BARRETO, Paulo Ayres. *Nota de Atualização ao cap. 13*. In: BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2018.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho procurou reconstruir o conceito constitucional de serviços para fins de ISS.

Primeiramente, apresentou-se o problema. Apontou-se o surgimento do ISS em 1965 e relatou-se o histórico da compreensão predominante sobre a materialidade constitucionalmente, que se dividiu, desde a introdução, em três fases: uma primeira, em que o estudo da materialidade não era propriamente um tema de relevo, dada a supervalorização da lei complementar; um segundo momento, a partir do ano 2000, em que ela foi identificada com o conteúdo do contrato cível de prestação de serviços; e, por fim, na última década, uma terceira fase, em que severamente se questiona a conclusão de 2000 e na qual se adota posição intermediária com variados matizes.

No segundo capítulo, discorreu-se sobre a maneira correta de interpretação das regras de competência tributária. Enfrentou-se a questão dos tipos e dos conceitos.

Em breve revisão bibliográfica sobre o tema, demonstrou-se a inadequação da visão tipológica à prescritividade do Direito Constitucional e ao peculiar modo como foram repartidas as competências tributárias no Brasil.

A essa conclusão também se chegou pelo breve estudo comparado das ordens constitucionais tributárias alemã e americana.

Com base em Dworkin, percebeu-se que o debate sobre esse ponto revela discordâncias mais profundas que a aparente a respeito da função do próprio Direito, de modo que, com Humberto Ávila, concluiu-se pela necessidade da extração de um conceito constitucional de serviços, em razão, especialmente, da privatividade das competências impositivas, da existência de uma cédula residual e da compreensão das regras de competência como verdadeiras limitações ao poder de tributar.

Novamente com Dworkin se apontou, entretanto, que, diante da multiplicidade de alternativas possíveis, o conceito de serviços para fins de ISS há de ser buscado interpretativamente, a partir de laborioso processo de reconstrução que tenha por fim determinar, dentre as alternativas possíveis, qual dos conceitos comuns de serviços (ordinários ou técnicos) foi incorporado.

Estabelecidas essa premissas, passou-se a lançar as bases para a empreitada de reconstrução desse conceito, indicando-se que, segundo as diretivas interpretativas de primeiro grau e as normas de prevalência, estudadas a partir de Larenz, Chiassoni, Guastini, Alexy, Humberto Ávila e Müller, deve-se partir dos sentidos literal e sistemático, para então

guiar-se pelos métodos histórico e genético, bem como seguir o norte imposto pelo sobreprincípio da segurança jurídica, em seus três ideais parciais.

Concluiu-se pela prevalência da interpretação literal e sistemática, por melhor atenderem ao Estado de Direito, mas não se descartou a utilidade da interpretação histórico-genética, especialmente quando sirva à descoberta do sentido em que foi empregado termo polissêmico. Manifestou-se cautela com a interpretação teleológica, por não ser de primeiro grau e por não ser possível, diante de toda a dogmática das regras de competência tributária, reduzir ou ampliar teleologicamente o sentido da materialidade.

Tratou-se, igualmente, da interação entre a Economia e o Direito. Admitiu-se a possibilidade, em tese, de emprego de conceitos econômicos por materialidade constitucional tributária, mas ressaltou-se não haver presunção disso. Também se percebeu que não necessariamente haveria, no caso desse uso, tradução perfeita pelo Direito de termo empregado em sentido econômico, tendo-se para tanto lançado mão da noção de tradução aproximada, apropriada da teoria dos sistemas de tradição luhmanniana.

No capítulo terceiro, procedeu-se propriamente à reconstrução conceitual.

Primeiramente, analisou-se detidamente o ponto de partida literal. Apreciaram-se os possíveis significados linguísticos de serviço para fins de ISS.

Do vernáculo, descobriu-se o sentido de trabalho humano na forma de ação.

Do Direito Privado, analisou-se a vinculação histórica do termo serviço ao contrato de locação de serviços, previsto no Código Civil de 1916, de origem romana; notou-se, ainda, considerar-se também serviço o objeto do contrato de empreitada. Percebeu-se, no entanto, a fragilidade da hipótese de que a materialidade constitucional se vincularia a um *contrato específico*, marcadamente pessoal, e igualmente o fato de que também havia uma noção privatística mais ampla de serviço, que também abarcava contratos impessoais. Mesmo no caso de adoção de uma noção de Direito Privado, mais importaria o objeto contratual, o fazer humano, do que as características limitativas do contrato específico. Notou-se desde logo que nem mesmo os que advogam pelo sentido privatístico de serviços defendem um significado de serviços a tal ponto restrito.

Concluiu-se, assim, que a coincidência entre o Direito Tributário e o Direito Privado nesse ponto é que ambos normatizam a mesma realidade extrajurídica, que é por esse último regrada de modo esparso e incompleto, de modo que não se deve tomar a parte pelo todo, como se faz na tese que identifica os serviços com um contrato específico (o da locação de serviços).

Da Economia, apreciou-se que, ainda hoje, o sentido de serviços é muito mais amplo que o do ISS, pois, em certa acepção, engloba todo o setor terciário, inclusive o comércio de mercadorias, que se encontra abarcado pacificamente pelo ICMS – e que, à época da Reforma, ainda era prevalente a concepção de serviços chamada de *acts-based*, a qual enfatiza os atos, esforços e processos, e se contrapõe ao conceito econômico mais atual residual, que abarca as transações econômicas que não consistam na transmissão da propriedade de um bem tangível.

Se, no âmbito econômico, é natural que haja uma evolução dos conceitos, dada a necessidade de categorizar os fenômenos para os fins próprios da Economia e se, mesmo no Direito Privado, a dicotomia entre obrigação de fazer/dar dá sinais sua insuficiência, o que também leva a mutações que têm como fim o de conferir aos novos fatos econômicos os regimes jurídicos que mais lhes sejam adequados, a lógica do Direito Tributário é completamente diversa. Trata-se, como foi demonstrado à exaustão, de conceitos que traduzem materialidades constitucionais, as quais limitam o poder de tributar do Estado.

Por fim, do Direito Comparado contemporâneo à Reforma de 1965 se extrai que, nos Estados Unidos, o sentido de serviços era mais restritivo que o conceito econômico residual e que, na Europa, tributava-se à época amplamente a receita, essa sim a materialidade no Velho Mundo. Extrai-se, adicionalmente, que há diversos indícios – nas legislações francesa, alemã e italiana da época, de ontem e de hoje – de que não se consideravam serviços quaisquer utilidades, notadamente **não** as locações e as cessões de direitos, embora, para fins práticos, fosse ampla a tributação no bojo dos impostos sobre a receita considerados em sua totalidade.

Na única ocorrência prévia à Emenda n. 18/1965 da expressão “serviços de qualquer natureza” no direito brasileiro, descartou-se também o sentido de utilidade.

Passou-se, então, aos **argumentos sistemáticos**, tendo-se chegado à constatação de que a Constituição não adotou nem o sentido de locação de serviços, pois considerou serviços os de transporte e de comunicação, nem o residual –, seja porque, querendo ressaltar serviços não tributáveis municipalmente, não ressaltou atividades que só seriam serviços no sentido de bem imaterial, seja porque a competência residual da União, inscrita no art. 154 da CF, expressamente exige a não cumulatividade, o que indica a possibilidade de tributação residual do consumo. Igualmente se percebeu que a Constituição diferencia terminologicamente as cessões de direitos e as prestações de serviços.

Considerou-se que o emprego da expressão “de qualquer natureza”, quando vinculado à tributação em bases analíticas, não amplia o objeto tributável.

Do ponto de vista histórico-genético, partiu-se dos antecedentes da reforma, em especial do imposto de indústrias e profissões (IIP) e do imposto sobre transações. Constatou-se que inicialmente era o IIP um imposto fixo que gravava o exercício de praticamente qualquer atividade econômica, mas que foi evoluindo para ser cobrado também sobre o movimento econômico, aproximando-se assim dos impostos europeus sobre a receita, o que revela claramente uma amplitude muito maior na base do que a do ISS; tanto é que, antes do seu ocaso, era cobrado como mero percentual do IVC, o antecessor imediato do ICM. Quanto ao imposto sobre transações, notou-se que sua materialidade era bastante genérica e que historicamente trazia hipóteses bastante restritas, de modo que mantém com o ISS uma frágil relação de antecedência.

A leitura dos trabalhos da Comissão do Ministério da Fazenda permitiu asseverar que o ISS proposto oferecia aos Municípios um claro prejuízo financeiro em relação ao IIP, tanto é que se sinalizava com a compensação da transferência do produto de impostos estaduais e federais. Embora se pretendesse abarcar toda a matéria economicamente tributável, o que era uma ilusão, não se encontrou qualquer indicação, por menor que fosse, do caráter residual do ISS; muito pelo contrário, notou-se uma nítida indicação de seu caráter limitado. Destacou-se ainda que, em nenhum momento, a Comissão definiu expressamente serviço, o que, nos termos deste trabalho nada diz sobre a existência de um conceito.

No Congresso Nacional, externou-se a preocupação com a perda de receitas do IIP pelos Municípios, o que confirma o caráter mais restrito do ISS em relação ao IIP. Além disso, rejeitaram-se propostas de substituição do termo “serviços” por “atividades”, o que revela que o legislador constitucional da época negou-se a conferir ao novo imposto o caráter de tributo que abarcasse as demais atividades econômicas não tributadas pelos outros impostos privativos, em mais uma prova de que o sentido pressuposto de serviço **não** se identificava com o de utilidade não abarcada pelos demais impostos privativos.

Doutrinariamente, verificou-se que, desde o fim da década de 1960, o sentido de serviços é controverso, embora tenha predominado inicialmente a definição de serviços como bens imateriais, o que só viria a se reverter no fim da década seguinte. Criticou-se, a partir da doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes – a voz mais influente sobre o tema por largo tempo –, a visão de que toda circulação de bem imaterial pudesse ser constitucionalmente tributada pelo ISS.

As razões para tanto apresentadas no capítulo foram inúmeras.

A primeira delas é que indevidamente se transpuseram para o Brasil modelos europeus cuja análise detida demonstra, estreme de dúvidas, que se tratava no Velho Mundo

de impostos sobre a receita, fruto de uma lenta e contínua evolução legislativa, brevemente descrita no capítulo, relativamente à França, que fez passar da tributação analítica, de materialidades isoladas, para a tributação sintética, de toda a receita de atividade econômica, modelo que manifestamente não consoa com a repartição constitucional brasileira de competências tributárias.

Além disso, nota-se que, apesar de serem tributadas pelo imposto francês sobre a receita, certas atividades não eram consideradas pela lei nem mercadorias, nem serviços. Nesse mesmo capítulo, ainda se demonstrou que a expressão “serviços de qualquer natureza” tem origem francesa e que transmitia na origem significado muito mais restrito do que aquele que os defensores do conceito de serviço como utilidade sustentam.

A segunda é o indevido papel atribuído à lei complementar, pois a doutrina aceitava à época que fossem previstos na lei complementar nacional serviços que assim eram considerados apenas por força de lei, posição que, a partir do Decreto-Lei 406/68 não mais pode conviver com a supremacia da Constituição.

A terceira delas é a impossibilidade de conciliar os sentidos econômicos de circulação de mercadorias e de serviços, o que acabaria por gerar uma inaceitável confusão de competências que deveriam ser privativas e se agrava sobremaneira pelo recente entendimento pretoriano de que mercadorias não mais precisam ser corpóreas.

A quarta é que, se até 5 de outubro de 1988 poder-se-ia entender que a lei nacional, ao prever como serviços atividades que configurassem meras utilidades em sentido econômico, estava delegando parte da competência tributária residual aos Municípios, isso não é mais possível sob a égide da Carta de Outubro, pela qual, inclusive, é necessário que a lei decline quando está fazendo uso da competência residual, visto que 20% do produto da respectiva arrecadação pertencerá aos Estados.

Como último passo dessa reconstrução, no quarto capítulo, debruçou-se a dissertação sobre a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, de 1965 até a presente data. Começou-se pela observação preliminar de que, até antes de 1988, o STF também era aplicador da lei federal, o que tinha como consequência torná-lo menos crítico à constitucionalidade das leis, fato que se agravava pelo fato de a legitimidade ativa para suscitar o controle direto de constitucionalidade da época ser restrita ao Procurador-Geral da República e pelos limites processuais inerentes ao controle difuso de constitucionalidade no bojo dos recursos extraordinários. Assim, em muitos casos, atuava o STF na sua função de aplicador da lei federal. Tão-somente.

A partir disso, propôs-se a divisão da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema em três fases.

A primeira delas é marcada por um forte apego à legislação nacional. Aqui padece o tribunal do mesmo vício da doutrina – o de conferir excessivo valor à previsão da lei complementar, o que se agravava pelos limites processuais dos extraordinários. Além disso, era pouca a deferência aos institutos de Direito Privado. Observa-se, contudo, mesmo nesse período, especialmente em sua segunda parte, uma menção frequente às obrigações de dar e de fazer, tentando-se, muitas vezes, de modo bastante artificial, forçar a presença de obrigação de fazer nos casos concretos. Por fim, à época, era taxativo o tribunal em negar a coincidência dos serviços do ISS com a locação cível de serviços, tida como mais restrita que o conceito constitucional.

A segunda delas é iniciada por um julgado concernente à locação de guindastes. Nesse caso, um dos últimos sobre fatos ocorridos sob a égide da Constituição anterior (de 1967), efetivamente enfrentou o tribunal, pela primeira vez apreciando a questão por seu Plenário, a constitucionalidade da lei complementar, e, conforme o voto do relator, concluiu-se que tinha havido a incorporação do conceito cível de serviços da locação de serviços, que se opunha, no próprio Código Civil, à locação de coisas. No voto de outros ministros vencedores, enfatizou-se a ausência, na locação de guindastes, da noção mais lata de obrigação de fazer. O entendimento seria cristalizado, em 2010, na súmula vinculante de número 31.

Já na transição para a terceira fase, passou a Corta Suprema a revisitar o tema, primeiramente com o caso dos cartórios, que se dissocia do simples fornecimento de trabalho inerente ao contrato de locação de serviços. Em seguida, com o da constitucionalidade da tributação do arrendamento mercantil e dos planos de saúde. Se o caso de 2000 era um caso considerado mais fácil, de oposição entre a locação de serviços e a locação de coisas puras, os casos do *leasing* e dos planos de saúde, embora não se subsumissem ao contrato de locação de serviços, tampouco consubstanciavam mera locação de coisas.

No primeiro dos julgamentos, entendeu-se pela presença de obrigação de fazer, consistente em prestar financiamento, o que nos parece artificial, já que, na interface entre tomador e prestação, há principalmente entrega de bem financiado.

No segundo dos casos, embora o voto do relator tenha enveredado pelo tortuoso caminho alegadamente evolutivo dos tipos, para ao fim abraçar expressamente o conceito de serviços de 1970 de Bernardo Ribeiro de Moraes, a maioria do colegiado ainda se apegou à noção de obrigação de fazer, que vislumbrou presente no caso dos autos, o que não se

reputa artificial nesse caso, pela evidente intermediação de serviços médicos que há nesses contratos. A comissão da intermediação seria, segundo o voto do próprio relator, inclusive, a base de cálculo eleita pelo Supremo como constitucional, contraditoriamente à defesa da noção de serviço como utilidade, que conduziria a base de cálculo mais ampla. Assim, concluiu-se que, embora haja críticas de alguns ministros a respeito da dicotomia obrigação de fazer/obrigação de dar, o rompimento total com a segunda fase só se faz presente no voto do relator, que reconhece, no seu voto dos embargos de declaração que, embora, a seu ver pessoal, os fundamentos da súmula vinculante n. 31 estejam superados, não o estão na visão do restante do tribunal.

Em 2020, confirmou-se o não abandono da noção de obrigação de fazer, tanto explicitamente, na fundamentação do voto do relator nos casos das apostas e das franquias, como, no primeiro caso, pela base de cálculo adotada pela Corte, indissociável, nos termos de Becker, da materialidade constitucional. Assim como no caso das farmácias de manipulação, do mesmo ano, constata-se que, tendo o Tribunal optado por um conceito intermediário, centra-se o debate atualmente na qualificação jurídica dos fatos, na busca da preponderância e na possibilidade de cindir tributariamente as operações econômicas, o que se confirma no ainda não concluído julgado dos *softwares*, no qual, adicionalmente, deu-se primazia à previsão em lei complementar.

No quinto capítulo, arrematou-se, a partir da reconstrução levada a efeito acima, o conceito de serviços para fins de ISS. Entendeu-se que todos os sentidos da época da promulgação da Emenda n. 18, de 1965 – o vernacular (esforço humano), o jusprivatista (conceito de serviços que não se restringe à locação de serviços), o econômico (*acts-based*) e o do direito comparado (uma parte dos impostos sobre a receita) – convergem para um mesmo entendimento, o de que serviço, em sentido constitucional, significa **esforço humano, com ou sem emprego de instrumentos, ainda que desemboque num resultado concretamente aferível**, o que não se confunde com qualquer atividade econômica. O mero fornecimento a terceiro de utilidade (sentido estático de serviço), se não imediatamente produzida por esse esforço, que deve ser abarcado pela contratação, não configura serviço para fins de ISS. Rejeitou-se, com fundamento da capacidade contributiva constitucional, a possibilidade de tributar o autosserviço.

Não se engloba, pois, a mera cessão de direitos, inclusive a cessão do direito de uso e de gozo (aluguel), de usufruto etc., pois, embora haja na quase totalidade das atividades econômicas humanas alguma conduta humana, ainda que omissiva, o serviço traduz

necessariamente uma ação e, especificamente, uma atividade humana que exija esforço físico, intelectual ou misto.

A vinculação do conceito constitucional a uma noção privatística, atribui-se a que se quis no passado purificar esse conceito, não especificamente pertencente ao Direito, uma vez que é comum ao vernáculo e ao sentido econômico-dinâmico, embora certamente de há muito por ele normatizado.

Optou-se por sublimá-lo, dada a supervalorização do Direito Civil, até não muito tempo atrás, por meio de institutos jusprivatistas. Percebida a limitação do contrato de locação de serviços para esse fim, logo se passou a buscar a identificação dos serviços com as obrigações de fazer.

A necessidade de buscar obstinadamente uma correspondência privatista para a materialidade constitucional é, a nosso ver, uma das razões para a pouca reverência à materialidade, que se esboça em alguns votos na Suprema Corte, notadamente nos do Ministro Fux.

Simplesmente porque não se vê — corretamente — a necessidade dessa correspondência para todas as materialidades constitucionais, pretende-se abandonar o correspondente privatista encontrado e tudo que ele significa, ainda que, nesse caso, como foi demonstrado, ele bem reflita o conceito a que se chegou, se emancipado do contrato específico de locação de serviços.

Rejeitou-se, assim, o conceito econômico atual de serviço como utilidade ou bem imaterial, que equivale ao conceito jurídico tributário hodierno mais comum no âmbito dos impostos sobre o valor agregado mundo afora de atividades que não consistem em entregas de mercadorias (mas não necessariamente prestações de serviços), pois todas as razões acima apreciadas convergem nesse sentido, em especial a limitação com que foi criado e percebido o ISS desde a sua origem; a existência de competência residual desde 1967; a impossibilidade de entender a previsão de atividades outras como serviços como delegação da competência residual da União; a impossibilidade de distinguir, sem insolúvel confusão constitucional, a circulação de mercadorias, se descorporificadas, e os serviços, se entendidos como meras utilidades; o desconforto doutrinário e jurisprudencial com a tributação de certos serviços, assim considerados por mera definição legal; e, por fim, o fosso que separa o modelo europeu de tributação sintética do modelo brasileiro de tributação analítica, que, inclusive, ao que tudo indica, será mantido, mesmo na eventualidade de aprovação de alguma das amplas propostas de reforma tributária.

Rechaçou-se, outrossim, o conceito excessivamente restritivo de locação de serviços, pois, primeiramente, podendo ter empregado com precisão os termos da legislação civil então vigente (locação de serviços), como fez em outros casos, não o fez o constituinte reformador de 1965. Além disso, esse sentido nunca sequer chegou a ser defendido até as últimas consequências por aqueles que defendem a incorporação do conceito privatístico, os quais sempre aceitaram a tributação pelo imposto de serviços prestados no mercado impessoal de consumo, assim como prestações de fazer outras que apenas longinquamente seriam caracterizadas como locações de trabalho.

Em relação aos problemas de qualificação jurídica que têm surgido, afirmou-se, ainda, a impossibilidade de onerar pelo imposto municipal prestações contratuais não tributáveis por qualquer dos impostos privativos, tão-somente pela conexão com algum serviço efetivamente tributável (múltiplas prestações relativamente autônomas). Se a conexão for a tal ponto íntima, que faça concluir pela absorção da parcela não tributável, que acaba por não ser efetivamente aquilo que é prestado ao terceiro, é possível a tributação do valor total da operação pelo ISS. Na distinção entre uma e outra situação, reputa-se de utilidade o CPC 47, que bem serve aos fins da dogmática tributária, ao qual também se recorre para fins de alocação das correspondentes receitas.

Por fim, percebeu-se que não há nada na materialidade constitucional que impeça a tributação municipal do destino, seja porque há no caso um claro elemento de conexão **territorial** como município do tomador, seja porque em muitos casos não se pode dizer efetivamente prestado o serviço em local preciso. O domicílio do tomador desponta, assim, como critério muito mais facilmente objetivável e, se bem normatizado, como forma de resolução de conflitos de competência intermunicipais. Essa solução seria assimilável à do critério da fonte na tributação internacional da renda, com a vantagem de que, no caso do ISS, haveria plena garantia da realização da materialidade constitucional, qual seja, a prestação do serviço, bem como o pagamento do imposto pelo prestador (contribuinte), a um município brasileiro, em respeito à norma constitucional de competência.

Após esse percurso, espera-se haver reconstruído fielmente a materialidade constitucional do ISS.

Ainda que, em termos de política tributária ou econômica, as conclusões a que se chegou não sejam todas ideais, pensa-se que no plano normativo são as que melhor refletem a correta interpretação da previsão constitucional que outorga aos municípios a competência para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Não sendo a Constituição de 1988 imutável, e dada a histórica profusão de emendas constitucionais em matéria tributária, o aperfeiçoamento do sistema tributário nacional deve ser levado a efeito pelas vias formais, em atenção à supremacia da Constituição e ao princípio democrático, sob pena de severo agravo às liberdades fundamentais.

Se, como lembra Gabriel Ardant, o nascimento da moderna tributação deu-se justamente pelo abandono da pilhagem (bens corpóreos) e da corveia (o trabalho humano forçado prestado ao soberano) em favor do imposto e de sua monetarização⁴⁹², não se pode deixar de ver nos tributos indiretos, que espelham a extração, antes *in natura*, de parcela desses bens e desse trabalho da sociedade, um retorno atávico a essa primitiva origem.

Como a riqueza humana já não mais se produz com a preponderância de outrora pelos bens corpóreos e pelo esforço humano, nada impede que as modernas formas de produção de riqueza sejam também tributadas pelos impostos indiretos no Brasil, desde que respeitadas as vias para tanto juridicamente imprescindíveis.

⁴⁹² ARDANT, Gabriel. *Histoire financière, de l'Antiquité à nos jours*. Paris: Gallimard, 1976, p. 31-32. Versão Kindle.

REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Maurício. *Ética e retórica – para uma teoria da dogmática jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2017. Versão eletrônica.

ALEMANHA. *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland* (Lei Fundamental da República Federal Alemã). Disponível em: <<https://www.gesetze-im-internet.de/gg/BJNR000010949.html>> Acesso em: 05.09.2020.

ALEMANHA. *Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846 – aktuelle Version (Stand 15. Juni 2020) – nach dem Stand zum 31. Dezember 2019*. Disponível em: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/Umsatzsteuer-Anwendungserlass-aktuell-Stand-2020-05-07.pdf?__blob=publicationFile&v=25> Acesso em: 12.07.2020.

ALEMANHA. *Umsatzsteuergesetz vom 29. Maio 1967*. Disponível em: <https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav#__bgbl__%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgbl167s0545.pdf%27%5D__1580144453238> Acesso em: 15.01.2020.

ALEMANHA. *Umsatzsteuergesetz in der Fassung vom 1. September 1951*. Disponível em: <https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBI&jumpTo=bgbl151045.pdf#__bgbl__%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgbl151045.pdf%27%5D__1581364156430> Acesso em: 15.01.2020.

ALEMANHA. *Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005*. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/BJNR119530979.html#BJNR119530979BJNG001104301> Acesso em: 10.07.2020.

ALEMANHA. *Bundesverfassungsgericht (Corte Constitucional Alemã). Beschluss vom 13. April 2017 - 2 BvL 6/13*. Disponível em: <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2017/04/ls20170413_2bvl000613.html> Acesso em: 10.09.2020.

ARENDT, Hannah. *The Human Condition*. 2. ed. Chicago: The University of Chicago Press, 1998.

ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006.

ARNOLD, Brian J. The Taxation of Income from Services. *Draft Paper n. 2. Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries*. p. 10. Disponível em: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/20140604_Paper2_Arnold.pdf> Acesso em: 04.01.2020.

ATALIBA, Geraldo. Impôsto municipal sôbre serviços - diversões públicas. A ausência de base impossível exclui a incidência do imposto. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, v. 66, p. 295-336, 1 jan. 1971, p. 298-299.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. ISS - Conflitos de competência e tributação de serviços. *Revista de direito tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 10, 1978.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. ISS na constituição: pressupostos positivos, arquétipos do ISS. *Revista de direito tributário*, v. 10, n. 37, p. 29-50, jul./set. 1986.

ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 240 apud NOGUEIRA, Johnson Barbosa. A Interpretação Econômica no Direito Tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: RT, 1968.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, v. 19, março/2001.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Parecer anexado à ADI n. 5.835*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=706345421&prcID=5319735#>> Acesso em: 20.07.2020.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2015.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

BALEEIRO, Aliomar de Andrade. *Direito Tributário Brasileiro*. (Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi). 12. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. *Consulta: imposto de indústria e profissões*. Clínica Fiscal: Questões de Finanças e de Direito Tributário. Salvador: Progresso, 1958.

BALEEIRO, Aliomar. Variações na Quarta Corda do ISS. *Revista Forense*. Rio de Janeiro, n. 253, Forense, 1977.

BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma* (Doutrina e Jurisprudência: da EC 18/65 à LC 116/01). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. Saraiva: São Paulo, 2009, p.345.

BARRETO, Aires Fernandino. ISS – Atividade-meio e serviço-fim. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 5, São Paulo: Dialética, 1996, p. 82-85.

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2018.

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS, IOF e instituições financeiras*. São Paulo: Noeses, 2016.

BARRETO, Simone Costa Rodrigues. *Mutação do Conceito Constitucional de Mercadoria*. São Paulo: Noeses, 2015.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed., São Paulo: Noeses, 2018.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed., Brasília: UnB, 1997.

BORGES, José Souto Maior. O Imposto Sobre Serviços no Sistema Constitucional Tributário. *Revista de Administração Municipal*, v. 21, n. 124, p. 27-48, maio/jun. 1974.

BRASIL. Ato Complementar n. 27. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-27-66.htm> Acesso em: 10.12.2019.

BRASIL. Ato Complementar n. 27/1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-27-66.htm> Acesso em: 01.11.2019.

BRASIL. Ato Complementar n. 34/1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-34-67.htm> Acesso em: 01.11.2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 45/2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&file name=PEC+45/2019> Acesso em: 05.02.2020.

BRASIL. Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm> Acesso em: 27.10.2019.

BRASIL. Código Comercial de 1850. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/10556-1850.htm> Acesso em: 07.01.2020.

BRASIL. Código de Defesa do Consumidor. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078compilado.htm> Acesso em: 05.09.2020.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm> Acesso em: 05.01.2020.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em 05.01.2020.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm> Acesso em: 05.01.2020.

BRASIL. Congresso Nacional. Emendas à Constituição de 1946: número 18: reforma tributária. Brasília: Biblioteca do Congresso Nacional, 1966.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm> Acesso em: 01.11.2019.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm> Acesso em: 01.11.2019.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 01.11.2019.

BRASIL. Decreto nº 55.866, de 25 de Março de 1965. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-55866-25-marco-1965-396107-publicacaooriginal-1-pe.html>> Acesso em: 01.10.2020.

BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 De novembro de 2018. Regulamento do Imposto de Renda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm> Acesso em: 01.10.2020. Arts. 41 e ss.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 1, de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm> Acesso em: 10.12.2019.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 18/1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm> Acesso em: 27.10.2019.

BRASIL. Lei n. 5.172/66. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> Acesso em: 01.11.2019.

BRASIL. Lei n. 9.656, de 3 de junho de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19656.htm> Acesso em: 05.09.2020.

BRASIL. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm> Acesso em: 01.10.2020.

BRASIL. Lei Complementar n. 56/1987. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp56.htm> Acesso em: 05.10.2019.

BRASIL. Lei Complementar n. 116/2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm> Acesso em: 10.07.2020.

BRASIL. Lei Complementar n. 157/2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm> Acesso em: 10.07.2020.

BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição n. 110/2019. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1576781827960&disposition=inline>> Acesso em: 05.02.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AC 661 QO. Disponível em:
 <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=348255>> Acesso em:
 05.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1945. Disponível em:
 <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>> Acesso em:
 11.11.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3089-2/DF. Disponível em:
 <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=539087>> Acesso em:
 10.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4.389 MC. Disponível em:
 <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=4389&classe=ADI-MC>>
 Acesso em: 05.02.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. na Rcl 14.290/DF. Disponível em:
 <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6210739>> Acesso em:
 10.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no RE 553.004/RJ. Disponível em:
 <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=748215085>>
 Acesso em: 24.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5659. Disponível em:
 <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5132886>> Acesso em:
 11.11.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5659. Voto do Min. Dias Toffoli. Disponível em:
 <<https://www.conjur.com.br/dl/toffoli-relator-adi-5659-relatorio-voto.pdf>> Acesso em:
 11.11.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no RE 602.295/RJ. Disponível em:
 <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8273399>> Acesso em:
 11.01.2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 47731/SP. Disponível em:
 <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=22064>> Acesso em:
 15.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 546.588 Ag. R. Disponível em:
 <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=365846>> Acesso em:
 05.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 551.336 Ag R. Disponível em:
 <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=354074>> Acesso em:
 05.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 589.958 Ag R. Disponível em:
 <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=511007>> Acesso em:
 05.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 651.703/PR. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749745629>>
Acesso em: 24.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 100.779/SP. Revista Trimestral de Jurisprudência, Brasília, v. 109, set. 19.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 108.665/SP. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=108665&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 05.10.2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 112.947/SP. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=112947&classe=RE>> Acesso em: 05.10.2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 113.383-0/SP. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=113383&classe=RE>> Acesso em: 01.11.2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 116.121-3/SP. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>> Acesso em: 05.10.2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 163.725/ES. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=214611>. Acesso em: 05.10.2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 38.538. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=262586>> Acesso em: 12.12.2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 446.003 Ag R. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=446003&classe=RE-AgR>> Acesso em: 05.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 455613 Ag R. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=503020>> Acesso em: 05.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 464.477 Ag R. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=464477&classe=RE-AgR>> Acesso em: 05.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 465.143 Ag R. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=406614>> Acesso em: 05.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 465.456 Ag R. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=456416>> Acesso em: 05.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 490.277-0/RJ. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=517015>> Acesso em: 10.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 547.245/SC. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>> Acesso em: 10.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 553.223-2/RJ. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570641>> Acesso em: 10.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 553223 Ag R. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=501176>> Acesso em: 05.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 592.905/SC. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>> Acesso em: 10.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 602.706. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614598>> Acesso em: 13.07.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 603.136/RJ. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=15343432330&tipoApp=.pdf>> Acesso em: 12.07.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 634.764/RJ. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=15343623117&tipoApp=.pdf>> Acesso em: 10.07.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 651.703/PR. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=12788517>> Acesso em: 12.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 605.552/RS. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344602084&ext=.pdf>> Acesso em: 07.10.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 70.538/GB, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, julgado em 24.3.1971. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=166423>> Acesso em: 10.11.2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 745.279/RS. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6242711>> Acesso em: 10.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 76.479/BA. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=165729>> Acesso em: 05.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 78.522/CE. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=173929>> Acesso em: 06.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 78.927/RJ. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=174327>> Acesso em: 05.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 82.997/GO. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=177986>> Acesso em: 05.10.2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RMS 14.673/SC. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=112552>> Acesso em: 12.12.2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segundos Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 651.703/PR. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=749745501>> Acesso em: 24.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 79.709/SP. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=175084>> Acesso em: 06.01.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RMS 19.081/SP. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=115407>> Acesso em: 13.07.2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. Fornecimento de alimentação em bares e restaurantes - Prestação de serviço tributável pelo município - Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968. *Revista de direito tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 3, n.7/8, p. 282-283, jan./jun. 1979.

CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do "fato gerador" - Direito e sua autonomia - O paradoxo da interdisciplinarietà. *Revista da Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo*, v. 102, p. 441-456, 2007.

CHIARINI, Gabriele. *Fattispecie e disciplina dei servizi. Contributo alla riflessione giuridica sugli istituti della società post-industriale*. Milão: Giuffrè Editore, 2011.

CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Il Mulino, 2007.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 30 – Receitas. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>> Acesso em: 15.07.2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente*. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47_Rev%2014.pdf> Acesso em: 15.07.2020.

CORREA, Walter Barbosa. Imposto sobre serviços. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n.2, 1967.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

DELGADO, José Luiz Marques. A sistemática constitucional do imposto sobre serviços. In: BORGES, José Souto Maior (org.). *Direito tributário moderno*. São Paulo: J. Bushatsky, 1977, p. 143-190.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, 1988.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Tipos e Conceitos. A Incompatibilidade do modo de pensar por tipos e as regras de competência tributária constitucionais* (federalismo, separação dos poderes, segurança jurídica e direitos e garantias fundamentais). Estudos em Homenagem a Humberto Ávila (no prelo).

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

DWORKIN, Ronald. *Justice for Hedgehogs*. Cambridge, Massachusetts, London: The Belknap Press of Harvard University Press, 2011.

ESTADO DE SÃO PAULO. *Lei Estadual Paulista n. 2.485, de 16 de dezembro de 1935*. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1935/lei-2485-16.12.1935.html>> Acesso em: 07.01.2020.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Constituição dos Estados Unidos da América*. Disponível em: <<https://constitutionus.com>> Acesso em: 10.06.2020.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte. *Merchants' Loan & Trust Co. v. Smietanka*. Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/255/509>> Acesso em: 15.06.2020.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1959.

FANUCCHI, Fábio. *Reforma Constitucional Tributária. Estudo da emenda constitucional n. 18*. Anteprojeto do Código Tributário. São Paulo: Atlas, 1966.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 2011.

FIORI, Roberto. *La definizione della 'locatio conductio': Giurisprudenza romana e tradizione romanistica*. Nápoles: Jovene, 1999.

FISHER, Allan, G.B. *The Clash of Progress and Security*. Londres: Macmillan, 1935.

FONSECA, Fernando Jorge; PINTO, Carlos Sousa. *From the Classical Concept of Services to Service Systems*. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/275245878_From_the_Classical_Concept_of_Services_to_Service_Systems> Acesso em: 15.12.2019.

FRANÇA. Code Général des Impôts. *Journal Officiel de La République Française: 30 Avril 1950*. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/jo_pdf.do?id=JPDF3004195000004469&pageCourante=04499> Acesso em: 10.01.2020.

FRANÇA. Loi n. 54.404 du 10 avril 1954 portant réforme fiscale. *Journal Officiel de La République Française*: 11 Avril 1954. p. 3492. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/jo_pdf.do?id=JORFTEXT000000864818&pageCourante=03482> Acesso em: 10.01.2020.

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS (FGV). Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. *Reforma tributária nacional*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método. Traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica* (Tradução de Flávio Paulo Meurer). 3. ed., Petrópolis, Vozes, 1999.

GAUDEMET, Paul Marie. *Précis de Finances Publiques*. Tomo 2. Paris: Montchrestien, 1970.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.

GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milão: Giuffrè, 2011.

HELLERSTEIN, Jerome R. The Scope of the taxable Sale under Sales and Use Tax Acts: Sales as Distinguished from Services. *Tax Law Review*, Nova Iorque, n. 11 (3), 1956.

HILL, Peter. On Goods and Services. In: Review of Income and Wealth, n. 23, dezembro, 1977, 315-38 apud FONSECA, Fernando Jorge; PINTO, Carlos Sousa. From the Classical Concept of Services to Service Systems. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/275245878_From_the_Classical_Concept_of_Services_to_Service_Systems> Acesso em: 15.12.2019.

HOUAISS, Antônio. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro, Ed. Objetiva, 2001.

HUME, David. *Tratado da natureza humana: uma tentativa de introduzir o método experimental de raciocínio nos assuntos morais*. (Tradução de D. Danowski). São Paulo: Editora da Unesp, 2000.

ITÁLIA. *Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*. Disponível em: <<https://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2019/01/25/decreto-iva>> Acesso em: 21.07.2020.

ITÁLIA. Legge 19 Giugno 1940, n. 762. *Gazzetta Ufficiale Serie Generale*, n. 160 del 10.07-1940. Disponível em: <https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=1940-07-10&atto.codiceRedazionale=040U0762&isAnonimo=false&normativi=true&tipoVigenza=originario&tipoSerie=serie_generale¤tPage=1> Acesso em: 12.01.2020.

ITÁLIA. Regio Decreto-Legge 9 gennaio 1940, n.2. *Gazzetta Ufficiale Serie Generale*, n. 15 del 19-1-1940. Disponível em: <https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=1940-01-19&atto.codiceRedazionale=040U0002> Acesso em: 12.01.2020.

JARACH, Dino. Interpretação no Direito Tributário. Hermenêutica no Direito Tributário. São Paulo, Saraiva, 1975, p. 76 e 37, apud NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

JOSEPH, Anton. Mercedes Benz Case: Sale of Goods or Services? *International VAT Monitor*, 2018 (Volume 29), N. 3. Disponível em: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-VAT-Monitor/collections/ivm/html/ivm_2018_03_e2_2.html> Acesso em: 14.07.2020.

JUSTEN FILHO, Marçal. O Imposto sobre Serviços na Constituição. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, 1985.

KAYASTHA, Sandeep. Defining Service and Non-Service Exchanges. *Service Science* 3(4), p. 313-324. Disponível em: <<https://doi.org/10.1287/serv.3.4.313>> Acesso em: 14.12.2019.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. (Tradução de José Lamago). 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.

LUHMANN, Niklas. *Introdução à Teoria dos Sistemas*. (Tradução de Ana Cristina Arantes Nasser). 2 ed. Petrópolis: Vozes, 2010.

LUHMANN, Niklas. *O Direito da Sociedade*. (Tradução Saulo Krieger; Tradução das citações em latim Alexandre Agnolon). São Paulo: Martins Fontes, 2016. Edição eletrônica.

MACEDO, José Alberto Oliveira. Conflitos de competência na tributação do consumo. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. doi:10.11606/T.2.2013.tde-09012014-115232. Acesso em: 2020-02-08.

MANDELLI, Maike Bordignon. Impactos do CPC 06 (R2) - Operações de Arrendamento Mercantil em uma Indústria de Revestimentos Cerâmicos. Disponível em: <<https://congressosp.fipecafi.org/anais/Anais2020/ArtigosDownload/2643.pdf>> Acesso em: 05.10.2020.

MELO, José Eduardo Soares. *Aspectos Teóricos e Práticos do ISS*. São Paulo: Dialética, 2000.

MERKX, Madeleine. European Union - VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal. In: *International VAT Monitor*, 2018 (Volume 29), N. 1. Disponível em: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-VAT-Monitor/collections/ivm/html/ivm_2018_01_e2_1.html> Acesso em: 14.07.2020.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda. *Tratado de Direito Privado*. Tomo XLVII. Rio de Janeiro: RT, 1983.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A prestação de serviços no sistema tributário nacional. 1972. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 1972.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imposto Municipal sobre serviços. *Revista de direito público*, v. 14, p. 117-133, out./dez. 1970.

MORGENTHAUER, Gerd. *Die „isolierende Betrachtungsweise“ im internationalen Einkommensteuerrecht*. In: Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen. Gabler, 2010. p. 275-295.

MÜLLER, Friedrich. CHRISTENSEN, Ralph, *Juristische Methodik*, 11. ed., v. 1, (*Grundlegung für die Arbeitsmethode der Rechtpraxis*). Berlin: Duncker & Humblot, 2012.

MUNICÍPIO DE FRANCA. Lei n. 38, de 1948. Disponível em: <<https://franca.sp.leg.br/legislacao/lei-no-38-de-1o-dezembro-de-1948>> Acesso em: 12.12.2019.

MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Decisão da Impugnação ao Auto de Infração no Processo 6017.2018/0078029-9. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/232102875/dom-sp-normal-13-03-2019-pg-20>> Acesso em: 05.10.2020.

MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Lei Municipal n. 3.683/1947. Disponível em: <<http://documentacao.saopaulo.sp.leg.br/iah/fulltext/leis/L3683.pdf>> Acesso em: 06.01.2020.

MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Lei Municipal n. 5.917/1961. Disponível em: <<http://documentacao.saopaulo.sp.leg.br/iah/fulltext/leis/L5917.pdf>> Acesso em: 06.01.2020.

NELSON, Bruce M.; COLLINS, James T.; HEALY, John C. *Sales and Use Tax Answer Book*. CCH (Wolters Kluwer), 2020, cap. 3, p. 13.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. O imposto sobre serviços e a imprensa. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.). *Direito Tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1969, p. 135.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imposto sobre serviços de qualquer natureza: sujeição do contrato de empreitada de construção civil ao imposto sobre serviços*. Direito Tributário: estudos de casos e problemas tributários. São Paulo: José Bushatsky, 1973.

OBERSON, Xavier. Taxing robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots. *World Tax Journal*, v. 9, n. 2, p. 247-261, 2017. Disponível em: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/wtj_2017_02_int_3_SeptNewsletter.pdf> Acesso em: 14.07.2020.

PIERRO, Maria. *Beni e servizi nel diritto tributario*. Pádua: Cedam. 2003.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967. Com a Emenda nº 1, de 1969. Tomo II (arts. 8º a 30)*. 2. ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1973.

PORTUGAL. Lei Geral Tributária. Disponível em: <https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/pages/lei-geral-tributaria-indice.aspx> Acesso em: 10.09.2020.

REINO UNIDO DE PORTUGAL, BRASIL E ALGARVES. Alvará de 20 de outubro de 1812. Disponível em: <<http://www1.ci.uc.pt/ihti/proj/filipinas/l2pa511.htm>> Acesso em: 05.01.2020.

RIBEIRO, Francisco de Paulo Quintanilha. *Impostos Municipais*. R.G.S., G.L.L.E., J.S.N., A.R.S.D., F.Q.R., R.B.N.(org.). O novo sistema tributário Nacional. São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo, 1967, p. 81-82.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Os Conflitos de Competência entre o IPI, o ICMS e o ISS. BORJA, Célio; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Org.). *Temas de Direito Público* - Estudos em Homenagem ao Professor Flávio Bauer. Constituição e Cidadania. Rio de Janeiro: Multifoco, Novelli. Volume 1, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fundamento da legalidade tributária: do autoconsentimento ao pluralismo político. *Revista de informação legislativa*, Brasília, v. 45, n. 177, p. 215-222, jan./mar., 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed., São Paulo: Saraiva, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de Competências e Competência Residual. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Universalidade e Fonte. In: FERRAZ, Roberto C. B. (org). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin. 2005.

SILVA, Aprígio de Carvalho e. O Imposto Municipal de Serviços. In: SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coords.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

SILVA, José Afonso da. Imposto municipal sobre serviços. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n.4, 1968.

SILVA, José Manoel da. *Reforma tributária: estudo sobre o anteprojeto de reformulação da atual discriminação constitucional de rendas elaborado pela comissão de reforma do ministério da fazenda*. São Paulo: Federação e Centro das Indústrias do Estado de São Paulo, 1965.

SOUZA, Rubens Gomes de. Imposto de indústrias e profissões - Cálculo sobre o movimento econômico - Transferência de mercadorias - Majoração de tributos e autorização orçamentária - Elaboração legislativa. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 75, p. 345-359, jun. 1964. ISSN 2238-5177. p. 347 Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/25850>>. Acesso em: 02 Mar. 2020. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v75.1964.25850>.

SOUZA, Rubens Gomes de. O imposto municipal sobre serviços e o aceite bancário. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n.3, 1968.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 235, p. 193-232, jan. 2004. ISSN 2238-5177. Disponível

em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45134>>. Acesso em: 07.02.2020.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário (Volume IV). Os Tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TROTABAS, Louis. *Finances Publiques*. Paris: Dalloz, 1964.

UNIÃO EUROPEIA. Conselho da União Europeia. Segunda Directiva do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado. Disponível em: <<https://op.europa.eu/fr/publication-detail/-/publication/99ab67a1-f672-4605-8a30-c93cf82973de/language-fr>> Acesso em: 02.11.2019.

UNIÃO EUROPEIA. Conselho da União Europeia. Diretiva 112/2006, de 28 de novembro de 2006. Disponível em: <<http://www.legislation.gov.uk/eudr/2006/112/body/2007-12-29/data.pdf>> Acesso em: 06.02.20120.

VALADÃO, Haroldo. Impôsto de indústrias e profissões - Limites constitucionais da competência tributária dos Municípios. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 28, p. 414-422, abr. 1952. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/12435>>. Acesso em: 08 Fev. 2020. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v28.1952.12435>.

YAMAGUCHI, SHIGERU. Imposto Municipal de serviços. *Legislação e Jurisprudência Fiscal*, v. 23, n. 7, p. 23-66, 2.quinz.jun. 1979, p. 51-52.

ZAPPERI, R., SIEYÈS, Emmanuel-Joseph. *Écrits politiques*. Montreux: Éditions des Archives contemporaines, 1998.