

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. Formulase, 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.

2 COMO INTERPRETAR NORMAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA?

Antes de adentrar o estudo do significado de “serviços de qualquer natureza”, é preciso estabelecer premissas sobre a maneira mais adequada de compreender as normas de competência tributária.

Antes de tudo, é necessário estabelecer se há ou não um conceito constitucional de serviços, o que se faz no primeiro subtópico desta seção.

Passado esse ponto, deve-se estudar como se deve interpretá-lo, a partir dos diversos métodos interpretativos e das regras de prevalência entre eles, o que se reserva ao segundo subtópico.

2.1 TIPOS OU CONCEITOS?

Esta dissertação não é o espaço adequado para tecer considerações aprofundadas a respeito da aceitabilidade de tipos nas normas constitucionais de competência.

No entanto, dado o atual estágio do debate sobre essa controvérsia, um de cujos campos de batalha é precisamente o imposto sobre serviços, é necessário posicionar-se justificadamente.

Quem no Direito Tributário cedo se interessou pelo estudo do tema foi Misabel Derzi, que resgata historicamente o tipo, desde sua etimologia grega, passando pelo seu emprego nas ciências naturais, para explicar as transições graduais em espécies naturais, até sua chegada às ciências humanas e, mais especificamente, ao Direito¹².

Nesse sentido, a certa altura, segundo a autora, no século XIX, nas ciências naturais, e no século XX, nas sociais, o tipo surgiu como forma de ordenar logicamente o conhecimento, de modo a admitir, por comparação, transições fluidas e contínuas. Percebe-se ainda que, em comum com o conceito, são os tipos também abstrações, mas abstrações mais concretas e, portanto, mais próximas do específico e do individual³.

No que interessa ao Direito, vislumbra a autora três contornos principais para os tipos: na metodologia jurídica, como uma reação à tendência classificatória da jurisprudência dos conceitos; na criação legislativa, como sinônimo de conceito rígido e bem delimitado (como em tipo cerrado, que se atribui à tradução questionável de *Tatbestand* por tipo); no

¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 21-24.

²*Ibid.*, p. 23-25.

³*Ibid.*, p. 24-31.

âmbito administrativo, como método de execução da norma (por generalização, tendo em vista a praticabilidade, o que se chama na Alemanha de *Pauschalierung*)⁴.

Apesar dessa polissemia, logra a professora extrair um núcleo comum de sentido segundo o qual tipificar é abstrair as particularidades individuais para colher o que é comum ou repetitivo; tipo não seria ente único ou exclusivo, mas o que colhe propriedades médias, frequentes, especialmente representativas ou normativamente ideais⁵.

E arremata que “tipificar, em sentido técnico (...) não é estabelecer rígidos conceitos de espécies jurídicas, baluartes da segurança do Direito”, função que se ajustaria “aos conceitos fechados, determinados e classificatórios”⁶.

Mais recentemente, a professora titular da UFMG tratou especificamente da compatibilidade do raciocínio tipológico com as regras constitucionais de repartição de competências tributárias e concluiu pela inadequação dessa proposta. Apontou que, ainda que a norma jurídica – neste caso, a norma constitucional que atribui competência tributária – contenha uma parte descritiva, não corresponde ela “a uma descrição veritativa, mas normativa e qualificada pelo Direito”⁷.

À semelhança de Misabel Derzi, também combate a visão tipológica Humberto Ávila, segundo quem, quando um termo constitucional exprime um conceito, “conota propriedades necessárias e suficientes para sua verificação”⁸. Acrescenta ainda que a Constituição Federal de 1988, “além de prever conceitos nas regras de competência, definiu os tributos e suas espécies em vários dos seus dispositivos, por meio de definições intencionais e extensionais, expressas e implícitas, diretas e indiretas”⁹.

No mesmo sentido, afirma Pontes de Miranda, comentando o texto constitucional anterior, nesse particular inalterado, que “os conceitos que correspondem às diferentes espécies de impostos, se constam da Constituição, são conceitos de direito constitucional e não de legislação ordinária”¹⁰.

Em sentido oposto, há quem afirme, seguindo um raciocínio tipológico, que a Constituição teria meramente distribuído impostos preexistentes no nosso sistema tributário

⁴*Ibid.*, p. 46-47.

⁵*Ibid.*, p. 47.

⁶*Ibid.*, p. 48.

⁷ 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), p. 25. Estudos em Homenagem a Humberto Ávila (no prelo).

⁸ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 11.

⁹*Ibid.*, p. 66.

¹⁰ 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, p. 365.

a partir de expressões fluidas e referentes a fenômenos econômicos, sem pretender estabelecer limites rígidos para as competências, tanto é que reservou à lei complementar o papel de dispor sobre conflitos de competência e de, concomitantemente, conceituar as materialidades economicamente fundadas, apenas nominalmente previstas na Carta Maior¹¹.

Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri:

Na ideia do tipo, não se tem mais a comparação estática, acima apontada. Ao contrário, tem-se um *continuum*: agregam-se ao imposto preexistente, paulatinamente, novas características, deixando por vezes outras de lado. É possível traçar-se uma linha que evidencia a evolução do próprio tipo. O tipo ganha, assim, característica histórica. O que o constituinte fez foi referir-se aos impostos que ele conhecia, redistribuindo-os ou reagrupando-os, mas sempre partindo de uma realidade preexistente. Não há, aqui, qualquer congelamento, já que os próprios tipos podem evoluir. Reconhecer um tributo é identificar características que lhe são típicas¹².

O referido professor reconhece, contudo, que “em alguns casos, o constituinte se valeu de **conceitos** de direito privado, deixando pouquíssimo espaço para questionamentos quanto aos limites da competência de uma pessoa jurídica de direito público”¹³.

Por outro lado, em relação aos demais casos, defende que:

(...) o mero fato de uma expressão empregada pelo Constituinte existir no Direito Privado não implica necessariamente que o instituto de Direito Privado que com ela se designa tenha sido acatado pelo constituinte. A Constituição – diga-se desde já – há de ser lida em seu contexto e é neste que se investigará se houve, ou não, a adoção de um instituto de Direito Privado pelo Constituinte, na discriminação de competências. Ademais, nem sempre se extrai, do próprio texto constitucional, um conceito. **Muitas vezes, o constituinte apenas se referiu aos impostos a partir de uma aproximação tipológica**¹⁴ (grifos nossos).

Embora se concorde com que a mera existência das expressões empregadas por normas de competência tributária no Direito Privado não necessariamente significa a incorporação de conceitos privatísticos, discorda-se da afirmação final de que certos impostos foram referidos pelo constituinte a partir de uma perspectiva tipológica, pelas razões que se expõem.

Em linha semelhante à de Schoueri, defende Raquel Machado que “o legislador constituinte não tinha em mente a significação da palavra isolada e conforme (*sic*) lições de

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Discriminação de Competências e Competência Residual*. Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 82–115.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 279.

¹³ *Ibid.*, p. 269.

¹⁴ *Ibid.*, p. 270.

Direito Privado” da materialidade constitucional¹⁵. Teria havido uma mera redistribuição de impostos já conhecidos entre os entes, sem contornos precisos e predeterminados, mesmo porque, caso contrário, não haveria sentido em atribuir à lei complementar a função de resolver conflitos de competência, que não existiriam caso a discriminação de competências fosse tão rígida quanto se supõe¹⁶.

Face a essas constatações, rejeita a construção de sentido constitucional a partir de significações jurídicas prévias em favor de outros elementos interpretativos, tais como as características históricas do tributo¹⁷. Assevera, ainda, que outra razão para favorecer a solução tipológica é a de que “é impossível a quem elabora textos normativos apontar soluções prontas e acabadas para todos os problemas concretos a serem resolvidos com a sua aplicação”¹⁸.

São essas duas concepções diametralmente opostas das regras de competência. Para a primeira, pelo menos em determinados casos, como visto, não se deve tomar o termo empregado com preciosismo, pois teria havido mera distribuição de impostos já existentes e conhecidos, mas que podem evoluir no tempo, pela aquisição e pela perda de propriedades, sem que haja propriamente um núcleo imutável que os caracterize. Para a segunda, se não se redefiniram os termos empregados, que conotam propriedades necessárias e suficientes para a verificação do conceito, a Constituição terá incorporado seu sentido comum (ordinário ou técnico) ao tempo da promulgação¹⁹.

Para nos posicionarmos em relação a esse debate, recorremos a Dworkin, segundo quem, nas práticas sociais, como o Direito, a interpretação se dá em três estágios: individuação das práticas (jurídica, e não literária, por exemplo), atribuição de um conjunto de propósitos a esse gênero e tentativa de identificar a melhor realização desses propósitos na ocasião²⁰.

Assim, o desacordo sobre a visão das regras de competência como expressivas de tipos ou de conceitos não reside apenas nesse último nível, ou seja, não é de primeiro grau. É claramente uma discordância sobre a melhor Teoria do Direito a adotar e sobre a função exercida pelo capítulo da Constituição intitulado “Sistema Tributário Nacional”.

¹⁵ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 234.

¹⁶ *Ibid.*, p. 234-235.

¹⁷ *Ibid.*, p. 235.

¹⁸ *Ibid.*

¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 67.

²⁰ DWORKIN, Ronald. *Justice for Hedgehogs*. Cambridge, Massachusetts, London: The Belknap Press of Harvard University Press, 2011, p. 131.

Daí que, a nosso sentir, Humberto Ávila corretamente enfrentou a questão, ao iniciar seu ensaio sobre o tema a partir da sua concepção de norma, ressaltando o propósito do Direito de ser prescritivo²¹. É essa, inclusive, a posição de Johnson Barbosa Nogueira, em trabalho simpático à interpretação econômica do Direito Tributário. Segundo o baiano, “a ‘teoria dos tipos’ é caminho que leva ao emprego da analogia propriamente dita, num curioso processo de subsunção às avessas”²².

Por comungarmos de semelhantes concepções teóricas, adequadas, com muito maior razão à parte específica da Constituição ora estudada, permeada de regras bastante específicas e exaustivas, é que também julgamos haver conceitos pressupostos pela Constituição por toda a repartição de competências.

Com efeito, o fato de não se eleger para a materialidade constitucional um termo inequivocamente correspondente a instituto privatístico, ou de não se definir expressamente o termo em algum outro sentido, não induz à ausência de um conceito nem leva necessariamente a admitir que haja uma série de significados sucessivos para o termo no tempo, os quais vão sendo definidos pela lei complementar²³. Quanto à segunda hipótese, é evidente, assim, que não há só conceitos expressamente definidos, pois, se assim fosse, a Constituição seria letra morta e não se prestaria a cumprir a sua função de limitar o poder.

A circunstância de não haver uma definição expressa do conceito constitucional ou, se for o caso, de não haver uma inequívoca correspondência com um conceito jurídico de Direito Privado não significa que não houve incorporação de sentido algum. Em casos assim, tão somente será mais laborioso o mister do intérprete, de, a partir dos diversos métodos interpretativos, concluir qual foi o sentido incorporado.

Assumir que a repartição de competências constitucionais se deu a partir de tipos importa, ao fim e ao cabo, em admitir que os fatos mudariam o próprio Direito, que deixaria de moldar o exercício da competência, o que atenua significativamente a básica distinção entre o ser e o dever-ser e viola o princípio de Hume²⁴.

²¹ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 17.

²² NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *Interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, São Paulo, 1982, p. 100.

²³ Nesse sentido, do qual discordamos, Schoueri: “Noutras palavras, enquanto o constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente, impôs ao legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos, seja por meio de definições de hipóteses tributárias, bases de cálculo e contribuintes, seja através da imposição de limites em casos de conflitos”. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 270.

²⁴ Cf. HUME, David. *Tratado da natureza humana: uma tentativa de introduzir o método experimental de raciocínio nos assuntos morais*. (Tradução D. Danowski). São Paulo: Editora da Unesp, 2000.

Se é certo que a sucessão de Constituições revela que, em diversos momentos, houve uma redistribuição constitucional de figuras já conhecidas, trata-se de constatação de ordem contingente e descritiva. Não há nada que imponha ao constituinte limitar-se a redistribuir impostos já existentes, o que, inclusive, tolher-lhe-ia o poder de criar um imposto bruscamente novo. E mesmo no efetivo caso de uma reorganização de competências já existentes, nada exigiria que as “novas” figuras tivessem características fluidas e mutáveis.

O modo específico como foram estruturadas as normas de competência entre nós também indica a presença de conceitos nas materialidades.

Ataliba, em conhecido e respeitado texto sobre a Constituição de 1967, que não mudou nesse ponto em relação à Carta atual, aponta que o sistema constitucional tributário pátrio é o mais rígido dentre os conhecidos no mundo, pois traz não só detalhada discriminação de rendas, mas igualmente hirta distribuição de faculdades tributárias, com os objetivos de evitar bitributação, assegurar autonomia financeira aos entes parciais e evitar conflitos de competência²⁵.

Essa tradição, inclusive, preexiste à Constituição de 1967, tanto é que o autor, comparando a Constituição de 1946 com outras da época, assim concluiu:

Se, nos demais sistemas constitucionais- e o contraste é flagrante, manifesto, ao simples confronto das leis fundamentais dos diversos países- a outorga constitucional é genérica e amplamente permissiva. Nos demais sistemas, a mais lata liberdade é conferida ao legislativo. O constituinte deixou verdadeiro cheque em branco, a ser preenchido discricionariamente-quase que arbitrariamente-pelo legislador ordinário. Entre nós foi bem outra a solução²⁶.

A forma de discriminação constitucional de competências tributárias não mudou de 1946 para cá, repise-se. Nesse sentido orienta-se a posição de Humberto Ávila, para quem, notando a rigidez e a exaustividade das normas constitucionais tributárias, “o Direito Tributário Brasileiro é, sobretudo, um Direito Constitucional Tributário”²⁷.

Se é verdade que a válvula de escape ao progresso econômico, a que aludia Geraldo Ataliba, no sistema de 1946, i.e., a possibilidade de exercício de competência residual pela União e pelos Estados²⁸, foi abolida pela Emenda 18/1965, com a extinção da competência residual, e restaurada apenas para a competência da União a partir de 1967²⁹ (e, a partir de

²⁵ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: RT, 1968, p. 3-39.

²⁶ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: RT, 1968, p. 31.

²⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 164.

²⁸ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: RT, 1968, p. 30. Confira-se o art. 21 da CF de 1946.

²⁹ *Ibid.*

1988, com 20% do produto da arrecadação dirigido aos Estados), essa opção de política fiscal não pode conduzir à deturpação das competências tributárias privativas.

O modo pelo qual a Carta Maior repartiu competências tributárias influencia a maneira como as materialidades das regras de competência serão interpretadas.

Com efeito, como percebe Lima Gonçalves, em outras ordens jurídicas, a exemplo da estadunidense, é muito diverso o quadro normativo, pois não se prevê um rol taxativo de impostos privativos para os entes e, salvo previsões específicas, como para o imposto de renda (não privativo do ente central nos EUA, destaque-se), a atribuição de competência tributária é ampla e aberta: “o Congresso terá poder de impor e cobrar impostos para custear suas despesas e implementar a defesa e o bem-estar geral dos Estados reunidos em Federação³⁰”.

Humberto Ávila, a seu turno, doutor nesse específico capítulo do direito comparado, rejeita a aceitação de tipos com base na doutrina e na jurisprudência alemãs, porquanto inexistentes na Lei Fundamental daquele país “dispositivos concernentes à atribuição de poder de tributar aos entes federados por meio dos quais o conteúdo da legislação seja materialmente predeterminado, como sucede no Brasil³¹, o que torna a inspiração inservível.

De fato, consultando a Carta de Bonn, percebe-se que não há qualquer preocupação minimamente comparável com a brasileira em relação à materialidade dos tributos.

Especificamente quanto ao IVA alemão, que mais diretamente interessa ao objeto deste trabalho, há menção nominal no art. 106, no contexto da repartição do produto da arrecadação. A norma de atribuição de competência legislativa tributária, o art. 105 anterior, limita-se a repartir essas atribuições conforme os gêneros tributários (como impostos sobre o consumo ou sobre os gastos) ou então por referência ao produto da arrecadação³².

Infere-se, assim, não ter havido a evidente intenção de vincular as regras de competência a aspectos materiais precisamente delimitados³³, o que se deixa revelar de maneira muito clara pela comparação dos textos respectivos das Constituições.

³⁰ GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 23-24.

³¹ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 35.

³² 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.

³³ *Ibid.*

Se, no caso da brasileira, atribui-se aos entes federativos competência para “**instituir impostos sobre**” as materialidades listadas (arts. 153, 155 e 156) e se reconhece que há “**fato gerador** ou base de cálculo **próprios** dos [impostos] discriminados nesta Constituição” (art. 154, I)³⁴, o que evidencia haver predeterminação constitucional das materialidades, no da alemã, privilegia-se a referência aos nomes dos impostos, em detrimento das suas materialidades.

Além disso, a sistemática constitucional brasileira de atribuição de grandes impostos privativos e de competência residual prevista para a União (aliás, nunca usada sob a égide da Carta Política atual) parece diferir relevantemente da repartição alemã.

Um exemplo pode aclarar essa distinção entre as ordens jurídicas. Em 2010, o Parlamento Alemão instituiu um imposto sobre combustíveis nucleares (*Kernbrennstoffsteuer*), não previsto nominalmente na Constituição Alemã, mas fundado na competência outorgada à União pela combinação dos arts. 105, II, e 106, 1º, II, da Carta Política. O primeiro dispositivo outorga à União competência legislativa concorrente sobre “os demais impostos”, quando o produto deles lhe couber total ou parcialmente. O segundo dispositivo, por sua vez, assevera que a receita dos **impostos sobre o consumo** toca ao ente central, se não couberem aos Estados (segundo o p. 2º do mesmo art. 106, seria o caso do imposto sobre a cerveja e do tributo sobre apostas), conjuntamente aos Estados e à União (segundo o p. 3º do mesmo artigo 106, é o caso do IVA alemão) ou aos Municípios (segundo o p. 6º ainda do art. 106, é o caso dos impostos *locais* sobre consumo e despesas)³⁵.

Decidiu a Suprema Corte Alemã, em 2017, pela inconstitucionalidade do referido imposto, por ausência de características típicas de um imposto sobre o consumo, nomeadamente pela falta de oneração do consumidor final, já que se cuidava eminentemente de um imposto sobre a produção, embora incidisse sobre o consumo de determinados insumos no meio da cadeia produtiva³⁶.

Da fundamentação da decisão, extrai-se, ainda, que “por meio dos tipos previstos pelos arts. 105 e 106 da Lei Fundamental, é o legislador livre para criar novos impostos”,

³⁴ 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.

³⁵ 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.

³⁶ ALEMANHA. *Bundesverfassungsgericht* (Corte Constitucional Alemã). *Beschluss vom 13. April 2017 - 2 BvL 6/13*. Disponível em: <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2017/04/1s20170413_2bv1000613.html> Acesso em: 10.09.2020.

mas apenas nos limites exclusivos do catálogo constitucional³⁷. Assim é que se lê a expressão “**impostos sobre o consumo**”, escrita pelo constituinte alemão **no plural**, como um tipo a partir do qual os entes podem criar impostos.

Esse relato é suficiente para concluir que há na Alemanha uma notória sobreposição de competências tributárias (no sentido de instituição de tributos) entre as esferas governamentais, a qual não se equipara à concorrência eventual que pode haver entre impostos privativos previstos pela Constituição Brasileira, seja porque o número de impostos previstos na Carta Política Alemã é muito maior do que aqui, seja porque a sobreposição se dá lá também em termos de gêneros de impostos e de suas espécies. Como no caso concreto de que se tratou, lá se entende ficar o legislador tedesco legitimado a, partindo das características típicas de um gênero impositivo, criar espécies ainda desconhecidas, expediente de que não se cogita no Brasil.

Também a razões estruturais constitucionais recorre Misabel Derzi, para quem, no Brasil, “a regra de competência tributária constitucional é cogente, deve assegurar o pleno funcionamento do federalismo, como irreversível núcleo da Constituição de 1988”³⁸. Arremata que o raciocínio tipológico transformaria as **normas** de repartição de competência em “meras sugestões de modelos a seguir, para se permitir o livre trânsito intertipos ou intratipos, com que se estimulam os conflitos federativos ao extremo”³⁹.

Efetivamente, a aceitação de tipos terminaria por enfraquecer sobremaneira a rigidez e o caráter normativo da repartição constitucional de competências e por ignorar a cédula residual de competência prevista em nossa Carta Maior.

Note-se ainda que há quem, como Ricardo Lobo Torres, parece admitir o tipo inclusive no fato gerador infraconstitucional dos tributos. Para ele, dentre outras possibilidades, inclusive conceituais, a adequação do fato gerador concreto ao abstrato se dá “pela tipificação, quando o conceito do tipo apreendido na realidade deva se ordenar segundo o conceito-tipo descrito na norma”⁴⁰.

Se as razões supracitadas levam à exigência de um conceito já na Constituição, é necessário, *a fortiori*, que também a lei, ao definir o fato gerador dos impostos privativos,

³⁷*Ibid.*

³⁸ 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), p. 25. Estudos em Homenagem a Humberto Ávila (no prelo). Repetido.

³⁹*Ibid.*

⁴⁰ Confira-se, por exemplo, a opinião de Ricardo Lobo Torres em: TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 235, p. 193-232, jan. 2004, p. 227. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45134>>. Acesso em: 07.02.2020.

atue em estrita aderência ao conceito constitucional, delimitando-o de maneira mais precisa. Disso é um excelente exemplo precisamente a lei nacional de regência do ISS, que lista os serviços tributáveis, o que não significa evidentemente que determinadas previsões suas não possam ter a inconstitucionalidade declarada.

Reconheça-se, contudo, a partir do texto citado, não aparentar estar o autor tratando de regras constitucionais de repartição de competência, nem dos fatos geradores dos impostos privativos delas decorrentes. Na maior parte do texto, parece estar cuidando de outros tipos de tributos (não de impostos privativos) e da tipificação no terceiro sentido acima referido por Misabel Derzi (vide o início deste capítulo 2.1), de modo que, embora a sua posição suscite controvérsias atinentes à regra da estrita legalidade tributária, não diz respeito diretamente ao objeto do presente estudo. Embora essa constatação não seja necessariamente conclusiva, o autor alude em outra obra a “conceito constitucional de serviços” e afirma haver limitações constitucionais positivas e negativas à definição do fato gerado pela lei complementar⁴¹.

De volta ao plano constitucional, é evidente que o constituinte quis significar algo com a expressão. Desejou selecionar uma fração da realidade e conferi-la à tributação municipal. Que esse recorte da realidade se deu por um conceito é uma imposição, como visto, da prescritividade do Direito, amplificada quando se cuida de normas de estatura constitucional, que, segundo sólida doutrina, instituíram entre nós sistema de rígida repartição de competências tributárias.

O fato de não se encontrar facilmente um conceito pronto e acabado da enigmática expressão “serviços de qualquer natureza” não deve fazer o intérprete abandonar a busca desse conceito.

Os conceitos, aliás, não são todos do mesmo gênero.

Dworkin, por exemplo, os distingue entre conceitos: a) naturais, b) criteriosais e c) interpretativos.

Os conceitos naturais são os que denotam aquilo que tem identidade fixa na natureza, como componentes químicos ou espécies animais⁴².

⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário (Volume IV). Os Tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 359.

⁴² DWORKIN, Ronald. *Justice for Hedgehogs*. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 2011, p. 159. Tradução livre de: “(...) that natural kinds are things that have a fixed identity in nature, such as a chemical compound or an animal species, and that people share a natural-kind concept when they use that concept to refer to the same natural kind”.

Em comum com os naturais, os conceitos criteriais têm a possibilidade de um teste decisivo e o fato de que não permitem desacordos entre as pessoas depois que os fatos pertinentes são acordados⁴³.

Distintamente dos naturais, entretanto, os conceitos criteriais são aqueles que compartilhamos quando comungamos dos mesmos critérios para identificá-los. Em alguns deles, como o de triângulo equilátero, os critérios compartilhados são precisos. Em outros, os critérios são vagos, a exemplo do caso de calvície⁴⁴.

Por fim, há os conceitos interpretativos: aqueles que compartilhamos mesmo que não aceitemos para eles um teste decisivo. Nós os compartilhamos porque entendemos que sua correta aplicação é fixada pela melhor interpretação das práticas nas quais figuram⁴⁵, o que, dentro do Direito, certamente pode variar conforme o âmbito de estudo.

Assim, o conceito de serviços de qualquer natureza não se pode considerar natural ou criterial, mas deve ser buscado interpretativamente, já que há ampla discordância sobre as maneiras de encontrá-lo, exatamente pela falta de consenso sobre a razão de ser das regras constitucionais de repartição de competência, o que explica em grande parte as divergências sobre os conceitos de serviço existentes.

Dworkin reconhece que os conceitos normalmente criteriais existentes fora do Direito, quando são por ele empregados, **tornam-se interpretativos**. Confirma-se a respeito o seguinte trecho de “Justice for Hedgehogs”:

Em certas circunstâncias, no entanto, a nova interpretação de um conceito normalmente criterial seria apropriada e necessária, porque, nessas circunstâncias, o conceito funciona como interpretativo. Imagine-se uma lei que declare que homens calvos fazem jus a uma isenção especial de imposto de renda. Essa lei tola converteria a calvície em questão interpretativa: burocratas, advogados e juízes teriam de formar alguma definição artificial de calvície, perguntando-se que definição melhor refletiria o sentido político da isenção. Outros exemplos menos tolos são mais plausíveis: uma lei que isente livros de impostos indiretos, mas que deixe livro sem definição, por exemplo. Conceitos que são normalmente criteriais frequentemente se tornam interpretativos quando empregados pelo Direito dessa forma.⁴⁶

⁴³*Ibid*, p. 160.

⁴⁴*Ibid*, p. 158-159.

⁴⁵*Ibid*, p. 160.

⁴⁶*Ibid*, p. 164-165. No original, traduzido livremente: “In some circumstances, however, a novel interpretation of a normally criterial concept would be appropriate, and indeed necessary, because in these circumstances the concept does function not as criterial but as interpretive. Imagine a statute declaring that bald men are entitled to a special income tax exemption. This silly statute would convert the question of baldness into a genuine interpretive issue: officials, lawyers, and judges would have to contrive some highly artificial definition of baldness (not necessarily a hair-counting definition) by asking which such definition would make most political sense of the exemption. Less silly examples are more conceptual interpretation plausible: a statute

Desse modo, ainda que certos fatos do mundo pudessem ser considerados pela Economia criterialmente como serviços, o transplante, por hipótese, desses mesmos fatos do mundo para o Direito como serviços seria meramente contingente, pois sua incorporação em regras de competência exige que sejam interpretados conforme a dogmática das regras de competência, o que pode conduzir a um conceito diverso do econômico.

Assim, o sentido deve ser **reconstruído** interpretativamente, no sentido *dworkiniano*, apreciando-se, método a método, as maneiras mais adequadas de chegar-se ao conceito constitucional, o que se passa a fazer no tópico a seguir, tendo-se sempre como norte a opção constitucional peculiarmente brasileira na positivação das regras de competência tributária.

Que o seja esforço reconstrutivo não quer indicar a inexistência da incorporação de um conceito pela regra de competência, premissa decorrente de sua normatividade, mas, diante da pluralidade de possibilidades que se deixa extrair da acesa controvérsia sobre o tema, apontar que o caminho até o sentido comum (ordinário ou técnico) incorporado pode não ser curto.

2.2 COMO INTERPRETAR UMA MATERIALIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA CONCEITUALMENTE?

Como foi afirmado, a Constituição Federal, desde a Emenda n. 18, de 1965, outorga aos municípios a competência para tributar “serviços de qualquer natureza”.

A interpretação dessa locução é o cerne deste trabalho. Declinar a maneira pela qual se buscará seu sentido é uma necessidade prévia ao início da empreitada.

É que, na literatura especializada, tem-se assistido frequentemente à defesa de teses bastante diversas entre si sobre o significado de “serviços de qualquer natureza”, o que, ao leigo, pode parecer inexplicável.

Ao filósofo do Direito, no entanto, a explicação é clara. A argumentação jurídica é entimemática, ou seja, funciona pela forma de silogismo entimemático ou retórico, “silogismo ao qual falta ou permanece subentendida uma das premissas ou mesmo a conclusão”⁴⁷. Assim, embora as conclusões, todas ditas jurídicas e oriundas de trabalhos que têm pretensão de correção, conflitem claramente entre si, a verdadeira discordância

exempting books from sales or value-added tax but leaving “book” undefined, for instance. Concepts that are normally criterial often become interpretive when embedded in law in that way”.

⁴⁷ ADEODATO, João Maurício. *Ética e retórica – para uma teoria da dogmática jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2017. Capítulo Décimo Quarto. Tópico Três. Versão eletrônica.

encontra-se nas premissas divergentes, não raro implícitas, desde as concepções de Direito até as regras hermenêuticas mais minudentes de que se lançou mão para chegar à conclusão.

No tópico anterior, já se estabeleceram algumas balizas interpretativas e já se rejeitou a possibilidade de ver na expressão meramente um tipo, a ser definido de modo verdadeiramente constitutivo pela lei complementar. Justificada antes a necessidade de um conceito de serviços, cumpre agora pôr as diretivas para a parte especial deste trabalho, que pretende defini-lo, identificando qual dos possíveis conceitos foi incorporado.

Como foi tratado acima, é exatamente a discordância sobre o modo de fazê-lo que o torna interpretativo.

Nesta seção do trabalho, quer-se, apesar da consciência da profundidade das questões tangenciadas e sem a menor pretensão de formular uma teoria da argumentação jurídica, traçar minimamente o caminho que se reputa mais correto para a interpretação da expressão constitucional.

Na busca do significado de “serviços de qualquer natureza”, empregam-se os mais conhecidos métodos interpretativos, detalhados nos tópicos a seguir: literal, histórico-genético, sistemático e teleológico, apresentadas ora em linhas gerais.

Pela interpretação literal, buscam-se normalmente os limites linguísticos do sentido da expressão estudada. Como possíveis significados, encontram-se o sentido dicionarizado da expressão no vernáculo, seu sentido técnico em ramos específicos do conhecimento, assim como a possibilidade de adoção de significado novo.

Segundo a interpretação histórico-genética, perquire-se a origem da lei constitucional. Entram em jogo os trabalhos preparatórios, as manifestações e intenções dos membros do Congresso Nacional, dentre outros.

Por interpretação sistemática, há de avaliar-se a influência de outras disposições, constitucionais ou não, sobre a previsão em questão.

Interpretando teleologicamente certa disposição, busca-se cumprir fielmente seus fins.

É evidente que a preferência por um desses métodos interpretativos pode conduzir a resultados diversos e até diametralmente opostos.

A par da corrente afirmação, reproduzida por Larenz, de que “não se trata de diferentes métodos de interpretação, (...), mas de pontos de vista metódicos que devem ser todos tomados em consideração para que o resultado da interpretação deva poder impor a

pretensão de correção⁴⁸”, cumpre verificar a existência de regras de prevalência entre esses distintos *topoi* argumentativos.

Assim, depois de discorrer individualmente sobre os diferentes métodos, aplicados ao objeto de estudo da presente dissertação, dir-se-á uma palavra sobre a preferência entre eles, para o caso de os resultados que cada um deles indicar serem diversos.

2.2.1 Interpretação literal

Há o consenso de que “toda a interpretação de um texto há de se iniciar pelo sentido literal⁴⁹”, assim entendido como uma cadeia de palavras no uso linguístico geral ou, no caso de que não seja possível constatar um tal uso, no uso linguístico especial do falante concreto, aqui no da lei respectiva⁵⁰.

Adiciona-se que “os significados que obtiveram na linguagem jurídica um significado específico, como, por exemplo, contrato (...), são usados nas leis, na maioria das vezes, com este significado especial⁵¹”.

Aqui já reside boa parte do debate sobre o conceito de serviços para fins de ISS. Como se verá adiante, parte da doutrina entende que, dado que o direito civil, de há muito, disciplina o contrato de “locação de serviços”, nos arts. 1.216 e ss. do CC-16, o qual, a partir do CC-02 passou a ser chamado de contrato de “prestação de serviços” (arts. 593 e ss.), é esse o sentido que se deve adotar. Outros, no entanto, sustentam que o sentido de serviço no direito tributário ganha contornos específicos – mais amplos, em diversas medidas, que o do contrato de locação de serviços.

As possibilidades da interpretação literal, no entanto, são ainda mais complexas do que aquilo que se costuma apresentar.

Chiassoni, por exemplo, a destrincha em diversas submodalidades⁵²: a) interpretação literal ordinária originalista (uso linguístico ordinário na época da produção da disposição); b) literal ordinária evolutiva (uso linguístico ordinário na época da aplicação da disposição); c) literal especial originalista (uso linguístico especializado da época da produção da disposição); d) literal especial evolutiva (uso linguístico especializado na época da aplicação).

⁴⁸ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 450.

⁴⁹ *Ibid*, p. 450.

⁵⁰ *Ibid*, p. 451.

⁵¹ *Ibid*, p. 452.

⁵² CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Il Mulino, 2007, p. 83.

Em sentido semelhante, aponta Alexy a existência de um argumento semântico, “quando se justifica, critica ou se afirma possível, com referência ao uso da linguagem, uma interpretação”⁵³. Dentre as possibilidades estão a “especificação da linguagem natural ou da linguagem técnica, em especial a do Direito”⁵⁴.

Assim, há diversas combinações possíveis. O sentido base de serviços pode ser o da linguagem ordinária ou da especializada (econômica, civilista ou tributária) e, além disso, pode-se adotar o sentido da época da Emenda n. 18/65 ou o significado atual respectivo.

Nessa oportunidade, afirma-se desde logo não ser de relevo, mesmo para uma interpretação originalista, o significado isolado de serviços em 1988. Como se detalhará, o sistema constitucional tributário atual foi inaugurado em 1965 e há, até a presente data, um forte sentido de continuidade desse conceito, mesmo porque então e agora se tributam os “serviços de qualquer natureza”. Assim, seria pouco razoável pretender analisar o significado literal de serviços em 1988, o que corresponderia a fazer tábula rasa de uma inequívoca continuidade do iniciado em 1965.

Desse modo, o significado originalista possível é o de 1965, e não o de 1988, sem prejuízo, evidentemente, das alterações engendradas por interpretações de outra ordem que não a literal, referentes ao período que medeia entre 1965 e 1988.

Como os significados literalmente aceitáveis podem ser múltiplos, é necessário examinar as diretivas interpretativas preferenciais pertinentes ao objeto de estudo:

Entre o significado ordinário e o distinto significado técnico de uma disposição dirigida à generalidade da sociedade, deve-se preferir o ordinário⁵⁵.

Entre o significado ordinário e o distinto significado técnico de uma disposição dirigida a um setor específico da sociedade, deve-se preferir o significado técnico⁵⁶.

À falta de razões suficientes, deve-se evitar atribuir aos termos interpretados algum significado especial distinto daquele que possuem na linguagem natural comum⁵⁷.

⁵³ ALEXY, Robert. *Teoría de la argumentación jurídica: La teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica*. Tradução: Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1989, p. 226.

⁵⁴ *Ibid.*

⁵⁵ CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Il Mulino, 2007, p. 112.

⁵⁶ *Ibid.*, p. 112.

⁵⁷ *Ibid.*, p. 113.

Entre o significado literal-originalista e o distinto significado literal-evolutivo de uma mesma disposição, deve-se preferir o significado literal-originalista⁵⁸.

Entre o significado literal-originalista e o distinto significado literal-evolutivo de uma mesma disposição, deve-se preferir o significado literal-evolutivo⁵⁹.

Entre o significado literal-originalista e o distinto significado psicológico-linguístico de certa disposição, deve-se preferir o último, desde que se prove que a letra traiu o espírito⁶⁰.

Entre dois ou mais significados de uma mesma disposição se deve preferir aquele que seja mais compatível com as pertinentes construções dogmáticas para a matéria, o subsector ou o sector do direito positivo a que se refere a disposição⁶¹.

Desse breve catálogo se percebe, em meio à usual multiplicidade de sentidos literais admissíveis, ser possível argumentar em sentidos diametralmente opostos, exemplificativamente, pela preferibilidade de um sentido comum ou técnico, originalista ou não.

Nesse sentido, manifestam-se Müller e Christensen, para quem a “concretização gramatical revela um âmbito de possibilidades, o qual apenas por contextos jurídicos específicos pode ser refinado⁶²”, apesar de notarem que tradicionalmente se segue a seguinte ordem de prioridade: norma de definição na própria lei; uso jurídico do termo; uso especializado; uso comum vernacular⁶³. Nem sempre, contudo, é possível determinar claramente em qual desses sentidos a expressão foi empregada.

Assim, a escolha interpretativa final depende de razões adicionais, que devem ser buscadas a partir de outros métodos interpretativos, como é possível depreender de cláusulas presentes nessas diretivas preferenciais.

Desses outros métodos é que se passa a cuidar a seguir.

⁵⁸*Ibid.*, p. 115.

⁵⁹*Ibid.*, p. 115.

⁶⁰*Ibid.*, p. 113.

⁶¹*Ibid.*, p. 115.

⁶² MÜLLER, Friedrich. CHRISTENSEN, Ralph, *Juristische Methodik*, 11. ed., v. 1 (Grundlegung für die Arbeitsmethode der Rechtspraxis). Berlin: Duncker & Humblot, 2012, p. 91. No original: Es wird daran deutlich, daß die grammatische Konkretisierung zunächst einen Plausibilitätsraum erschließt, der dann aber durch spezifische juristische Kontexte eingengt werden kann.

⁶³*Ibid.*, p. 331.

2.2.2 Interpretação sistemática

A interpretação sistemática não se limita, segundo Larenz, ao papel “da função geral do contexto, proporcionadora da compreensão⁶⁴”. Trata-se antes da busca pela “concordância objetiva entre as disposições legais singulares”⁶⁵.

Segundo Guastini, configura interpretação sistemática a interpretação que pretende:

(...) dessumir o significado de uma dada disposição da sua colocação no sistema do Direito: às vezes no sistema jurídico como um todo; mais frequentemente, num subsistema do sistema jurídico complexo, ou seja, no conjunto das disposições que disciplinam determinada matéria, ou que se referem a certo instituto⁶⁶.

Como demonstra o mestre italiano, a interpretação sistemática encobre várias operações interpretativas.

A primeira delas é a das disposições combinadas. Deve-se combinar disposições sempre que uma norma seja sujeita a exceções encontradas em outros enunciados, remeta a outras previsões e, por fim, se refira a fatos qualificados por outras normas, o que equivale a uma remissão implícita⁶⁷.

Um segundo sentido é o argumento topográfico, ou da *sedes materiae*, pelo qual se pode aduzir que certa disposição deve ser entendida de determinado modo em razão de sua colocação no ordenamento, como em certo título da Constituição⁶⁸.

Entrelaçadamente ao que se discutiu quando do estudo da interpretação literal, é considerado sistemático o argumento da constância terminológica, por que se presume que o legislador emprega cada termo ou sintagma com o mesmo significado, ainda que em ramos diversos do Direito⁶⁹. A esse se contrapõe o também sistemático argumento da inconstância terminológica, definido como “o modo de ver segundo o qual cada expressão da linguagem legislativa recebe significado do peculiar contexto no qual se coloca⁷⁰”. Essas duas diretivas

⁶⁴ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 458.

⁶⁵ *Ibid.*, p. 458.

⁶⁶ GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milão: Giuffrè, 2011, p. 296. Tradução livre de: “(...) desumere il significato di una data disposizione dalla sua collocazione nel ‘sistema’ del diritto: talvolta, nel sistema giuridico nel suo complesso; più frequentemente, in un sotto-sistema del sistema giuridico complessivo, cioè nell’insieme delle disposizioni che disciplinano una determinata materia, o che sono riferibili a un determinato ‘istituto’”.

⁶⁷ *Ibid.*, p. 297-298.

⁶⁸ *Ibid.*, p. 298.

⁶⁹ *Ibid.*, p. 299.

⁷⁰ *Ibid.*, p. 299.

interpretativas opostas ajudam a elucidar as controvérsias ligadas à interpretação econômica, de que se tratará abaixo.

A interpretação sistemática recomenda, pois, que se deixe o estudo isolado da disposição constitucional para adentrar seu cotejo com outros textos.

Trata-se aqui da busca da interpretação que melhor harmonize as disposições constitucionais envolvidas. Segundo Alexy, a forma mais importante do argumento sistemático é a indicação de uma contradição normativa⁷¹.

A título de exemplo, sabe-se que, sob a égide da Emenda n. 18/65, a cédula residual de competência foi abolida, o que pode ter como consequência interpretativa o necessário enquadramento de todos os fatos tributáveis em alguma das competências tributárias existentes, o que poderia explicar, como será detalhado posteriormente, a existência de serviços por mera definição da lei complementar, ainda que sem correspondência com a materialidade constitucional.

Por outro lado, a partir da Constituição de 1967 – o que se manteve na Carta Política atual –, restaurou-se a competência residual, a qual evidentemente indica que nem todos os possíveis fatos tributáveis poderão ser inseridos em alguma das competências constitucionais expressas. Assim, parece evidente que o argumento de que, caso não seja submetida certa operação econômica ao ISS, ficará ela intributada é inaceitável pela razão sistemática declinada, já que a possibilidade de vazios tributários é inerente à existência de uma cédula residual.

É importante assegurar que, na interpretação sistemática, os textos normativos cotejados A e B se dirijam ambos ao caso analisado, ou que apenas A a ele se reporte, mas não B, que servirá apenas indiretamente à solução do caso, jogando luz sobre a interpretação de B⁷².

2.2.3 Interpretação histórico-genética

Dado que a interpretação literal, apesar de limitadora, é comumente inconclusiva, visto que são variados os possíveis sentidos das palavras, de acordo com as combinações acima expostas, mesmo após os filtros adicionais impostos por interpretação sistemática, é

⁷¹ ALEXY, Robert. *Teoría de la argumentación jurídica: La teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica*. Tradução: Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1989, p. 231.

⁷² MÜLLER, Friedrich. CHRISTENSEN, Ralph, *Juristische Methodik*, 11. ed., v. 1 (Grundlegung für die Arbeitsmethode der Rechtspraxis). Berlin: Duncker & Humblot, 2012, p. 390-391.

quase intuitivo que também se perscrute a intenção da lei ou do legislador, o que se liga no Direito Tributário, a nosso ver, à noção de autotributação, pela qual ao Estado só é dado extrair dos cidadãos compulsoriamente aquilo que eles mesmos, por seus representantes, autorizem⁷³.

Tratando de interpretação histórica, alude Larenz “à intenção reguladora do legislador ou à sua ideia normativa⁷⁴”. Dentro desse método interpretativo, também há múltiplas possibilidades, pois não é pacífica a identificação de quem é aquele cuja intenção se deve buscar. Didaticamente, afirma o alemão que:

(...) tem de se distinguir, de um lado, a intenção reguladora, os fins e a sua hierarquia, bem como as opções fundamentais do legislador e, por outro lado, as ideias normativas concretas das pessoas que tomaram parte na assessoria e redação do texto legislativo. Só os fins, estatuições de valores e opções fundamentais determinados na intenção reguladora (...), sobre os quais, de fato, os participantes no ato legislativo tomaram posição, podem ser designados como vontade do legislador, que se realiza mediante a lei⁷⁵.

Sobre o significado de termos específicos, sustenta o mesmo autor que “podem esperar-se, antes do mais, dos autores do texto da lei ou dos membros das comissões de assessoria⁷⁶”. Embora suas manifestações sejam “de valor relevante para a interpretação⁷⁷”, ainda que fiquem “geralmente aquém das possibilidades de aplicação da norma⁷⁸”, reconhece-se não representarem, “nem individualmente nem (na) sua globalidade”, o legislador⁷⁹.

Chiassoni detalha, ainda, as diretivas de interpretação histórica, dentre outras⁸⁰: a) interpretação psicológico-originalista (vontade do legislador histórico); b) interpretação psicológico-funcional-originalista (vontade que o legislador histórico perseguia no momento da produção da norma); c) interpretação psicológica atualizada (vontade do legislador se tivesse produzido a disposição no momento da sua aplicação); d) interpretação psicológico-funcional atualizada (significado sugerido pelo escopo do legislador se tivesse produzido a disposição quando da sua aplicação).

⁷³ A respeito do tema, confira-se: 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.

⁷⁴ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 462.

⁷⁵ *Ibid*, p. 464.

⁷⁶ *Ibid*, p. 464.

⁷⁷ *Ibid*, p. 464.

⁷⁸ *Ibid*, p. 464-465.

⁷⁹ *Ibid*, p. 464.

⁸⁰ CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Il Mulino, 2007, p. 88.

Se se consideram, e.g., as normas de repartição de competência tributária como limitações ao poder de tributar, do que se tratará com mais vagar abaixo, tende-se a privilegiar os significados a) e b), o que se coaduna com a tradicional ideia de autotributação.

Ainda que costume apontar essa visão das normas de competência tributária como uma peculiaridade brasileira, verifica-se também em outras ordens jurídicas visões semelhantes, ao menos em casos específicos.

Tome-se, por exemplo, o caso da tributação dos ganhos de capital pelo imposto de renda estadunidense. Naquele país, embora não haja rígida repartição de competências tributárias entre os entes federados, a Emenda XVI atribuiu ao Congresso, sem exclusividade, a competência para instituir tributos sobre a renda de qualquer fonte, sem necessidade de relação da tributação com a população de cada Estado-membro⁸¹.

Caso contrário, segundo a Seção 9 do art. 1º daquela Constituição⁸², prevaleceria a exigência constitucional de que os impostos diretos fossem cobrados em proporção à população de cada Estado-membro, o que inviabilizaria um imposto de renda tal qual o conhecemos.

Desse modo, a questão de se o ganho de capital configurava ou não “renda de qualquer fonte” para os fins da Emenda XVI era central à constitucionalidade de sua tributação pela União americana.

Para aferir se era ou não constitucional a tributação dos ganhos de capital pelo imposto de renda federal, a Suprema Corte Americana considerou insuficiente a interpretação meramente literal, que, como se viu, raramente é conclusiva. Para os *justices*, era de pouca relevância analisar refinamentos de lexicógrafos e de economistas, assim como, igualmente, previsões da legislação britânica⁸³.

Decisiva, por outro lado, era a constatação de que a legislação americana do imposto de renda, **mesmo aquela anterior à Emenda XVI**, incluía os ganhos de capital na base tributável. Segundo a Corte, isso tudo levava a crer que os ganhos de capital estavam “nas mentes das pessoas, quando elas adotaram a Emenda”⁸⁴.

Embora o exemplo dado se refira a outra ordem jurídica, demonstra-se assim não se considerar alhures irrelevante a busca do sentido incorporado pelo constituinte como

⁸¹ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Constituição dos Estados Unidos da América*. Disponível em: <<https://constitutionus.com>> Acesso em: 10.06.2020.

⁸²*Ibid.*

⁸³ESTADOS 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.

⁸⁴*Ibid.*

limitação ao poder estatal. Percebe-se, ainda que em determinados casos a pesquisa histórico-genética não tem a pretensão de fazer reparos à interpretação literal *contra* ou *praeter legem*, mas tão-somente servir de subsídio à identificação, dentre os sentidos possíveis a partir da interpretação literal e sistemática, qual foi o incorporado.

Analogamente, na compreensão do imposto sobre serviços, pode-se recorrer a diversos argumentos históricos com esse objetivo. Com efeito, pelo menos em nome, o imposto sobre serviços não existia até 1965, e são poucos os que não vislumbram nenhuma inovação com a criação do imposto sobre serviços⁸⁵.

Desse modo, para a sua melhor compreensão, pode ser útil a leitura dos trabalhos preparatórios da Comissão do Ministério da Fazenda, da mensagem de envio do projeto do Executivo ao Legislativo, dos trabalhos do Congresso Nacional etc.

As manifestações, por vezes discordantes entre si, devem, contudo, ser vistas *cum grano salis*, pois não podem ser tomadas necessariamente como aplicáveis ao regime da Constituição de 1988, já que a referida Emenda adveio sob a égide da Constituição de 1946, ao passo que, embora mantido o mesmo texto em linhas gerais, é possível que o seu significado tenha sido alterado em razão do advento das Constituições de 1967 e de 1969.

Por fim, embora frequentemente se vincule a interpretação histórica à genética, ou seja, às origens da criação legislativa, aos trabalhos preparatórios e à intenção do legislador, como se depreende das citações deste tópico, pelo que se optou por tratar de interpretação histórico-genética, por vezes é a interpretação histórica tratada em sentido específico.

Humberto Ávila, por exemplo, restringe a interpretação histórica aos argumentos referentes a textos normativos anteriores e com semelhante âmbito de incidência em relação ao da norma interpretada⁸⁶.

Müller e Christensen, igualmente, circunscrevem a interpretação genética aos textos **não normativos** da formação do texto normativo interpretado, e a histórica, a textos **normativos anteriores** que regem a mesma matéria⁸⁷. Pela interpretação histórica, quer-se responder à pergunta de como era a matéria antes tratada⁸⁸, para daí extrair as consequências interpretativas atuais à vista da nova normatização.

⁸⁵Bernardo Ribeiro de Moraes cita ambas as correntes à sua época, mas indica que, mesmo para a corrente que via no ISS o antigo imposto de indústrias e profissões, era o ISS meramente seu resíduo. Confira-se em: MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 58-62.

⁸⁶ÁVILA, Humberto Bergmann. Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, Porto Alegre, v. 19, março/2001.

⁸⁷MÜLLER, Friedrich. CHRISTENSEN, Ralph, *Juristische Methodik*, 11. ed., v. 1 (Grundlegung für die Arbeitsmethode der Rechtspraxis). Berlin: Duncker & Humblot, 2012, p. 96.

⁸⁸*Ibid.*, p. 369.

Na interpretação estritamente histórica, importa aferir se há continuidade ou descontinuidade entre os textos normativos anteriores e os atuais⁸⁹. Não se descarta, evidentemente, a hipótese da continuidade parcial. Já se apontou, linhas acima, serem poucos os que não vislumbram na instituição do ISS nenhuma inovação.

De relevo é sobretudo saber se a expressão empregada é ou não alterada pelo legislador (ou pelo legislador constituinte); em caso afirmativo, é de se presumir a descontinuidade⁹⁰.

Na reconstrução conceitual a fazer, serão apreciados argumentos genéticos (trabalhos preparatórios no Executivo e no Legislativo) e históricos (estudo dos impostos anteriores à criação do ISS), e ambos os casos com o fim de apreender o sentido de serviços de qualquer natureza pressuposto pelo constituinte.

No que se refere às leis posteriores que regulamentaram o texto constitucional em questão, o seu valor interpretativo é a nosso ver relativo e menor que o dos argumentos genéticos e históricos, entendidos na forma deste tópico.

Com efeito, uma disposição normativa que tenha empregado meses antes da introdução constitucional a expressão “serviços de qualquer natureza” em determinado sentido tem muito mais peso interpretativo do que o sentido **posterior** à norma constitucional. O primeiro sentido, se não evidentemente rejeitado por razões genéticas, revela o sentido do termo, corrente à época da edição da norma constitucional, e serve, assim, como um dos parâmetros para a aferição da constitucionalidade da legislação posterior, que, conquanto interprete a Constituição, também se sujeita ao controle de constitucionalidade.

Tem-se, no primeiro caso, um ser que se incorpora ao dever-ser constitucional, que lhe é posterior e, no segundo caso, um ser que deve ter sua constitucionalidade julgada à luz do dever-ser constitucional.

2.2.4 Interpretação teleológica

Somam-se às anteriores a interpretação teleológica, que prescreve aos juristas utilizar recursos constituídos por considerações finalísticas, cuja relevância interpretativa expressa a adesão ao princípio da *nulla lex sine ratio*⁹¹.

Ela se traduz, segundo Chiassoni, em duas diretivas:

⁸⁹ *Ibid.*, p. 371.

⁹⁰ *Ibid.*, p. 372.

⁹¹ CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Il Mulino, 2007, p. 93.

“A uma disposição se deve atribuir o significado sugerido pela *ratio* ou pelo escopo objetivo da disposição mesma (interpretação teleológica ou funcional)⁹²”.

“A uma disposição se deve atribuir o significado sugerido pela norma final pertinente, explícita ou implícita, do instituto, setor ou subsetor à qual pertence (interpretação teleológico-sistemática)⁹³”.

Ressalta-se ainda que aqui se trata dos fins do Direito, objetivamente considerado, e não do legislador subjetivado⁹⁴.

Percebe-se que a interpretação teleológica só se legitima na medida em que a finalidade da norma seja precedentemente justificada⁹⁵. É, assim, claramente uma argumentação de segundo grau, porque a finalidade já é um resultado interpretativo, que tem de ser fundado argumentativamente por meios próprios⁹⁶.

No Direito Tributário, a interpretação teleológica há de ser vista com muita cautela, pois o intérprete desavisado poderia pretender que o fim último das normas constitucionais de outorga de competência tributária fosse o de arrecadar, o que levaria, inevitavelmente, a privilegiar sempre as interpretações que favorecessem o Fisco.

Esse tipo de interpretação atentaria ao mesmo tempo contra a finalidade das regras de competência de materialmente limitar o poder estatal de tributar⁹⁷ e contra a rígida discriminação de competências impositivas desenhada pela Carta Maior, de que se tratará abaixo.

Deve-se recorrer, como remédio, à chamada diretiva da conformidade dogmática, que “veda ao intérprete atribuir a certa disposição significado incompatível com as construções dogmáticas da matéria do setor ou subsetor do direito respectivo”⁹⁸.

Assim, não se deve, e.g., desprezar a extensa construção dogmática no Brasil a respeito das normas de competência como rígidas discriminações de materialidades entre os entes políticos.

O princípio da legalidade, nesse sentido, embora se dirija precipuamente à atividade infraconstitucional, certamente influencia o modo de interpretar as materialidades tributárias constitucionais, porque prevista no mesmo sistema constitucional tributário. A legalidade

⁹²*Ibid.*, p. 93.

⁹³*Ibid.*, p. 94.

⁹⁴*Ibid.*, p. 94.

⁹⁵ MÜLLER, Friedrich. CHRISTENSEN, Ralph, *Juristische Methodik*, 11. ed., v. 1 (Grundlegung für die Arbeitsmethode der Rechtspraxis). Berlin: Duncker & Humblot, 2012, p. 98.

⁹⁶*Ibid.*, p. 383.

⁹⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 63.

⁹⁸ CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Il Mulino, 2007, p. 110.

tributária, destaque-se, revela-se mais exigente que a comum, visto não se contentar com uma tributação feita “em virtude de lei”, mas impedir mais firmemente a instituição ou o aumento de tributos “sem lei que o estabeleça”⁹⁹.

São essas as razões teleológico-sistemáticas que tornam as regras de competência pouco afetas a adaptações aos “novos tempos” sem intermediação dos instrumentos formais para tanto previstos na Carta Maior.

Assim, o presente trabalho se centrará em identificar o significado incorporado pelo constituinte, sem pretender ampliá-lo ou reduzi-lo para atingir alguma finalidade que se desvie da dogmática das regras de competência na Constituição Brasileira.

2.2.5 As regras de prevalência

Nos tópicos acima, quando da análise dos métodos interpretativos individualmente, já se percebeu haver diretivas interpretativas incompatíveis entre si e já se indicaram algumas “diretivas hermenêuticas secundárias”, as quais disciplinam o uso correto das primárias¹⁰⁰, dentre elas as preferenciais, que estabelecem as condições nas quais o resultado da aplicação de uma diretiva primária ou de um conjunto delas pode ser adscrito a uma disposição como “seu significado juridicamente correto”¹⁰¹. Assim é que, e.g., indicaram-se diretivas que ajudam a eleger um dentre os sentidos literalmente possíveis.

Também pode haver, evidentemente, conflitos entre os resultados interpretativos produzidos por cada um dos métodos.

Assim, para se buscar diminuir a indeterminação do Direito, são necessárias regras de prevalência entre os métodos interpretativos.

A ordem de prevalência também ditará a sequência da análise a ser feita na parte específica deste trabalho. Descartados os sentidos rejeitados pelos métodos preferíveis, passa-se aos seguintes métodos, para refinar os remanescentes.

Não se busca aqui oferecer respostas completas, menos ainda definitivas, para um problema absolutamente tormentoso e central da argumentação jurídica.

No entanto, pensa-se que pode ser encontrado um norte, circunscrito a uma ordem jurídica específica e, mais precisamente, a um subsetor dessa ordem jurídica, qual seja o

⁹⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016, p. 252-253.

¹⁰⁰ CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Il Mulino, 2007, p. 100.

¹⁰¹ *Ibid.*, p. 102.

Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. Nesse sentido, a influência da Constituição sobre a metodologia da interpretação jurídica tem sido percebida no exterior¹⁰².

No Brasil, Humberto Ávila elaborou uma proposta de ordenação desse gênero, a partir sobretudo das normas constitucionais pátrias¹⁰³. Partindo dos princípios do Estado Democrático de Direito (art. 1º da CF), republicano, democrático (art. 1º, p.u., e art. 5º, I, ambos da CF), e da separação dos poderes (art. 2º da CF), concluiu que **os argumentos ditos institucionais têm, em princípio, precedência sobre os não institucionais**¹⁰⁴.

Dentre os institucionais, pelos princípios citados, teriam precedência os argumentos linguísticos e sistemáticos, ditos imanentes, em contraposição aos transcendentais (genéticos e históricos), na medida em que aquilo que foi finalmente estabelecido pelo Legislativo deve prevalecer sobre o que deixou de ser estabelecido¹⁰⁵. Ávila arremata afirmando que não haveria previsibilidade se as normas só pudessem ser compreendidas após pesquisas históricas que descartassem a hipótese de que “o legislador não pretendeu, talvez, dizer algo diferente do que acabou dizendo”¹⁰⁶.

Como reconhece que nem sempre os argumentos linguísticos e sistemáticos, considerados prioritários, são unidirecionais, conclui que, dentre os significados possíveis, prevalecerá aquele que “seja mais coerente com os princípios constitucionais sobrejacentes à norma interpretada”¹⁰⁷.

Vê-se que o autor põe em primeiro lugar a interpretação literal, já reconhecida acima em Larenz como ponto de partida interpretativo, o que também é admitido pela seguinte diretiva preferencial extraída de Chiassoni: “Os argumentos linguísticos prevalecem sobre todos os outros argumentos, a menos que subsistam razões mais fortes em contrário”¹⁰⁸.

Em sentido semelhante, Müller e Christensen, por fundamentos similares aos invocados por Humberto Ávila, extraídos da Lei Fundamental Alemã, tais como os “mandamentos do Estado de Direito da clareza e da determinação”¹⁰⁹, sustentam que, negativamente, i.e., para excluir sentidos incompatíveis com o texto interpretado, têm a

¹⁰² MÜLLER, Friedrich. CHRISTENSEN, Ralph, *Juristische Methodik*, 11. ed., v. 1 (Grundlegung für die Arbeitsmethode der Rechtspraxis). Berlin: Duncker & Humblot, 2012, p. 496-497.

¹⁰³ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, Porto Alegre, v. 19, março/2001.

¹⁰⁴ *Ibid.*, p. 175.

¹⁰⁵ *Ibid.*

¹⁰⁶ *Ibid.*, p. 176.

¹⁰⁷ *Ibid.*, p. 177.

¹⁰⁸ CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Il Mulino, 2007, p. 113.

¹⁰⁹ MÜLLER, Friedrich. CHRISTENSEN, Ralph, *Juristische Methodik*, 11. ed., v. 1 (Grundlegung für die Arbeitsmethode der Rechtspraxis). Berlin: Duncker & Humblot, 2012, p. 497.

interpretação gramatical e a sistemática prioridade sobre os demais tipos¹¹⁰ e, nessa mesma função negativa, a primeira delas tem prioridade¹¹¹.

Assim, evidentemente, num cenário em que a interpretação literal e a sistemática afastassem o sentido X, não seria admissível sustentá-lo sob o argumento de que a intenção legislativa fora precisamente X.

Parece claro, pois, que significados incompatíveis com o texto normativo devem ser descartados. Caso o descarte resulte da interpretação sistemática, parece-nos importante fazer uma distinção, com base na dissociação oferecida acima, dentre os textos empregados para a interpretação sistemática, entre os que se aplicam diretamente ao caso analisado e aqueles que não o fazem.

No primeiro caso, há uma remissão ou, pelo menos, uma relação de interdependência entre os âmbitos de aplicação dos textos. Verifica-se remissão, por exemplo, precisamente no art. 156, III, da CF, que atribui aos Municípios competência para instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza, **não compreendidos no art. 155, II**” (grifo nosso). Exemplo da segunda hipótese é a disposição do art. 154, I, que reconhece não haver a Constituição esgotado as materialidades tributáveis, que também dever ser levada em consideração.

Por outro lado, o mero cotejo de termos esparsamente encontráveis na Carta Maior não nos parece contribuir para o resultado interpretativo de maneira mais decisiva que os métodos genético e histórico, pois pode conduzir a resultados aleatórios e manipuláveis, a começar pela seleção dos termos comparados.

A bem da verdade, como já notado, muitas vezes a interpretação genética e histórica é posta a serviço precisamente da busca do sentido literal mais adequado a cada uso¹¹². Não é admissível, contudo, que atue em sentido contrário aos limites impostos pelo texto e pelos elementos sistemáticos da primeira categoria referida.

É por isso que, embora possa haver alguma generalização das regras de prevalência em aderência ao próprio texto constitucional, é certo que pode haver, fundamentadamente, variações específicas nos casos concretos¹¹³. Talvez seja, assim, para o cenário da falta de uma determinação *positiva* clara dos significados literalmente aceitáveis para um termo, que Alexy tenha formulado a seguinte regra de prevalência¹¹⁴:

¹¹⁰ *Ibid.*, p. 502.

¹¹¹ *Ibid.*, p. 507.

¹¹² *Ibid.*, p. 381.

¹¹³ *Ibid.*, p. 499.

¹¹⁴ ALEXY, Robert. *Teoría de la argumentación jurídica: La teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica*. Tradução: Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1989, p. 287.

Os argumentos que expressam uma **vinculação ao teor literal da lei ou da vontade do legislador histórico** prevalecem sobre outros argumentos, a não ser que possam ser aduzidos outros motivos racionais que concedam prioridade a outros argumentos.

Se efetivamente, conforme citado, aquilo que foi finalmente estabelecido pelo Legislativo deve prevalecer sobre o que deixou de ser estabelecido, na falta de uma determinação positiva por parte dos argumentos gramaticais e sistemáticos da primeira ordem, pode ser que a pesquisa histórico-genética seja um indicativo bastante fiel do sentido constitucional do termo investigado.

Como se verá mais adiante, a análise das atas do Congresso Nacional quando da discussão da Emenda n. 18, de 1965, indicam que foi rejeitada a proposta formal (emenda parlamentar) de trocar o termo “serviços” pelo termo “atividades”. Nesse caso, o não dito, formalizado em documentos públicos, e não fruto de meras ilações subjetivas sobre as intenções legislativas, diretamente contraposto, pela rejeição, ao dito, fornece valiosos subsídios sobre o sentido pressuposto para o termo.

Igualmente, como já se referiu e como se estudará em detalhes abaixo, meses antes da edição da Emenda n. 18/1965, a expressão “serviços de qualquer natureza” fora usada, pela primeira vez de que se tem notícia no ordenamento jurídico brasileiro, no Regulamento do Imposto de Renda¹¹⁵. Quer-nos parecer que esse emprego de expressão tão atípica também possa contribuir valiosamente para a correta identificação do sentido literal pressuposto pelo legislador constitucional de 1965.

Assim, os argumentos sistemáticos de segunda classe acima referidos parecem se localizar, *a priori*, no mesmo nível dos argumentos históricos, genéticos e teleológicos, todos entendidos como meios de revelar, dentre os significados possíveis, resultantes da interpretação gramatical e sistemática de primeira classe, o mais adequado. Se forem todos unidirecionais, não haverá dificuldades. Caso contrário, a prioridade entre eles só poderá ser aferida em concreto, pela força das razões trazidas por cada um.

¹¹⁵BRASIL. 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.

Esse tipo de solução aparentemente não é descartado por Humberto Ávila, que, ao formular regras de prevalência, alude a “regras *prima facie* de interpretação”, “que podem ser vencidas por razões contrárias”¹¹⁶.

Seja como for, deve-se ter presente nessa argumentação em concreto, como referido, aos princípios sobrejacentes à norma interpretada.

Assim, será do mais absoluto relevo o princípio da segurança jurídica, que, nas palavras de Humberto Ávila, além de ideal normativo primeiro, tem importância acentuada no subsistema constitucional tributário, senão confira-se:

A segurança jurídica é um **ideal normativo de primeira grandeza em qualquer ordenamento jurídico, especialmente no ordenamento pátrio**. Essa importância revela-se ainda maior no âmbito do Direito Tributário: os ideais protegidos pelo princípio da segurança jurídica apresentam um relevo especial no subsistema tributário e possuem um sentido mais protetivo, em razão da existência de normas específicas e enfáticas no Sistema Tributário Nacional, que servem de instrumento para se garantir a intelegibilidade do Direito pela determinabilidade das hipóteses de incidência (regra da legalidade e sistema de regras de competência), a confiabilidade do Direito pela estabilidade no tempo (...), pela vigência (...) e pelo procedimento (...), e a calculabilidade do Direito pela não surpresa (...)¹¹⁷.

Com efeito, como percebe Andreas von Arnould, a segurança jurídica, embora seja uma ideia diretriz do Direito em geral, só se pode dizer verdadeiramente jurídica se positivada, o que reclama análise individualizada em cada ordem jurídica¹¹⁸.

No Brasil, essa análise foi feita de modo exaustivo por Humberto Ávila. Na obra acima referida, ele demonstrou a mais não poder a posição única do princípio da segurança jurídica no ordenamento constitucional brasileiro, em especial naquele especificamente tributário.

Desse modo, na compreensão das regras de competência tributária, privilegiam-se, neste trabalho, as interpretações que favoreçam a intelegibilidade, a confiabilidade e a calculabilidade do Direito.

A intelegibilidade exige que se possa conhecer o âmbito material da regra de competência, o que fica, ao menos parcialmente, prejudicado se se entenderem as normas de

¹¹⁶ ÁVILA, Humberto Bergmann. Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, v. 19, Março/2001, p. 175.

¹¹⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016, p. 687.

¹¹⁸ ARNAULD, Andreas von. *Rechtssicherheit: perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 691.

repartição de competência como meros tipos dotados de propriedades fluidas e mutáveis. Também se exige que haja meios minimamente objetivos de chegar-se ao significado do termo empregado pela Carta Maior. Note-se, mais uma vez conforme o trecho supracitado, não se tratar aqui de determinação em sentido absoluto, mas de determinabilidade, que exige frequentemente um percurso reconstrutivo.

A confiabilidade e a calculabilidade, por sua vez, exigem que, uma vez determinado esse sentido, que guiará a conduta dos sujeitos passivos, não seja ele posteriormente modificado, senão para o futuro, de modo não surpreendente, e senão mediante os procedimentos constitucionais para tanto exigíveis.

2.2.6 Interpretação econômica x jurídica do direito tributário?

Antes de aplicar essas premissas interpretativas ao objeto específico de estudo deste trabalho, é necessário enfrentar a polêmica da interpretação econômica no Direito Tributário.

Ela foi subdividida por Johnson Barbosa Nogueira em diversas variantes: “busca da substância econômica, desprezando-se a forma jurídica”; “utilização de conceitos próprios do Direito Tributário, em decorrência de sua autonomia”; “busca da identidade de efeitos econômicos”; “combate ao abuso de formas do Direito Privado”; “introdução da teoria do abuso de direito no Direito Tributário”; “mera interpretação teleológica”; “valoração dos fatos”; e “interpretação do fato¹¹⁹”.

O presente tópico concentra-se no sentido de “utilização de conceitos próprios do Direito Tributário, em decorrência de sua autonomia”, pois, como se verá adiante, as controvérsias inerentes ao ISS não costumam passar por questões como o abuso de forma jurídica e a busca da substância econômica das operações.

Antes está em debate a extensão da norma de competência tributária, se maior ou menor, conforme se admita ou não a referência a uma noção econômica.

Mesmo para as correntes que defendem um sentido privatista, como se verá, não se costuma defender que é necessário um negócio jurídico específico de Direito Privado, revestido de determinada forma sem a qual não se legitimaria a tributação **ou**, que se houvesse um resultado similar, mas não alcançado por meio de certa forma, seria igualmente tributável.

É necessário, assim, analisar se é juridicamente possível que o Direito Tributário incorpore conceitos econômicos ou se deve necessariamente adotar conceitos privatísticos

¹¹⁹ NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 19-23.

ou não técnicos. Trata-se, pois, da relação entre Direito Tributário, a Economia e o Direito Privado em termos gerais, mas sem perder vista que o plano objeto da dissertação é o vertical, no sentido de que, adotando a Constituição determinado conceito para conformar materialidade impositiva, seja qual for sua origem, a legislação infraconstitucional estará a ele hierarquicamente vinculada.

Sobretudo no passado se defendeu que, sendo o Direito Tributário meramente um ramo de sobreposição, deveria forçosamente tributar fenômenos regidos por outras esferas do Direito, o que, dada a primazia de que gozava antes o Direito Privado, resumia-se praticamente aos institutos desse ramo¹²⁰.

O combate a essa corrente e a pretensão de autonomia dos conceitos do Direito Tributário estão precisamente na origem daquilo que na Alemanha se chamou de consideração econômica do Direito Tributário, cuja gênese Luís Eduardo Schoueri vincula à reação ao entendimento da subordinação do Direito Tributário ao Direito Privado¹²¹. Esse movimento liga-se a uma das facetas do que se entende por consideração econômica, que se vincula à interpretação da hipótese de incidência e que, num primeiro momento, funcionaria como um “corretivo econômico para a interpretação, ou como uma cláusula de transformação por meio da qual conceitos de Direito Privado eram convertidos em um sentido econômico, de modo a livrar o Direito Tributário do Direito Privado”¹²².

Paralelamente à afirmação da autonomia dos conceitos de Direito Tributário, foi desenvolvida a chamada “teoria do julgamento” (*Beurteilungslehre*), a qual defendia um julgamento econômico não só da hipótese de incidência, de que já se tratou acima, mas igualmente da situação fática, no sentido de buscar o conteúdo econômico dos acontecimentos em detrimento da forma externa¹²³.

É evidente que a cisão entre interpretação e aplicação do Direito é precária¹²⁴. Isso é reconhecido igualmente no âmbito da consideração econômica entre nós por Schoueri, para quem a qualificação jurídica dos fatos se dá pela “constatação da ocorrência no mundo fenomênico daqueles elementos descritos pela norma”, de modo que, se a norma “se faz descrever a partir de critérios econômicos, ao aplicador da lei cabe, imediatamente, averiguar

¹²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, cap. XVII, tópico 5 (versão eletrônica).

¹²¹ *Ibid.*

¹²² *Ibid.*, tópico 5.1.

¹²³ *Ibid.*

¹²⁴ Sobre o tema, para além do Direito, confira-se: Gadamer, Hans-Georg, Verdade e método. Traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica (Tradução de Flávio Paulo Meurer), 3. ed., Petrópolis, Vozes, 1999.

a ocorrência das fatos econômicos assim previstos (qualificar), declarando, a partir daí, a ocorrência do fato jurídico tributário”¹²⁵.

A qualificação dos fatos submetidos à norma jurídica é, percebe-se, ínsita a qualquer norma jurídica, inclusive àquelas que tenham em suas hipóteses de incidência negócios jurídicos de Direito Privado, dado que pode haver vícios, tais como a simulação. A adoção de um conceito econômico na hipótese de incidência apenas tem potencial para tornar mais complexas essas operações.

Mesmo num cenário em que haja consenso a respeito do conceito adotado na hipótese de incidência, pode haver a necessidade de adentrar mais profundamente os fatos de determinado caso e **requalificar** os fatos inicialmente apresentados, como foi referido no parágrafo anterior, de modo que é de certo relevo ainda a distinção entre os dois planos mencionados.

Assim, a presente dissertação, embora reconheça a interdependência entre interpretação e aplicação do direito, concentra-se precipuamente na primeira operação, por entender que as discussões inerentes à segunda suscitam questões que desbordam do objeto deste trabalho e que serão apenas tangenciadas quando da análise jurisprudencial.

O aspecto da consideração econômica que mais diretamente interessa a este estudo é, pois, precisamente o da autonomia dos conceitos de Direito Tributário e, nesta parte geral do trabalho, o de averiguar se é possível, em tese, que o ramo fiscal eleja materialidades que não correspondam a institutos ou categorias já sedimentados por outros ramos do Direito, mas que criem seus próprios conceitos, inovando em relação a esses institutos e categorias já conhecidos, em geral por referência a conceitos econômicos.

Quanto a essa questão, há opiniões classicamente contrapostas. Tradicionalmente, há no Brasil a posição de Alfredo Becker, que adota o cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico, segundo o qual “qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico”¹²⁶.

A leitura apressada poderia sugerir a conclusão ingênua de que o mesmo termo teria de necessariamente transmitir idêntico significado por todo o Direito. No entanto, Becker expressamente admite que a regra geral se excetue “se o legislador expressamente limitou,

¹²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, cap. XVII, tópico 5.1 (versão eletrônica).

¹²⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 129.

estendeu ou alterou aquela definição, ou excluiu sua aplicação num determinado setor do Direito”¹²⁷.

A possibilidade de a lei tributária **expressamente** empregar termo já conhecido de outro ramo jurídico em sentido diverso é, a nosso ver, uma lógica decorrência de que não há hierarquia entre o legislador tributário e o legislador de outras matérias, em especial do Direito Civil; menos ainda haverá essa hierarquia entre a Carta Maior e a lei civil. Ambos legislam e constituem realidades normativas.

A autonomia do Direito Tributário e a sua faculdade de onerar, em vez de negócios jurídicos, realidades não alçadas pelo Direito Privado à qualidade de instituto específico, não significa, contudo, que assim se tenha portado o legislador tributário em todas as situações.

A possibilidade de se adotar um ou outro expediente é admitida pela atual compreensão da consideração econômica, segundo Schoueri, para quem “a lei tributária pode contemplar situações econômicas”, bem como “vincular-se a situações civis”, percebendo que, em ambos os casos, as situações contempladas se tornam jurídico-tributárias, pois previstas na lei tributária¹²⁸.

A controvérsia maior reside, contudo, na possibilidade de se adotar, **ou não, uma presunção** e, em caso afirmativo, qual seria.

Parece-nos que, ao menos originalmente, havia uma tendência da consideração econômica a presumir a referência a situações econômicas, na busca confessa de atingir igualmente a todos que revelassem a mesma capacidade contributiva¹²⁹.

Outra posição defende que há uma presunção de que, *salvo disposição em contrário*, terá havido a incorporação do instituto privatístico designado pela expressão empregada pelo legislador tributário. Critica Becker, assim, o “expediente de atribuir ao legislador tributário uma linguagem sua própria que atribuiria a palavra ou expressão que tem um bem preciso e conhecido significado jurídico um esquisito significado de Direito Tributário”¹³⁰. Exemplifica como termos incorporados do Direito Privado os seguintes: venda, mútuo, empreitada, locação, sociedade etc¹³¹. E arremata que:

(...) dizer a priori e como regra geral que – só porque a justificação do imposto é a existência de uma determinada capacidade contributiva – uma empreitada que produza efeitos econômicos análogos aos da venda deve,

¹²⁷ *Ibid.*, p. 130.

¹²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, cap. XVII, tópico 5.3 (versão eletrônica).

¹²⁹ *Ibid.*, tópico 5.

¹³⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 130.

¹³¹ *Ibid.*

só por tal circunstância, ser tributada como venda porque demonstra uma igual capacidade contributiva, seria quase como que dizer que um gato soriano deve ser considerado como um cão, para os efeitos da aplicação do imposto sobre cães, unicamente porque o imposto sobre cães é um imposto direto que repercute a capacidade contributiva, e a posse de um gato soriano demonstra uma capacidade contributiva não menor que a demonstrada pela posse de um cão felpudo¹³².

Há, assim, uma presunção de que o termo não redefinido foi incorporado no sentido de Direito Privado.

À primeira vista, teria essa orientação sido adotada em Portugal pela Lei Geral Tributária, nos seguintes termos: “sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei”¹³³.

Afirma-se, no entanto, que o “decorrer diretamente da lei” não exige disposição expressa da legal afastando o sentido emprestado de outro ramo, mas atenção ao espírito da lei, bem como se recorda que outro parágrafo do mesmo artigo do qual se extraíram os termos do parágrafo anterior determina que, “persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância econômica dos fatos tributários”¹³⁴.

Assim, na verdade, parece-nos que, se há uma presunção, é ela no sentido da busca da substância econômica, já que é essa a solução expressa para o caso de persistência de dúvida.

Uma terceira posição é a de Luís Eduardo Schoueri, para quem “cada dispositivo deve ser interpretado à luz de seu contexto e à vista de suas relações com outros dispositivos, tendo em vista sua finalidade”¹³⁵.

Pensamos que a chave interpretativa para o problema está em aferir se o termo empregado é ou não **próprio** do Direito Privado. Que evidentemente o Direito Privado não é desvinculado do vernáculo não afasta o fato de que há expressões nele consagradas, as quais o falante nativo a ele associaria.

¹³² *Ibid.*, p. 131.

¹³³ 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.

¹³⁴ DOURADO, Ana Paula. Direito Fiscal: lições. Coimbra: Almedina, 2016, versão eletrônica, Cap. X. tópico 3.

¹³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, cap. XVII, tópico 5.3 (versão eletrônica).

Pense-se em termos como “comodato” e “mútuo” e note-se que, tratando-se de termos consagrados do Direito Civil e não empregados em outro sentido, deve haver a presunção de que estão sendo empregados no sentido privatístico. A inovação teria de ser expressa. Isso decorre do que foi defendido no tópico anterior, i.e., que, no Estado de Direito, as palavras empregadas pelo legislador, constitucional ou não, têm primazia, de modo que devem ser entendidas em seu significado habitual, sob pena de subversão da função limitadora do Direito.

Assim, o art. 110 do Código Tributário Nacional é uma previsão meramente didática, que incorpora a básica regra hermenêutica de que não se deve redefinir o significado de um termo *inequivocamente* empregado em sentido já previamente estabelecido.

Exemplificativamente, a transmissão da propriedade de bens imóveis, uma materialidade constante da regra de competência do ITBI, embora, a nosso ver, não seja a única materialidade constitucional do imposto, é de há muito regulada pelo Direito Civil e, no Brasil, tradicionalmente, dá-se pelo registro do título em Cartório de Registro de Imóveis. Pretender alargar a norma de competência para abarcar, por exemplo, meras promessas de compra e venda é inadmissível, ainda que, economicamente, o promitente comprador figure como senhor do bem por décadas a fio sem registrar o título.

Contudo, há expressões que não se identificam necessariamente com o Direito Privado, mas que podem, mesmo assim, **também** servir para designar algum objeto da vasta normatização privatista.

Quando for esse o caso, é preciso investigar mais profundamente, não só com base no contexto e na finalidade normativos, qual foi o sentido incorporado, mas de acordo com todos os métodos interpretativos disponíveis. Não se pode aí presumir o uso da expressão no sentido privatista.

O contrário também é inadmissível. Rejeita-se, assim, a lição de Amílcar Falcão, para quem, quando da instituição de um tributo, o legislador indica fatos que “são **sempre** considerados pelo seu conteúdo econômico e representam índices de capacidade contributiva”¹³⁶, de modo a, no exemplo citado antes, admitir a incidência do ITBI.

¹³⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributária*. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1959, p. 99-100 *apud* BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 135.

Parece também rechaçar essa orientação Luís Eduardo Schoueri, segundo quem “apenas porque este [o legislador] prestigiou fenômenos econômicos é que o aplicador da lei os investiga”¹³⁷.

Portanto, até aqui se tem que, quando se emprega no âmbito fiscal termo carregado de um bem preciso significado jurídico, normalmente do Direito Privado, sem qualquer ressalva, não é dado ao intérprete atribuir-lhe um outro diverso.

No caso da expressão “serviços de qualquer natureza”, como se detalhará abaixo, não é óbvio ter havido a incorporação de uma categoria privatística específica, a começar pela não adoção de uma expressão consagrada pelo Direito Privado.

De que ao empregar a expressão o legislador constitucional incorporou certo sentido, não há dúvida. Decorre da premissa conceitual desde trabalho, acima já justificada.

Se o sentido incorporado foi um sentido técnico, como o do Direito Privado ou o econômico, ou ordinário depende de pesquisa adicional.

Dado existir a possibilidade de ter havido a incorporação de um significado econômico ou, pelo menos, a de a reconstrução do sentido pressuposto levar em conta a noção econômica de serviço, é preciso, contudo, aferir como o Direito Tributário responde a isso.

Segundo Ataliba, ao menos em seu pensamento primeiro¹³⁸, referindo-se às realidades econômicas, “quando uma realidade é colocada na norma, ela se transforma em realidade jurídica” e embora o conteúdo da lei não seja jurídico, o jurista, ao estudar a norma jurídica, não estuda a realidade do mundo¹³⁹.

A esse pensamento contrapõe-se Johnson Barbosa Nogueira ao citar Jarach, para quem:

a aplicação do imposto, de acordo com os fins e funções das instituições fixadas pelo legislador, não pode ser outra, senão a de interpretar fatos segundo sua natureza econômica, porque só ela é capaz de indicar-nos qual é a realidade que o legislador quis apreciar e valorar para efeitos tributários¹⁴⁰.

¹³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, cap. XVII, tópico 5.1 (versão eletrônica).

¹³⁸ Segundo Johnson Barbosa Nogueira, na obra já citada, à p. 106, Geraldo Ataliba mudaria seu pensamento após contato com Jarach.

¹³⁹ 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, p. 106.

¹⁴⁰ 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, p. 105.

Dessa última citação discordamos pelas razões pelas quais rejeitamos a posição similar de Amílcar Falcão, já referida.

A citação de Ataliba, contudo, merece uma análise mais detida.

Pensa-se ser útil para a sua compreensão trazer à tona as noções luhmannianas autônimas de alopoiese e autopoiese, nos seguintes termos:

A categorização da *autopoiesis* assume como ponto de partida a questão radical da autonomia, já que define o sistema a partir de seus próprios elementos. Autonomia significa que somente a partir da operação do sistema é possível determinar o que é relevante e, principalmente, o que é indiferente. Conseqüentemente, o sistema não está condicionado a responder a todo dado ou estímulo proveniente do meio ambiente (...)¹⁴¹

Assim, se o Direito for visto como verdadeiramente autopoietico, não necessariamente incorporará noções econômicas, ainda que os termos juridicamente empregados eventualmente tenham significados econômicos próprios. Adiciona o autor ainda que, apesar da autonomia dos sistemas:

no plano dos acoplamentos estruturais, há possibilidades armazenadas (ruídos) no meio, que podem ser transformadas pelo sistema; portanto, mediante acoplamento estrutural, o sistema desenvolve por um lado, um campo de indiferença e, por outro, faz com haja uma canalização de causalidade que produz efeitos que são aproveitados pelo sistema¹⁴².

Especificamente quanto ao sistema jurídico, sustenta em seu “Direito da Sociedade” que a “autorreferência e heterreferência em forma de fechamento normativo e abertura cognitiva devem atuar em conjunto, tendo, com efeito, o fechamento normativo como base”¹⁴³. E prossegue:

A forma característica em que são combinados o fechamento normativo e a abertura cognitiva é a do programa condicional. Ela exige que as regras de decisão normativas (que, por sua vez, devem ser fundamentadas apenas internamente ao sistema) sejam formuladas de modo a tornar possível uma dedução da decisão a partir dos fatos (que, por sua vez, têm de ser determinados cognitivamente): no caso da circunstância x, a decisão y estará de acordo com a legalidade; caso contrário, não estará. **As prescrições das realidades que têm esse efeito desencadeador se dão pela formalização das normas e, portanto, por operações internas ao sistema.** Já no direito civil romano elas fazem amplo uso da terminologia jurídica, que se diferencia do uso da linguagem feito na vida cotidiana. Mesmo formulações que aparentemente invocam a aceitação de valo-

¹⁴¹ LUHMANN, Niklas. Introdução à Teoria dos Sistemas. Tradução de Ana Cristina Arantes Nasser. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 112.

¹⁴² *Ibid.*, p. 133.

¹⁴³ LUHMANN, Niklas. O Direito da Sociedade. São Paulo: Martins Fontes, 2016. Edição eletrônica. Capítulo 2, item VI.

rações morais — por exemplo, a bona fides — foram usadas no direito em um sentido especificamente jurídico. (...) Desse modo, o sistema do direito pode levar em consideração fatos externos, mas somente como informação produzida internamente, isto é, somente como “a diferença que faz a diferença”. (...) **Em outras palavras, o sistema do direito não pode atribuir normas ao ambiente, mas deve atribuir-lhe conhecimento**¹⁴⁴.

Assim, é possível a influência de sistemas extrajurídicos sobre o Direito. Todavia, dada a autopoiese do Direito, essa influência há de passar por um filtro, qual seja, o da positivação, a exemplo do da aprovação pelo Congresso Nacional.

Em sentido semelhante, posiciona-se João Maurício Adeodato. Ele parte de que o direito moderno dogmaticamente organizado tem duas características: a inegabilidade dos pontos de partida (argumentos são juridicamente aceitáveis se tomam por base norma jurídica do sistema, pois a norma é o dogma desse tipo de Direito) e a proibição do *non liquet* (a obrigatoriedade de decidir, pela qual o Estado passa a decidir tudo que é juridicamente relevante)¹⁴⁵.

Como pressuposto para a dogmatização do direito na modernidade, o autor vislumbra a **relativa emancipação** do sistema jurídico em relação às demais ordens normativas e aos demais subsistemas sociais. Daí invocar a ideia luhmanniana de **autopoiese**, pela qual certos sistemas são capazes não apenas de ensejar uma ordem autônoma, *mas também de criar seus próprios elementos*¹⁴⁶.

O fechamento operacional do Direito, daí resultante, não significa um isolamento do direito autopoieticamente organizado em relação aos subsistemas morais ou religiosos ou outros circundantes, mas sim que **os critérios para admissão da influência desses outros subsistemas sociais são fixados pelo próprio direito positivo, mediante seus procedimentos de modificação e adaptação**¹⁴⁷.

Alude-se, nesse sentido, a acoplamento estrutural, que viabiliza a **abertura cognitiva** do sistema jurídico, mas *segundo critérios e procedimentos controlados pelas próprias regras internas do Direito*, como o processo legislativo, o que configura o **fechamento normativo**¹⁴⁸.

Especificamente quanto ao Direito Tributário e à interpretação econômica, também invocando a teoria dos sistemas, anotou Paulo de Barros Carvalho que o subsistema jurídico

¹⁴⁴ *Ibid.*

¹⁴⁵ ADEODATO, João Maurício. *Ética e retórica - para uma teoria da dogmática jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2017, versão eletrônica, cap. VIII, tópico 4.

¹⁴⁶ *Ibid.*, cap. VIII, tópico 6.

¹⁴⁷ *Ibid.*

¹⁴⁸ *Ibid.*

“caracteriza-se (...) por ser normativamente fechado, porém cognitivamente aberto” e que “opera por métodos que lhe são exclusivos, mas troca informações com outros subsistemas, emitindo atos comunicativos (normas) e, ao mesmo tempo, recebendo de outros subdomínios as notícias por eles produzidas”¹⁴⁹.

Desse modo, não há nada que impeça, em princípio, que o legislador, querendo ampliar certa norma de competência tributária por emenda constitucional, pretenda abandonar um instituto de Direito Privado e adotar alguma noção inequivocamente econômica em seu lugar.

Nesse caso, o intérprete deverá, para definir o alcance da nova previsão, pesquisar o significado da expressão na Economia, pois o Direito terá exercido sua abertura cognitiva a outros ramos, através do filtro que lhe impõe o seu fechamento operacional.

O que não se admite é que a mera existência de um conceito econômico correlato ao empregado importe necessariamente na sua incorporação ao Direito, nem que, em caso de emprego efetivo de certo conceito em sentido econômico pelo Direito, ele necessariamente guarde todas as suas propriedades de origem, e menos ainda acompanhe a evolução desse conceito na Economia.

Nesse sentido, sustentou-se que, sendo o Direito e a Economia sistemas distintos, somente poderá haver entre eles tradução aproximada¹⁵⁰.

Como alertou Luhmann na citação direta acima, nesse mesmo sentido, usando o exemplo da boa-fé, as expressões incorporadas pelo Direito podem adquirir nele sentidos diversos dos originários.

Embora não pretendamos descartar categoricamente a possibilidade de uma tradução fiel de conceito econômico por norma tributária, é certo que, embora o Direito possa adotar noções vindas da Economia, não elas de ser interpretadas em consonância com o contexto **jurídico** ao qual foram incorporadas, o que decorre da função limitadora da interpretação sistemática, de que se tratou em tópico anterior.

Como já foi extraído de Dworkin, ao ser empregado pelo Direito, um conceito eventualmente criterial tende a tornar-se interpretativo, de modo que se divorcia de sua origem e, a depender da dogmática regente do seu âmbito jurídico específico, não acompanha as evoluções do conceito criterial originário.

¹⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do "fato gerador" - Direito e sua autonomia - O paradoxo da interdisciplinariedade. *Revista da Faculdade de Direito*. Universidade de São Paulo, v. 102, p. 441-456, 2007, p. 454.

¹⁵⁰ *Ibid.*, p. 455.

Ora, se o Direito Tributário não se subordina a outro ramo jurídico, como o Direito Privado, com muito maior razão não se subordinará à Economia, que formula suas categorias com a pretensão de abarcar e explicar todos os fenômenos econômicos.

Por essas razões, tampouco podemos concordar integralmente com as palavras de Ataliba acima citadas. Não há, a nosso ver, nada que impeça o legislador, especialmente o constitucional, de empregar conceitos econômicos. Disso não decorre, repita-se, que ele o faça sempre ou presumivelmente, tampouco que os conceitos econômicos tenham necessariamente de ser juridicizados sem qualquer adaptação.

Com efeito, trazidos conceitos econômicos para o Direito, conclusão que depende da identificação de qual foi o conceito incorporado pelo texto normativo analisado, há que se avaliar, em especial, o contexto jurídico e suas consequências sobre a interpretação das noções trazidas da Economia.

Os conceitos empregados pelo Direito, independentemente de sua origem, ao fim e ao cabo, sempre social, não deixam por isso de ser genuinamente jurídicos e, embora admitam, em seu estudo, a reflexão sobre o seu âmbito de origem, a tanto não se limitam.

2.2.7 Isonomia, capacidade contributiva, solidariedade e as normas de competência

No estudo das competências tributárias, costumam ser levantados, relativamente a situações apontadas como não incluídas na norma de competência, os argumentos, por vezes implícitos, de que princípios constitucionais como os da igualdade, da capacidade contributiva e da solidariedade teriam o condão de abarcar sob a norma de competência fatos que, de outro modo, não o estariam.

Isso costuma se dar sob o fundamento explícito de que conclusão diversa da do julgador levaria à ausência de tributação de determinada atividade econômica, o que, pelos argumentos, explícitos ou não, referidos no parágrafo anterior, não se legitimaria em face da Constituição. Alude-se, exemplificativamente, a “vazios normativos” indesejáveis na tributação (voto do Ministro Gilmar Mendes no caso das franquias)¹⁵¹, e a atividades lucrativas que não podem ficar intriutadas (voto do Ministro Ilmar Galvão no caso da locação de guindastes¹⁵²), bem como se manifesta preocupação com a ausência de tributação

¹⁵¹ 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.

¹⁵²BRASIL. 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.

do *leasing* e dos planos de saúde, caso não incida ISS (respectivamente, nos votos dos Ministros Ricardo Lewandowski¹⁵³ e Luís Roberto Barroso¹⁵⁴). No voto dos planos de saúde, o Ministro Fux, por sua vez, afirma adotar critério econômico como decorrência de uma apreciação axiológica baseada nos valores da igualdade e da solidariedade e nos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da solidariedade¹⁵⁵. No RE 100.779/SP, a Corte manteve decisão do TFR que mencionava explicitamente a isonomia para fundamentar sua compreensão da materialidade tributária¹⁵⁶.

O efeito prático a que se visa é o de que esses princípios funcionem como normas de extensão da norma de competência tributária.

Argumenta-se, em suma, que as atividades econômicas deveriam ser tratadas de modo similar, de modo a evitar distorções e a exigir a tributação de atividades que constituam manifestações de riqueza equivalentes.

Reconhece-se, envergonhada e implicitamente, a plausibilidade das alegações dos contribuintes de que determinada atividade se encontra subtraída ao âmbito de incidência de determinada norma de competência, para logo em seguida arrematar em sentido contrário por esses outros argumentos.

Essa visão, contudo, não pode prosperar.

Partindo-se da simples constatação de que os textos normativos, pontos de partida inegáveis do Direito dogmáticamente organizado, não têm como abarcar todas as situações fáticas verificáveis no mundo e de que, apesar disso, não se admite o *non liquet*¹⁵⁷, qualquer questão submetida a análise jurídica será juridicamente decidida, pelo que não é próprio falar em lacunas.

Nos casos em que não haja uma disciplina direta da situação fática analisada, no que nos interessa, claramente prevendo ou claramente vedando a tributação de determinada atividade econômica, há, de plano, duas vias de solução. Pelo *argumentum a contrario*, à falta de norma expressa de competência, ficaria vedada a tributação. Haveria uma norma geral exclusiva. Pelo *argumentum a simili*, por outro lado, situações semelhantes às

¹⁵³ 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.

¹⁵⁴ 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.

¹⁵⁵ *Ibid.*

¹⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 100.779/SP. *Revista Trimestral de Jurisprudência*, Brasília, v. 109, set. 19, p. 801.

¹⁵⁷ ADEODATO, João Maurício. *Ética e retórica – para uma teoria da dogmática jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2017. Capítulo Oitavo. Tópico Quatro. Versão eletrônica.

abarcadas nas regras de competência poderiam ser nela incluídas. Haveria nesse caso verdadeira norma geral inclusiva, que é a base da analogia¹⁵⁸.

Conquanto perceba Bobbio a dificuldade em aferir qual das duas normas gerais deve prevalecer, pensa-se ser inequívoca a resposta em matéria de competência tributária no Brasil.

Em primeiro lugar, tratando-se de Direito do Estado, impera a legalidade estrita, pela qual só se permite ao Estado fazer aquilo que lhe autoriza expressamente a ordem jurídica¹⁵⁹. Essa legalidade é ainda mais reforçada no âmbito do Direito Tributário (art. 150, I, da CF)¹⁶⁰ e serve de norte para a interpretação de normas constitucionais de competências localizadas apenas alguns artigos a seguir, por interpretação sistemática.

Em segundo lugar, é regra interpretativa basilar do Direito Tributário a de que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei” (art. 108, § 1º, do CTN¹⁶¹). Ainda que a previsão se dirija precipuamente à legislação ordinária, pelas razões antes e a seguir expostas, pode perfeitamente ser estendida à interpretação constitucional.

Em terceiro lugar, o intérprete não pode desconsiderar as espécies normativas empregadas pelo constituinte para reger a repartição de competências tributárias. Não lhe é dado, assim, com base nos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da solidariedade social, deturpar a materialidade constitucionalmente prevista por específica regra de competência.

Não fosse assim, toda e qualquer regra tributária estabelecida no ordenamento jurídica poderia ser derrotada ao menor sinal de que normatização diversa melhor realizaria esses princípios.

As regras e os princípios são espécies normativas diversas, embora muitas vezes extraíveis dos mesmos textos normativos.

As regras podem ser definidas como:

(...) normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente

¹⁵⁸ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento jurídico*. 10. ed., Brasília: UnB, 1997, cap. 4.

¹⁵⁹ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 111.

¹⁶⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Segurança Jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 261-262.

¹⁶¹ BRASIL. *Lei n. 5.172/66*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> Acesso em: 01.11.2019.

sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos¹⁶².

Já os princípios são:

(...) normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção¹⁶³.

Da argumentação de que se tratou acima, depreende-se que a solidariedade social, a capacidade contributiva e a igualdade estão sendo tratadas como princípios.

Não é possível, pois, que a busca dos fins desses princípios venha a colidir com os comandos de regras bastante específicas da Constituição, que, em seu âmbito de incidência, devem prevalecer: as regras que preveem as competências privativas e a regra que prevê a competência residual.

Assim, se um fato tributário não se pode subsumir a uma regra constitucional de competência, é inconstitucional pretender oferecê-lo à tributação sob argumentos que desprezem o sentido das normas de competência e a existência da competência residual.

No último caso, a regra constitucional supõe inafastavelmente que determinados fatos não serão tributados até que haja emenda constitucional para sua inclusão, ou até que se faça uso da competência residual da União.

Nesse sentido, defende Humberto Ávila que a pretensa observância do princípio da solidariedade social, prevista na Constituição Federal, não tem o condão de alargar as regras de competência estabelecidas na Constituição, o que se desenvolve a partir do raciocínio a seguir. Sustenta-se que o princípio da solidariedade social foi densificado pelas regras de competência do art. 195 da Carta Maior, de modo que não é aceitável fazer prevalecer a solidariedade social sobre a regra de competência (atuação direta do princípio sobre interpretação da regra) ou que o princípio amplie o conceito previsto na regra de competência (atuação indireta), o que significaria instituir tributo sem atribuição expressa de poder por uma regra¹⁶⁴.

O seguinte trecho do escrito merece transcrição:

¹⁶² ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 102.

¹⁶³ *Ibid.*, p. 102.

¹⁶⁴ 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.

As regras são justamente decisões que o Poder Constituinte toma para afastar o conflito de interesses que pode surgir no ato da aplicação. Essas decisões, de um lado, limitam a análise judicial à verificação da ocorrência da hipótese de fato prevista na regra e, de outro, afastam outras considerações de análise judicial. Com efeito, as regras bloqueiam a consideração de uma série de razões que podem surgir diante do caso concreto de duas formas: primeiro, elas excluem da consideração razões que poderiam estar disponíveis caso o aplicador não estivesse limitado por uma regra; segundo, a própria regra torna-se uma razão para a decisão, independentemente de outras¹⁶⁵.

Raciocínio diverso se equipararia, inclusive, ao acolhimento da tese da inconstitucionalidade de norma originária da Constituição, o que a doutrina constitucionalista pátria sabidamente rejeita¹⁶⁶. O intérprete, insatisfeito com a previsão de expressas regras constitucionais, estaria a reescrevê-las a partir de um princípio igualmente previsto no texto originário da Carta Política, o que não lhe é permitido.

¹⁶⁵ *Ibid.*, 69-70.

¹⁶⁶ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 2009.

3 RECONSTRUÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE “SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA”

3.1 O PONTO DE PARTIDA DA INTERPRETAÇÃO LITERAL

Já se viu acima que a interpretação jurídica deve partir do elemento literal. Trata-se de uma das mais básicas consequências do princípio da legalidade.

É ele o limite das possibilidades jurídicas interpretativas, ainda que, para decidir dentre elas, possam ser necessários critérios hermenêuticos adicionais.

Desde 1965, tem-se que a materialidade constitucional do ISS são os “serviços de qualquer natureza” não compreendidos na competência de outros entes¹⁶⁷. A partir de 1967, agregou-se a expressão “definidos em lei complementar”¹⁶⁸.

Neste tópico, discorre-se sobre os possíveis significados da expressão “serviços de qualquer natureza”, o cerne da materialidade constitucional.

Primeiramente, é preciso ressaltar que se desconhece o uso da locução “serviços de qualquer natureza” no vernáculo em situação outra que não a presente.

Como se verá adiante, a expressão foi importada da França (*services de toute espèce*), o que não significa, entretanto, que tenha de ter entre nós o mesmo significado que tinha na sua origem. Por isso, avança-se no estudo das possibilidades, já que essa origem francesa nem sequer costuma ser lembrada.

Vislumram-se, pelo menos, três possibilidades linguísticas de sentidos nos quais a expressão pode ter sido empregada: 1) o ordinário dicionarizado (não especializado, técnico ou jurídico); 2) o especializado da expressão, 2.1) o jurídico pré-existente em outro ramo do Direito ou 2.2) o técnico-econômico, especialmente tributário; 3) sentido importado do direito estrangeiro.

3.1.1 O sentido comum dicionarizado de serviço

Em seu sentido ordinário vernacular, dicionarizado, encontram-se os seguintes sentidos de serviço, sem prejuízo de outros, bastante específicos: “ação ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho”, “exercício ou desempenho de qualquer atividade”,

¹⁶⁷BRASIL. *Emenda Constitucional n. 18/1965*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc18-65.htm> Acesso em: 27.10.2019.

¹⁶⁸BRASIL. *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.

“o próprio trabalho a ser executado ou que se executou”, “estado de quem serve a outrem”, “celebração de cerimônias religiosas”¹⁶⁹.

Percebe-se que, na língua portuguesa, o termo serviço está carregado do sentido de trabalho na forma de ação, pois, mesmo quando vinculado à ideia mais genérica de atividade, exige-se **desempenho**.

Com efeito, é incomum, por exemplo, associar linguisticamente certas atividades econômicas, como a locação, à noção de serviço. Não se considera comumente que quem loca certo bem esteja desempenhando um serviço. Tal combinação soaria mal ao ouvido do falante nativo.

No sexto significado elencado no dicionário referido, encontra-se o sentido de “qualidade do que serve; utilidade; préstimo; serventia”¹⁷⁰. Trata-se, por metonímia, do resultado dos primeiros significados, como em “o equipamento tem muita serventia/utilidade naquele hospital”.

Primeiramente, é de se reconhecer que esse sentido é relativamente incomum, como se percebe da formulação que substitui serventia/utilidade por serviço no exemplo dado: “o equipamento tem muito serviço naquele hospital”.

Pelo próprio início desse sexto significado, nota-se, ainda, tratar-se da qualidade “do que serve”, o que pressupõe um antecedente que efetivamente sirva.

Vernacularmente, ainda que se possa afirmar que o bem locado tem serventia ou utilidade, deve-se perceber não ser a atividade de locação ou o locador que serve, mas o próprio objeto locado, da mesma forma que um objeto próprio (não locado) serve. Isso seria reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal em época na qual admitia a incidência do ISS sobre locações, ao afirmar que o serviço seria “a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza o contrato de locação”¹⁷¹, conclusão criticável já que o fato gerador questionado era a locação e não a atividade posteriormente desempenhada com o bem locado.

A noção de serviço como utilidade no sentido defendido por alguns no ISS, ou seja, como bem imaterial¹⁷², consta do dicionário, contudo, **como significado econômico**, nos

¹⁶⁹ HOUAISS, Antônio. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro, Ed. Objetiva, 2001, p. Houaiss: p. 2559.

¹⁷⁰ *Ibid.*,

¹⁷¹ 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.

¹⁷² MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

seguintes termos “produto da atividade humana destinado à satisfação de necessidades, mas que não apresenta o aspecto de um bem material (p. ex.: transporte, educação, atividades de profissionais liberais etc.)”¹⁷³. Embora esse sentido abarque o bem imaterial consistente na utilidade disponibilizada ao beneficiário, não está claro se se abarca qualquer utilidade, pois se exige que essa utilidade seja “produto da atividade humana” e os exemplos não são conclusivos. Além disso, está explícito que se cuida de sentido especificamente econômico e, ainda, relativamente incomum na linguagem, pois figura como o 21º significado, depois de outros inusitados, tais como “vaso sanitário” (14º), “nome que se dá ao primeiro lance de um jogo; saque” (20º)¹⁷⁴.

Não é de se descartar nesse momento que o termo possa ter sido empregado em seu sentido ordinário vernacular de trabalho humano ou desempenho de atividade, já que se cuida de noção absolutamente corrente.

No entanto, é necessário estudar os demais sentidos literais possíveis.

3.1.2 Serviço no Direito Privado

À época da promulgação da Emenda de n. 18, o Direito Privado, em especial o Direito Civil, ainda gozava de certa primazia e tinha uma pretensão totalizante, hoje encontrável no Direito Constitucional.

Assim, não é de surpreender que, apesar da autonomia do Direito Tributário, que não exclui a possibilidade de funcionar, ainda que parcialmente, como direito de sobreposição, tenha-se buscado uma definição de serviços no âmbito jusprivatista.

No Direito Privado, encontram-se, à época da Emenda n. 18, ao menos duas definições de serviços – uma do Direito Comercial e outra do Direito Civil –, já que a unificação do direito obrigacional entre nós apenas se deu em 2002, com a edição do Novo Código Civil.

A primeira se encontra no Código Comercial de 1850, nos seguintes termos¹⁷⁵:

Art. 226 - A **locação mercantil** é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a dar à outra, por determinado tempo e preço certo, o uso de alguma coisa, **ou do seu trabalho**. O que dá a coisa ou presta serviço chama-se locador, e o que a toma ou aceita o serviço, locatário.
(...)

¹⁷³HOUAISS, Antônio. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro, Ed. Objetiva, 2001, p. Houaiss: p. 2559.

¹⁷⁴*Ibid.*

¹⁷⁵BRASIL. *Código Comercial de 1850*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/10556-1850.htm>. Acesso em: 07.01.2020.

Art. 231 - **Nos ajustes de locação de serviços**, se o locador, oficial ou artífice se encarregar de **fornecer a matéria e o trabalho**, perecendo a obra antes da entrega, não terá direito a paga alguma; salvo se, depois de pronta, o locatário for negligente em a receber.

(...)

Art. 238 - O empreiteiro é responsável pelos fatos dos operários que empregar, com ação regressiva contra os mesmos.

(...)

Art. 240 - A morte do empreiteiro dissolve o contrato de locação de obra. O locatário, quando a matéria tiver sido fornecida pelo empreiteiro, é obrigado a pagar a seus herdeiros ou sucessores, à proporção do preço estipulado na convenção, o valor da obra feita, e dos materiais aparelhados.

(...)

Art. 243 - Todo o mestre, administrador, ou diretor de qualquer estabelecimento mercantil é responsável pelos danos que ocasionar ao proprietário por omissão culpável, imperícia, ou malversação, e pelas faltas e omissões dos empregados que servirem debaixo das suas ordens, provando-se que foi omisso em as prevenir (artigo nº. 238).

Nota-se, então, que o gênero era a locação, que podia ser do uso de alguma coisa ou do trabalho de alguém (art. 226). Nesse segundo caso, havia a chamada locação de serviços, referida no art. 231, a qual, como denotam os artigos seguintes, englobava a empreitada.

No Código Civil de 1916, por sua vez, estava previsto o contrato de locação de serviços, assim regrado:

Art. 1.216. **Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial**, pode ser contratada mediante retribuição.

(...)

Art. 1.220. A **locação de serviços não se poderá convencionar por mais quatro anos**, embora o contato tenha por causa o pagamento de dívida do locador, ou se destine à execução de certa e determinada obra. Neste caso, decorridos quatro anos, dar-se-á por findo o contrato, ainda que não concluída a obra (art. 1.225).

(...)

Art. 1.232. Nem o locatário, ainda que outra coisa tenha contratado, poderá transferir a outros o direito aos serviços ajustados, nem o locador, sem aprazimento do locatário, dar substituto, que os preste.

Art. 1.233. O contrato de locação de serviços acaba com a morte do locador.

No Direito Civil, como se percebe, a regência era semelhante e empregava-se, igualmente, o termo locação de serviços. Diferentemente do que ocorria no ramo comercial, o contrato de empreitada era contrato autônomo, previsto logo em seguida ao da locação de serviços.

Em comum, os dois ramos tinham que a locação de serviços bem se distinguia da locação de coisas, como se depreende do art. 226 do parcialmente revogado Código Comercial de 1850, supratranscrito.

Em ambos os Códigos, a locação de coisas, a locação de serviços e a empreitada estavam inseridas sob o manto geral da locação (Capítulo IV do Título V do Código Civil de 1916 e Título X do Código Comercial de 1850)¹⁷⁶.

O termo comum entre os três contratos era “locação”. O que os unia era a tradição romana do instituto da *locatio conductio*, dividido pela doutrina romanista em: *locatio conductio rei* (locação de coisa), *locatio conductio operarum* (locação de serviços) e *locatio conductio operis* (locação de obra-empreitada)¹⁷⁷.

Entre os estudiosos do Direito Romano, refere-se controvérsia sobre o caráter uno do contrato. Fiori, por exemplo, sustenta que prevalecia um sentido de unitariedade do contrato, sem prejuízo do consenso de que havia um tratamento especial dado a cada uma das três figuras, que mereciam, pois, estudo separado¹⁷⁸.

No Código Civil de 2002, que unificou o direito obrigacional privado, a locação de coisas, de serviços, e a empreitada foram tratados como contratos autônomos. A locação de serviços, inclusive, passou a designar-se “prestação de serviços”¹⁷⁹.

Seja antes ou depois do Código de 2002, repita-se, o termo serviço nunca se prestou a designar a locação de coisa para o Direito Privado, embora o termo também pudesse ser usado para indicar a empreitada.

O insigne Pontes de Miranda distingue três sentidos: o *estrito*, correspondente ao da atividade do escravo, que só retém atualmente valor etimológico; o *largo*, mera atividade de locação de trabalho, mas não se for contratado um resultado concreto, como construção; e o sentido *larguíssimo* de serviço, que engloba esse resultado, como na empreitada¹⁸⁰. Confira-se, *in verbis*:

Servir é prestar atividade a outrem. Em sentido **larguíssimo**, serve quem promete e presta atos a outrem, ou quem promete e presta resultado. Aí, o empreiteiro serve. Em sentido **largo**, servir é prestar qualquer atividade

¹⁷⁶ *Ibid.*

¹⁷⁷ FIORI, Roberto. *La definizione della 'locatio conductio'*: Giurisprudenza romana e tradizione romanistica. Nápoles: Jovene, 1999.

¹⁷⁸ FIORI, Roberto. *La definizione della 'locatio conductio'*: Giurisprudenza romana e tradizione romanistica. Nápoles: Jovene, 1999, p. 3-8.

¹⁷⁹ Conferir os arts. 593 e seguintes do Novo Código Civil. BRASIL. *Código Civil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm> Acesso em: 27.10.2019.

¹⁸⁰ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda. *Tratado de Direito Privado*. Tomo XLVII. Rio de Janeiro: RT, 1983, p. 03.

que se possa considerar locação de serviços, *locatio conductio operarum*¹⁸¹.

Em sentido restrito, pois, descartado o significado de mero valor histórico escravagista, serviço, para o Direito Privado contemporâneo à Emenda n. 18/1965, era a prestação de qualquer atividade a outrem (sentido largo), o que não englobava o fazer que dê lugar à criação de um novo bem em sentido jurídico¹⁸², excluindo-se, assim, a empreitada e a produção de qualquer obra humana. Admitia-se, contudo, o sentido larguíssimo, como visto. Abarcar esse sentido larguíssimo do Direito Privado é uma das explicações possíveis para o “de qualquer natureza”.

Modernamente, ainda, distinguiu-se serviço de trabalho *stricto sensu*. Isso se deu, segundo Pontes de Miranda, no século XX, quando se separou o contrato de trabalho, submetido à legislação trabalhista (celetista), do contrato de prestação de serviços. Confira-se:

Servitium era o estado de escravo; *servus* era o escravo; *servire* era ser escravo. O sentido de trabalhar é posterior e, no século XX, inverteu-se a posição quanto à extensão: serviço, *senso largo*, qualquer prestação de fazer, ou, menos largamente, de atividade (não de resultado, que seria locação de obra, empreitada); trabalho, atividade dos que as leis especiais tratam como profissionais da prestação de serviço a empresas de finalidade econômica¹⁸³.

Desse modo, serviço, para o Direito Civil, era **todo fazer prestado a outrem**, desde que não submetido à legislação do trabalho e *ainda que desemboque em resultado aferível*.

Nesse ponto e para além da separação que se fez acima entre a relação empregatícia e a prestação de serviços, é interessante trazer a seguinte distinção feita por Hannah Arendt, entre labor e trabalho, embora não necessariamente no contexto de seu oferecimento a terceiros.

Embora se usem as expressões atualmente como sinônimas, sustenta a autora que a persistente diferenciação linguística entre os termos etimologicamente não relacionados, não só em português (labor/trabalho), mas em diversas línguas europeias (*travail/œuvre*, *labour/work*, *Arbeit/Werk*), revela uma importante distinção de fundo. O termo labor, como

¹⁸¹ *Ibid.*

¹⁸² CHIARINI, Gabriele. *Fattispecie e disciplina dei servizi. Contributo alla riflessione giuridica sugli istituti della società post-industriale*. Mião: Giuffrè Editore, 2011, p. 52.

¹⁸³ *Ibid.*

nota, originalmente **não** se presta a designar o produto acabado, ao passo que trabalho significa também o produto resultante da atividade humana¹⁸⁴.

A marca do labor é justamente a de que não lega nada, a de que o seu resultado é rapidamente consumido, quase tão rapidamente quando o empreendimento do esforço. Já o trabalho como produto sempre pode ser, senão desfeito, destruído. Em ambos, embora a respectiva dignidade tenha variado ao longo da história, é de relevo o esforço humano¹⁸⁵.

Se o labor não empregatício em favor de terceiro claramente configura serviço, o trabalho como produto no sentido apontado é de menos pacífico enquadramento. Se o *animal laborans* presta claramente serviços, no caso do *homo faber*, que produz “trabalhos” a partir de instrumentos que, por sua vez, são produto de trabalho, já não há mais tanta clareza, pois o resultado pode ser dissociado da atividade humana que o gerou.

Assim, voltando aos conceitos jusprivatistas, aqueles que não são empregados, no sentido da legislação do trabalho, potencialmente prestam serviços. No sentido estrito, há mera atividade (não resultado); em sentido mais largo, qualquer prestação de fazer, ainda que conduza a um resultado materialmente aferível.

Embora já se tenha justificado na parte geral deste trabalho por que o sentido a ser buscado é aquele de 1965, é certo que hoje se cogita de outros significados de Direito Privado para serviço, inclusive para os fins do imposto municipal¹⁸⁶. Parece-nos, contudo, que o argumento dos sentidos privatistas atuais para sustentar a ampliação da materialidade constitucional não é unidirecional.

Quanto ao sentido consumerista, além da constatação de que o objetivo do Código de Defesa do Consumidor é, da forma mais vasta possível, proteger o consumidor – o que explica a amplitude de suas definições –, há certa ambiguidade.

Com efeito, extrai-se do art. 3º do referido diploma que “serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, (...) salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista”, que se define em oposição a produto, categoria sob a qual estão os bens imateriais¹⁸⁷. A ambiguidade reside precisamente em que as atividades fornecidas no mercado de consumo podem também ser consideradas **bens** imateriais.

¹⁸⁴ ARENDT, Hannah. *The Human Condition*. 2. ed. Chicago: The University of Chicago Press, 1998, p. 80.

¹⁸⁵ *Ibid.*, p. 102 e 144.

¹⁸⁶ Alberto Macedo, por exemplo, lembra os sentidos consumerista e administrativista de serviço. Confira-se: 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.

¹⁸⁷ BRASIL. Código de Defesa do Consumidor. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078compilado.htm> Acesso em: 05.09.2020.

Fora do Direito do Consumidor, tem-se no Direito Societário atual, como se depreende do CPC 30, aprovado pela CVM em 2012¹⁸⁸, uma clara distinção contábil entre venda de bens, prestação de serviços e **utilização, por parte de terceiros, de outros ativos que geram juros, royalties e dividendos**. Os royalties, não entendidos como pagamentos por prestação de serviços, são considerados “encargos pela utilização de ativos de longo prazo da entidade, como, por exemplo, patentes, marcas, direitos autorais e *software* de computadores”¹⁸⁹.

Assim, mesmo no mais moderno Direito Privado, há uma distinção entre a prestação de serviços e a utilização de certos bens e direitos de terceiros.

Sem prejuízo das conclusões mais maduras a que se chegará ao fim de trabalho, desde já se observa que, na parte consensual sobre a materialidade dos serviços de qualquer natureza, há certa semelhança com o Direito Civil/Comercial.

Não se considera serviço, para fins de ISS, o trabalho submetido à legislação trabalhista, o que foi consagrado, inclusive, nas leis nacionais sobre a matéria, como se depreende do art. 10º, p.u., do DL 406/68 e do art. 2º, II, da LC 116/2003¹⁹⁰.

Isso pode ser decorrência do fato de que sempre se entendeu, ainda que implicitamente, haver coincidência entre a materialidade constitucional e a figura civilista da locação de serviços. No entanto, também é possível que isso se deva à diferenciação vernacular que se faz entre trabalho e serviço, ainda que influenciada, evidentemente, pelo Direito (e vice-versa).

Essa distinção também parece ser acolhida pelo art. 195, I, da CF, que, se na redação originária se limitava a prever como base a folha de salários, passou a, na ampliação de 1998, a distinguir entre salários do trabalho sob vínculo empregatício e rendimentos da prestação de serviços¹⁹¹.

¹⁸⁸COMITÊ 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.

¹⁸⁹COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 30 (R1) Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)> Acesso em: 15.07.2020.

¹⁹⁰Sob o imposto de indústrias e profissões, já era esse o entendimento da melhor doutrina: VALADÃO, Haroldo. Imposto 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: 08.02.2020. doi: <<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v28.1952.12435>>

¹⁹¹BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 07.12.2019.

Além disso, não se conhecem controvérsias sobre a inclusão da empreitada e da locação de serviços sob o imposto municipal sobre serviços.

No que se refere aos distanciamentos, primeiramente, empregou-se uma expressão desconhecida do direito privado – “serviços de qualquer natureza” –, quando se poderia muito bem ter elegido outra, como “locação de serviços” ou “prestação de serviços”.

Não se empregou, diferentemente do que se fez, por exemplo, no caso do IOF (“seguro”), um termo ou expressão com sentido consagrado no Direito Privado.

Em segundo lugar, mesmo a tese da incorporação de um sentido de Direito Privado não é, a rigor, a tese da vinculação ao contrato de prestação de serviços em todos os seus termos.

Analisando a doutrina sobre o tema, aponta Misabel Derzi que:

se tem identificado o núcleo material da hipótese de incidência do ISSQN – a prestação de serviços – às obrigações de fazer, em sentido lato, que preencham aqueles requisitos suprarreferidos, sem restringi-la aos contratos específicos de serviços, disciplinados pelo Código Civil nos arts. 593 a 609, como contratos típicos inconfundíveis com outros¹⁹².

Com efeito, o contrato típico regrado pelo Código Civil é marcadamente pessoal. A disciplina é nitidamente dirigida a prestadores pessoas naturais, já que se prevê a morte como causa de extinção e já que, assim no Código de 2002, como no de 1916, empregam-se termos como “salário” e “serviço compatível com suas forças e condições”¹⁹³.

Além disso, segundo Pontes, “quem se vincula a prestar serviços vincula-se a prestá-los pessoalmente¹⁹⁴”. Mesmo que já se admitisse, como se denota dos artigos transcrito acima, o concurso de auxiliares e de subordinados do contrato, não se despreza a pessoalidade.

Portanto, os contratos atualmente considerados consumeristas, prestados impessoalmente e contratados no mercado de massa, não se enquadrariam com facilidade na figura legal da locação de serviços.

No entanto nunca se cogitou de excluir determinados desses contratos do âmbito da materialidade constitucional, desde que tivessem por conteúdo a mesma prestação de serviços que poderia ser oferecida por um autônomo, a exemplo dos contratos de transporte e de intermediação.

¹⁹² BALEEIRO, Aliomar de Andrade. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 728.

¹⁹³ Confirmam-se os artigos 1.216 a 1.236 do Código Civil de 1916 e 593 a 609 do Código Civil de 2002.

¹⁹⁴ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda. *Tratado de Direito Privado*. Tomo XLVII. Rio de Janeiro: RT, 1983.

Portanto, tem-se que aqueles que, no caso do ISS, defendem a incorporação de um conceito de Direito Privado não o fazem, em verdade, em estrita vinculação a uma figura específica, *in casu*, o contrato de locação de serviços, à maneira do que se dá no caso do IBTI-transmissão da propriedade ou do IOF-seguro.

Fazem-no relativamente a um sentido mais amplo, o de obrigação de fazer, que engloba, além da locação de serviços em sentido estrito, a empreitada, assim como contratos, autônomos ou atípicos, alguns dos quais se submetem atualmente ao direito do consumidor. Também percebeu a distinção entre o sentido privatista defendido pela doutrina do Direito Tributário e o contrato de prestação de serviços, em monografia sobre o ISS, Lacerda Bastos¹⁹⁵.

Importa tão-somente o objeto da prestação, que, nos termos já citados por Pontes de Miranda, **corresponde a qualquer prestação de fazer, ainda que se tenha em vista a obtenção do resultado.**

Desse modo, caso se conclua pela adoção de um conceito de Direito Privado na materialidade constitucional do ISS, não será de relevo verificar se foi firmado um verdadeiro contrato de prestação de serviços, com todos os atributos legais referidos. Importará tão-somente que **o objeto da prestação contratada seja serviço no sentido larguíssimo indicado por Pontes de Miranda**, não necessariamente com todos os requisitos do contrato de prestação de serviços.

Portanto, para os limites deste trabalho, não está tanto em jogo a dicotomia entre substância e forma. Não é de relevo o emprego de forma ou de negócio jurídico diverso do previsto em lei, mas com a mesma substância econômica, o que é relevante, por exemplo, relativamente ao imposto de renda, no caso de jornalistas, em que a contratação trabalhista conduz a certa tributação, ao passo que a contratação da pessoa jurídica que oferta o mesmo trabalho pode conduzir a tributação diversa – ou, em nível constitucional, no caso de negócio jurídico translativo da propriedade imobiliária que não tenha sido submetido ao competente registro público.

Tanto é assim que a doutrina tributária da incorporação do conceito privado sempre foi a mesma que viu no fato gerador a prestação do serviço, e não o contrato¹⁹⁶.

¹⁹⁵ BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. *ISS: construindo um conceito constitucional de serviço*. Rio de Janeiro: Gramma, 2017, p. 175.

¹⁹⁶ Cita-se exemplificativamente a doutrina de Aires Barreto, para quem serviço é o “desempenho de atividade”, o “desenvolvimento de um esforço pessoal traduzido num ato ou conjunto de atos” e o “objeto de um contrato a que livremente aderiram prestador e tomador”. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2018, p. 43 e 45.

O contrato específico de prestação de serviços do Código Civil, como se nota, tão-somente normatizou a realidade extrajurídica dos serviços e de modo muito parcial.

A noção jurídica mais ampla de obrigação de fazer, de prestações distintas da entrega de uma coisa, abrangendo várias modalidades de atos, que podem ser de ordem física ou psíquica¹⁹⁷, contudo, parece aproximar-se do sentido vernacular referido no tópico anterior.

3.1.3 Sentido especialmente tributário de serviço

Neste tópico, analisa-se a possibilidade de um sentido específico para serviços, peculiar ao Direito Tributário, extraído da Economia. Analisa-se neste tópico igualmente o significado de serviços em legislação tributária anterior à do imposto sobre serviços.

Antes de tudo é preciso destacar que não há economicamente um conceito inequívoco de serviço, nem em determinado ponto do tempo, menos ainda ao longo da história.

Primeiramente, há uma noção bastante genérica de serviços na Economia, que se identifica com a de setor terciário, o qual se define por exclusão dos setores primário (agropecuária e mineração) e secundário (indústria)¹⁹⁸.

Evidentemente, esse conceito não se coaduna com o conceito tributário de serviços. A razão é simples. O comércio como um todo está inserido no setor terciário, ao passo que a venda de bens tangíveis é, em regra, excluída do conceito tributário de serviços.

De modo mais restrito, os serviços são tradicionalmente definidos como um processo negocial, consistente em conjunto de atividades ordenadas, desenvolvidas com o fito de servir a um cliente¹⁹⁹. Nesse paradigma tradicional, incluem-se as seguintes notas: intangibilidade, heterogeneidade, inseparabilidade e perecibilidade²⁰⁰.

Ainda sob esse aspecto tradicional, Hill define serviços como “alteração na situação de uma pessoa ou de um bem, resultante da atividade de uma entidade econômica, com a aprovação da pessoa ou do proprietário do bem”²⁰¹.

¹⁹⁷ BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. *ISS: construindo um conceito constitucional de serviço*. Rio de Janeiro: Gramma, 2017, p. 177.

¹⁹⁸ Confira-se, por exemplo: Fisher, Allan, G.B., *The Clash of Progress and Security*, Londres: Macmillan, 1935.

¹⁹⁹ 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.

²⁰⁰ *Ibid.*, p. 2.

²⁰¹ HILL, Peter. On Goods and Services. *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.

Mais recentemente, o conceito tem evoluído para acomodar o aumento da participação do consumidor e a co-criação de valor por ele, um desenvolvimento que é fruto dos avanços tecnológicos²⁰².

Em revisão bibliográfica sobre o tema²⁰³, Kayastha também vislumbra dois grandes conceitos econômicos de serviço.

O primeiro deles é chamado de *acts-based* e enfatiza atos, esforços e processos, de modo a englobar, por exemplo, o acesso a performances (artísticas, por exemplo), a transformação de bens do comprador (corte de cabelo) ou a transferência da propriedade de bens **encomendados** (alfaiataria)²⁰⁴.

Desse conceito ficam excluídos seguros, empréstimos, licenciamentos de bens materiais e imateriais, venda de bens imateriais (como patentes), venda de bens materiais prontos etc²⁰⁵.

A definição mais recente de serviços, por outro lado, que passou a ser adotada no *marketing*, por exemplo, em 1964, é a de que serviços são “transações de mercado nas quais o objeto é tudo menos e transferência de propriedade de um bem tangível”²⁰⁶. Trata-se, como se nota, de definição claramente residual.

Vê-se, assim, que, contemporaneamente à Reforma de 1965, os serviços não eram pacificamente delimitados, nem mesmo na Economia.

Das citações feitas, no entanto, constata-se que era bastante tradicional e arraigada a definição *acts-based* de serviço, ao passo que a visão residual de serviço como tudo aquilo que não fosse venda de bem tangível, que viria a ser adotada posteriormente à Reforma de 1965 pela União Europeia em seu imposto único sobre o valor agregado, ainda não estava bem estabelecida.

A visão *acts-based* corresponde ao conceito chamado dinâmico de serviço, que consiste na ação que o prestador desempenha para satisfazer às necessidades do tomador, em oposição ao estático, que se contenta com a mera utilidade fornecida²⁰⁷.

²⁰² 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, p. 3-4.> Acesso em: 15.12.2019.

²⁰³ KAYASTHA, Sandeep. *Defining Service and Non-Service Exchanges*. In: *Service Science* 3(4), p. 313-324. Disponível em: <<https://doi.org/10.1287/serv.3.4.313>> Acesso em: 14.12.2019.

²⁰⁴ *Ibid.*

²⁰⁵ *Ibid.*

²⁰⁶ *Ibid.*, p. 314.

²⁰⁷ CHIARINI, Gabriele. *Fattispecie e disciplina dei servizi. Contributo alla riflessione giuridica sugli istituti della società post-industriale*. Mião: Giuffrè Editore, 2011, p. 52.

A consulta à legislação tributária brasileira contemporânea à reforma indica o sentido da adoção, à época, o sentido dinâmico (*acts-based*). É muito eloquente, nessa direção, o fato de o Regulamento do Imposto de Renda vigente quando da Emenda n. 18/1965, aprovado em 25 de março de 1965, equiparar determinadas atividades econômicas aos serviços, nos seguintes termos:

Art. 109. Será classificado como lucro operacional da empresa o resultado auferido em **qualquer atividade econômica destinada à venda de bens ou serviços a terceiros**, tais como (Lei nº 4.506, art. 40):

- a) extração de recursos minerais ou vegetais, pesca, atividades agrícolas e pecuárias;
- b) indústrias de qualquer espécie, construção, serviços de transporte, comunicações, serviços de energia elétrica, fornecimento de gás e água. Exploração de serviços públicos concedidos ou de utilidade pública;
- c) comerciais ou mercantis, de compra e venda de quaisquer bens, inclusive imóveis, títulos e valores, distribuição e armazenamento;
- d) bancárias, de seguros e outras atividades financeiras, **de serviços de qualquer natureza, inclusive hotéis e divertimentos públicos.**

Parágrafo único. **Equipara-se à prestação ou venda de serviços a terceiros, para efeito de impôsto de renda, a locação de bens, imóveis ou móveis, a cessão de direitos de propriedade industrial e quaisquer operações semelhantes, realizadas com habitualidade, pelas firmas ou sociedades em geral**²⁰⁸.

Algumas observações se impõem.

Primeiramente, o dispositivo trata de imposto de renda, materialidade sintética, para a qual não importa a natureza da atividade econômica que gerou o lucro operacional referido pelo artigo.

Apesar disso, como é próprio dos regulamentos descer a minúcias, com o fito de dirimir dúvidas, houve por bem o Executivo detalhar as atividades econômicas produtoras do lucro operacional. Assim fazendo, legou para o futuro uma fotografia das concepções jurídico-tributárias da época.

Embora não se conheça previsão verdadeiramente legislativa que contenha a expressão “serviços de qualquer natureza” antes da EC n. 18/1965, nota-se já ter sido ela usada no referido Decreto, provavelmente por influência das discussões em curso sobre reforma tributária naquele ano.

²⁰⁸ 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.

Apesar do caráter pretensamente amplo do adjunto adnominal, houve a preocupação em expressar a *inclusão* de hotéis e de divertimentos públicos, supostamente em razão de alguma dúvida que pudesse surgir.

Mais informativo, contudo, é o parágrafo único, que revela a *exclusão* de determinadas atividades do que se entendia por serviços de qualquer natureza. Ora, não se equipara aquilo que é idêntico. Além disso, a equiparação, como se já se observou, não era para tributar os serviços de qualquer natureza, mas “para efeito de imposto de renda”.

A não coincidência de locações de bens e de cessões de direitos com o que se compreendia à época por serviços de qualquer natureza sugere que, se havia um conceito propriamente fiscal de serviços, era ele tributário da concepção econômica *acts-based* de serviços.

No Direito Tributário Nacional contemporâneo, além disso, verifica-se ainda que, ao tratar dos diversos tipos de rendimentos, especificamente dos aluguéis e dos *royalties*, em momento algum se vincula textualmente a locação ou as demais atividades que originam esses rendimentos à noção de serviços²⁰⁹.

Em 2014, inclusive, ao tratar da receita bruta, o legislador alterou o DL n. 1.598/77 para reconhecer que, mesmo em relação à atividade principal, não se restringem as receitas empresariais à venda de bens e à prestação de serviços, pois também pode haver outras²¹⁰, ampliação que, se não causa problemas constitucionais no âmbito de um tributo sobre o faturamento ou sobre a receita, não necessariamente seria admissível quanto a outras materialidades constitucionais mais específicas, como se verá no tópico a seguir.

3.1.4 Serviços no Direito Tributário Comparado

Por fim, resta analisar o sentido de serviços para o Direito Tributário comparado, por duas razões.

Em primeiro lugar, porque é possível que o constituinte reformador de 1965 tenha incorporado um sentido estrangeiro, que, por sua vez, pode enquadrar-se num dos casos dos três tópicos anteriores no respectivo país.

Em segundo lugar, porque isso possibilita perceber que muitos dos que defendem sentidos supostamente evolutivos de serviços para fins tributários, em verdade, pretendem

²⁰⁹BRASIL. 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.

²¹⁰BRASIL. 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.

apenas que se siga entre nós definição estrangeira de serviços, não necessariamente compatível com o ordenamento jurídico pátrio.

No estrangeiro, verifica-se que o conceito de serviços para o direito tributário foi e continua a ser controverso.

Em texto lido pelos autores nacionais da época²¹¹, datado de 1956, disserta Jerome Hellerstein sobre a distinção entre vendas e serviços, pois, à época, só as primeiras eram tributadas pelos *sales and use taxes*²¹².

Noticia-se que, na maioria dos Estados americanos, os *sales and use taxes* não eram tributos sobre a receita a serem exigidos sobre todas as etapas do processo econômico, mas impostos apenas sobre a transferência da propriedade ao consumidor²¹³. O imposto era norteado por um duplo objetivo: a) tributar apenas o consumidor e b) tributar apenas em um ponto da cadeia produtiva²¹⁴.

A hipótese de incidência mais corrente à época era a de que venda era “qualquer transferência de título ou de posse (...) de propriedade tangível, (...) licença para usar ou consumi-lo (...) por um preço”²¹⁵.

Destaque-se, pois, que, para o Direito Tributário americano, a licença para usar ou consumir um bem tangível não era considerada serviço, embora se reconheça que, em alguns Estados, como Iowa, não eram os alugueis ou licenças de uso considerados vendas²¹⁶.

Na distinção entre vendas e serviços nos EUA, empregavam-se sobretudo quatro critérios: se os materiais usados são destruídos no processo (caso em que haveria serviço); se o produto final pode ou não ser usado geralmente por alguém que não o consumidor; se os materiais usados compõem ou não parte significativa do custo do trabalho; se a ocupação do contribuinte é tradicionalmente vista ou não pela comunidade como serviço²¹⁷.

Em relação a esse último critério, é interessante a divisão que se fazia entre serviços profissionais e não profissionais. Os serviços profissionais são aqueles ofícios comuns, como os do advogado, do contador, do arquiteto. A sociedade os considera prestadores de serviço, e não vendedores de bens, nem mesmo se o trabalho do advogado parecerista se

²¹¹ 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.

²¹² 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.

²¹³ *Ibid.*, 262.

²¹⁴ *Ibid.*, 263.

²¹⁵ *Ibid.*, 263.

²¹⁶ *Ibid.*, 264.

²¹⁷ *Ibid.*, 272.

consustancia na entrega ao cliente de um testamento escrito²¹⁸. Havia por outro lado também serviços não profissionais, fazeres não diretamente correspondentes a um ofício, como no caso de agências de *rating* de crédito²¹⁹, consideradas prestadoras de serviço para a sociedade.

Em correspondência com a compreensão jusprivatista de serviço, pode-se afirmar que a noção de serviços profissionais se aproxima da figura do contrato de prestação de serviços, ao passo que os demais correspondem à noção mais ampla de prestação de fazer.

Do outro lado do Atlântico, contemporaneamente à Reforma, tem-se que a tributação dos serviços dava-se por tributos incidentes **sobre o faturamento**.

Na Alemanha, por exemplo, como se constata na Lei do Imposto sobre o faturamento (*Umsatzsteuergesetz*), publicada em 1951²²⁰, eram duas as bases impositivas: as entregas (*Lieferungen*) e as demais **atividades** (*sonstige Leistungen*).

As entregas correspondiam basicamente às saídas de mercadorias, pois o parágrafo 3º da Lei se refere a mercadorias em sentido corpóreo (*Gegenstand*)²²¹.

Além dessas entregas, tributavam-se as “demais atividades”, definidas legalmente como “as atividades que não consistam numa entrega” (parágrafo 7º da Lei)²²².

Desse modo, não havia uma tributação própria para os serviços na Alemanha.

Mesmo em 1967, quando o imposto alemão passou a ser não cumulativo, conservou-se essa terminologia²²³.

Na França, à época da Reforma, vigorava a Lei 54.404, de 10 de abril de 1954, que instituiu o imposto sobre o faturamento (*taxe sur la chiffre d'affaires*), dividido em dois subtipos²²⁴:

²¹⁸ *Ibid.*, 272.

²¹⁹ *Ibid.*, 281.

²²⁰ ALEMANHA. *Umsatzsteuergesetz in der Fassung vom 1. September 1951*. Disponível em: <[²²¹ *Ibid.*](https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBI&jumpTo=bgbl151045.pdf#_bgbl1_%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgbl151045.pdf%27%5D__1581364156430.> Acesso em: 15.01.2020.</p>
</div>
<div data-bbox=)

²²² *Ibid.*

²²³ ALEMANHA. *Umsatzsteuergesetz vom 29. Mai 1967*. Disponível em: <[²²⁴ FRANÇA. *Loi n. 54.404 du 10 avril 1954 portant réforme fiscale*. In: *Journal Officiel de La République Française*: 11 Avril 1954. P. 3492. 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.</p>
</div>
<div data-bbox=)

- a) o imposto sobre o valor adicionado (*taxe sur la valeur ajoutée-TVA*), que incidia sobre as atividades anteriormente submetidas ao art. 256, 1º, do Código Geral dos Impostos francês;
- b) e o imposto sobre a prestação de serviços (*taxe sur les prestations de services-TPS*), incidente sobre as atividades submetidas ao art. 256, 2º, do Código Geral dos Impostos francês.

Dada a remissão expressa, vale transcrever o que previa o Código Geral dos Impostos quanto ao imposto sobre a produção²²⁵ (*taxe à la production*), que foi substituído em 1954 pelo imposto sobre a receita:

Art. 256. As atividades desenvolvidas na França pelas pessoas que, habitual ou ocasionalmente, compram para revender ou desempenham atos que traduzem uma atividade industrial ou comercial submetem-se:

1º. No que concerne às vendas, a uma alíquota de 13,5%. (...)

2º. No que concerne a todas as outras operações, a uma alíquota de 4,75%. (...)

Assim, na França, as prestações de serviços eram definidas legalmente como “todas as outras operações” que não constituíssem vendas, mas isso no âmbito de um imposto geral sobre o faturamento.

Ao precedente francês se voltará abaixo.

Na Itália, igualmente, havia um imposto desse gênero (*imposta sull'entrata*), instituído pelo Decreto-Lei de 9 de janeiro de 1940²²⁶ e convertido na Lei n. 762, de 19 de junho de 1940²²⁷.

O art. 1º estatui como hipótese de incidência a entrada de receita correspondente a prestação de mercadorias ou a prestação de serviços.

²²⁵ FRANÇA. Code Général des Impôts. *Journal Officiel de La République Française*: 30 Avril 1950. P. 4499. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/jo_pdf.do?id=JPDF3004195000004469&pageCourante=04499> Acesso em: 10.01.2020.

²²⁶ 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.

²²⁷ 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.

O art. 3º da Lei previa que **também** configuravam receitas tributáveis as de locações, de juros e de seguros, o que revela que essas atividades não eram consideradas facilmente incluídas no art. 1º da Lei em estudo.

Atualmente, na União Europeia, definem-se serviços como tudo aquilo que não configure venda de bens tangíveis, definição certamente bastante ampla. Esse é hoje certamente o conceito mais comum de serviço, adotado em regra pelos países que tributam o consumo por um imposto único sobre o valor agregado²²⁸. Conquanto seja o conceito de serviço mais atual no direito comparado, no tópico seguinte se discutirá se foi esse o modelo que serviu de inspiração ao constituinte reformador de 1965.

Mesmo quando a tributação é sobre materialidade mais ampla (como o faturamento ou a receita) ou quando há liberdade do legislador sobre o objeto da tributação, a legislação comparada carrega marcas relevantes de dissociações. A Lei alemã, por exemplo, dispõe que “prestações diversas são prestações que não se confundem com entregas [de mercadorias]” e adiciona que “elas *também* podem consistir em uma abstenção ou em uma tolerância de um ato ou de uma situação”²²⁹.

Vê-se, pois, que nem mesmo o amplíssimo “prestações diversas” da Lei alemã atual abarca com segurança todas as atividades econômicas residuais que possam gerar receitas empresariais (que não sejam entregas de mercadorias), pelo que se optou por expressamente incluir as acima referidas.

O regulamento desse dispositivo legal alemão, datado de 2010 é ainda mais expressivo. Dele se extrai que prestações diversas (*sonstige Leistungen*) são: **serviços**, cessão do uso e do gozo, outorga de usufruto, outorga de direitos, de bens imateriais etc²³⁰.

Não destoa desse modelo a legislação italiana de 1972, ainda vigente, que define as prestações de serviços como as ligadas a contratos de locação de serviços, de empreitada, de transporte, de agência, de intermediação, bem como, em geral, às obrigações de fazer, de não fazer e de tolerar, *qualquer que seja sua origem*. Após essa definição, adiciona o

²²⁸ Caso da União Europeia, por exemplo.

²²⁹ No original: Sonstige Leistungen sind Leistungen, die keine Lieferungen sind. Sie können auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustands bestehen. 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.

²³⁰ 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.

legislador, em separado, como que por mera definição legal, outras prestações que, para os fins tributários, configuram serviços: locações e diversos tipos de cessões de direitos²³¹.

Há, pois, em ambos os casos, uma clara dissociação entre serviços e outras prestações diversas sujeitas aos impostos alemão e italiano sobre a receita, o que, no entanto, lá não afasta a tributação, já que a materialidade constitucional, se é que existente, não são os serviços, mas o faturamento.

Da análise dos direitos estrangeiros cujo sentido de serviço pudesse ter sido incorporado pela Constituição Brasileira, nota-se, pois, que a amplitude da tributação não se dava pela extensão do conceito de serviço, mas pela imposição sobre o faturamento.

3.1.5 Insuficiência da interpretação literal

Acima, foram exploradas as múltiplas possibilidades interpretativas literais que o termo serviço oferece.

Do que se apreciou, não é possível determinar definitivamente qual foi o sentido de serviço incorporado em 1965, embora se tenha podido apontar a ausência de coincidência literal da materialidade com o contrato de locação de serviços. Igualmente se notou a exigência de desempenho de ação no vernáculo, bem como que os sentidos econômico e de direito comparado, embora plurais, pendiam para uma concepção *acts-based* de serviços.

A interpretação literal é, pois, neste caso, insuficiente para definir o conceito tributário de serviço. São necessários outros elementos, estudados nos tópicos a seguir.

Primeiramente, em razão do exposto na parte geral deste trabalho, serão apreciados os argumentos sistemáticos, que, juntamente com os literais, gozam, nos termos vistos, de preferência em relação aos demais.

Em seguida, passa-se à análise histórico-genética.

3.2 INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA CONSTITUCIONAL

Foi a Emenda n. 18/1965 que fundou as bases do sistema constitucional tributário atual, tendo instituído profundas alterações em relação ao desenho constitucional anterior e traçado linhas gerais que persistem até hoje.

Se o tratamento dessa emenda do ponto de vista histórico-genético será feito a seguir, neste momento cumpre analisá-la sistematicamente, em busca de sua coerência interna, bem

²³¹ Confirma-se o art. 3º do Decreto Presidencial n. 633, de 26 de outubro de 1972. 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.

como verificar se houve alterações constitucionais a ela posteriores que tenham potencial para afetar essas conclusões.

Primeiramente, como já se adiantou, foi abolida a competência residual, nos seguintes termos: “Art. 5º Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam desta Emenda, com as competências e limitações nela previstas”²³².

Embora houvesse a ilusão, diga-se de passagem vã, da Comissão de abarcar todo o âmbito possível da tributação (não se onerava, por exemplo, a transmissão *causa mortis* de bens móveis)²³³, o que se pode com certeza extrair do dispositivo é que não podiam ser instituídos outros impostos nela não previstos e que as competências eram privativas, já que a segunda parte do dispositivo vincula os impostos ao ente competente.

Sistematicamente, se há uma vedação à criação de novos impostos e se os previstos são privativos, disso decorre logicamente, ao contrário do que supunha a Comissão, que é possível, em tese, cogitar de outros vedados por expressa disposição constitucional. Caso contrário, a previsão seria inócua na sua primeira parte.

Nesse sentido, a mesma Emenda deferiu à União a competência para criar impostos extraordinários de guerra que se compreendessem **ou não** na enumeração dos privativos²³⁴.

Reconhecendo esses fatos, à vista dos mesmíssimos tributos, o poder constituinte originário de 1967 dispôs, *in verbis*:

Art. 19. (...) § 6º - A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos nesta Constituição, instituir outros além daqueles a que se referem os arts. 22 e 23 e que não se contenham na competência tributária privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a determinados impostos, cuja incidência seja definida em lei federal.

Assim, não se pode admitir que o ISS seja um imposto verdadeiramente residual nos termos europeus, para cujo IVA “entende-se por «prestação de serviços» **qualquer operação** que não constitua uma entrega de bens”²³⁵.

²³²BRASIL. 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.

²³³DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatskay, 1972, p. 206.

²³⁴ *Ibid.*

²³⁵UNIÃO 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.

Embora se possa afirmar que essa residualidade se daria apenas no âmbito do consumo²³⁶, não sendo, pois, incompatível com a cédula residual constitucional, tem-se dificuldade em vislumbrar fatos tributáveis reveladores de capacidade contributiva, pressuposto mínimo da tributação pelos impostos (art. 145, 1º, da CF), que não se enquadrem na definição ampla suprarreferida.

Não bastasse isso, prova maior de que a cédula residual comporta impostos sobre o consumo é que o art. 154, I, da CF condiciona a instituição de novos impostos à não cumulatividade, de difícil cogitação fora da tributação do consumo²³⁷.

Além disso, a EC n. 18/1965, ao tratar do ISS, fez remissão expressa a outros dispositivos, ao afirmar que os serviços tributáveis pelos municípios são os “serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados”. Confira-se a íntegra da previsão:

Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, **não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.**

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12.

Quis-se, assim, subtrair à competência municipal os serviços de competência da União (transportes e comunicação), bem como evitar conflitos de competência com o ICM em operações mistas (no parágrafo único), o que se tornou indisputável sob a égide da Constituição Federal de 1988, que, na previsão correspondente ao *caput*, limitou-se à remissão ao art. 155, II (referente ao ICMS, que, após 1988, passou a abarcar os serviços antes conferidos à União).

Dessa forma, se os serviços subtraídos do âmbito do ISS, segundo o texto constitucional, são apenas os de transporte (não intramunicipal) e de comunicação, é claro que outras atividades tributáveis não ressalvadas não são consideradas pela Carta Maior serviços.

Assim, pelo texto constitucional, pode-se dizer que não configuravam serviços, por exemplo, as cessões de direitos, como as cessões de direitos à aquisição de imóveis, a que se referia o art. 9º, I, da Emenda, que tratava do imposto estadual de transmissão de imóveis

²³⁶MACEDO, 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, p. 74.

²³⁷BRASIL. 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.

e a que hoje se refere o art. 156, II, que cuida do ITBI; caso contrário, esses “serviços” também teriam sido excetuados expressamente da competência municipal. Esse tipo de cessão de direito se identifica, por outro lado, com o conceito europeu residual de serviços referido.

No mesmo sentido, a Constituição de 1988, no art. 57, 2º, do ADCT facultou aos entes subnacionais pagar débitos previdenciários “na forma de cessão de bens e prestação de serviços”²³⁸, o que reforça a distinção constitucional entre ambos.

Ademais, embora não constasse expressamente em 1965 o verbo “prestar”, na atual remissão ao art. 155, II, consta tal verbo. O referido verbo já constava, contudo, na redação originária da EC n. 18/1965, vinculado aos serviços públicos, no art. 18, referente às taxas. Em razão disso, pode-se afirmar estar implícito na materialidade municipal o verbo “prestar”.

A remissão expressa aos serviços de transporte e de comunicação acarreta ainda outra relevante consequência. Se o Texto Maior considera serviços essas atividades, deve-se descartar a possibilidade literalmente admissível de entender os serviços de qualquer natureza como meros contratos de prestação de serviços nos estritos termos do Código Civil (simples fornecimento personalíssimo de trabalho autônomo), visto que nelas (transporte e comunicação) não há a contratação de um motorista nem de telefonistas (na época da EC 18/65 ainda havia essa categoria), mas de prestações mais complexas, inconfundíveis com a simples contratação de um autônomo, consistentes em fornecer transporte e promover comunicação.

Prosseguindo na análise sistemática, é preciso testar se a tese, de fundamento histórico-genético, de que o constituinte reformador de 1965 pretendeu adotar materialidades econômicas²³⁹, o que levaria a uma pesquisa do sentido econômico de cada materialidade, se sustenta sistematicamente. Assim é que se argumenta que o conceito de serviço empregado foi o econômico, que corresponderia, em suma, ao de bem imaterial²⁴⁰, o que, no entanto, já se viu não ser unívoco, por haver à época outros sentidos econômicos aparentemente prevalentes.

Primeiramente, é preciso ressaltar que, como reconhece a Mensagem do Ministro da Fazenda ao Presidente da República por ocasião do envio do anteprojeto da reforma de 1965,

²³⁸ *Ibid.*

²³⁹ FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS (FGV). Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. *Reforma tributária nacional*. Rio de Janeiro, 1966. v. 17.

²⁴⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

os diversos tributos oneram a renda, ainda que em diferentes fases do ciclo econômico²⁴¹, de forma que, sob esse ponto de vista, a divisão dos impostos está longe de ser clara e perfeita, daí porque necessariamente há de se buscar alguma distinção jurídica entre eles, na hipótese dessa incorporação.

Além disso, caso se seguisse uma interpretação pelos efeitos econômicos, não haveria, por exemplo, como distinguir certas operações de circulação de mercadorias dos serviços. Haveria uma confusão fundamental no plano constitucional, de grau inadmissível.

Tome-se o exemplo da locação ou do comodato de bem móvel.

Caso não se entendesse a hipótese de incidência do ICMS como transferência da titularidade jurídica, mas como circulação puramente econômica, não haveria como afirmar que essas atividades não estariam submetidas ao ICMS, pois o bem móvel chega à fase final da cadeia produtiva²⁴², sendo usado pelo locatário ou pelo comodatário, muitas vezes, até o seu esgotamento econômico, como se verifica sobremaneira no caso do comodato de bens móveis, pelo que os Estados-membros tentaram²⁴³ e tentam²⁴⁴ cobrar ICMS sobre essa operação.

Interpretado economicamente como serviço no sentido econômico de bem imaterial, ao mesmo tempo, não se poderia negar, na mesma linha de interpretação, que o bem imaterial consistente no uso do bem móvel terá circulado economicamente e que, portanto, nele poderia incidir o ISS.

Embora se possa afirmar que caberia, então, à lei complementar, dirimir o conflito, reputa-se que considerar serviços como utilidades gera uma grande confusão, no confronto com o ICMS, se sua materialidade constitucional for entendida como circulação econômica e, mais ainda, se admitidas “mercadorias” incorpóreas, o que é incompatível com o ponto de partida desta dissertação, já devidamente justificado, de que há um conceito constitucional distinto para cada uma das materialidades constitucionais impositivas.

Por derradeiro, cumpre apreciar a validade do argumento de que, se determinada atividade foi inserida no passado em lei complementar, reflete a materialidade constitucional. A par da evidente constatação de que a previsão pode ser considerada

²⁴¹ FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS (FGV). Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. *Reforma tributária nacional*. Rio de Janeiro, 1966. v. 17, p. 135.

²⁴² COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

²⁴³ 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.

²⁴⁴ Cf. RE 1.141.756, cuja repercussão geral foi reconhecida pelo STF em 2019.

inconstitucional, mesmo após longo tempo de vigência, nesta oportunidade quer-se submeter a alegação ao crivo sistemático da Constituição.

Epítome desse argumento é a locação de bens móveis, cuja previsão, desde os primórdios, na lei nacional como fato gerador do imposto sobre serviços sempre foi um dos mais invocados argumentos doutrinários e jurisprudenciais em defesa da constitucionalidade dessa exação²⁴⁵. Afinal, desde a Constituição de 1967, previa a Carta Maior, como foi visto, que os serviços de qualquer natureza seriam “definidos em lei complementar”.

Como se verá mais detalhadamente em tópico a seguir, também é verdade que, desde os primórdios do ISS, a doutrina e a jurisprudência identificaram na lei complementar serviços que o seriam por mera definição legal²⁴⁶.

Atualmente, esse caráter constitutivo da lei complementar em matéria tributária também é defendido por parte da doutrina para a generalidade dos impostos. Tocaria à lei complementar a definição da materialidade constitucional, pois a Constituição teria atribuído ao mesmo veículo – a lei complementar – as funções de definir os fatos geradores dos impostos, regular conflitos de competência e instituir imposto residual da União. Disso decorreria que é a esse instrumento que compete conformar as materialidades distribuídas constitucionalmente²⁴⁷.

Indaga-se se esse argumento é sistematicamente aceitável em ordens constitucionais pregressas, bem como na presente.

Sustenta-se neste trabalho que, na ordem constitucional anterior, essa linha de argumentação era, pelo menos, defensável.

Com efeito, a Constituição de 1967²⁴⁸, no que foi seguida pela Emenda Constitucional n. 1, de 1969, permitia à União “desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos nesta Constituição, instituir outros além daqueles a que se referem os arts. 22 e 23 e que não se contenham na competência tributária privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios, **assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a determinados impostos**, cuja incidência seja definida em lei federal²⁴⁹”.

²⁴⁵ Cf. os votos vencidos em: 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.

²⁴⁶ Cf. por exemplo: MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imposto Municipal sobre serviços. *Revista de direito público*, v. 14, p. 117-133, out./dez. 1970, p. 119.

²⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 277-278.

²⁴⁸ 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.

²⁴⁹ 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.

A questão chegou a ser aventada no Supremo Tribunal Federal no RE 113.383-0/SP²⁵⁰, mas não foi conhecida por ausência de pré-questionamento.

Assim é que se poderia, até 05.10.1988, razoavelmente entender que, na ordem constitucional anterior, a lei complementar, para efeitos práticos, delimitava as materialidades constitucionais no confronto com a competência residual, embora não se permitisse a invasão de outras competências privativas.

Prevedo hipótese de incidência que excedesse a materialidade constitucional de certo ente, sem que assim estivesse adentrando o campo de outra competência privativa, estaria a lei complementar no exercício da competência residual, mesmo no caso em que estivesse regravando impostos municipais e estaduais, caso em que haveria delegação da competência residual a esses entes.

Dessarte, no que concerne ao presente estudo, a tributação das locações poderia ser levada a efeito pelos municípios, ainda que essa operação não se subsumisse ao conceito constitucional de serviço, pois a previsão das locações na lei nacional poderia encontrar fundamento constitucional de validade como delegação específica aos Municípios da competência residual para tributar essa operação.

Na ordem constitucional atual, não mais se previu a possibilidade de delegação da cédula residual, um silêncio eloquente da Carta Política atual. Mesmo em relação aos tributos da União, é difícil aceitar que a liberdade do legislador complementar decorreria da conjunção dos arts. 146, III, a, com o art. 154, I, da CF, já que a transição entre as duas funções da lei complementar não é fluida como outrora, visto que o legislador complementar teria de declarar se está exercendo a competência privativa da União ou a residual, em razão de pertencerem aos Estados e ao Distrito Federal 20% da arrecadação da competência residual do ente nacional.

Dessa forma, se, na ordem constitucional anterior, a aderência da lei complementar à desde sempre controversa materialidade constitucional dos serviços podia ser relativizada por lei nacional interpretada como delegadora da competência residual da União, o que legitimaria a existência de serviços “por definição legal”, na ordem constitucional atual essa solução não mais se mostra viável.

²⁵⁰ 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.

Caso se admitisse essa hipótese, na passagem para a ordem constitucional de 1988, as leis nacionais do ISS não teriam sido recepcionadas no que arrolaram determinadas atividades que meramente configuram serviços por definição legal.

Da segunda categoria de argumentos sistemáticos a que se aludiu na parte geral, que não necessariamente têm prevalência sobre os histórico-genéticos, verifica-se, ainda, que a Emenda n. 18/1965 apenas empregou o termo locação em uma ocasião, nos seguintes termos:

Art. 9º Compete aos Estados o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.

(...)

§ 2º O imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, salvo o daquelas cuja **atividade preponderante**, como definida em lei complementar, **seja a venda ou a locação da propriedade imobiliária** ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

Assim, embora a Carta Política pudesse ter empregado a expressão serviço de locação, preferiu a expressão **atividade** de locação, o que pode indicar não se considerar a locação serviço.

No que se refere à expressão “de qualquer natureza”, é certo que foi repetida mais de uma vez pelo constituinte reformador de 1988.

Primeiramente, na vedação federativa a que os entes subnacionais estabelecessem “diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino” (art. 3º, II, da Emenda multirreferida). Em segundo lugar, na competência federal para instituir “imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza”.

No primeiro caso, quis-se evitar conflitos federativos e, no segundo, está-se normatizando uma competência tributária sintética, de modo a não diferenciar rendas por sua origem, o que viria a confirmar-se em 1988 com a previsão expressa dos princípios da universalidade e da generalidade.

Quando quis aludir a operações específicas (em oposição à tributação sintética), não resistiu o mesmo legislador constitucional de 1965 ao inseguro cacoete e mais uma vez, ao atribuir à União específica competência tributária analítica, previu como materialidade “produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de **combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza**”.

É difícil pretender que a locução adjetiva que aparece ao final amplie o conceito de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos, razão pela qual é de se entender que, ao regram outra materialidade analiticamente, a do ISSQN, a inserção de semelhante locução não tem o condão de alargar o conceito de serviço para aquilo que não se pode considerar serviço.

Assim, além dos indícios literais apontados – de que a expressão não amplia a noção de serviços para a de qualquer utilidade –, há razões sistemáticas que depõem no sentido da não ampliação.

Da origem histórica da expressão “de qualquer natureza”, trataremos adiante.

Dentro dos limites literais de possibilidades interpretativas, no presente tópico, excluíram-se, sistematicamente, (i) o conceito residual de serviços, que é o conceito econômico mais recente de serviço, bem como o adotado pelo IVA europeu e que, no Brasil, costuma ser identificado com o conceito de utilidade ou de bem imaterial, e (ii) o conceito restrito do mero contrato de locação de serviços.

Estabelecido que o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza se localiza entre esses dois extremos, passa-se à análise histórico-genético, à qual caberá refinar, dentre desse espaço, o que se deve entender pela materialidade constitucional.

3.3 INTERPRETAÇÃO HISTÓRICO-GENÉTICA

3.3.1 Os antecedentes das figuras instituídas pela Reforma de 1965

Antes da Emenda n. 18 de 1965, havia uma variada gama de impostos no sistema tributário nacional, de modo que podem ser tidos como possíveis antecedentes do imposto sobre serviços, nos âmbitos estadual e municipal, diversas exações, dentre as quais o imposto de indústria e profissões, o imposto sobre vendas e consignações, o imposto sobre diversões públicas e o imposto sobre transações.

Pensa-se ser útil, pois, compreender os tributos que o antecederam, para poder concluir se o ISS é um novo imposto ou um mero sucessor de figuras preexistentes.

3.3.1.1 O imposto sobre indústria e profissões

Apontado como o principal antecedente nacional do imposto sobre serviços²⁵¹, embora se vislumbrem precedentes ainda mais remotos, no Brasil e no exterior²⁵², o imposto

²⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. Variações na Quarta Corda do ISS. *Revista Forense*. Rio de Janeiro: n. 253. Forense, 1977. p.21-28.

²⁵² No Brasil, o Alvará de 20 de outubro de 1812, com o fim de aumentar o capital social do Banco do Brasil, instituiu-se imposto pago por “cada loja, armazém ou sobrado em que se venda por grosso e atacado ou a

sobre indústrias e profissões foi previsto no plano constitucional da discriminação de competências tributárias pela primeira vez na Constituição Republicana de 1891, que o atribuiu aos Estados²⁵³.

Nas Constituições de 1934²⁵⁴ e de 1937²⁵⁵, o imposto foi mantido na esfera estadual, embora se previsse fosse arrecadado (*rectius*: dividido) em partes iguais pelos Estados e Municípios.

Nessa época, a legislação estadual assim previa a hipótese de incidência da exação, como se depreende da disposição da Lei Estadual Paulista n. 2.485, de 16 de dezembro de 1935²⁵⁶:

Artigo 6º - O imposto de indústrias e profissões será devido por todas as pessoas, naturais, ou jurídicas que explorarem a indústria ou comércio, em quaisquer das suas modalidades, ainda que sem estabelecimento ou localização fixa, ou exercerem qualquer profissão, arte, ofício ou função.

Apesar da aparente amplitude do dispositivo, no anexo da mesma Lei, verifica-se que nem todas as atividades econômicas se encontravam submetidas ao sobredito imposto, pois havia uma tabela com previsão dos valores fixos a serem cobrados, conforme a atividade do contribuinte, de modo que, não estando a atividade ali prevista, não era o imposto cobrado. É daí que se originariam as listas de serviços posteriores à EC n. 18/1965.

Seja como for, eram tributados por esse imposto também o comércio e a indústria de forma abrangente, no que não guarda a figura pré-reforma correspondência com o âmbito material do ISS.

Segundo o art. 7º da Lei Estadual sobredita, havia uma parte fixa, prevista em tabelas, conforme a atividade desenvolvida pelo contribuinte, e outra variável, esta calculada sobre o valor locativo do imóvel no qual se desenvolvia a atividade econômica²⁵⁷.

retalho e varejado, qualquer qualidade de fazenda e gêneros seccos ou molhados, ferragens, louças, vidros, massames; por cada loja de ourives, lapidários, correeiros, funileiros, latoeiros (...)" . 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.

²⁵³BRASIL. *Constituição de 1891*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm> Acesso em: 05.01.2020.

²⁵⁴BRASIL. *Constituição de 1934*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> Acesso em: 05.01.2020.

²⁵⁵BRASIL. *Constituição de 1937*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm> Acesso em: 05.01.2020.

²⁵⁶ESTADO 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.

²⁵⁷*Ibid.*,

A parte fixa, dentro da mesma atividade, apenas variava entre contribuintes no caso de bancos e de seguradoras, conforme o movimento econômico e a renda dos prêmios, respectivamente. Afora isso, a parte variável também captava de algum modo o vigor da atividade econômica.

Em visão geral, pois, cuidava-se de um tributo com feição marcadamente direta e, nesse ponto, bastante distinto do atual imposto sobre serviços, calculado sobre o preço do serviço, daí, a nosso ver, o acerto daqueles que veem como antecedente seu o imposto francês sobre as patentes²⁵⁸.

Era, em suma, um imposto bastante genérico sobre o exercício da profissão, que abarcava, inclusive, contribuintes do imposto sobre vendas e consignações e do imposto sobre transações²⁵⁹, a exemplo dos locadores de bens móveis²⁶⁰.

A Constituição de índole municipalista de 1946 transferiu aos municípios o imposto sobre indústrias e profissões²⁶¹.

No Município de São Paulo, não se alterou a hipótese de incidência, relativamente ao que era previsto na legislação estadual. Veja-se o que dispôs a Lei Municipal n. 3.683/1947, *in litteris*:

Art. 1º O imposto de Indústrias e Profissões será devido por todas as pessoas, naturais ou jurídicas que, no Município, explorarem a indústria ou comércio, em quaisquer das suas modalidades, ainda que sem estabelecimento ou localização fixa, ou exercerem qualquer profissão, arte, ofício ou função²⁶².

Igualmente se manteve a sistemática estadual anterior da cobrança fixa cumulada com a variável sobre o valor locativo do imóvel no qual se exercia a atividade²⁶³.

Até então, podia-se dizer, com Baleeiro, tratar-se de uma patente para o exercício de profissões, embora fosse igualmente uma forma rudimentar precursora da tributação da renda²⁶⁴.

²⁵⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Consulta: imposto de indústria e profissões*. Clínica Fiscal: Questões de Finanças e de Direito Tributário. Salvador: Progresso, 1958.

²⁵⁹ Alugadores de filmes, por exemplo.

²⁶⁰ Confira-se o art. 35 da Lei Paulista n. 2.485/35, já citada.

²⁶¹ Confira-se o art. 29 da Carta de 1946. BRASIL. *Constituição de 1946*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm> Acesso em: 05.01.2020.

²⁶² 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.

²⁶³ Confirmam-se os arts. 2º, 3º e outros da Lei Municipal citada.

²⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Consulta: imposto de indústria e profissões*. Clínica Fiscal: Questões de Finanças e de Direito Tributário. Salvador: Progresso, 1958.

O imposto só mudou de feição com o advento da Lei Municipal Paulista n. 5.917, de 1961, que, conquanto tenha mantido um valor fixo para as diversas atividades de até certo movimento econômico, a partir dali instituiu a cobrança de percentual sobre o movimento econômico excedente²⁶⁵.

Manteve-se a amplitude da hipótese de incidência, pois o imposto era ainda “devido por todas as pessoas naturais ou jurídicas que, no Município de São Paulo, explorem qualquer modalidade de indústria ou comércio, ou exerçam qualquer profissão, ofício, arte ou função”²⁶⁶.

No entanto, caminhou o tributo em direção a gravar a economia em movimento, aproximando-se da moderna tributação indireta, ao passar a ter por base de cálculo o “movimento econômico do contribuinte”, nos termos do art. 3º da Lei citada:

Art. 3º As alíquotas percentuais mencionadas no artigo anterior aplicar-se-ão sobre o movimento econômico do contribuinte, como tal considerada a receita bruta do ano civil anterior ao exercício fiscal²⁶⁷.

Dada a sua abrangência, Rui Barbosa Nogueira chegou a considerar o imposto municipal semelhante aos impostos europeus sobre a receita²⁶⁸, apresentados brevemente acima. A nova base de cálculo sofreu reparos de Rubens Gomes de Sousa, para quem:

(...) num sistema rígido de discriminação tributária, como é o brasileiro, um imposto dessa natureza não tem individualidade própria. Decompõe-se êle em tantos impostos diferentes quantas sejam as atividades juridicamente diferenciadas, cujo complexo produz o "volume de negócios" tributado. Por isso, o impôsto de indústrias e profissões, pelo menos tal como o regulou a Lei n. 5.917, é inconstitucional quando se identifica com o impôsto do sêlo, ou com o de vendas e consignações, ou com o de transações, respectivamente federal, estadual, e de competência concorrente União/Estado²⁶⁹.

Embora controversa, prevaleceu na doutrina e na jurisprudência a constitucionalidade da adoção do movimento econômico, com certos temperamentos, como

²⁶⁵MUNICÍPIO 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.

²⁶⁶ 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.

²⁶⁷ *Ibid.*,

²⁶⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. Impôsto de indústrias e profissões - Cálculo sôbre 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: 02.03.2020. doi: <<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v75.1964.25850>> Deixa-se de citar o artigo original de Rui Barbosa Nogueira, pois, na fonte citada, não é incluído nas referências.

²⁶⁹ *Ibid.*, p. 347.

base do imposto municipal²⁷⁰, pois, como notou Rubens Gomes de Sousa, o imposto sobre indústria de profissões não podia ser mera patente, já que a Constituição Federal também previra o imposto municipal de licenças²⁷¹.

Dessa forma, era inevitável que fosse, ao menos em parte, uma duplicação sobre o imposto de vendas e consignações estadual, no que se refere às profissões cujas atividades envolviam esses negócios jurídicos e, no caso de certos Municípios que o cobravam apenas como percentagem do IVC, um mero adicional do imposto estadual.

Em suma, verifica-se que o imposto de indústrias e profissões – o que se deve, certamente, ao seu *nomen iuris* amplo – abarcava uma materialidade mais elástica que a do imposto sobre serviços, pois, apesar da bitributação denunciada por Rubens Gomes de Sousa, abarcavam-se receitas que claramente pertencem hoje aos âmbitos do IPI, do IOF e do ICMS.

3.3.1.2 O imposto sobre transações

Igualmente extinto pela Reforma de 1965 foi o imposto sobre transações.

No âmbito da competência residual estadual, foi instituído em São Paulo pela Lei Estadual de n. 2.485, de 1935, nos seguintes termos:

Artigo 25 - O imposto sobre transações será de um por cento (1%), sobre as transações efetuadas por empresas comerciais ou civis, individuais ou coletivas, que explorarem negócios de:

- a) locação de filmes cinematográficos, ou cessão dos mesmos, com participação na renda bruta ou líquida das exhibições;
- b) construção, reforma e pintura de prédios e obras congêneres, por administração ou por empreitada;
- c) locação, reparação, conserto, pintura e reforma de quaisquer objetos;
- d) hospedagem em hotéis e pensões.

Parágrafo único - Recairá, também, este imposto, com a mesma taxa de um por cento (1%), sobre toda compra de mercadorias incorporadas ao acervo de bens, em circulação dentro do Estado, que não tenha pago o imposto sobre vendas e consignações, por não ter sido o contrato de compra e venda ou de consignações realizado em território paulista.

(...)

Artigo 27 - São isentas deste imposto as transações efetuadas:

- a) por pequenos estabelecimentos, sendo assim definidos os que tiverem volume de negócios inferior a três contos de réis (3:000\$000) por ano;
- b) as pessoas isentas do imposto de indústrias e profissões²⁷².

²⁷⁰ *Ibid.*,

²⁷¹ *Ibid.*, p. 348.

²⁷² 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.

Eram, pois, consideradas transações as locações de bens móveis, a hospedagem e a construção, principalmente. Pela amplitude do imposto de indústrias e profissões, era inevitável a bitributação, o que era implicitamente admitido pelo art. 27, b, supratranscrito.

Dada a similitude de certos dos fatos geradores do art. 25 com a regência histórica do ISS pela lei complementar, poder-se-ia pensar ser o imposto sobre transações o verdadeiro antecedente do atual imposto municipal.

No entanto, a nomenclatura genérica não escondia a fragilidade dessa figura residual, considerada pelo STF inconstitucional quando tributava fatos geradores sujeitos a outros impostos privativos, respectivamente, o imposto sobre a renda e o imposto sobre as indústrias e profissões. Confira-se:

Inconstitucional a cobrança do "imposto sobre transações", feita pela Fazenda de São Paulo, com base na legislação tributária estadual, sendo por fato gerador a renda auferida em virtude de contratos de locação de serviços profissionais (Constituição, artigos 15, 19 e 21)²⁷³.
 INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA SOBRE TRANSAÇÕES, EXIGIDA PELA FAZENDA ESTADUAL DE SANTA CATARINA PELO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE HOTELEIRA. DECISÃO UNÂNIME DO STF, PELA CONCESSÃO DO WRIT²⁷⁴.

Assim, de hipóteses limitadas e considerado inconstitucional, tampouco serve como verdadeiro precursor do ISS.

3.3.1.3 O imposto sobre diversões públicas

O imposto em epígrafe foi previsto constitucionalmente na CF de 1934²⁷⁵, tendo sido outorgado, desde o início, aos municípios.

Sua materialidade era bastante específica. No município de Franca, por exemplo, previa-se como hipótese de incidência:

Artigo 67º - O imposto de diversão é devido por todo espetáculo, representação ou exibição de cinema, concerto, baile, circo, peleja, embate ou prélio esportivo ou outro qualquer divertimento público com entrada paga, que se realizar na sede e nas vilas distritais, ou em qualquer ponto do Município²⁷⁶.

²⁷³ 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.

²⁷⁴ 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.

²⁷⁵ BRASIL. *Constituição de 1934*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> Acesso em: 12.12.2019.

²⁷⁶ 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.

É evidente que a amplitude do ISS não se restringe à desse imposto. Por outro lado, não necessariamente terá esse tributo, extinto formalmente pela EC 18, de 1965, sido absorvido pelo imposto municipal sobre serviços, o que dependerá da materialidade constitucional que se pretende formular ao cabo deste trabalho.

Para entender, dentre outros pontos, o papel dos impostos referidos sobre a compreensão que se deve ter do ISS, passa-se ao estudo dos trabalhos da Comissão do Ministério da Fazenda que preparou o anteprojeto da Reforma Tributária de 1965. Adentra-se, assim, na seara da interpretação genética em sentido estrito.

3.3.2 Os trabalhos da Comissão da Reforma e a compreensão do anteprojeto

Como consabido, a Reforma, na visão da Comissão, pretendeu corrigir o que era visto como uma grave disfunção do sistema tributário brasileiro – o tratamento da repartição de competências como problema jurídico, e não econômico. Senão veja-se o que afirma o respectivo anteprojeto:

A Comissão está convicta de que a causa principal dos defeitos, por demais conhecidos para serem aqui lembrados pormenorizadamente, de que padece a atual discriminação de rendas é o fato de o assunto ser tratado como problema jurídico e não econômico.

(...)

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

(...)

Por outro lado, a Constituição, em seus arts. 15, 19 e 29, assenta a partilha tributária na conferência, à União, aos Estados e aos Municípios, de impostos privativos, colocados em três campos supostamente estanques e insuscetíveis de confusão. Entretanto, imperativos econômicos bem conhecidos, cuja atuação é possibilitada por distorções jurídicas igualmente notórias, solaparam aquela premissa básica do sistema, e a interpenetração dos campos privativos é hoje um fato que dispensa demonstração. Para êsse resultado concorreu decididamente o critério formal e nominalista da discriminação de rendas, ensejando a deformação conceitual, tanto dos impostos privativos, como dos que legitimamente

caberiam no campo residual, imperfeitamente regulado no art. 21, como ainda das taxas, mencionadas de forma necessariamente genérica no art. 30²⁷⁷.

Dos trechos transcritos, extrai-se que a Comissão da Reforma atribuía a notória sobreposição de competências que deveriam ser privativas ao critério formal e nominalista de tributação. Partindo da premissa de que as várias figuras tributárias jurídico-formalmente concebidas oneravam as mesmas bases econômicas, **pretendeu repartir economicamente essas competências tributárias entre os entes, de modo a restaurar a privatividade das competências**, o que, conforme expandido, não necessariamente significa a incorporação pura e simples de conceitos econômicos, menos ainda o acompanhamento da evolução desses conceitos na Economia.

Havia, ainda, na Comissão, a ilusão de que, assim fazendo, estava cobrindo todo o campo econômico possivelmente tributável, como se depreende do seguinte excerto do anteprojeto:

Ainda para atuação da primeira premissa [consolidação dos impostos de idênticas naturezas em figuras unitárias, definidas por vias de referência às suas bases econômicas], suprimiu-se o campo residual, que hoje recolhe todos os impostos inominados, de quaisquer naturezas, mas que não teria razão de ser num sistema que, como o proposto, procura conter, nos quatro grupos que acabam de ser indicados, toda a matéria econômica suscetível de tributação²⁷⁸.

Esse tema já foi tratado sistematicamente acima.

Dentre os impostos sobre a circulação e a produção, previu a Emenda n. 18/65 o “imposto sobre os serviços de qualquer natureza”. Embora se pudesse sustentar que o ISSQN é mero sucessor do imposto sobre indústrias e profissões, a intenção inicial da Comissão era, para evitar as sobreposições já citadas no início deste tópico, instituir tributo menos amplo que o primeiro, entendendo, assim, que a expressão “serviços de qualquer natureza” denotava atividades menos numerosas de que aquelas abarcadas sob “indústrias e profissões”; afinal esse imposto, como foi visto, englobava o âmbito de outros impostos privativos previstos em 1965 que não o ISS. Nesse sentido, transcreve-se mais um trecho do anteprojeto:

O art. 16 da Emenda "B" atribui aos Municípios um imposto sobre serviços de qualquer natureza, exceto aqueles cuja tributação foi reservada à União pelo inciso I do artigo anterior. Neste passo, a Comissão sente-se no dever

²⁷⁷ FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS (FGV). Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. *Reforma tributária nacional*. Rio de Janeiro, 1966. v. 17, p. 5-6.

²⁷⁸ *Ibid.*, p. 6-7.

de declarar de modo expresso que a sua intenção foi restringir o campo de incidência do impôsto, chamado de indústrias e profissões, a que se refere o art. 29, nº V, da Constituição. Tratando-se, como é sabido, do principal recurso tributário de que hoje dispõem os Municípios, esta afirmação exige uma plena justificativa. 3/ 47. A designação "impôsto de indústrias e profissões" é notoriamente inadequada para definir qualquer figura tributária específica. Em casos como êste, em que a definição legal da incidência é insuficiente para identificar o tributo, essa identificação passa a depender da base de cálculo adotada para a sua cobrança: ora, é precisamente sob êste aspecto que as inadequações do impôsto em causa se revelam mais flagrantes.

(...)

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

(...)

Por estas razões, a Comissão entende que o impôsto de indústrias e profissões converteu-se num exemplo flagrante daquela interpenetração dos campos tributários privativos, a que de início fez referência, exacerbando assim os defeitos inerentes à sua condição de tributo falho de base econômica real, pois o mero exercício de qualquer atividade - que configura o seu fato gerador - justificará, quando muito, uma presunção de capacidade contributiva, mas nunca fornecerá a medida dessa capacidade. Justifica-se, por isso, a propositura de sua substituição por um impôsto sôbre serviços, campo não diretamente coberto por qualquer dos outros impostos previstos na Emenda "B", e adequadamente utilizável pelo Município, mas, ainda assim, sob as limitações previstas no parágrafo único do art. 16, e destinadas a impedir a reprodução dos vícios econômicos e jurídicos que tornam imperativa a revisão total da situação existente. A compensação financeira aos Municípios será, por outro lado, atingida através das redistribuições de receitas tributárias, regulada no capítulo V da Emenda "B"²⁷⁹.

Portanto, era claro o objetivo de restringir o âmbito material da tributação municipal.

As limitações previstas no p.u. do art. 16 do anteprojeto original da Emenda, referidas no fim do trecho transcrito, são as do seguinte texto: "o imposto a que se refere este artigo

²⁷⁹*Ibid.*, p. 33-34.

não incidirá sobre atividades, nem será calculado sobre o movimento econômico e a renda sujeitos a outros impostos referidos nesta Emenda”²⁸⁰.

Embora suprimido esse trecho, a privatividade das competências foi inequivocamente mantida pela Reforma Tributária de 1965.

O objetivo principal era o de abolir a bitributação econômica existente entre os antigos IVC e IIP. Tanto é assim que, a princípio, era a seguinte a redação dos dispositivos constitucionais que regravam o ICM, *in litteris*²⁸¹:

Art. 14. Compete aos Estados, **observado o disposto no parágrafo único do art. 17**, o impôsto sôbre as operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores, salvo a exportação para o estrangeiro (grifo nosso).

(...)

Art. 17. (...) Parágrafo único. O impôsto incidirá uma só vez, sobre qualquer das operações previstas em cada inciso dêste artigo, e exclui outros tributos incidentes sôbre aquelas operações, sejam de que natureza ou competência.

Esse ponto específico foi posteriormente alterado pela Comissão, de modo a preservar parte maior das receitas municipais, tendo-se suprimido a parte grifada do art. 14, que acabou sendo aprovado como art. 12 da Emenda e, além disso, previu-se expressamente a possibilidade de um adicional municipal do ICM, no art. 13 da Emenda, com a seguinte redação²⁸²:

Art. 13. Compete aos Municípios cobrar o impôsto referido no artigo com base na legislação estadual a êle relativa, e por alíquota não superior a 30% (trinta por cento) da instituída pelo Estado.

Parágrafo único. A cobrança prevista neste artigo é limitada às operações ocorridas no território do Município, mas independente da efetiva arrecadação, pelo Estado, do impôsto a que se refere o artigo anterior.

A Comissão admitiu que a motivação da mudança foi financeira e, embora reconhecesse a traição parcial do ideal de evitar sobreposições, vislumbrou melhora em relação ao sistema anterior, pois dever-se-ia seguir a legislação estadual e haveria limite máximo, além de limitação territorial²⁸³.

²⁸⁰ *Ibid.*, p. 75.

²⁸¹ *Ibid.*, p. 74-75.

²⁸² BRASIL. *Emenda Constitucional n. 18/1965*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecor1988/emc18-65.htm> Acesso em: 27.10.2019.

²⁸³ FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS (FGV). Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. *Reforma tributária nacional*. Rio de Janeiro, 1966. v. 17, p. 95-96.

Na mesma oportunidade, retirou-se a restrição constante do parágrafo único do artigo que regulava o ISS, o que interessa mais diretamente ao nosso estudo:

O art. 16 do texto revisto, correspondente ao de igual número do texto original, mantém na competência dos Município, o impôsto sôbre serviços, mas com redação nova, que visou atender às críticas que observavam que o tributo, com a conceituação e as limitações que lhe eram atribuídas, teria um campo de incidência difícil de determinar mas presumivelmente muito restrito. Em face do nôvo texto, disporão os Municípios de um tributo que, complementando o previsto no nôvo art. 14, lhes proporcionará, como foi dito no item 30 supra, um campo de incidência equivalente ao do atual impôsto de indústrias e profissões, sem os notórios inconvenientes econômicos e jurídicos de que padece êste último, e que a Comissão recordou em seu Relatório. Cumpre apenas esclarecer que o parágrafo único é uma disposição acautelatória, que tem por fim afastar os problemas que certamente surgiriam em todos os casos em que a prestação do serviço é combinada com um fornecimento de materiais, o qual, configurando venda, incidiria no impôsto estadual de que trata o art. 13 do texto revisto²⁸⁴.

Do exposto, deflui cristalinamente que o novel imposto sobre serviços de qualquer natureza não correspondia exatamente ao imposto sobre indústrias e profissões. Com efeito, a equivalência com o campo de incidência do antigo imposto só ocorre, segundo as palavras da Comissão, pela conjunção do adicional do ICM com o imposto sobre serviços.

Desse modo, enfraquece-se, do ponto de vista genético, o argumento comum de que a expressão “de qualquer natureza” visaria a dar amplitude ao imposto”, já que, como se percebe, o imposto novo foi considerado pelos seus idealizadores muito restrito, o que os levou, inclusive, a manter a possibilidade de um adicional municipal do ICM.

Destaca-se ainda que, embora o texto da Emenda não contenha a expressão “prestação”, ao referir-se a serviços, o relatório da Comissão expressamente a empregou no trecho supratranscrito.

3.3.3 As discussões no Congresso Nacional

Na discussão da Reforma de 1965 no Congresso Nacional, houve calorosos debates sobre a concentração tributária na União e sobre a autonomia municipal, o que em muito lembra o atual debate reformista.

Suprimia-se o imposto de indústrias e profissões, que era o mais proveitoso dos impostos municipais, como já foi dito acima, cobrado por boa parte dos municípios à época como puro percentual do imposto estadual sobre vendas e consignações.

²⁸⁴*Ibid.*, p. 96.

Com efeito, o Ministro da Fazenda, em fala ao Congresso Nacional, assim se expressou:

(...)foi-me ponderado por vários Congressistas, que, embora concordassem com a estrutura da reforma, não se achavam em condições de apoiá-la, dada a falta de elementos estatísticos que comprovassem a segurança da receita fiscal dos Estados e notadamente dos Municípios. É uma apreensão compreensível e tanto mais justificável dada a declaração de vários municipalistas, de que, uma vez aceita a reforma, os municípios estariam aniquilados. (...) Além disso, o projeto (...) oferece uma substituição à receita do imposto de indústrias e profissões. Permite aos municípios cobrar o imposto sobre a circulação das mercadorias no limite de 1/5 da alíquota cobrada pelo Estado²⁸⁵.

Por essas razões, chegou-se a apresentar no Congresso substitutivo que, em vez de imposto sobre serviços de qualquer natureza, previa o “imposto **sobre as atividades lucrativas de qualquer natureza, realizadas em seu território**, desde que não tributadas especificamente pela União ou pelo Estado (grifos nossos)”²⁸⁶.

A justificativa era exatamente a percepção de limitação da base tributária do imposto sobre serviços²⁸⁷, o que denota inequivocamente que o imposto sobre serviços **não era considerado pelos legisladores o resíduo de todas as atividades econômicas não tributadas pela União ou pelos Estados**.

Além do substitutivo, houve apresentação de emenda à proposta enviada pelo governo, para substituir a expressão serviços por atividades²⁸⁸.

Igualmente já se anunciava a fragilidade da crença ingênua de que a divisão da tributação em bases econômicas resolveria todos os problemas da discriminação tributária de rendas. Afirmou-se que “o projeto, manifestando seu repúdio ao ‘jurismo’ do atual sistema, coloca à parte a absoluta necessidade que existe de se harmonizar o elemento econômico com o conceito jurídico dos tributos²⁸⁹”.

Idêntica era a crítica do então deputado federal e futuro Ministro do Supremo Tribunal Federal Aliomar Baleeiro, para quem a reforma pretendia “abandonar essas velhas denominações sobre as quais os tribunais construíram uma pirâmide de

²⁸⁵ BRASIL. CONGRESSO NACIONAL. *Emendas à Constituição de 1946: número 18: reforma tributária*. Brasília: Biblioteca do Congresso Nacional, 1966, p. 387 e 388.

²⁸⁶ *Ibid.*, p. 87.

²⁸⁷ *Ibid.*, p. 81.

²⁸⁸ *Ibid.*, p. 170.

²⁸⁹ *Ibid.*, p. 81.

interpretação judicial, dando a cada palavra um significado específico, para substituí-los por uma linguagem pernosticamente econômica”²⁹⁰.

3.3.4 A legislação nacional posterior à reforma

Já se tendo estabelecido na parte geral deste trabalho que há um conceito constitucional, é evidente que o mero fato da previsão de certa hipótese de incidência na lei complementar não necessariamente a torna concorde com a materialidade constitucional com a qual deve ser cotejada.

Assim, o objetivo deste tópico, dentro do escopo maior deste trabalho de reconstruir o conceito constitucional, é primeiramente descrever a legislação nacional do ISS e compreender suas motivações, para que seja possível posteriormente aferir sua constitucionalidade.

Um ano após a publicação da Emenda, editou-se o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66²⁹¹), que, a respeito do ISS, previu, *in litteris*:

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:

- I - o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais;
- II - a locação de bens imóveis;
- III - locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza.

Menos de dois meses após a publicação do Código, editou-se o Ato Complementar n. 27, de 1966, que, além de trocar o termo imóveis por móveis na locação, inseriu no parágrafo 1º o inciso IV, assim redigido: “IV - jogos e diversões públicas²⁹².”

Assim, verifica-se que, sob a égide da Emenda n. 18/1965, havia, no *caput*, uma definição legal de serviço que não se limitava à exemplificação. O fato gerador se considerava “a **prestação**, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem

²⁹⁰ *Ibid.*, p. 307.

²⁹¹ BRASIL. *Lei n. 5.172/66*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 01.11.2019.

²⁹² 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.

estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados (grifo nosso)”.

O fato gerador previsto na lei complementar incluía o verbo prestar. Além disso, não se limitou a prestação de serviços ao fornecimento de trabalho dos autônomos, que corresponderia à figura específica do contrato de locação de serviços.

Em seguida à definição geral, havia uma sumária lista, que abarcava o fornecimento de trabalho, a locação de bens móveis e a hospedagem.

Em 30 de janeiro de 1967, pouco mais de três meses após a publicação do CTN e apenas 6 dias após o advento da Constituição de 1967, deu-se, pelo ato Complementar n. 34²⁹³, a seguinte redação ao § 1º do art. 71 do CTN:

§ 1º Para os efeitos deste artigo considera-se serviço:

I - locação de bens móveis;

II - locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza;

III - jogos e diversões públicas;

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;

V - execução, por administração ou empreitada, de obras hidráulica ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos;

VI - **demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos** (grifo nosso).

Atente-se especialmente para a fórmula de fechamento do parágrafo, que dá a entender que serviços são formas de fornecimento de trabalho, embora não haja indicação do caráter autônomo e personalíssimo.

Do ponto de vista constitucional, havia-se, há seis dias, voltado a prever a competência residual, pelo que se reconhecia explicitamente que os impostos privativos previstos na Carta Maior não esgotavam as materialidades tributáveis²⁹⁴.

²⁹³ 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.

²⁹⁴ Confira-se o art. 19, 6º, da Constituição de 1967. 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.

O Decreto-Lei n. 406/68, talvez impressionado pela locução “definidos em lei complementar”, que se seguiu à previsão da competência para instituir o ISS na Constituição de 1967, abandonou a formulação genérica do *caput*, bem como aquela do inciso VI supratranscrito, e elencou diversas atividades que constituíam prestações de trabalho humano, mantidas, em termos semelhantes, as previsões de locação e de diversões públicas, modelo que foi mantido pela Lista do Decreto-Lei n. 834/69 e por toda a legislação nacional subsequente.

3.4 A CONTROVÉRSIA DOUTRINÁRIA SOBRE O CONCEITO DE SERVIÇOS

À luz do cenário exposto, surgiram visões concorrentes sobre o conceito de serviços de qualquer natureza, umas mais restritas do que outras.

Em 1967, Walter Barbosa Correa entendia serviço como “exercício de trabalho ou **função** de qualquer natureza”, não “conceito jurídico já estabelecido em outro ramo do direito”, mas “noção econômica, que o direito tributário adotou para constituir um dos elementos do imposto²⁹⁵”. Em 1968, José Afonso da Silva, em artigo sobre serviços bancários, aludia igualmente ao sentido econômico de serviços²⁹⁶.

Em 1968, Rubens Gomes de Sousa, membro da Comissão de Reforma, também em artigo sobre serviços bancários, exercita a prolepse, revelando que a tributação da locação pelo ISS era já então controversa: “dir-se-á que a locação de bens é um contrato, portanto uma ‘operação’: mas esse contrato tem por objeto a cessão onerosa do uso e gozo da coisa alugada (Código Civil, art. 1.188), enquadrando-se pois no conceito de serviço²⁹⁷”.

Do lado mais amplo, ainda em 1967, Francisco de Paula Quintilha Ribeiro afirmou que o imposto sobre serviços tinha origem doutrinária no imposto de indústrias e profissões, mas tradição de fato, pelo menos em São Paulo, no imposto sobre transações, o que conclui a partir das definições infraconstitucionais dos respectivos fatos geradores²⁹⁸.

No mesmo sentido expressa-se Manoel da Silva, em 1965, para quem o imposto sobre serviços era idêntico ao imposto sobre transações, que ele via como tributo

²⁹⁵ CORREA, Walter Barbosa. Imposto sobre serviços. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n.2, p. 134, 1967.

²⁹⁶ SILVA, José Afonso da. Imposto municipal sobre serviços. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n.4, p. 110, 1968.

²⁹⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto municipal sobre serviços e o aceite bancário. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n.3, p. 119, 1968.

²⁹⁸ 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.

complementar do IVC e que visava “não só operações não abrangidas por aquele imposto, como também as prestações de serviços”²⁹⁹.

Em 1972, em sua dissertação de Mestrado³⁰⁰ e, em 1975, no “Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços³⁰¹”, concebeu Bernardo Ribeiro de Moraes serviço como sinônimo de bem imaterial, assim entendido no contexto dos impostos sobre o valor acrescido, que, “quanto à prestação de serviços, onera as atividades econômicas de transferência (...) de bens imateriais, isto é, de serviços”³⁰². A figura completa do imposto sobre o valor acrescido seria complementada pela oneração dos bens materiais (produtos e mercadorias)³⁰³.

Desse modo, para o autor, então procurador do Município de São Paulo, em verdade, o ICM, que oneraria a circulação de bens materiais, e o ISS, na sua visão, imposição sobre a circulação de bens imateriais, seriam mera divisão dos impostos europeus sobre o valor agregado.

Fanucchi, em sentido semelhante ao de Bernardo Ribeiro de Moraes, defende que todas atividades econômicas exercidas no território municipal serão tributadas, umas pelo ICM, outras pelo ISS³⁰⁴.

Em 1969, por outro lado, Rui Barbosa Nogueira rejeitava a possibilidade de incluir sob o manto do ISS “receitas não de prestação de serviços, mas de operações ou negócios, como o da prestação de aval³⁰⁵”.

No ano de 1978, Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto foram contundentes, ao tratar do contrato de locação de coisas. Para eles, “nos casos de locação pura e simples, com conseqüente gozo direto da coisa, não cabe entender configurar-se nenhuma prestação de serviço, do que decorre a intributabilidade desse contrato pelos Municípios”³⁰⁶.

²⁹⁹ 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, p. 11.

³⁰⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A prestação de serviços no sistema tributário nacional*. 1972. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 1972.

³⁰¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

³⁰² *Ibid.*, p. 41.

³⁰³ *Ibid.*, p. 40.

³⁰⁴ FANUCCHI, Fábio. *Reforma Constitucional Tributária*. Estudo da emenda constitucional n. 18. Anteprojeto do Código Tributário. São Paulo: Atlas, 1966, p. 72.

³⁰⁵ NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *O imposto sobre serviços e a imprensa*. NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.). *Direito Tributário*. São Paulo, José Bushatsky, 1969, p. 135. A contratação de aval encontra-se atualmente prevista no item 15.08 da Lista Anexa de Serviços.

³⁰⁶ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. ISS - Conflitos de competência e tributação de serviços. *Revista de direito tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 10, p. 63, 1978.

Em semelhante sentido, Roque Carrazza distinguia o ICMS do ISS pela dicotomia privatista entre obrigação de dar e de fazer³⁰⁷, o que revela, ao contrário do que se poderia imaginar, que esse critério não foi artificialmente criado pelos contribuintes em época tardia.

Apesar da citação de 1978, é de se ressaltar, no entanto, que o pensamento de Geraldo Ataliba em 1971 era diverso. Em parecer sobre o imposto de serviços paulistano incidente sobre as diversões públicas, embora comece por afirmar que a remissão à lei complementar não significa “que a Constituição tenha dado ao legislador complementar liberdade de ampliar o conceito de serviço pressuposto constitucionalmente³⁰⁸”, não se insurge contra a consideração das diversões públicas ou da correlata cobrança de ingresso como serviço, muito embora não se confunda com a locação de serviços que parece identificar aos serviços em textos posteriores. Chega, inclusive, no texto, a defender que, pelo ISS, se tributa a circulação de bens imateriais³⁰⁹.

Também no sentido da redução da amplitude do ISS em relação ao IIP, manifesta-se Yamaguchi, segundo quem não se pode adotar como base a receita bruta, mas apenas o preço do serviço, citando precedentes do STF³¹⁰ que restringiam o ISS à comissão de intermediação, e não ao todo pago, de modo a demonstrar que não se cuidava de um imposto sobre transações, mas sobre a efetiva prestação de um serviço.

A bem da verdade, como se percebe do que se relatou acima, não era comum a preocupação com a definição detalhada do que eram serviços, que por largo tempo permaneceu implícita. Não eram normalmente oferecidas definições extensas, que se encontram, entretanto, nos manuais específicos sobre o tema.

Em seu “O imposto sobre serviços na Constituição”, Marçal Justen Filho, logo após reproduzir texto de Pontes de Miranda citado anteriormente neste trabalho, assim designa o termo serviço:

a atividade humana de prestar utilidade a outrem, tenha esta atividade por conteúdo esforço físico ou intelectual, tenha por finalidade o resultado, ou seja, um fim em si mesma. Essa aceção larga ou ampla é aquela indicada

³⁰⁷ 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.

³⁰⁸ ATALIBA, G. Imposto municipal sobre 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.

³⁰⁹ *Ibid.*, p. 315-316.

³¹⁰ Os recursos citados são o RE 70.660-RJ e RE 69.778-SP. YAMAGUCHI, SHIGERU. *Imposto Municipal de serviços*. Legislação e Jurisprudência Fiscal, v. 23, n. 7, p. 23-66, 2. quinz. jun. 1979, p. 51-52.

na Constituição, como indica a alusão final da norma (serviço de qualquer natureza)³¹¹.

Em seguida, rejeita a tributação do serviço público, por já ser onerado por taxa. Para rejeitar a tributação das relações de emprego, recorre ele à distinção entre trabalho e serviço, de que se tratou em tópico anterior. Por derradeiro, aponta que tanto o esforço humano pode ser intelectual ou físico quanto o bem oferecido pode ser material ou imaterial³¹². Arremata, em seguida, que a materialidade do ISS é: “prestação de esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito Privado, que não caracterize relação empregatícia³¹³”.

Perceba-se ser a definição distinta daquela de Bernardo Ribeiro de Moraes, pois, para haver serviço, não basta a circulação de utilidade imaterial, é também necessária a prestação de esforço, físico ou intelectual, que produza utilidade material ou imaterial.

Prossegue o autor por analisar se o critério material do ISS é um negócio jurídico, uma situação fática já juridicizada por outras normas do ordenamento ou uma situação fática não juridicizada por ele, o que equivale à regência tributária em sentido expressamente diverso daquele de outro ramo. Primeiramente, defende-se que não é o negócio jurídico que é tributado, mas a própria prestação de serviço, inclusive porque o mero negócio não revelaria capacidade contributiva³¹⁴, o que coincide com as conclusões a que se chegou acima no que se refere à não identidade do conceito constitucional de serviços com um contrato específico. Já que rejeita o autosserviço como tributável, conclui ser tributável um fato jurídico, identificando-se a prestação do serviço com o adimplemento de uma obrigação, pois o “fato imponível é o fato jurídico de adimplir obrigação assumida e cuja prestação consiste em realizar atividade de serviço”³¹⁵.

Afirma o paranaense, ainda, expressamente, ter a Constituição encampado uma qualificação jurídica efetuada por normas não tributárias³¹⁶. No entanto, em lugar de se debruçar sobre o contrato de prestação de serviços, sobre o qual não se escreve uma linha, concentra-se o autor no estudo das obrigações de fazer e as divide em obrigações de fazer que envolvem prestação consistente na realização de um negócio jurídico (prestar uma fiança, por exemplo) e outras que coincidem com atividade que se esgota em si mesma

³¹¹ JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 76.

³¹² *Ibid.*, p. 80-82.

³¹³ *Ibid.*, p. 83.

³¹⁴ *Ibid.*, p. 85.

³¹⁵ *Ibid.*, p. 86.

³¹⁶ *Ibid.*, p. 89.

(prestação de serviço)³¹⁷. Distinguindo-as das obrigações de dar, defende que o *discrímen* reside na entrega, após a realização de esforço pelo devedor, de um objeto ao credor, caso em que haverá uma obrigação de fazer.

Também é adepto dos serviços como obrigações de fazer José Eduardo Soares de Mello³¹⁸.

Em sentido semelhante, conclui Aires Fernandino Barreto que “serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial³¹⁹”.

Para definir os serviços, também recorre essa lúcida voz sobre o ISS à distinção entre obrigações de fazer e dar, entendidas por ele como “categorias gerais do direito, amplamente estudadas pelos civilistas”. As de fazer “impõem a execução, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente (...) consistem (...) num serviço a ser prestado pelo devedor (produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial)”³²⁰.

Atualizando a obra de Baleeiro, Misabel Derzi assim externa suas impressões sobre a visão doutrinária da materialidade do imposto:

(...) em linhas gerais, o fato gerador do ISSQN enquadra-se dentro do conceito de serviço, prestado com autonomia”, e preclara que “a doutrina nacional, em sua configuração técnica mais adequada, tem identificado o núcleo material da hipótese de incidência do ISSQN – a prestação de serviços – às obrigações de fazer, em sentido lato, que preencham aqueles requisitos supramencionados, sem restringi-la aos contratos específicos de serviços, disciplinados pelo Código Civil nos arts. 593 a 609, como contratos típicos inconfundíveis com outros³²¹.

Da leitura dos textos que se filiam à noção privatística de serviço, nota-se que tem toda razão a eminente tributarista mineira. Efetivamente, não se defende, na maior parte dos casos, propriamente que a materialidade constitucional se restrinja ao objeto do contrato de prestação de serviços, com todas as suas limitações estudadas acima, mas, antes, que serviços são obrigações de fazer, ainda que com as restrições indicadas acima (prestadas a outrem sob regime de direito privado etc).

³¹⁷ *Ibid.*, p. 85.

³¹⁸ MELO, José Eduardo Soares. *Aspectos Teóricos e Práticos do ISS*. São Paulo: Dialética, 2000.

³¹⁹ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2018, p. 89.

³²⁰ *Ibid.*, p. 55.

³²¹ BALEEIRO, Aliomar de Andrade. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 728.

Mais recentemente, também vinculou Caron Baptista a materialidade do ISS às prestações de fazer³²². O mesmo foi feito por Lacerda Bastos³²³.

Apesar da visão doutrinária restritiva, amplamente prevalente, ao menos a partir da década de 1980, é certo que as leis nacionais de direito tributário, desde 1966, previram como serviços atividades que decididamente não eram serviços no sentido do Direito Privado, nem mesmo no sentido mais amplo de obrigação de fazer. A legislação e a jurisprudência por largo tempo seguiram doutrina diversa, a do conceito de serviço como mera utilidade, como bem imaterial, pela influência da doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes, que foi sem dúvida a voz mais influente em matéria de imposto sobre serviços nos primeiros anos que sucederam a sua instituição.

A adoção desse conceito doutrinário estático de serviço como mera utilidade, que é acentuadamente residual³²⁴, não pode ser aceita, em razão do que já se expôs nos tópicos acima.

Cumprido neste momento adicionar outras razões que demonstram os equívocos dessa visão doutrinária, a saber: a) a importação acrítica de modelos estrangeiros manifestamente incompatíveis com o brasileiro; b) a falsa ideia de que o ISS sucedia a diversos impostos preexistentes; c) a falta de clareza sobre o papel da lei complementar.

3.4.1 A importação anacrônica e indevida de modelos estrangeiros

A visão criticada, a nosso ver, leu a Emenda n. 18, de 1965, a partir de modelos europeus de impostos sobre o valor agregado, que, inclusive, são-lhe posteriores.

Se na Itália se pode afirmar que a dissociação tributária entre bens e serviços é mera ferramenta pragmática do legislador³²⁵ para diferenciar situações abarcadas por um imposto único sobre a receita, não se pode dizer o mesmo em relação às materialidades constitucionais brasileiras “mercadorias” e “serviços”.

Nesse ponto, deve-se observar que a Reforma Tributária não instituiu um imposto sobre o valor acrescido único, mas dois impostos distintos, um dos quais nem sequer era não cumulativo. Além disso, deve-se perceber que os modelos citados pela doutrina criticada são

³²² BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma* (Doutrina e Jurisprudência: da EC 18/65 à LC 116/01). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 281.

³²³ BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. *ISS: construindo um conceito constitucional de serviço*. Rio de Janeiro: Gramma, 2017, p. 264.

³²⁴ CHIARINI, Gabriele. *Fattispecie e disciplina dei servizi. Contributo alla riflessione giuridica sugli istituti della società post-industriale*. Mião: Giuffrè Editore, 2011, p. 54.

³²⁵ PIERRO, Maria. *Beni e servizi nel diritto tributario*. Pádua: Cedam, 2003, p. 295 *apud* CHIARINI, Gabriele. *Fattispecie e disciplina dei servizi. Contributo alla riflessione giuridica sugli istituti della società post-industriale*. Mião: Giuffrè Editore, 2011, p. 39.

posteriores à Emenda de 1965 e inspirados sobretudo em Diretivas do Conselho da Comunidade Econômica Europeia, igualmente posteriores à Reforma, uma das quais, a segunda, expressamente definia serviços, residualmente, como “qualquer operação que não constitua entrega de um bem na acepção do artigo 5º”, o qual, por sua vez, considerava entrega de bem a “transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário”³²⁶. Isso tudo, ressalte-se, no quadro de um imposto único sobre o valor acrescido, inexistente no Brasil.

Dos modelos europeus citados por Bernardo Ribeiro de Moraes na obra de 1972, só são antecedentes em sentido verdadeiro (cronológico) os impostos então existentes no Velho Mundo cobrados sobre a receita.

Do que foi afirmado sobre o imposto alemão e sobre o italiano, nota-se que, além de serem antes de tudo impostos sobre a receita, nem sequer havia propriamente uma bifurcação em duas submaterialidades.

Essas submaterialidades apenas havia no modelo francês de imposto sobre a receita, que se subdividia em *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA) e *taxe sur les prestations de services* (TPS), que poderiam ser vistos como os correspondentes do modelo francês de 1954 aos nossos ICM e ISS da Emenda n. 18, de 1965, e das quais se tratou em termos genéricos quando da análise dos possíveis significados literalmente extraíveis da materialidade.

Cumprido, pois, brevemente apresentar o modelo francês, para aferir se, efetivamente, se confirma essa aparente semelhança com o quadro nacional de 1965 e, em caso afirmativo, se ele poderia ser transplantado para o Brasil.

3.4.1.1 Breve histórico tributário francês envolvendo a TPS

Tratando de modelos tributários amplamente, Gaudemet noticia que foi após a Primeira Guerra Mundial que se abandonou na França o modo de imposições analíticas, que oneravam diversas materialidades específicas. Preferiu-se o sistema de impostos sintéticos, grandes guarda-chuvas que abarcavam os demais, nomeadamente o imposto sobre a renda global e o imposto sobre a receita³²⁷.

³²⁶ 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.

³²⁷ GAUDEMET, Paul Marie. *Précis de Finances Publiques*. Tomo 2. Paris: Montchrestien, 1970, p. 347.

Dentro da tributação analítica, havia historicamente, desde a Revolução Francesa, a *contribution foncière*, que gravava a renda imobiliária; a *contribution personnelle mobilière*, que se impunha sobre a renda mobiliária; a *contribution des patentes*, referida quando do estudo do imposto de indústrias e profissões; e, por fim, a *contribution des portes et fenêtres*³²⁸.

A contribuição das patentes, que mais diretamente nos interessa, passou por histórico bastante semelhante ao do imposto sobre indústrias e profissões. Afirma o autor que ela foi sendo desfigurada. Em certo momento, passou a, como se reproduziu entre nós no imposto sobre indústrias e profissões, compor-se de uma parte fixa e de uma outra proporcional, sobre a receita presumida do contribuinte, com base no valor locativo do imóvel no qual se exercia a atividade³²⁹.

Até o século XIX, a tributação era, pois, analítica, ou seja, gravava fontes particulares da renda. Não havia impostos sintéticos, nem se tributava diretamente o faturamento; preferiam-se presunções, como a do valor locativo como índice da renda, inclusive pela repulsa que havia por parte da classe produtiva a dar a conhecer suas finanças ao Estado³³⁰.

É de se notar que, assim como no Brasil havia uma clara superposição entre o IVC e o IIP, também na França havia nítida dupla incidência da contribuição mobiliária e da contribuição das patentes³³¹.

Foi só em 1917 que a França adotou um imposto sintético que gravava todas as despesas. Tratava-se do imposto proporcional sobre os pagamentos, adimplido com selos apostos sobre as faturas³³².

Em 1920, instituiu-se o imposto cumulativo sobre a receita, que era exigido sobre todas as transações industriais e comerciais, salvo isenções expressas³³³.

Pelos inconvenientes do sistema cumulativo, foram-se criando impostos únicos sobre vários produtos, até que, em 1936, criou-se um imposto único sobre a produção. Também nesse ano criou-se um imposto sobre a prestação de serviços³³⁴. Por fim, criou-se um imposto local sobre as vendas a varejo³³⁵.

³²⁸ *Ibid.*, p. 351-354.

³²⁹ *Ibid.*, p. 357.

³³⁰ *Ibid.*, p. 358.

³³¹ *Ibid.*, p. 353.

³³² *Ibid.*, p. 373.

³³³ *Ibid.*, p. 373.

³³⁴ *Ibid.*, p. 374.

³³⁵ *Ibid.*, p. 375.

O sistema não cumulativo do imposto único durou pouco, pois as necessidades financeiras exigiram o retorno de impostos cumulativos, como o imposto de armamento e, subseqüentemente, o imposto sobre transações, cobrados em cumulação com os impostos referidos no parágrafo anterior.

Dada a notória superposição que havia entre esses vários tributos, surgiu a ideia de substituir as diversas imposições sobre a receita por um imposto único sobre a receita, a saber, o imposto sobre o valor agregado. Foi assim que, em 1954, criou-se o imposto sobre o valor agregado e extinguiram-se o imposto sobre a produção e o imposto sobre transações. Ainda se mantiveram os impostos únicos, o imposto sobre a prestação de serviços e o imposto local³³⁶.

A generalização efetiva do imposto sobre o valor agregado, para abarcar todos os demais tributos, só se deu em 1966³³⁷, posteriormente, pois, à Emenda n. 18, de 1965.

Dessa forma, o único aceitável **antecedente** histórico citado por Bernardo Ribeiro de Moraes para suas interpretações sobre a tributação dos serviços e da circulação de mercadorias em 1965 é o imposto francês de 1954.

Embora o autor afirme que esse sistema era composto do imposto sobre o valor agregado (TVA) e de um imposto residual chamado de imposto sobre as prestações de serviços (TPS), que abrangia, inclusive, parte do que entre nós seria claramente circulação de mercadorias³³⁸, do que se expôs acima, percebe-se que esse último estava longe de ser um imposto residual da TVA, dado que, no quadro dos impostos franceses sobre a receita, havia ainda em 1954 vários outros.

Não bastasse isso, a consulta à Lei Francesa n. 404, de 10 de abril de 1954³³⁹, revela que havia muito pouco apreço, no Hexágono, pela expressão “prestações de serviços”, visto que, em primeiro lugar, os impostos instituídos pela Reforma de 1954 eram mera divisão de um **imposto sobre o faturamento**³⁴⁰, **essa sim a materialidade francesa, existente desde 1920, como foi apontado**, que se dividia, dentre outros, em imposto sobre o valor agregado e imposto sobre a prestação de serviços, ambos definidos por expressa remissão legal ao

³³⁶ *Ibid.*, p. 376-377

³³⁷ *Ibid.*, p. 379.

³³⁸ O art. 4º da Lei de 1954 (mesma referência da nota seguinte) inclui na TVA a atividades dos empreendedores de trabalhos imobiliários, submetidos ao nosso ISS. O mesmo art. 4º permitia que artesãos e prestadores de serviço em geral aderissem à TVA. Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p.18-19.

³³⁹ FRANÇA. *Loi n°54-404 du 10 avril 1954 Portant Reforme Fiscale*. Disponível em: <<https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000864818&categorieLien=id>> Acesso em: 02.11.2019.

³⁴⁰ Tradução livre de “taxe sur la chiffre d’affaires”.

imposto do então art. 256 do Código de Impostos Francês, que estava sendo extinto pela Reforma de 1954, cuja hipótese de incidência era extremamente genérica: “revenda ou **atos** ligados a uma atividade industrial ou comercial”³⁴¹.

Como ensina Trotabas, o imposto sobre a receita, existente na França desde 1920, onerava “todas as transações, em todos os estágios das trocas³⁴²”. Assim, a verdadeira materialidade do imposto francês era amplíssima, o que nunca guardou correspondência com a realidade jurídica nacional. O Brasil só viria a ter figura semelhante muito posteriormente e no âmbito das contribuições sociais sobre o faturamento e sobre a receita.

Cabe aqui, desse modo, a já referida crítica de Rubens Gomes de Sousa, dirigida ao imposto de indústrias e profissões. Não é possível, segundo o autor, o transplante para o Brasil de um imposto sintético sobre a receita que abarcasse todo o consumo, como havia na Europa. Embora a crítica se refira a momento anterior ao da Reforma de 1965, pensa-se que continua a haver no Brasil, quanto aos impostos indiretos, materialidades individualizadas, e não impostos sintéticos, como são o *taxe sur la chiffre d'affaires* ou o *Umsatzsteuer* alemão³⁴³.

Desse modo, de acordo com o percurso histórico francês, desde por volta da Primeira Guerra Mundial, adotava-se uma tributação sintética sobre todas as despesas (consumo) ou sobre o faturamento empresarial. As divisões posteriores que foram surgindo apareceram sobretudo por razões financeiras, gerando oneração das mesmas bases. A nota analítica que voltou a surgir no sistema sintético tinha o fim de onerar mais de uma vez a mesma operação.

No Brasil, por outro lado, nunca houve um imposto sintético sobre o faturamento ou a receita (apenas, muito posteriormente à Reforma de 1965, contribuições sociais com essa base). O imposto de vendas e consignações era claramente voltado a determinadas operações. O imposto de indústrias e profissões, por sua vez, embora muito amplo, foi por largo tempo fixo e, se poucos anos antes da reforma de 1965, passou a incidir sobre o movimento econômico, era correntemente cobrado como uma parcela do IVC exigido pelos Estados. Por fim, o imposto sobre transações, apesar da denominação genérica, era bastante limitado, pela vedação à bitributação, o que levava a discussões sobre sua constitucionalidade, e pelas poucas hipóteses de incidência que lhe eram previstas pelos Estados-membros.

³⁴¹ FRANÇA. *Code Général des Impôts*. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/jo_pdf.do?id=JPDF300419500004469&pageCourante=04471>. Acesso em: 02.11.2019.

³⁴² TROTABAS, Louis. *Finances Publiques*. Paris: Dalloz, 1964, p. 344-345.

³⁴³ Ambos termos femininos nas línguas de origem.

Tampouco a criação do ICM e do ISS pela Reforma de 1965 significou a passagem à tributação sintética da receita, mesmo porque se previram constitucionalmente impostos separados e com materialidades próprias.

Nem nos trabalhos preparatórios da Comissão da Reforma nem nos do Congresso Nacional se encontra a veiculação dessa ideia de unicidade. Não se encontra nos textos sobre a Reforma a afirmação de que serviços para fins de ISS seriam tudo aquilo que não se considera circulação de mercadorias.

Muito pelo contrário. Há nítida preocupação com o âmbito reduzido do ISS e houve tentativas expressas de ampliar a base tributária dos Municípios pela substituição da expressão “serviços” por “atividades”, o que não foi acolhido pelo Congresso Nacional.

Assim, já em 1965, pensava-se que os serviços para fins de ISS não tinham a extensão que lhes pretenderam dar certos autores, o que, como foi visto, deve-se concluir com ainda maior razão após o retorno da competência residual em 1967, que confirma a inconstitucionalidade de eventuais previsões legislativas que extrapolassem o conceito constitucional de serviços.

Por fim, é de se destacar a origem francesa da expressão “serviços de qualquer natureza” (“*services de toute espèce*”), que, na linguagem corrente, liga-se tradicionalmente a esforço humano, em especial no sentido braçal do labor do *factotum*. Exemplificativamente, o abade Sieyès, ainda antes da Revolução Francesa, descrevendo o uso da mão de obra pelo modelo colonial da América do Norte, assim reproduz o pensamento dos que atravessam o Atlântico Norte: “quero vender meu tempo e meus serviços de qualquer natureza (não digo minha vida) por um ano, dois anos etc.”³⁴⁴. O sentido é claramente o de esforço humano.

No mesmo sentido, o Código Tributário Francês, de 1950, que serviu de inspiração ao legislador constituinte reformador de 1965, não considerava as locações de coisas subsumidas à categoria serviços de qualquer natureza, pois, ao prever a alíquota de 4,75%, em seu art. 270, fê-lo para “as operações de locações de coisas ou de serviços” e para “as prestações de serviços de qualquer natureza (grifos nossos)”³⁴⁵.

³⁴⁴ ZAPPERI, R., SIEYÈS, Emmanuel-Joseph. *Écrits politiques*. Montreux: Éditions des Archives contemporaines, 1998, p. 76. Original: “*Je veux vendre mon temps et mes services de toute espèce (je ne dis pas ma vie) pour un an, deux ans, etc.*”.

³⁴⁵ FRANÇA. *Code Général des Impôts*. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/jo_pdf.do?id=JPDF3004195000004469&pageCourante=04500> Acesso em: 10.11.2019. No original: “*les opérations de louage de choses ou de services*” e “*les prestations de services de toute espèce*”.

Outrossim, o art. 2º da Lei Francesa n. 54.404, de 1954, assim distinguia as atividades tributáveis, in litteris:

Art. 2º. Para a aplicação dos impostos sobre a receita, um negócio é reputado feito na França, se se cuida de uma venda, quando ela é realizada nas condições de entrega da mercadoria na França; se se cuida de qualquer outro negócio, **quando o serviço prestado, o direito cedido ou o objeto locado** são utilizados ou explorados na França³⁴⁶.

Mesmo na legislação francesa, como se vê, a prestação de serviços era claramente apartada da cessão de direitos e da locação de coisas.

O Código Tributário Francês de 1950 reforça o que se defende em ulterior passagem, ao distinguir entre prestação de serviço e fornecimento de outra prestação:

Art. 259. Um negócio se reputa feito na França, se se cuida de uma venda, quando ela se realiza nas condições de entrega da mercadoria na França; se se cuida de **qualquer outro negócio**, quando a **prestação é fornecida ou o serviço prestado**, qualquer que seja a situação dos objetos, mercadorias ou valores.

Pelo exposto, deve-se reconhecer que, mesmo no âmbito dos impostos sintéticos sobre a receita, os serviços tinham extensão mais restrita do que alguns supõem.

Além disso, mesmo que assim não fosse, no Brasil há a peculiaridade de repartir rigidamente, no âmbito constitucional, materialidades tributáveis, de modo que entre nós não se poderia validamente instituir um imposto genérico sobre o valor acrescido que não aderisse às materialidades constitucionais³⁴⁷, pelo que não nos é dado irrefletidamente importar fórmulas estrangeiras.

3.4.2 O imposto municipal sobre serviços não era a soma de figuras anteriores esparsas

A terceira causa do equívoco foi supor que o ISS teria sucedido a três impostos prévios à Reforma de 1965³⁴⁸: o imposto de transações (criado pelo exercício da competência residual estadual), que onerava, por exemplo, a locação de bens móveis; o imposto de indústrias e profissões, que incidia sobre o exercício de atividade lucrativa, inclusive prestação de serviços; e o imposto municipal de diversões públicas, incidente sobre jogos e diversões públicas.

³⁴⁶ FRANÇA. *Loi n°54-404 du 10 avril 1954 portant Reforme Fiscale*. Disponível em: <<https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000864818&categorieLien=id>>. Acesso em: 02.11.2019.

³⁴⁷ Dados os limites deste trabalho, remete-se o leitor às lições de Geraldo Ataliba em: ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: RT, 1968, p. 3-39.

³⁴⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p.45.

Como se depreende dos trabalhos preparatórios referidos, a reforma tributária tencionou tratar o imposto sobre serviços como um sucedâneo mais restrito do imposto sobre indústrias e profissões (IIP), tanto é que, para reparar as perdas municipais sobre outras bases e sobre a anterior amplitude do IIP, outorgou aos municípios a competência para instituir adicional do ICM estadual. Assim, a nova figura era muito menos abrangente do que supunha, por exemplo, Bernardo Ribeiro de Moraes, cujas palavras foram tomadas por longo tempo como inquestionáveis argumentos de autoridade.

3.4.3 A falta de clareza sobre o papel da lei complementar

Como foi demonstrado antes neste trabalho, defende-se que a lei complementar não pode desfigurar a repartição constitucional de competências, considerada rígida entre nós.

Pensa-se que a aceitação de conceito mais amplo e econômico de serviço se deve à falta de clareza que havia sobre o papel da lei complementar no regime constitucional anterior e, em especial, no que tange ao imposto sobre os serviços.

Nos primeiros textos posteriores à Reforma de 1965, é possível constatar a distinção que se fazia entre serviços por natureza e serviços por definição legal.

Em 1970, em artigo geral sobre o imposto municipal, Bernardo Ribeiro de Moraes assim se manifesta:

(...) a prestação de serviços gravada pelo IMS é de qualquer natureza, abrangendo tanto a prestação de serviços **por natureza** (que tem por objeto a locação de serviços de direito civil) como a prestação de serviços **por força ou autoridade da lei** (que tem por objeto outros tipos de atividades, diferentes da locação de serviços). (...) A lista de serviços (...) mostra que os serviços tributados pelo imposto municipal não são apenas os **por natureza** (“verbi gratia”, enfermeiros, barbeiros, despachantes, modistas etc.), mas também os **por força de lei** (“verbi gratia, locação de bens móveis, hospedagem, venda de bilhetes de loteria etc). O legislador maior, preocupado em não deixar certa área (não onerada pelo IPI ou pelo ICM) fora do campo da incidência fiscal, houve por bem equiparar suas atividades à prestação de serviços. A diversão pública, conforme veremos, é prestação de serviço **por força de lei**³⁴⁹.

Curiosamente, nos textos posteriores do mesmo autor, essa distinção desaparece, e o imposto sobre serviços passa a se identificar com um conceito único, qual seja, o de

³⁴⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Imposto Municipal sobre serviços*. Revista de direito público, v. 14, p. 117-133, out./dez. 1970, p. 119.

circulação de bens imateriais³⁵⁰, o que só corrobora o argumento acima aduzido de que essa definição mais ampla de serviços reflete a adoção tardia de modelos europeus de imposto genérico sobre o valor agregado.

Em texto de 1973, Carvalho e Silva igualmente sustenta, aludindo ao CTN, que:

(...) a área de incidência do IMS era demasiadamente vasta, pois, além de abranger a simples prestação de serviços (conceito civil de fornecimento de trabalho), o imposto municipal incidia também sobre atividades consideradas serviços “ex vi lege”, como ocorria com a locação de bens móveis, como ocorria com a locação de bens móveis, a hospedagem etc. Mas não era só. Objetivando evitar lacunas, a legislação sobre o imposto de serviços abrangia também uma área genérica, compreendida na expressão ‘demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem a utilização de máquinas, ferramentas ou veículos’³⁵¹.

Assim, é necessário analisar, primeiramente, se esse papel atribuído por alguns à lei complementar era adequado ao regime constitucional anterior, para depois aferir se o é também em relação ao atual.

A Emenda n. 18, de 1965, inicialmente consignou, em relação ao imposto estudado, que à lei complementar caberia distinguir as operações de circulação de mercadoria dos serviços:

Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste artigo das previstas no art. 12.

A partir da Constituição de 1967, passou o texto a empregar a dicção “serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, **definidos em lei complementar**”.

O significado da expressão sempre foi cercado de controvérsias. O cerne das discussões, entretanto, sempre foi analisar se a lista de serviços era ou não taxativa³⁵².

³⁵⁰ No seu manual sobre o ISS, por exemplo, é esse o conceito adotado. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975

³⁵¹ 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, p. 174.

³⁵² Confirmam-se: 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; 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. 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.

Quanto à materialidade do ISS e sua interação com a cláusula “definidos em lei complementar”, quem tratou o problema em profundidade foi José Luiz Marques Delgado, cujo pensamento sobre a matéria vale a pena apresentar³⁵³.

Primeiramente, nota o autor que a “definição” prevista na Constituição de 1967 foi feita por Decretos-Lei (406, de 1968 e 834, de 1969), pois o Congresso havia sido colocado em recesso pelo Executivo.

Esse simples fato já gerava controvérsias. O autor, por exemplo, reputava correto o veículo normativo, pois, segundo ele, durante o AI-5, a forma de materialização adequada para o que devia ser, em condições de normalidade, regrado por lei complementar era o Decreto-Lei³⁵⁴.

A discussão não é isenta de relevância, pois, como lembra o autor, o Decreto-Lei era “norma de natureza infraconstitucional, que admite exame de sua constitucionalidade, ao passo que o mecanismo dos Atos, tanto Institucionais quanto Complementares, é supraconstitucional³⁵⁵”.

Desse modo, é claro que, sendo a natureza efetiva de Decreto-Lei, teria de haver o necessário juízo de constitucionalidade.

Imediatamente após a Emenda n. 18/65, só foram previstos como tributáveis (na redação originária do CTN), como visto, o fornecimento de trabalho, a locação de **imóveis** – considerada hipótese inconstitucional por Bernardo Ribeiro de Moraes, por colisão com materialidade do imposto sobre a renda³⁵⁶ – a hospedagem e a guarda de bens.

Embora, em relação à locação de bens imóveis, seja alegada a colisão com a imposição sobre a renda, já que não há tal insurgência em relação à tributação pelo ISS de outras atividades cujo resultado será igualmente tributado pelo imposto de renda, em verdade, transparece que o incômodo é causado exatamente pela ausência de esforço humano na mera locação (passividade, que se liga ao conceito mais amplo-estático-de serviços).

As alterações do Ato Complementar n. 27, de 1966, sobre o CTN (inclusão da **locação de bens móveis** e de jogos e diversões públicas como tributáveis pelo ISS)³⁵⁷ eram

³⁵³ 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.

³⁵⁴ *Ibid.*, p. 148.

³⁵⁵ *Ibid.*, p. 149.

³⁵⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 369.

³⁵⁷ BRASIL. *Ato Complementar n. 27*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-27-66.htm.> Acesso em: 10.12.2019.

de nível supraconstitucional, em razão do veículo normativo, pelo que se tornava irrelevante o estudo de sua compatibilidade com a materialidade constitucional. Não houvesse essa conformidade, simplesmente teria ocorrido a alteração da norma de competência tributária no plano constitucional, para abarcar serviços em cumulação com atividades outras expressamente previstas.

No entanto, sob a égide da Constituição de 1967, a lista de serviços ingressou no ordenamento jurídico por Decreto-Lei (o DL n. 406/68), o que novamente possibilitou o seu controle de constitucionalidade e ensejou a hipótese de enquadramento na delegação da competência residual da União.

Fixada a premissa de que a lista de serviços está submetida à Constituição e que seus itens podem ser considerados inconstitucionais, continua-se a explorar a controvérsia.

Discutia-se, preliminarmente, se o “definidos em lei complementar” da Constituição de 1967-69 referia-se aos serviços de qualquer natureza municipais ou aos serviços tributáveis pela União ou pelos Estados, inclinando-se Marques Delgado pela primeira hipótese³⁵⁸.

Quanto às funções da lei complementar em questão, apesar da premissa da subserviência da lei complementar à Constituição, vislumbra o autor citado três funções³⁵⁹: a) realizar a definição legal dos serviços por força de lei, citando nesse ponto o texto de Bernardo Ribeiro de Moraes já referido acima; b) explicitar casos de serviços tidos como “confusos”; c) fixar a prevalência de serviço ou de outra atividade nas operações mistas.

Dada a premissa de que se parte da rigidez da repartição constitucional de competências e dada a existência de competência residual, rejeitamos a função referida em a), pois aquilo que não for constitucionalmente serviço (o que o configura é precisamente o objeto deste trabalho) insere-se na competência residual.

Evidentemente, nada do que se afirmou permite concluir que a Constituição Federal admite uma única lista de serviços.

Primeiramente, porque dentro do conceito-quadro de serviços pode a lista deixar de prever todos os serviços nele enquadráveis. Só não pode deles desbordar, mas pode de sua totalidade ficar aquém. Assim, o fato de a aplicação de tatuagens só ter sido inserida na lista

³⁵⁸ 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, p. 148, p. 156-158.

³⁵⁹ *Ibid.*, p. 162-163.

de serviços em 2016³⁶⁰ não induz à conclusão de que anteriormente era a lista inconstitucional, ou a de que passou a sê-lo com a previsão.

Além disso, dado que nem sempre se separam com facilidade mercadorias de serviços, hoje mais do que nunca, há determinado âmbito de livre conformação do legislador complementar para inserir determinadas atividades limítrofes sob o ISS ou sob o ICMS, o que era já admitido em c) acima.

A depender das conclusões deste trabalho, igualmente, não é de se descartar a função b), já que, mesmo em se tratando de conceitos, dificilmente haverá um fechamento completo.

Em prosseguimento, rejeitando o autor a taxatividade da lista, defende-se que a função da lei complementar não é definir serviços tributáveis pelos entes individualmente, mas apenas “meter-se na faixa de intersecção para definir os serviços que, podendo ser da competência tributária dos Municípios, a lei complementar preferirá reservá-los, sob título diverso”³⁶¹. O “definidos em lei complementar” seria, ainda, cláusula de eficácia contida, nos termos de José Afonso da Silva³⁶², de modo que, mesmo na ausência de lista, poderia haver a tributação livre de serviços.

Arremata o autor, por fim, que:

(...) é rígida a Constituição brasileira, posto que não transfere nem à legislação ordinária nem à complementar o poder de traçar limites para as competências tributárias da União, dos Estados e dos Municípios. Ao contrário, tais limites nascem da Constituição e encontram-se nela e somente nela. (...) O campo das competências tributárias está todo constitucionalmente demarcado. (...) Não é, portanto, a Lei Complementar quem vai estabelecer limites à competência dos Municípios. Tais limites, ou bem são de natureza constitucional (dada a natureza rígida da nossa Carta Magna), ou então simplesmente não são. A Lei Complementar irá apenas explicitá-los, dadas as já aludidas ambiguidades do termo “serviços”³⁶³.

Salta aos olhos a contradição interna no pensamento do autor, que, inicialmente, admite a existência de serviços por definição legal, para, ao fim, reconhecer que “o campo das competências tributárias está todo constitucionalmente demarcado”.

Apesar da posição final de Marques Delgado, pensa-se que, nesse primeiro momento, havia menos clareza sobre a função da lei complementar, especialmente em matéria de ISS.

³⁶⁰ BRASIL. *Lei Complementar n. 157/2016*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm> Acesso em: 10.07.2020.

³⁶¹ *Ibid.*, p. 163-164.

³⁶² *Ibid.*, p. 174.

³⁶³ *Ibid.*, p. 175-176.

O amadurecimento foi vindo depois, especialmente na década de 80, em especial nos textos já citados de Ataliba e de Aires Barreto, embora já anteriormente ao escrito de Marques Delgado houvesse posições no sentido por nós defendido, como a de Souto Maior Borges, para quem a “disciplina constitucional vincula tanto a lei complementar na definição dos serviços tributáveis, quanto os Municípios, na estruturação jurídica do imposto”³⁶⁴.

Seja como for, a comparação entre a Constituição de 1967-69 e a Constituição de 1988, precisamente no que se refere à possibilidade de delegação da competência residual, faz perceber que, se essa tergiversação a respeito da possibilidade de serviços por definição legal era de algum modo admissível sob a ordem constitucional anterior, ela definitivamente não o é sob a égide da Carta de 1988.

3.4.4 O que nos dizem as propostas de reforma tributária sobre o conceito atual de serviços?

As principais propostas de reforma tributária constitucional atuais, as PECs 45³⁶⁵ e 110³⁶⁶, preveem a instituição de imposto sobre bens e serviços. Embora a sua análise aprofundada seja estranha aos objetivos deste trabalho, pensa-se que as propostas podem trazer indícios sobre o que se deve compreender atualmente por serviços de qualquer natureza.

Da denominação do imposto proposto, em comparação com o ISS e o ICMS, retira-se a expressão “de qualquer natureza”, introduz-se o termo “bens” e suprime-se o “mercadorias”.

A pretendida ampliação da base dos impostos sobre o consumo, em conjunto com o abandono da locução “de qualquer natureza”, reforça a pouca relevância da expressão referida para a delimitação do que são serviços.

É de se perceber que bens não são necessariamente apenas os corpóreos; podem abarcar igualmente os imateriais. Há, inclusive, quem pretenda abarcar os serviços sob o

³⁶⁴ 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.

³⁶⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 45/2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019>. Acesso em: 05.02.2020.

³⁶⁶ 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.

manto da categoria genérica dos bens, que funcionaria como verdadeiro guarda-chuva conceitual para certa doutrina, embora não se lhe desconheçam sentidos mais restritos³⁶⁷.

A ambiguidade do termo “bens”, que pode ter significado mais amplo que “mercadorias”, pode, assim, indicar que, se determinados fatos eventualmente não fossem, a rigor, tributáveis sob a rubrica serviços, poderiam sê-lo sob a dos bens. Isso corrobora a tese de que o sentido tributário de serviços não é tão amplo quanto alguns supõem.

A redação proposta pela PEC 45 é a seguinte:

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§1º. O imposto sobre bens e serviços:

I – incidirá também sobre:

- a) os intangíveis;
- b) a cessão e o licenciamento de direitos;
- c) a locação de bens;
- d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;

Embora a uniformidade de alíquotas diminua a relevância da classificação das atividades econômicas dentre as categorias suprarreferidas, percebe-se que se consideraram bens (e não serviços) os intangíveis (confira-se a alínea “d” acima) e que a cessão e o licenciamento de direitos não foram considerados serviços (alínea “b” e menção aos serviços na alínea “d” em separado). A locação de bens (tratada na alínea “c”), inclusive dos imóveis, já que não houve restrição a bens móveis, como se nota, aparenta não se enquadrar, ainda, como bem ou serviço, embora a proposta permita sua tributação pelo IBS.

Na PEC 110, por outro lado, há menos clareza, apesar da semelhança de redação com o texto acima transcrito, pois o inciso III não separa expressamente bens e serviços de outras materialidades, como o faz a PEC 45; senão vejamos:

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

(...)

IV -por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.

³⁶⁷ A esse respeito, confira-se: CHIARINI, Gabriele. *Fattispecie e disciplina dei servizi. Contributo alla riflessione giuridica sugli istituti della società post-industriale*. Mião: Giuffrè Editore, 2011, p. 153-154.

§ 7º O imposto de que trata o inciso IV do caput deste artigo será instituído por lei complementar, apresentada nos termos do disposto no art. 61, §§ 3º e 4º, e atenderá ao seguinte:

III - incidirá também:

- a) nas importações, a qualquer título;
- b) nas locações e cessões de bens e direitos;
- c) nas demais operações com bens intangíveis e direitos;

O que se percebe é a tentativa de assegurar constitucionalmente a tributação de atividades apenas muito controversamente tributáveis pelo ISS e pelo ICMS, com sua previsão expressa na Constituição, o que se revela como a medida jurídica mais adequada, ressalvada a possibilidade de outros juízos sobre a constitucionalidade e sobre a conveniência das propostas de reforma.

Por fim, mantendo a tradição da repartição rígida de competências tributárias, prossegue-se no modelo da tributação analítica, em oposição à sintética, a qual, apesar das controvérsias e da possível obsolescência a que fica sujeita, coaduna-se melhor com o sistema federativo de repartição de competências pela materialidade e com a existência de competência impositiva residual. O contraste é nítido com a tributação da receita, genericamente considerada, pela via das contribuições sociais, a qual não suscita questionamentos dessa natureza em nível constitucional.

Desse modo, apesar da evidente ampliação da base tributária, crê-se que, nem mesmo em caso de aprovação de alguma das propostas, terá o Brasil adotado a tributação sintética já referida antes.

A expressa dissociação entre serviços e outras operações econômicas, em especial na PEC 45, por fim, dá a entender que elas não estão sob aqueles abarcadas, ou, no caso da PEC 110 (“também”) ao menos não de maneira óbvia.

4 A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE O TEMA

4.1 OBSERVAÇÕES PRELIMINARES

Neste tópico, analisa-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da materialidade do imposto municipal sobre os serviços.

Antes de adentrar os julgados, cumpre fazer algumas notas prévias.

Sob a égide da Constituição de 1967, o Tribunal acumulava também funções que atualmente tocam ao STJ. Nos termos do art. 114, III, daquela Constituição, a Suprema Corte também apreciava questões de direito infraconstitucional federal³⁶⁸.

Desse modo, não era o sodalício a Corte eminentemente constitucional que é hoje.

Some-se a isso que, em conformidade com o art. 114, I, I, da mesma Carta Política, o controle concentrado de constitucionalidade era bastante restrito, dado que a legitimidade ativa era exclusivamente do Procurador-Geral da República³⁶⁹.

Por isso, a discussão tributária sobre a materialidade constitucional do imposto sobre serviços dava-se em limites estreitos: no bojo de recursos extraordinários, não necessariamente sobre matéria constitucional, e subordinadamente aos respectivos limites processuais.

Além disso, todos os julgados sobre o tema até o fim do milênio foram apreciados por Turmas, com exceção do célebre caso da locação de guindastes, remetido ao Plenário.

Grande parte dos precedentes é, ainda, no mínimo, 10 anos posterior à Reforma de 1965, dado o lapso de tempo considerável entre a ocorrência do fato tributário e a decisão da última instância do Judiciário brasileiro.

Pelo exposto, não é de surpreender que, em boa parte dos precedentes mais antigos pesquisados, a Colenda Corte se tenha limitado à discussão de legalidade, o que, se se deve, em parte, à visão jurídica que se tinha à época sobre a função da lei complementar tributária, de que já se tratou acima, também se explica por essas outras razões aqui declinadas.

Essa combinação de fatores levou a que a verdadeira discussão sobre a materialidade constitucional do ISS viesse a ocorrer no Supremo Tribunal Federal apenas décadas após a

³⁶⁸BRASIL. *Constituição Federal de 1967*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm> Acesso em: 07.12.2019.

³⁶⁹ Confira-se o art. 119, I, da Emenda n. 1, de 1969. 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.

Reforma de 1965, depois de longos anos de vigência das leis nacionais sobre o imposto municipal.

4.2 ANÁLISE PROPRIAMENTE DITA DA JURISPRUDÊNCIA: UMA PROPOSTA TRIFÁSICA DE DIVISÃO

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito da materialidade do ISS pode ser dívida em três grandes fases.

A **primeira** se estende da inauguração do imposto sobre serviços até o ano 2000. Ela é marcada por um forte apego à legislação nacional e pela pouca profundidade com que se discutiu a compatibilidade dos itens da Lista Anexa com a previsão constitucional.

Os primeiros casos de ISS julgados pelo STF foram relativos a bancos, normalmente respeitantes à linha divisória entre os âmbitos do IOF e do ISS, em que, como exceção, houve discussão de nível constitucional.

Em 1969, julgou-se o que aparenta ser o primeiro caso em que a Corte apreciou a materialidade do imposto³⁷⁰, assim ementado, relatado pelo Min. Aliomar Baleeiro, deputado federal quando da discussão congressual da Reforma de 1965:

IMPÔSTO MUNICIPAL DE SERVIÇOS - 1. Segundo a Constituição, os bancos podem ser tributados pelo imposto municipal do art. 25, II, da Constituição de 1967, na base de cálculo das remunerações que auferem pela prestação de serviços da custódia de valores, cobranças, recebimento de dividendos e bonificações, ordens de pagamento, aluguéis de cofres e semelhantes. 2. Mas feriria a Constituição imposto de serviços tendo como fato gerador a existência de depósito bancários com base de cálculo sobre o total destes, que são débitos do Banco e não "serviços" por ele prestados. 3. Os empréstimos, descontos e outros negócios de Banco constituem fato gerador do imposto de operações de crédito do art. 22, VI, da Constituição de 1967. Seria bitributação e, portanto, inconstitucionalidade, tributá-las o Município, a título do imposto de serviços. (AI 47731 / SP, julgado em 07/11/1969)³⁷¹.

³⁷⁰ Na verdade, um ano antes, o tema havia vindo à tona, mas não chegou a ser apreciado por questões processuais. Confira-se: 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.

³⁷¹ 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.

O cotejo entre os itens 2 e 3 da ementa causa a impressão de cuidar-se de efetiva interpretação constitucional, não só relativa à impossibilidade de bitributação (item 3), mas igualmente sobre o cerne da materialidade do ISS. Os meros depósitos, não inseridos no âmbito do IOF (item 3), não são considerados base de incidência de ISS, segundo o item 2.

Embora, conforme o relatório do Ministro Relator, o recurso extraordinário municipal invocasse tão-somente dispositivos infraconstitucionais, e o parecer da PGR se limitasse a ressaltar o fato de a lei nacional do ISS excetuar da tributação municipal os depósitos bancários, e não os demais depósitos, o voto efetivamente foi de natureza constitucional.

Citam-se diversas atividades tidas como serviços, referidas no item 1 da ementa. No entanto, rejeita-se, por argumento constitucional, a possibilidade de o ISS incidir sobre meros depósitos bancários, como sustentava o Município de Osasco. O fundamento invocado não é a lei nacional, mas o art. 22, VI, da Constituição de 1967, que se referia ao IOF.

Desse modo, na visão do tribunal, o imposto sobre serviços não seria um mero imposto sobre transações, e o mero depósito, embora não configure em princípio uma operação sujeita ao IOF, por não se traduzir em operação creditícia, de câmbio ou com títulos ou valores mobiliários, tampouco é prestação de serviço³⁷².

É de se notar, ainda, a expressa afirmação, não fundamentada, da possibilidade de tributar os alugueis de bens móveis pelo ISS (item 1).

No sentido da impossibilidade de tributação de meros depósitos bancários e de operações financeiras submetidas ao IOF, criar-se-ia uma larga tradição jurisprudencial³⁷³.

Destacando a profunda deferência que se tinha à lei complementar, encontram-se diversos precedentes, dentre os quais se citam dois.

Primeiramente, o RE 76.272/SP, julgado em 1973. Do voto vencedor do Ministro relator, o paraibano Oswaldo Trigueiro, transcreve-se, pela sua expressividade, o seguinte trecho:

³⁷² Nota-se que, em seu voto, o Ministro Aliomar Baleeiro afirma que o mero depósito bancário estaria sujeito ao IOF, mas a ementa corrige esse erro.

³⁷³ Confira-se, por exemplo, o RE 76.479/BA, assim ementado: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. COMISSÕES BANCARIAS. NÃO INCIDENCIA. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NÃO INCIDE NAS COMISSÕES, DECORRENTES DE TITULOS DESCONTADOS E EMPRESTIMOS, COBRADAS PELOS ESTABELECIMENTOS BANCARIOS. SUJEIÇÃO APENAS A TRIBUTAÇÃO FEDERAL. RECURSO NÃO CONHECIDO.

Referência: 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.

A primeira questão, ao que me parece, não está posta em termos convincentes. O que a Constituição prevê é a competência dos Municípios para instituírem imposto sobre serviços de qualquer natureza, como definidos em lei complementar. **Decidir se determinado serviço é ou não tributável, em face de lei complementar, diz respeito à interpretação e aplicação desta lei, sem possibilidade de ofensa à regra de competência inserta naquele preceito constitucional** (grifos nossos)³⁷⁴.

Ora, a seguir-se o raciocínio esposado, haveria, nos termos já discutidos acima, serviços por mera definição legal, ainda que sem correspondência com a materialidade constitucional, o que já se demonstrou não ser aceitável.

No mesmo sentido, encontra-se acórdão de 1974, assim ementado (RE 78.927/RJ):

IMPOSTO MUNICIPAL DE SERVIÇOS - CONSTRUÇÃO PARA A PRÓPRIA EMPRESA. I. O ITEM 19, DA LISTA DE SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS PELO MUNICÍPIO, DO DEC.-LEI 834/69, NOS TERMOS DO ART. 24, II, DA CF DE 1969, SÓ ABRANGE AS CONSTRUÇÕES "POR EMPREITADA, OU ADMINISTRAÇÃO". II. A LISTA DO DEC.-LEI 834 É TAXATIVA E NÃO PODE SER AMPLIADA POR ANALOGIA EX VI - SEGUE DO ART. 97 DO CTN. NÃO SÃO TRIBUTÁVEIS AS CONSTRUÇÕES QUE A EMPRESA IMOBILIÁRIA REALIZA PARA SI PRÓPRIA, AINDA QUE PARA REVENDER³⁷⁵.

O julgado expressa a corrente posição de que o autosserviço não é serviço para fins tributários. No entanto, urge ressaltar que a essa conclusão se chegou, como o aponta a própria ementa, pela impossibilidade de aplicação analógica da lista de serviços. Os termos do voto do relator são ainda mais explícitos nesse sentido: “(...) no caso, a lei complementar poderia tributar a fase da construção, - penso - mas não o fez. Limitou o I.S. à ‘empreitada, subempreitada ou administração’ de obra alheia”³⁷⁶.

Como se nota, posicionou-se o relator sobre a possibilidade constitucional de tributação do autosserviço, o que não aparenta ser atualmente nem mesmo o entendimento da Fazenda Pública Municipal³⁷⁷.

Pouco tempo depois, julgou-se o RE 78.522/CE, em que se reconheceu a tributabilidade pelo ISS da atividade de corretagem de câmbio, serviço de intermediação, que não se confundia com a operação de câmbio que lhe é correlata, essa sim sujeita ao IOF.

³⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 76.272/SP. Página 1087 do processo. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=171831>> Acesso em: 12.07.2020.

³⁷⁵ 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.

³⁷⁶ *Ibid.*, p. 688 do processo digitalizado.

³⁷⁷ 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.

Afirmou-se, *in litteris*, que o corretor “prestava às partes intervenientes na operação um serviço, qual fosse o de intermediar a venda de câmbio ou letra de câmbio”³⁷⁸.

Interessante discussão sobre a materialidade do ISS deu-se em 1976, quando se discutiu a tributação das **vendas de bilhetes de loteria e do recebimento de apostas da loteria esportiva**. Nesse caso, os contribuintes interpuseram o extraordinário sustentando precisamente que essas atividades não eram serviços, mas uma mera cessão de direitos sob a forma de venda³⁷⁹.

O caso merece atenção, pois foi um dos poucos em que o STF dignou-se a discutir diretamente a materialidade constitucional do ISS com alguma profundidade.

Já apresentado o argumento dos contribuintes, expõem-se os do Fisco³⁸⁰. Defendeu-se que, além das prestações de serviço propriamente ditas (locação de serviços), também seria admissível a tributação de serviços por mera autoridade de lei. Sob esse segundo caso, refere-se aos serviços funerários³⁸¹ e à venda de bilhetes de loteria. Afirmou-se, ainda, que, ao lado das obrigações de fazer, o legislador havia elencado na lista de serviços obrigações de dar, entendidas como prestações de serviços por força de lei. Arrematou-se afirmando que se cuidaria de meras intermediações sujeitas ao imposto sobre serviços, tributadas, assim, por um item diverso da lista de serviços (intermediação, inclusive corretagem, de bens móveis) que não o impugnado (distribuição e venda de bilhetes de loteria)³⁸².

Nota-se, pois, que, pelo menos desde a década de 1970, estava já posta na Suprema Corte a discussão de se os serviços resumiam-se ou não às obrigações de fazer.

Na fundamentação de sua decisão³⁸³, desfavorável ao contribuinte, o STF acatou a ideia de serviços por definição legal, citando texto de Bernardo de Moraes. Contentou-se, pois, o Supremo Tribunal Federal expressamente com a previsão em lei complementar. Ressaltou-se que as operações em questão não estavam sujeitas a qualquer outro imposto de

³⁷⁸ 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. p. 513 do processo digitalizado.

³⁷⁹ 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. p. 119 e 120 do processo digitalizado.

³⁸⁰ *Ibid.*, p. 121.

³⁸¹ A nosso ver, uma referência imprópria, por se tratar de caso de operação mista, já que não se compra apenas o caixão.

³⁸² Apesar de a nosso ver pretender-se anular, assim, o lançamento por erro de direito, o que é questionável.

³⁸³ 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. p. 125 e ss. do processo digitalizado.

competência privativa e que, portanto, a lei complementar poderia definir aquele fato como sujeito ao ISS.

Quanto à venda do bilhete de loteria, rejeitou-se que a operação configurasse cessão de direito, pois não se adquiria direito ao prêmio pela mera compra do bilhete. Entendeu o tribunal que o que se vende é o direito de participar de um sorteio, que foi entendido como um bem imaterial, subsumível à definição de serviço de Bernardo Ribeiro de Moraes, citada em seção anterior deste trabalho.

No que tange à loteria esportiva, vislumbrou-se prestação de serviços consistente em intermediação, pois os “revendedores credenciados limitam-se a receber as apostas, feitas no formulário impresso e a encaminhá-las, com os cartões respectivos, ao órgão competente da Loteria Esportiva”³⁸⁴.

Desse caso se extrai, mais uma vez, a primazia de que gozava a lei complementar para o STF, no caso do ISS, ainda que com veemência se tenha tentado afastar a configuração de cessão de direito, não se sabe se por ausência de previsão na lista anexa ou por inconstitucionalidade dessa cobrança, mesmo em tese.

O tema deste julgado seria revisitado pela Corte em 2020, como se verá.

Nesse mesmo ano de 1976, julgou a mais alta corte do País o primeiro caso de locação e ISS. Não estava em discussão a constitucionalidade da tributação municipal dessa atividade. Controvertia-se sobre o sujeito ativo da relação tributária:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER
NATUREZA. LOCAÇÃO DE MAQUINAS COPIADORAS
XEROGRAFICAS. LOCAL DE PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.
RAZOAVEL INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DL. N. 406/68.
RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO (RE 82997/GO,
julgado em 08.07.1976)³⁸⁵.

Neste e em muitos outros casos, parece não ter havido controvérsia sobre a possibilidade de tributar as locações de bens móveis pelo ISS, hipótese expressamente prevista na Lista Anexa, o que se verifica até 1999, como o revela o aresto seguinte:

ISS - SERVIÇOS DE COMUNICAÇÕES - INCISO VII DO ARTIGO 21
DA CARTA DE 1969. A competência prevista em tal preceito,
relativamente à instituição de imposto pela União, consideradas as
comunicações, não obstaculizava a cobrança de ISS relativamente a
atividades paralelas como as de locação de aparelhos, mesas, terminais,

³⁸⁴ *Ibid.*, p. 128.

³⁸⁵ 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.

colocação e retirada de troncos (RE 163.725/ES, julgado em 15.06.1999)³⁸⁶.

A principal discussão envolvendo a locação foi, por longo tempo, se se abrangia igualmente a operação do *leasing*³⁸⁷, que só viria a ser prevista em lei complementar a partir do advento da LC 56, de 1987³⁸⁸.

Foi, contudo, em acórdão de 1987, relativo a ação intentada ainda na década anterior, que o Tribunal enfrentou a questão da constitucionalidade da tributação das locações.

Pela primeira vez, já às portas da nova ordem constitucional, vê-se uma séria discussão da materialidade constitucional do imposto e deixa-se de empregar o quase que exclusivo argumento da previsão em lei complementar:

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 RELEVO É A ATIVIDADE COM ELES DESENVOLVIDA, QUE ADQUIRE CONSISTÊNCIA ECONÔMICA, DE MODO A TORNAR-SE UM ÍNDICE DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. RECURSO NÃO CONHECIDO (RE 112.947/SP, julgado em 19.06.1987)³⁸⁹.

Neste caso, o contribuinte alegou a inconstitucionalidade da tributação das locações de bens móveis pelo ISS, conforme se depreende do relatório do voto vencedor, no qual se consignou que a referência do Direito Tributário a institutos do Direito Civil fazia-se apenas *utilitatis causa*. Afirmou-se, citando a conhecida interpretação econômica de Amílcar de Araújo Falcão, que o Direito tributário, ao indicar uma relação privatística, tinha por objetivo ali encontrar um índice de capacidade contributiva, buscando a realidade econômica subjacente, pelo exame da circulação de riqueza que se operou³⁹⁰. Rejeitando-se a tributação do mero uso e gozo da coisa, afirmou-se que o fato gerador é, em verdade, a utilização do

³⁸⁶ 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.

³⁸⁷ Confira-se a discussão do RE n. 108.665. 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.

³⁸⁸ BRASIL. Lei Complementar n. 56/1987. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp56.htm> Acesso em: 05.10.2019.

³⁸⁹ 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.

³⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 112.947/SP, p. 787 do processo digitalizado. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=112947&classe=RE>> Acesso em: 05.10.2019.

bem na prestação de um serviço. Nas palavras do relator, são as atividades “desenvolvidas com os guindastes, pelos serviços que com eles são prestados”, que “adquirem consistência econômica, de modo a tornar um índice de capacidade contributiva do Imposto sobre Serviços”³⁹¹.

Assim, a par da manifesta impropriedade em cotejar com a materialidade constitucional a posterior prestação do serviço pelo tomador da locação, que não era o fato gerador (a própria locação), é de se perceber que, neste caso, afirmou-se expressamente que a mera obrigação de dar não era tributável pelo ISS. É a primeira vez em que isso ocorreu no Tribunal.

A essa altura, vê-se uma Suprema Corte envergonhada, que aceita a tese dos serviços como obrigações de fazer, mas que não está disposta a declarar a inconstitucionalidade da de há muito aceita tributação da locação de bens móveis. Daí recorrer ao subterfúgio de deslocar a verificação da materialidade constitucional da atividade do locador para a do locatário, que, esse sim, utilizaria o bem locado para a prestação de um serviço.

Em 1988, novamente a Corte enfrentou a questão da constitucionalidade da imposição sobre a locação de bens móveis, no RE 113.383/SP³⁹².

O feito subira da Justiça Estadual Paulista, que havia afirmado, em trecho transcrito no relatório do voto do relator no Supremo³⁹³:

(...) embora se reconheça que as obrigações de dar não conduzem a um serviço prestado e que somente as prestações de fazer podem produzir uma prestação caracterizadora de serviço tributável por meio de ISS, é inegável, data vênia, que não se pode deixar de reconhecer, na atividade do locador de bens móveis, uma obrigação de fazer, caracterizada por uma prestação de esforço pessoal de produção de bem imaterial (...)

É de se ressaltar que foram julgados, ainda no âmbito paulista, embargos infringentes, nos quais se votou favoravelmente ao Município pela mais estreita maioria. A discussão explicitamente versava sobre o emprego pela Constituição do conceito econômico ou civilista de serviço³⁹⁴.

³⁹¹*Ibid.*, p. 788.

³⁹²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 113.383/SP*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=203920>> Acesso em: 05.10.2019.

³⁹³*Ibid.*, p. 508 do processo digitalizado.

³⁹⁴*Ibid.*, p. 508 e 509.

Do voto vencedor no STF, por sua vez, extrai-se que a orientação de tributar as locações de bens móveis vinha sendo aceita em razão da expressa previsão na lista de serviços, para evitar a intributabilidade da operação, não sujeita ao ICM, “ainda que se possa e deva estranhar, com Geraldo Ataliba, que o texto constitucional receba a interpretação ampliativa que a lei lhe dá: o texto constitucional confere aos Municípios a competência para tributar serviços – prestação de serviços, e não a locação de coisas; e esta não é serviço”³⁹⁵.

Antes de passar à segunda fase anunciada no início deste tópico, deve-se apresentar um caso de imposto federal sobre serviços de transporte e de comunicação, conferido à União constitucionalmente de 1965 a 1988.

Inobstante não ser caso de ISS, foi nesse precedente de 1984 (RE 100.779/SP)³⁹⁶ que se reputa ter ocorrido a discussão mais aprofundada sobre o conceito constitucional de serviço para fins tributários, a qual ganha relevo para o objeto de estudo dada a já citada remissão da norma de competência do ISS à norma de competência ligada aos serviços de transporte não intramunicipal.

Conforme o voto do relator, defendia o contribuinte na ação a inconstitucionalidade do art. 3º, III, do Decreto-lei n. 1.438/1975, com a redação do Decreto-lei n. 1.582/1977, o qual considerava tributável pela União a operação de **transportar em veículo próprio** mercadoria ou bens próprios destinados ao comércio ou à indústria. Estava em discussão a possibilidade constitucional de se tributar o autosserviço, como se nota.

O acórdão recorrido pela União, oriundo do Tribunal Federal de Recursos (TFR), havia considerado o dispositivo inconstitucional com o fundamento de que o conceito de serviço deveria, pelo art. 110 do CTN, ser buscado no direito privado (art. 1.216 do Código Civil) e que, assim, a legislação contestada era inconstitucional porque estabelecia conceito de serviço diferente daquele vigente no Direito Civil.

A votação na origem não havia sido unânime, conforme se relatou no STF.

O então ministro do TFR Aldir Passarinho aventara a possibilidade de ter a Constituição empregado o conceito econômico de serviço, e não apenas o do Código Civil. Como argumento subsidiário, aduziu que, para Pontes de Miranda, só não se considera serviço aquele prestado no interesse do próprio transportador desde que o seu custo não seja incluído em bens de venda ou em outro negócio jurídico. Também se adicionou o argumento

³⁹⁵ *Ibid*, p. 512.

³⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 100.779/SP. Revista Trimestral de Jurisprudência, Brasília, v. 109, set. 19, p. 799-808.

da isonomia, pelo qual “não deveriam ficar empresas exoneradas do ônus e outras não, conforme dispusessem, ou não, de sistemas próprios de transporte para suas mercadorias”³⁹⁷.

A Fazenda Nacional, no extraordinário, sustentou que o Código Civil, nos arts. 1.216 e ss., não estabeleceu qualquer definição do que seja serviço e, ainda, que se normatizou apenas o contrato típico de prestação de serviço. Cita-se, ainda, genérica definição de serviço, de dicionário jurídico como “qualquer encargo a cumprir, obra a fazer, trabalho a realizar, empreendimento a executar”.³⁹⁸ Diante disso, advogou a União que a polissemia do vocábulo serviço gerava dúvida incompatível com a declaração da inconstitucionalidade da previsão. O argumento final do ente central foi o de que, ainda que efetivamente a hipótese de incidência em questão excedesse a outorga constitucional de competência, dever-se-ia ler a previsão como hipótese legal prevista no uso da competência residual da União.

A Corte Máxima, em sua fundamentação³⁹⁹, rejeitou a necessidade de observância do sentido de serviço constante do art. 1.216 do Código Civil de 1916. Afirmou-se que “o conceito de serviço que impera no Direito Tributário não é **mais** o mesmo do Direito Civil, mas o que se ampliou na interpretação econômica dos serviços, postos como meios de satisfação das necessidades imateriais”. Adicionou-se que “o conceito tradicional de serviço em economia, ampliado da tradicional locação de serviços do Código Civil”, identificado com o “serviço pessoal do trabalhador”, havia sido ampliado “para abranger os serviços impessoais, que constituem hoje o setor mais importante e mais significativo da atividade econômica”.

Citou-se, inclusive, certa ampliação do conceito de serviço no Direito Privado, para não mais se limitar à prestação pessoal de trabalho⁴⁰⁰.

Prosseguiu-se com citação de Bernardo Ribeiro de Moraes, defendendo o conceito econômico de serviço, ao que se adicionou definição de serviço da Economia Política francesa⁴⁰¹.

Arrematou-se que:

se não se pode permitir que a lei tributária desfigure conceitos próprios do Direito Privado para surpreender o contribuinte, não se pode, contudo, impor ao Direito Tributário conceitos de Direito Privado, quando a

³⁹⁷ *Ibid.*, p. 801.

³⁹⁸ *Ibid.*, p. 802.

³⁹⁹ *Ibid.*, p. 803-808.

⁴⁰⁰ *Ibid.*, p. 803 e 804.

⁴⁰¹ *Ibid.*, p. 804.

interpretação econômica dos fatos se tenha fixado em linha própria de caracterização dos fenômenos que regula⁴⁰².

Apesar de toda a fundamentação exposta, a nosso ver contraditoriamente, concluiu a Corte que o imposto pressupõe a prestação de serviços a terceiros, o que se fundamentou formalmente com disposição do CTN (art. 69). A solução reside, a nosso ver, na capacidade contributiva (art. 145, 1º, da CF), pois não há manifestação de riqueza na prestação de “serviço” a si mesmo, que, por essa razão, não pode ser tributada⁴⁰³.

Também se rejeitou a tese do emprego da competência residual da União, pois se vislumbrou invasão ao âmbito constitucional de incidência do ICM (venda de mercadorias), já que o transporte era destinado à industrialização ou à comercialização.

Embora, como já foi visto, efetivamente não seja convincente que o constituinte tenha empregado conceito de serviço limitado ao contrato marcadamente pessoal de prestação de serviços, percebe-se ter tomado o Tribunal de modo pouco crítico as palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes, o que fundamentadamente já se combateu acima.

Com isso, termina-se a análise da primeira fase da jurisprudência do STF sobre o conceito constitucional de serviço, na qual predominaram: a) a excessiva subserviência à lei complementar; b) a pouca deferência aos conceitos de Direito Privado; c) a posição de que se havia adotado conceito de serviço mais amplo do que o da locação de serviços.

Nota-se, ainda, que sempre se rechaçou que os serviços, para o Direito Tributário, correspondessem ao contrato típico da locação de serviços. No entanto, em alguns dos precedentes estudados, especialmente os da segunda metade desta fase, viu-se que também se considerou relevante a necessidade de uma atividade humana, de uma obrigação de fazer. Nesses casos, contudo, em vez de concluir pela inconstitucionalidade da tributação, preferiu a Corte recorrer a construções bastante artificiais, como a do deslocamento do fazer para o emprego a que o locatário submetia o bem locado (RE 112.947).

Também se observa um latente incômodo com a tributação de atividades que não se consubstanciavam num fazer, tendo-se recorrido, nesses casos, no mais das vezes, ao argumento da autoridade da lei complementar.

A **segunda fase** da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema inaugurou-se no ano de 2000, quando a questão tomou decididamente novo rumo, em

⁴⁰²*Ibid.*, p. 806.

⁴⁰³BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS: do texto à norma (Doutrina e Jurisprudência: da EC 18/65 à LC 116/01). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 254.

processo avocado pelo Pleno da Corte. Trata-se do RE 116.121-3/SP⁴⁰⁴, a respeito do qual se passa a discorrer.

No caso, discutiu-se, sem subterfúgios, a constitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, encontrada no item 79 da Lista de serviços do DL 406/68, com a redação dada pela LC 56/87. Embora tenha sido julgado em 2000, o apelo extremo se referia a fatos ocorridos antes de 05.10.1988 e, portanto, submetidos à regência da ordem constitucional anterior.

O relator (Min. Octávio Gallotti) citou vários precedentes da Corte Máxima, que dissociavam a noção tributária de serviços do contrato privado de locação de serviços. Além disso, o parecer ministerial, acolhido pelo relator, ressaltou que as locações de bens móveis sempre haviam sido classificadas como serviços sujeitos ao imposto municipal pelas leis complementares de regência, assim como que o imposto sobre serviços não sucedeu apenas o antigo imposto de indústria e profissões, que, ressalta-se, abarcava a atividade dos alugadores de bens móveis⁴⁰⁵, mas também outros extintos, desde que não incluídos na competência da União e dos Estados.

Arrematou que serviço seria, para a Constituição, bem imaterial e que, portanto, era constitucional a tributação da locação de bens móveis pelo ISS.

Em seguida, o Min. Carlos Velloso, em voto-vista, seguiu o relator. Também em voto-vista, o Min. Nelson Jobim votou pela constitucionalidade da imposição.

O Min. Marco Aurélio, o quarto a votar, abriu divergência, apontando que a Constituição Federal atribuía aos Municípios a competência para tributar a locação de serviços, e não meramente a locação de coisas, pois se trataria de institutos distintos, regrados, respectivamente, pelos arts. 1.216 e 1.188 do Código Civil de 1916. Citou o art. 110 do CTN, que teria caráter meramente pedagógico. Por fim, rejeitou a interpretação econômica do Direito Tributário. Ressalta-se que o voto vencedor não mencionou em momento algum a noção de obrigação de fazer. Restringiu-se a invocar a noção mais estreita de locação de serviços, contrato específico da legislação civil.

Aderiram à divergência os Ministros Moreira Alves, de formação civilista, e Celso de Mello, que não vislumbrou no caso obrigação de fazer, visto que o contrato de locação caracterizava típica obrigação de dar.

⁴⁰⁴ 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.

⁴⁰⁵ BALEEIRO, Aliomar de Andrade. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1.098.

O Min. Ilmar Galvão, por sua vez, acompanhou o relator, sob os argumentos de que haveria obrigações de fazer na locação (manter a coisa no estado de uso e garantir o uso pacífico), de que não se poderia deixar essa lucrativa atividade sem tributação e, por fim, de que a constitucionalidade do dispositivo nunca havia sido questionada ao longo de seus 32 anos de vigência⁴⁰⁶. Também acompanhou o relator o Ministro Maurício Corrêa.

O Min. Sepúlveda Pertence, ao argumento de não verificar no caso obrigação de fazer, acompanhou a divergência. Também o fez o Min. Sidney Sanches, destacando que as discussões anteriores não foram tão aprofundadas sobre o tema e que se teriam baseado no enunciado 400 da súmula da jurisprudência do STF, o que encontra ressonância na análise feita acima a respeito da primeira fase jurisprudencial.

Assim é que, por apertada maioria, o recurso extraordinário foi provido, em julgamento concluído em 11.10.2000.

Embora já julgado sob a égide da Constituição de 1988, como se afirmou, o STF, no ocaso do milênio, deu sua palavra final a respeito da materialidade constitucional do imposto municipal na Constituição de 1967, julgando o tema, pela primeira vez, por seu Plenário.

Deu-se início, assim, à segunda fase anunciada, que se caracteriza pelo apreço aos institutos privatísticos, notadamente ao contrato de locação de serviços, a base do voto vencedor, muito embora outros votos tenham recorrido à noção de obrigação de fazer, não necessariamente vinculada àquele contrato regulado pelo art. 1.216 do Código Civil e seguintes.

Nos anos seguintes, observa-se uma sensível diminuição nos casos de ISS julgados pela Suprema Corte, certamente uma consequência da restrição constitucional do cabimento dos recursos extraordinários após 1988.

A orientação Plenária de 2000 sobre a locação de bens móveis foi subsequentemente confirmada nos seguintes acórdãos: AC 661 QO⁴⁰⁷, AI 551336 AgR⁴⁰⁸, AI 546588 AgR⁴⁰⁹,

⁴⁰⁶ Uma afirmação imprecisa, como se nota dos precedentes citados antes.

⁴⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *AC 661 QO*. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=348255>> Acesso em: 05.01.2020.

⁴⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *AI 551.336 AgR*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=354074>> Acesso em: 05.01.2020.

⁴⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *AI 546.588 AgR*. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=365846>> Acesso em: 05.01.2020.

RE 446003 AgR⁴¹⁰, RE 464477 AgR⁴¹¹, RE 465143 AgR⁴¹², RE 465456 AgR⁴¹³, AI 589958 AgR⁴¹⁴, RE 455613 AgR⁴¹⁵, RE 553223 AgR⁴¹⁶, todos unânimes.

Afora casos de locações de bens móveis, julgou a Corte outros poucos casos concernentes à materialidade constitucional do ISS. Os principais deles serão destacados a seguir.

Embora tenha o tribunal rompido, a menos de 90 dias do início no novo século, com a tradição do século XX a respeito do conceito constitucional de serviço, quanto à taxatividade da lista anexa à lei complementar nacional, não houve tergiversação (confira-se acima o RE 78.927/RJ), como se depreende do seguinte aresto, julgado em 2006 (RE 450342 AgR):

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**

⁴¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 446.003 AgR. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=446003&classe=RE-AgR>> Acesso em: 05.01.2020.

⁴¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 464.477 AgR. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=464477&classe=RE-AgR>> Acesso em: 05.01.2020.

⁴¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 465.143 AgR. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=406614>> Acesso em: 05.01.2020.

⁴¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 465456 AgR. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=456416>> Acesso em: 05.01.2020.

⁴¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 589958 AgR. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=511007>> Acesso em: 05.01.2020.

⁴¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 455613 AgR. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=503020>> Acesso em: 05.01.2020.

⁴¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 553223 AgR. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=501176>> Acesso em: 05.01.2020.

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.

O acórdão revela que, mesmo na atual ordem constitucional, considera-se especial a cláusula “definidos em lei complementar”, referente ao ISS em relação à definição mais genérica de fato gerador de impostos que sói ser dada pela legislação complementar nacional. Tanto é assim que se considerou menos tênue que em outros impostos a linha que medeia entre a isenção heterônoma e a não incidência segundo a lei nacional, no caso do ISS.

A orientação no sentido da taxatividade viria a ser confirmada em 2020, pela sistemática da repercussão geral, ocasião em que se fixou a seguinte tese:

É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva⁴¹⁷.

Como nessa tese não está em jogo diretamente a conformidade da tributação com a materialidade, mas antes uma questão de legalidade, não se tecerão sobre ela comentários adicionais.

No ano de 2008, por duas vezes (RE 553.223-2/RJ⁴¹⁸ e RE 490.277-0/RJ⁴¹⁹), indeferiu a Corte a pretensão de modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade da locação de serviços. A par dos limites à modulação em matéria tributária⁴²⁰, certamente

⁴¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 784.439. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4495933>>. Acesso em: 15.07.2020.

⁴¹⁸ 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.

⁴¹⁹ 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.

⁴²⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Segurança Jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 532 e ss.

pesou o fato da extemporaneidade desses pedidos, devida, é verdade, ao fato de que não era em 2000 comum a modulação, especialmente não no controle difuso.

Em seguida, começa o que se pode apontar como uma **terceira fase** da jurisprudência da Suprema Corte sobre o tema, na qual se observa um recuo com relação à tese de 2000 da coincidência da materialidade constitucional com o contrato cível de locação de serviços.

Trata-se de fase bastante complexa, na qual as conclusões de 2000 foram criticadas e desafiadas, em maior ou menor medida, a depender da ocasião, mas sem um rompimento completo com a orientação do fim do segundo milênio.

O primeiro caso relevante dessa terceira fase envolveu a discussão sobre as atividades cartorárias, registrárias e notariais. Trata-se da primeira ADI sobre o tema de estudo desta dissertação (ADI 3089-2/DF⁴²¹), ajuizada contra dispositivo da LC 116/2003 que passou a prever a cobrança sobre essas atividades, o que corrobora a tese apresentada de que o advento da Constituição de 1988 favoreceu a discussão do ISS em nível constitucional.

Muito embora se aponte o caso do *leasing* como o primeiro descolamento da orientação plenária de 2000, pensa-se que, embora não tão explicitamente, tenha sido no ano anterior de 2008, nessa ADI, que o Tribunal começou a mudar sua perspectiva sobre o tema.

Os argumentos principais da ação eram a imunidade constitucional do serviço público e a incidência única da espécie tributária taxa. No entanto, também se apontava a violação do art. 156, III, que mais diretamente nos interessa. Embora a maior parte dos votos nem sequer tenha mencionado o dispositivo referente ao ISS, fê-lo o voto vencedor do Ministro Joaquim Barbosa, nos seguintes termos:

(...) A Constituição comete expressamente aos municípios e ao Distrito Federal competência para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, ainda que públicos, quando desempenhados por particulares mediante remuneração. A circunstância de os serviços notariais delegados corresponderem a uma terceira classe não afasta suas demais notas, especialmente a de ser **prestação de fazer onerosa, executada por particular com interesse econômico próprio**. Trata-se, portanto, de **serviço de qualquer natureza**, não compreendido no âmbito do Imposto sobre Serviços de Comunicações e Transportes Intermunicipais (ICMS)⁴²².

⁴²¹BRASIL. 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.

⁴²²*Ibid.*, p. 294 e 295 do processo digitalizado. Grifos no original.

Assim, talvez sem o perceber, o Supremo Tribunal Federal reampliou o conceito de serviços para fins de ISS em relação ao emblemático julgado do ano 2000. Se o caso anterior, de locação de coisas móveis, se resolveu mais facilmente com a oposição entre os contratos de locação de serviços versus de locação de coisas, o caso sob análise claramente não se enquadrava sob o manto do contrato de prestação de serviços, muito embora configurasse “prestação de fazer onerosa”.

Em 2009, por sua vez, julgou-se o caso do *leasing* (RE 592.905/SC⁴²³, julgado em conjunto com o RE 547.245/SC⁴²⁴). O fundamento do banco recorrente, segundo o relatório era o de que “o arrendamento mercantil traduz-se em obrigação de dar, que não caracteriza prestação de serviço, na qual a obrigação é, tipicamente, de fazer”⁴²⁵.

Partindo do Direito Privado, o relator, o Min. Eros Grau, apontou que o arrendamento mercantil, embora complexo, é contrato típico, funcionalmente uno, por ter como causa o financiamento de investimentos produtivos. Dissociaram-se, em seguida, as modalidades do leasing em *leasing* operacional, *leasing* financeiro e *lease-back*. A primeira se identificaria com a locação de coisa e, por isso, não seria serviço.

As duas outras, por outro lado, configurariam serviço. O financeiro era o caso dos autos e se caracterizaria, segundo o voto, pela aquisição pela arrendadora dos bens de um fornecedor e a entrega do uso e gozo ao arrendatário em troca de contraprestação periódica. Ao fim da locação, abre-se a possibilidade de devolver o bem, renovar a locação ou adquiri-lo pelo preço residual. Entendeu-se predominar o caráter de financiamento nesse contrato, no qual a arrendadora atuaria como intermediária entre o fornecedor e o arrendatário. No *lease-back*, por sua vez, há a mesma operação do *leasing* financeiro, mas precedida da alienação do bem adquirido pela arrendatária à arrendadora, como forma de levantar capital.

Tratando da materialidade constitucional, afirma-se no voto vencedor que “financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir⁴²⁶”. Adiciona-se que “o fato é que toda e qualquer prestação de serviço envolve, em intensidades distintas, a utilização de algum bem”⁴²⁷.

⁴²³ 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.

⁴²⁴ 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.

⁴²⁵ 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. p. 999 do processo digitalizado.

⁴²⁶ *Ibid.*, p. 1.003 do processo digitalizado.

⁴²⁷ *Ibid.*, p. 1.004 do processo digitalizado.

Depois de citar parecer que admite a tributação de serviços por mera definição legal, nos termos já estudados em tópico anterior deste trabalho, na qual se incluíam, segundo a citação feita, também as locações de bens móveis, conclui-se que o *leasing* financeiro:

configura “atividade que não se exerce senão mediante prestação de considerável parcela de serviços diversificados, a cargo, não apenas dos dirigentes, mas também dos prepostos auxiliares e empregados da arrendadora, serviços esses insuscetíveis de serem absorvidos pela subjacente operação de locação de bens, a qual de sua vez, obviamente não gera obrigação de dar, mas, ao revés, de por a coisa à disposição do locatário e de garantir a este o seu uso pacífico, deveres que mais se assimilam a prestação de serviço do que a circulação de mercadoria ou outra qualquer operação tributável”⁴²⁸.

No trecho citado, é nítido que se enfocaram deveres absolutamente laterais do contrato de *leasing*, como o de garantir o uso pacífico da coisa, estratégia argumentativa que não era nova na Corte (vide o voto do Ministro Ilmar Galvão, já citado, no caso da locação de guindastes) e que fora rejeitada no ano 2000.

Além disso, recorre-se ao argumento da amplitude da expressão “de qualquer natureza” para fundamentar a tese de que haveria serviços para fins de ISS que “não consubstanciam típicas obrigações de fazer” nos termos do direito privado.

Por fim, em passagem nitidamente conceitual, afirma-se que a lei complementar meramente declara o que é serviço para os fins do art. 156, III, da CF e que, no caso dos autos, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar.

Em voto-vista, o Ministro Joaquim Barbosa defendeu a obsolescência das noções de obrigações de dar e de fazer, ante a evolução econômica. Enfrentando com maior profundidade o tema, sustentou que não havia mero aluguel ou mera operação financeira. Destacou-se a nota característica da aproximação de interesses convergentes que caracterizaria serviço de qualquer natureza. Por fim, deixando-se de lado o caso concreto, afirma-se não haver definição constitucional inequívoca e imutável de serviço, dado que o direito privado, como o consumerista, por exemplo, traz novo conceito, e que não se pode interpretar a Constituição a partir da legislação ordinária.

Arrematou afirmando que a arrendadora atua como intermediária “na criação de uma vantagem produtiva na aproximação dos interesses convergentes”⁴²⁹.

⁴²⁸ *Ibid.*, p. 1.006-1007 do processo digitalizado.

⁴²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 547.245/SC*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>>. Página 883 do processo digitalizado.> Acesso em: 10.01.2020.

O voto do Ministro Dias Toffoli, por sua vez, centrou-se na ausência de vedação, pelas normas do Banco Central, à cobrança de ISS sobre as operações de leasing, o que nos parece de todo irrelevante para o deslinde da controvérsia.

A Ministra Carmen Lúcia também acompanhou o voto do relator, o que fez igualmente o Ministro Ricardo Lewandowski, o qual ressaltou que, caso contrário, nenhum imposto incidiria sobre a operação.

O Ministro Carlos Ayres Britto, por sua vez, vislumbrou na intermediação uma obrigação de fazer, composta pela aquisição de um bem, simultaneamente com a administração de um financiamento.

O Ministro Cezar Peluso argumentou pela impossibilidade de interpretar a complexidade da economia atual pela simples dicotomia de origem romana entre obrigações de dar e de fazer/não fazer.

O Ministro Marco Aurélio divergiu da orientação do relator e não mais baseou seu voto, como daquela feita, no contrato de locação de serviços. A discussão cingiu-se à dicotomia entre obrigações de dar e de fazer. Defendeu o Ministro que, no caso do *leasing*, preponderava a obrigação de dar, pelo que não poderia ser caso de ISS.

Apesar da distinção que se fez entre *leasing* operacional e financeiro, é de se notar que, ao menos contabilmente, passou-se, após o julgado, a considerar que o primeiro não mais seria tratado como aluguel, mas do modo similar ao segundo. Se na modalidade operacional, havia apenas o reconhecimento, no arrendatário, da despesa ao longo do contrato, como se aluguel fosse, atualmente, assim como no caso do financeiro, haverá reconhecimento do bem como ativo imobilizado de direito de uso, com a contrapartida em passivos de arrendamento mercantil⁴³⁰. Esse desdobramento contábil, embora não tenha necessariamente consequências tributárias relativas ao ISS, demonstra a complexidade na qualificação de determinados contratos.

Desse julgado, que é o epítome da **terceira fase** jurisprudencial referida, podem-se extrair duas conclusões principais.

A primeira é que perde relevância a vinculação, ainda que tênue, estabelecida entre o contrato de prestação de serviços e o ISS. A discussão passa assim, mesmo no voto do Ministro Marco Aurélio, único a haver votado contra o Fisco, a limitar-se à dicotomia entre

⁴³⁰MANDELLI, Maíke 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. Tópico 2.1.

obrigações de dar e de fazer, que sempre esteve presente nas discussões sobre ISS, inclusive na primeira fase da jurisprudência do STF.

A segunda é que se passa a discutir a preponderância da obrigação de fazer em certa operação. Se essa questão surge com menos força na locação pura, expressamente entendida, neste julgado, como subtraída ao âmbito do ISS, mesmo para os votos que criticaram a dicotomia civilista, em operações mais complexas, como a do *leasing*, passa esse ponto a ser da essência do debate e virá a reverberar em julgados futuros sobre o tema.

Assim, vê-se que o tribunal, embora tenha reconhecido a insuficiência da dicotomia referida para aferir a existência ou não de serviço, não a abandonou completamente. A todo tempo, quis-se apontar a configuração de obrigação de fazer, ainda que não típica, mas, preponderante, ou, no mínimo, presente, a conferir suporte constitucional para a previsão da operação em lei complementar. Estabelecidos em linhas gerais os limites da materialidade, centra-se o tribunal na qualificação jurídica dos fatos.

Essa tendência dominou a apreciação do tema pela Corte nos anos seguintes. Em caso de estacionamento privado, por exemplo, entendeu-se preponderar o serviço de guarda e proteção dos veículos, e não a locação temporária do espaço, para aceitar a constitucionalidade do item 11 da Lista Anexa⁴³¹.

De modo semelhante, em caso de contratação de operação de máquinas de terceiros, como a locação não foi contratada separadamente da sua operação, concluiu-se que não havia como afastar o ISS, já que a operação da máquina era decidida obrigação de fazer⁴³².

Já depois do julgamento do caso do *leasing*, em 04.02.2010, o tema novamente voltou ao Plenário, ocasião em que se aprovou a súmula vinculante de n. 31, que teve a seguinte redação: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

A súmula foi aprovada unanimemente. Dos votos dos ministros não se observa nenhuma reflexão sobre as consequências do precedente do *leasing* sobre o conteúdo da súmula, visto que, apesar de todas as críticas dirigidas à dicotomia obrigações de dar/fazer, a intributabilidade das locações de bens móveis foi respeitada pelo Tribunal.

⁴³¹ 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.

⁴³² 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.

Nos anos seguintes, observam-se vários acórdãos unânimes do STF, seguindo a súmula vinculante referida⁴³³, inclusive o julgamento do RE 602.706, que, sob a sistemática da repercussão geral, considerou inconstitucional a incidência de ISS sobre a locação de filmes e de *videogames*⁴³⁴.

Outro relevante desenvolvimento na jurisprudência do STF sobre o ISS nesta terceira fase foi o julgamento do caso dos planos de saúde (RE 651703/PR⁴³⁵), no qual a Corte severamente questiona as conclusões do ano 2000.

Embora se pense que o pensamento do tribunal não tenha mudado tanto quanto se anuncia em relação ao precedente do arrendamento mercantil, o caso merece atenção especial, visto que o pensamento do relator nitidamente se diferencia das premissas acolhidas pelo Tribunal em 2009.

Esse voto se inicia pela afirmação da existência de uma “materialidade constitucional do conceito de serviço⁴³⁶” e de que, em relação a certa previsão da Lista Anexa, “não se enquadrando como serviço sob a ótica da materialidade do art. 156, III, da CRFB/88, não poderá haver a incidência deste tributo⁴³⁷”.

Assim, vê-se que, diferentemente do que prevaleceu em boa parte do período anterior à Carta de 1988, admite-se expressamente a possibilidade de controle da lei complementar, em caso de afronta à materialidade constitucional.

Anuncia-se, em seguida que, embora não se adote a tese da interpretação econômica do Direito Tributário, tampouco se admite o primado do Direito Privado sobre ele, de modo que não se exclui a possibilidade de haver conceitos próprios do Direito Tributário ou conceitos diversos dos constantes da legislação infraconstitucional.

Arremata-se que, em verdade, a amplitude do art. 110 do CTN é maior do que aquela que lhe empresta a interpretação literal, pois:

qualquer conceito jurídico, seja ele do Direito Privado ou não, ou extrajurídico, advindo ele da Economia ou de qualquer ramo do conhecimento, que tenha sido utilizado pelo constituinte para definir

⁴³³ Cita-se, por todos, o seguinte. 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.

⁴³⁴ 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.

⁴³⁵ 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.

⁴³⁶ *Ibid.*, p. 15 do inteiro teor do acórdão.

⁴³⁷ *Ibid.*, p. 15 e 16 do inteiro teor do acórdão.

competências tributárias não pode ser alterado por legislação infraconstitucional⁴³⁸.

Até aqui, concorda-se plenamente com as afirmações do Ministro Relator. A questão central evidentemente é aferir em que sentido a expressão foi empregada pela Constituição.

Em seguida, passa-se a fazer afirmações, a nosso ver, conflitantes com as premissas acima postas. Cita-se, por exemplo, trecho do voto do Min. Eros Grau no julgado do *leasing*, em que se afirma a possibilidade de serviços por força de lei, o que consta inclusive da ementa do acórdão ora comentado.

Defende-se o pluralismo metodológico. Afirma-se não se poder limitar a interpretação tributária ao método literal, especialmente não ao que exija que as palavras guardem os mesmos significados em ramos distintos do Direito. Dever-se-ia também valorizar a interpretação sistemática e a finalística.

Adiciona-se que, conquanto não se adote a interpretação econômica do fato gerador, deve-se utilizar o critério econômico como decorrência de uma apreciação axiológica baseada nos valores da igualdade e da solidariedade e nos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da solidariedade⁴³⁹. Por essa razão, propugna-se uma interpretação jurídico-econômica.

Arremata-se que o ISSQN e o ICMS abrem-se também à interpretação econômica, “porque baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica”⁴⁴⁰.

A partir disso, em aparente contradição com a parte inicial do voto, de índole conceitual, afirma-se, com base em Schoueri, dar-se a repartição constitucional de competências por tipos.

Repetem-se, depois, ideias do voto do relator do caso do *leasing*, como a de que o sentido de serviço de qualquer natureza excede o de obrigação de fazer.

Aceita-se, ao fim, expressamente, o conceito de serviço de Bernardo Ribeiro de Moraes, como relacionado ao “oferecimento de utilidade a outrem, a partir de um conjunto

⁴³⁸ *Ibid.*, p. 18 do inteiro teor do acórdão.

⁴³⁹ Sobre esse tema, já se apresentaram as devidas críticas acima.

⁴⁴⁰ 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. Página 25 do inteiro teor do acórdão.

de atividades materiais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”⁴⁴¹.

Nota-se, pois, que o que se apresenta como uma evolução nada mais é do que um retorno a um conceito doutrinário da década de 1970, que inclusive já fora acolhido por Turmas do STF décadas atrás, como relatado acima.

Desse modo, concluiu-se que as operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviços sujeita ao ISS.

Em voto-vista, o Min. Marco Aurélio sustentou não haver o STF superado o critério da obrigação de fazer. Ter-se-ia cuidado, no caso do *leasing*, para ele, de mera discordância sobre a qualificação jurídica dos fatos como obrigação de fazer ou não. Vislumbrando a ausência de prestação de serviços e a mera existência de contrato de seguro no caso dos autos, entendeu ser caso de IOF e votou favoravelmente ao contribuinte.

O Min. Fachin, adotando conceito de serviços diverso daquele do Min. Luiz Fux, exigiu a presença de uma prestação geradora de utilidade, efetuada sob regime de Direito Privado, que não caracterize relação empregatícia, invocando Marçal Justen. Citando texto de Misabel Derzi⁴⁴², entendeu que a prestação de serviços deve configurar uma utilidade, como uma obrigação de fazer em sentido lato, sem restrição ao contrato civilista de prestação de serviços.

Por entender que a disponibilização de rede credenciada e a cobertura de infortúnios configuram obrigação de fazer nesses termos, votou favoravelmente à Edilidade recorrida.

Do voto do Min. Barroso, também favorável ao Município, transparece a preocupação de não se deixar a atividade intributada. Embora se tenha relativizado a exigência de obrigação de fazer, afirmou-se haver na atividade dos planos a coexistência de obrigações de dar e de fazer.

O Min. Zavascki sumariamente acompanhou o relator, o que também fizeram os Ministros Dias Toffoli, Carmen Lúcia e Rosa Weber, que se referiu à compreensão alargada do Supremo quanto ao conceito de serviço para fins de ISS.

O Min. Lewandowski, por fim, vislumbrou na intermediação dos serviços médicos prestados por terceiros a prestação de serviços constitucionalmente tributável.

Nos primeiros embargos de declaração, buscou-se a modulação da decisão, em razão da alegada superação do entendimento fixado na súmula vinculante de n. 31, o que foi

⁴⁴¹ *Ibid.*, p. 33 do inteiro teor do acórdão.

⁴⁴² Indeadidamente citando como de Aliomar Baleeiro, já que se trata de notas de atualização de autoria de Misabel Derzi. Obra já citada anteriormente nesta dissertação.

rejeitado pela Corte, sob o argumento de que o “colegiado limitou-se a identificar a prevalência de verdadeira prestação de serviço nas atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos de saúde, nas quais os aspectos inerentes ao “dar” e ao “fazer” encontram-se indissociavelmente ligados”⁴⁴³.

Além disso, reconheceu o relator que a afirmação de que “a classificação dicotômica entre ‘obrigação de dar’ e ‘obrigação de fazer’ (...) não corresponde à classificação efetuada pelo constituinte ao atribuir competências aos entes federados” refletia o seu ponto de vista pessoal e **que não foi a razão de decidir da maioria dos votos antes proferidos**. No seu dizer, “o colegiado entendeu que prevalece no caso o elemento inerente ao ‘fazer’, devido às características específicas dos contratos de assistência privada à saúde celebrados pelas operadoras de planos de saúde, de natureza complexa”⁴⁴⁴. Arrematou que, apesar de seu ponto de vista pessoal, não se haviam superado os fundamentos da súmula vinculante de n. 31.

Pensa-se que, dada a função integrativa dos embargos de declaração, é muito salutar, para a correta compreensão dos precedentes da Corte, considerar incluída no acórdão a nota de que, para a maioria do Colegiado, ainda é relevante o fazer.

Em excelente análise da jurisprudência recente da Corte, Paulo Ayres Barreto também destaca não haver sido abandonada a dicotomia entre obrigação de dar/fazer⁴⁴⁵.

É de se ressaltar que, no Ag.Reg. no RE 553.004/RJ⁴⁴⁶, a Primeira Turma do STF, unanimemente (inclusive com o voto do Min. Luiz Fux), manteve a aplicação da súmula vinculante 31, posteriormente ao julgamento dos planos de saúde, embora anteriormente ao exame dos respectivos embargos de declaração.

Nos segundos embargos de declaração⁴⁴⁷ opostos ao acórdão, argumentou-se, além de questão processual, pela ausência de competência do Município para a tributação da atividade de seguro-saúde.

Muito embora tenha prevalecido, no julgamento primeiro do mérito, que os institutos de direito privado podiam ser relativizados na compreensão das regras de competência

⁴⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 651.703 Paraná*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749745629>> Página 13 do inteiro teor do acórdão. Acesso em: 24.01.2020.

⁴⁴⁴ *Ibid.*, p. 15.

⁴⁴⁵ BARRETO, Paulo Ayres. Nota de Atualização ao cap. 3. BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2018.

⁴⁴⁶ 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.

⁴⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Segundos Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 651.703 Paraná*. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=749745501>. Acesso em: 24.01.2020.

tributária, acolheu-se o argumento de que a atividade de seguro-saúde, distinta da dos planos de saúde *stricto sensu*, regia-se pelo art. 757 do Código Civil. Afirmou-se que o seguro saúde é um contrato de seguro típico e que, conquanto configure serviço, é serviço sujeito ao IOF.

Não se pode deixar de perceber a contradição manifesta entre os fundamentos do primeiro acórdão e os desses segundos embargos. Se, no primeiro caso, se defendeu o emprego de critério econômico, para afastar distinções entre atividades econômicas que têm o mesmo fundo, no segundo caso, valorizou-se a forma jurídica adotada para discriminar entre o ISS e o IOF, quando se sabe que os contratos de planos de saúde e de seguro-saúde são regulatoriamente bastante próximos (a Lei 9.656/98 dispõe de maneira comum sobre planos e seguros de saúde)⁴⁴⁸.

Da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, colhe-se ainda que se tem admitido a tributação, pelo ISS, da cessão de direito de uso de marca, em especial após a Rcl 8.623 AgRg/RJ. A discussão, contudo, não tem sido aprofundada. Tem-se limitado a reproduzir precedentes, os quais, quando muito, apontam não se tratar de locação de bem móvel, assim como a previsão expressa como serviço na LC 116⁴⁴⁹.

Desse período da terceira fase da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal percebe-se um distanciamento ainda maior da vinculação dos serviços para fins tributários com o contrato cível de prestação de serviços. Além disso, as críticas à dicotomia entre obrigações de dar e de fazer são mais contundentes.

Por fim, surge uma posição não majoritária que busca identificar os serviços com a noção de utilidade, a qual, ao fim e ao cabo, leva a um conceito residual de serviço que, representando toda atividade não enquadrada nas demais materialidades constitucionais, foi rejeitado pelo Congresso Nacional em 1965 e é sistematicamente insustentável sob a Carta de 1988.

Embora abertas as críticas às noções de obrigações de dar e de fazer, consideradas modelo inadequado para o tratamento das complexas questões tributárias do século XXI, há reticência ao seu abandono, ressalvado unicamente o voto do relator.

⁴⁴⁸BRASIL. 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.

⁴⁴⁹ Confirmam-se, por exemplo, os seguintes precedentes: RE 1.021.249/DF (<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=311789422&ext=.pdf>), Ag.Reg. no RE com agravo 1.153.708/SP (<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749474495>) e Rcl 8.623 (<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620191>).

Daí a importância de analisar voto a voto o que afirmou o Supremo Tribunal Federal, sem deixar-se impressionar por ementas que **não** refletem o pensamento majoritário da Corte, como foi expressamente reconhecido pelo redator do acórdão.

É de se notar, por fim, uma segunda contradição interna ao voto do Min. Fux. Conquanto defina os serviços como utilidades oferecidas a outrem, ao mesmo tempo, reduz a base de cálculo à diferença entre o recebido pelos planos de saúde e aquilo que é repassado aos prestadores de serviços por eles contratados ou a eles conveniados.

De fato, a relação entre a materialidade e a base de cálculo é tão íntima, que, de há muito, Becker a chamava precisamente de base de cálculo, nos seguintes termos: “nas regras jurídicas de tributação, o núcleo da hipótese de incidência é sempre a base de cálculo”⁴⁵⁰.

Confira-se o trecho do voto referido:

Ad argumentandum tantum, mostra-se ilegítima a incidência do ISSQN sobre o total das mensalidades pagas pelo titular do plano de saúde à empresa gestora, pois, em relação aos serviços prestados pelos profissionais credenciados, há a incidência do tributo, de modo que a nova incidência sobre o valor destinado a remunerar tais serviços caracteriza-se como dupla incidência de um mesmo tributo sobre uma mesma base de cálculo.

A base de cálculo sustentada pelo relator muito mais se coaduna com materialidade constitucional diversa de serviços, a exemplo da constante no voto do Min. Lewandovski, que votou favoravelmente ao Município sob o argumento de que havia no caso uma intermediação, a qual reflete evidentemente uma obrigação de fazer.

Desse modo, tendo entendido os serviços como utilidades, trai-se o Ministro relator ao reduzir a base de cálculo à comissão pela intermediação, em seguida ao que acaba por criar uma espécie não cumulatividade para o ISS, não prevista constitucionalmente.

No ano de 2020, o Supremo Tribunal viria a manifestar-se novamente por seu Plenário a respeito da materialidade constitucional do ISS em diversas ocasiões.

Primeiramente, em sessão virtual iniciada em 29.05.2020, a Corte apreciou a constitucionalidade da cobrança municipal sobre apostas, bem como da respectiva base de cálculo (RE 634.764/RJ⁴⁵¹).

⁴⁵⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 351.

⁴⁵¹ 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.

O item em questão na atual Lista de Serviços é o 19.01: “serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres”⁴⁵².

Embora haja, como foi visto acima, precedente datado de 1976 sobre o tema, os primeiros precedentes citados pelo relator, o Min. Gilmar Mendes, são da década de 80, casos em que, assim como em 1976, a Corte considerara constitucional a tributação pelo ISS, desde que com limitação da base de cálculo ao **valor dos ingressos**, mas não sobre o valor total das apostas.

Embora se aponte que a Constituição não tenha definido expressamente os serviços, reconhece-se que há limites constitucionais à definição do fato gerador do ISS pela lei complementar, pois “como bem se sabe, pudesse o legislador complementar ou municipal ressignificar esse conceito, estaria a manipular os lindes de sua própria competência”⁴⁵³.

Contrariamente à tese dos serviços por definição legal, que em vários momentos aflorou na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, afirma-se que “a mera inclusão na lista não transforma em serviço a atividade que, pela sua natureza, tenha outra qualificação jurídica”⁴⁵⁴.

Relata-se a distinção firme feita entre obrigações de dar e de fazer que teria sido feita no caso do ano 2000 e noticia-se a ampliação do caso do *leasing*, que se toma como a orientação atual da Corte sobre o tema, a nortear o julgamento do caso concreto, como se depreende do seguinte trecho:

(...) apesar de entender que a clássica **distinção entre as ditas obrigações de dar e de fazer** nem sempre vai ser suficiente para enquadrar uma determinada atividade no conceito de serviço de qualquer natureza previsto no texto constitucional, **tal diferenciação ainda é válida para justificar a incidência de ISS sobre exploração da atividade de apostas** (grifos nossos).

Assim, depreende-se que não se considera superada a dicotomia entre obrigações de dar e de fazer para fins da tributação.

Em seguida, vincula-se o conceito constitucional de serviço à ideia de esforço humano fornecido a outrem, ao que se chega citando um trecho isolado de Bernardo Ribeiro

⁴⁵² BRASIL. *Lei Complementar n. 116/2003*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm> Acesso em: 10.07.2020.

⁴⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 634.764/RJ*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=15343623117&tipoApp=.pdf>>. Página 7 do inteiro teor do acórdão. Acesso em: 10.07.2020.

⁴⁵⁴ *Ibid.*, p. 9.

de Moraes, que **não** reproduz sua noção de serviço como mera circulação de bem imaterial, e igualmente um trecho mais completo de Kiyoshi Harada.

Para o relator, a exploração da atividade de apostas se enquadraria nessa definição, pois haveria “trabalho (esforço humano) prestado em favor de terceiro”⁴⁵⁵.

Mais adiante no voto do relator, lê-se: “o valor do bilhete ou ingresso remunera a prestação de serviços, enquanto que o valor da aposta representará renda do ganhador”⁴⁵⁶.

De maneira mais clara, embora o caso concreto se refira a corridas de cavalo do Jockey Club carioca, ilustra-se Ministro seu raciocínio a partir da loteria:

Em se tratando de tributação dos produtos de loteria, deve-se esclarecer que há a figura da Caixa Econômica Federal e a das unidades lotéricas, em que ambas são remuneradas pela prestação de serviços de distribuição e venda de bilhetes de loteria.

Em relação às unidades lotéricas, do valor pago pelo apostador, por exemplo, da Mega-sena, **a unidade lotérica recebe uma comissão pela referida venda. Por sua vez, a Caixa Econômica Federal igualmente recebe, do mesmo valor pago pelo apostador quando da compra da Mega-sena, uma tarifa para remunerar a prestação de serviços.** Tanto a comissão da unidade lotérica quanto a tarifa recebida pela Caixa Econômica Federal representam pagamento pela exploração da atividade de apostas, e se submetem à incidência de ISS.

Veja-se que não se está cobrando separadamente o valor referente à prestação de serviços desempenhada tanto pela unidade lotérica quanto pela Caixa Econômica Federal. **Mas não se pode negar que há um pagamento sobre as referidas atividades**, o qual se encontra embutido no valor da aposta; no exemplo dado acima, no valor pago pelo apostador da Mega-sena.

Assim, sustenta-se que, embora a aposta não seja por si só tributável, embora certamente o fosse por um conceito de serviço como utilidade ou como mera circulação de bens imateriais, reconhece-se a possibilidade de tributar a organização da atividade e, no caso da lotérica, a intermediação, que se enquadrariam na noção geral de obrigação de fazer.

Ficou vencido tão-somente o Ministro Marco Aurélio, mas, dentre os aderentes à maioria, só apresentou voto escrito o Ministro Alexandre de Moraes, que esposou conceito de serviço semelhante àquele do Ministro Fux quando do julgamento sobre os planos de saúde, citado expressamente como o entendimento da Suprema Corte a respeito do tema, o que, segundo o próprio Ministro Fux, como se viu, não corresponde à realidade.

Duas observações se impõem.

Primeiramente, a de que, na jurisprudência pré-88 e agora, embora houvesse o imposto sobre as diversões públicas sido extinto concomitantemente com a criação do ISS,

⁴⁵⁵*Ibid.*, p. 13.

⁴⁵⁶*Ibid.*, p. 16.

decidiu-se que a receita total das apostas não era tributável. Isso revela a incompatibilidade com a ideia de Bernardo Ribeiro de Moraes de tributação geral da receita pela conjunção entre ISS e ICMS, que onerariam a circulação de bens materiais e imateriais, pelo que, no voto do Ministro Alexandre de Moraes, há a mesma contradição verificada no voto do Ministro Luiz Fux no caso dos planos de saúde.

Ali como aqui, cindiu-se a atividade econômica, para tributar apenas parte dela. Se, no voto do Ministro Gilmar Mendes, há a coerência interna que faltou ao voto do Ministro Alexandre de Moraes, já que se separou o que, dentro de toda a operação, era a prestação de serviços, com a consequente redução da base de cálculo, o que não se poderia fazer com a adoção do conceito de serviço como utilidade, há ulteriores questionamentos a fazer.

Se a intermediação da lotérica, no exemplo citado, pode facilmente configurar obrigação de fazer, não é igualmente isenta de dificuldades a separação entre a organização da atividade de aposta, que parece ser a base tributável para a maioria, e a própria aposta.

Ora, no caso de a organização da atividade ser feita pela mesma entidade que vende os bilhetes para a aposta, haveria, em princípio, um autosserviço intributável, visto que não é para o terceiro que paga pela aposta que essa organização se dá. No caso de haver organização por entidade outra ou verdadeira atividade de distribuição de ingressos, consegue-se, sim, vislumbrar um fazer.

No primeiro caso, contudo, parece a distinção cerebrina, embora procure louvavelmente dar densidade ao conceito constitucional de serviços como um fazer prestado a terceiros, verdadeiramente ausente no simples ato de apostar, no qual o agente é o suposto tomador de serviços.

Em segundo lugar, ambos os ministros que proferiram os votos escritos majoritários adotaram como razão de decidir para a delimitação da materialidade do ISS – no primeiro caso (Gilmar Mendes), e em ambos (Gilmar Mendes e Alexandre de Moraes) –, para a redução da base de cálculo, o fato de ao menos parte do valor representar renda, tributável pela União.

Se a afirmação causa estranheza se se imaginar que não há a menor dificuldade em tributar a quase totalidade da receita de um vendedor de mercadorias por meio do ICMS, ainda que se trate do principal elemento positivo na formação de sua renda empresarial, o lucro, essa orientação revela a aceitação pelo Supremo Tribunal Federal de uma premissa mais profunda, que se defende neste trabalho, **a de que nem toda receita empresarial está abarcada por regra de competência impositiva constitucional.**

A tributação pelos impostos privativos dá-se no Brasil em bases analíticas, essa sim a razão verdadeira pela qual o valor total pago pela aposta, que não corresponde a um fazer humano, mas antes a uma escolha do próprio tomador, que envolve, inclusive, um certo grau de técnica, não pode ser integralmente tributável. Note-se que, fosse o serviço a mera utilidade que se aufera da colocação à disposição do meio de aposta, nos termos da orientação aparentemente defendida pelos Ministros Fux e Moraes, não haveria razão para não tributar toda a receita obtida com as apostas.

Uma semana antes, a Corte havia julgado um outro caso de ISS a partir de fundamentos muito semelhantes. Inverteu-se a ordem dos julgamentos neste trabalho por se considerar o primeiro mais expressivo para os objetivos desta dissertação.

Foi o caso das franquias, também julgado sob a sistemática da repercussão geral. O Min. Gilmar Mendes também era o relator e, assim como no caso anterior, só apresentaram votos escritos os Ministros Alexandre de Moraes e Marco Aurélio de Mello. O teor dos votos é quase idêntico ao do julgado acima referido.

Do voto do relator no RE n. 603.136/RJ⁴⁵⁷, extrai-se que o contrato de franquia envolve diversas prestações, a saber, “cessão de uso de marca, treinamento de funcionários, aquisição de matéria-prima etc”⁴⁵⁸.

Depois de se posicionar sobre o conceito constitucional de serviços nos mesmos termos do voto já referido acima, o Ministro destacou o caráter híbrido do contrato de franquia:

A questão não é simples assim, e a controvérsia, segundo me parece, reside na natureza híbrida, na maneira de ser complexa desse contrato mercantil, o contrato de franquia empresarial. A bem dizer, diferentes prestações podem estar compreendidas no bojo do contrato de franquia, tais como a cessão do uso de marca, a assistência técnica, direito de distribuição de produtos ou serviços, entre outras. Algumas delas podem ser tomadas como atividades-meio; outras, como atividades-fim no contexto da relação entre franqueador e franqueado.

Haveria, assim, uma conjunção de obrigações envolvidas, algumas de dar, outras de fazer.

Destacando que o contrato de *franchising* não se limita à cessão de marca, mas envolve diversas prestações de serviços, o Ministro conclui que, ao sustentar a compatibilidade da tributação municipal dos contratos de franquia, não está “inovando em

⁴⁵⁷ 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.

⁴⁵⁸ *Ibid.*, p. 5 do inteiro teor do acórdão.

relação à linha de precedentes do Supremo Tribunal Federal na matéria, mas apenas reafirmando a jurisprudência da Corte”⁴⁵⁹.

Apesar dessa constatação, rejeita o Ministro a possibilidade de incidência do ISS tão-somente sobre a parte do contrato que se refira às prestações de serviço, por duas razões: porque o contrato seria um todo incidível e porque, caso contrário, haveria um estímulo à deturpação desses contratos, para atribuir cada vez maior parte de seu preço à prestação intributável.

Como reforço à sua argumentação, o Ministro arremata que caberia à Corte ““combater” vazios no sistema tributário, decotes na já combalida estrutura fiscal dos Estados e Municípios, fatos livres de tributação”⁴⁶⁰, argumento, como já foi visto na parte inicial deste trabalho, inaceitável na ordem constitucional de 1988.

O segundo a proferir voto escrito, o Ministro Marco Aurélio, sustentou o seu tradicional entendimento do caso da locação de guindastes, como faria novamente uma semana mais tarde no julgado das apostas.

No que respeita especificamente ao precedente em exame, embora reconhecesse que dentro do contrato de franquia também havia obrigações de fazer, sustentou o Ministro não ser possível a incidência do ISS por “constituir a franquia forma de contrato complexo, cuja atividade-fim consiste na cessão de direito”⁴⁶¹.

E arremata:

Descabe tomar a parte pelo todo: a franquia versa a disponibilização de certa marca ou patente – a saber, a cessão de direito de uso de modelo de negócio –, e não a prestação, em si, de serviço, revelando-se este, caso existente, mero acessório ao cerne do contrato.

Desse voto, extrai-se, pois, que o cerne do contrato de franquia seria a cessão do direito de uso do modelo de negócio, de modo que as prestações de serviços seriam meramente acessórias, motivo por que descaberia pretender fazer incidir o imposto municipal.

O voto do Ministro Alexandre de Moraes, por fim, não destoa relevantemente do que seria proferido no caso das apostas.

Analisando criticamente o precedente, não se pode deixar de fazer a seguinte observação.

⁴⁵⁹*Ibid.*, p. 21-22.

⁴⁶⁰*Ibid.*, p. 25.

⁴⁶¹*Ibid.*, p. 37.

Em apenas uma semana, a Corte passou de sustentar a impossibilidade de cindir a operação econômica, no caso das franquias, a defender a possibilidade dessa divisão, no caso das apostas, conquanto, contraditoriamente, no primeiro caso, seria muito mais fácil a cisão, já que há prestações diversas feitas a terceiro, ao passo que, no segundo caso, a organização das apostas, quando separadas do ato isolado de apostar, é, ao fim e ao cabo, algo interno à operação e, portanto, de menos óbvia autonomia. *Habent sua sidera lites*.

Em agosto de 2020 ainda se debruçaria a Corte Suprema sobre a tributação das farmácias de manipulação (RE 605.552/RS) pelos municípios.

O Min. Relator partiu da premissa de que, mesmo prevista uma operação econômica na lei complementar [de serviços], não seria ela constitucional em duas hipóteses: “(i) se o legislador complementar definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços ou (ii) sempre que o fornecimento de mercadorias seja de vulto significativo e com efeito cumulativo”⁴⁶².

Especificamente quanto à materialidade do ISS, aponta haver no fornecimento de medicamento encomendado “inequívoca prestação de serviço”, pois “o objeto principal do contrato é um fazer algo por prévia encomenda de outrem”⁴⁶³.

A tese proposta pelo relator e aprovada pelo Plenário foi, pois, a seguinte:

Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira⁴⁶⁴.

O Ministro Marco Aurélio, que adota seu já conhecido e citado conceito constitucional de serviço, entendeu que o serviço do caso concreto era mero meio para obter a prestação principal, a entrega do produto, pelo que divergiu do relator.

Não tendo tecido considerações sobre a materialidade do ISS, o Ministro Alexandre de Moraes entendeu que “sendo o medicamento manipulado para consumidor certo, em caráter pessoal, (...) não há como afastar essa atividade do conceito de prestação de serviço farmacêutico”, pelo que concluiu pela incidência do ISS. Concordou, pois, com o relator.

⁴⁶²BRASIL. 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, p. 22 do inteiro teor.

⁴⁶³*Ibid.*, p. 23.

⁴⁶⁴*Ibid.*, p. 24.

O Ministro Edson Fachin, por sua vez, adotou o conceito de serviços de Aires Barreto e viu na manipulação por encomenda obrigação de fazer, mas aderiu à divergência, por não vislumbrar suporte para a tributação na lista anexa.

A Ministra Rosa Weber, embora aponte que a Constituição tenha conferido ao conceito de serviço amplitude maior que na definição civilista, resolve, mesmo assim, partir da análise civilista “para fornecer uma indicação conceitual das atividades que foram eleitas pelo poder de tributar”⁴⁶⁵. Por considerar que há no caso concreto “preponderância de contratação de serviços farmacêuticos”⁴⁶⁶, votou com a maioria.

Por fim, o Ministro Gilmar Mendes toma como premissa que, sob pena de desestruturar a própria repartição de competências, há limites à atividade do legislador complementar, que “pode até restringir o conceito de serviço, mas não pode ampliá-lo indiscriminadamente, (...) “não pode chamar de serviço aquilo que serviço não é”⁴⁶⁷. Para resolver o caso *sub judice*, aponta ser necessário “examinar se no serviço prestado pela empresa predomina obrigação de dar ou de fazer”. Conclui, pela não incidência à luz da ausência de previsão específica na lei complementar, no sentido de ser caso de operação mista sujeita ao ISS.

De todo o exposto, nesse derradeiro julgado, embora também seja de relevo o regramento constitucional para as operações mistas, potencialmente sujeitas ao ISS e ao ICMS, que não é objeto deste trabalho, fica evidente que há um relativo consenso a respeito da identificação, ainda que imperfeita, dos serviços de qualquer natureza com as obrigações de fazer, o que não se traduz, entretanto, em consenso quanto à qualificação jurídica dos fatos e de sua preponderância em cada atividade tributável, o que já se deixava anunciar em julgamentos anteriores.

Desse modo, pode-se afirmar que, para a Suprema Corte, embora se reconheça a pouca adequação da dicotomia obrigações de fazer/dar à determinação da materialidade das normas de competência tributária, há um bloco largamente majoritário na Corte que julga imprescindível para legitimar a tributação municipal a interposição de um esforço humano prestado em favor de outrem.

Controverte-se, no entanto, em operações cada vez mais complexas, se basta a presença mínima de qualquer obrigação de fazer, o que corresponderia a nosso ver a uma espécie de tributação por elemento de conexão, ou se é necessária a preponderância. Nesse

⁴⁶⁵*Ibid.*, p. 71.

⁴⁶⁶*Ibid.*, p. 74.

⁴⁶⁷*Ibid.*, p. 80.

tipo de operações complexas, também não está claro se deve haver cisão da operação para fins tributários. Ora se propugna o tratamento unificado, ora se determina a separação, sem que haja critérios claros para uma ou para outra solução.

O ano de 2020 ainda reservaria ao ISS o julgamento do caso dos *softwares*, no âmbito das ADIs 1945⁴⁶⁸ e 5659⁴⁶⁹. A análise breve destes julgados e restrita ao voto majoritário do Ministro Dias Toffoli, divulgado na *internet*⁴⁷⁰ se deve a que, dada ausência de publicação do acórdão até a data de depósito desta dissertação, não se obteve acesso a todos os votos escritos proferidos, bem como ao fato de que os demais votos se voltam precipuamente ao ICMS, que não é objeto deste trabalho.

Passa-se, pois, ao voto referido da ADI 5659, amplamente transcrito na ADI 1945.

Depois de discorrer longamente sobre o tratamento tributário dos *softwares* no IVA europeu, que, nos termos já explanados, distancia-se de maneira relevante da tributação subnacional do consumo no Brasil, passa o relator a tratar do que intitula de “solução para o caso nacional”⁴⁷¹, começando por afirmar que as lições europeias serviriam ao deslinde do feito.

Parte-se da premissa inicialmente implícita de que os *softwares* teriam de ser tributados, seja pelo ICMS, seja pelo ISS, mas que a escolha entre os dois não seria evidente, porque, embora não haja restrição expressa do ICMS aos bens corpóreos, também não há disposição expressa “de que toda e qualquer operação com bens incorpóreos (não tangíveis) deve ser considerada prestação de serviço para efeito do ISS”⁴⁷².

Por essa última afirmação, o conceito de serviço não seria o residual de utilidade.

Em seguida, afirma-se, destacando a rigidez da repartição de competências que a “lei complementar sobre pouco poderá dispor, limitando-se seu escopo ao reforço do perfil constitucional de cada tributo, tentando-se evitar, assim, os conflitos”⁴⁷³.

Dado que, como apontado, há a suposição de que a operação econômica discutida necessariamente seria tributada, pelo ISS ou pelo ICMS, o voto passa a se voltar aos conflitos de competência e ao tratamento tributário das operações mistas⁴⁷⁴. Como se trataria de

⁴⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1945. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>> Acesso em: 11.11.2020.

⁴⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5659. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5132886>> Acesso em: 11.11.2020.

⁴⁷⁰ 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.

⁴⁷¹ *Ibid.*, p. 15 e ss.

⁴⁷² *Ibid.*, p. 15.

⁴⁷³ *Ibid.*, p. 16.

⁴⁷⁴ *Ibid.*, p. 17-21.

atividade potencialmente sujeita a ambos os impostos, legitimar-se-ia a escolha do legislador complementar no item 1.05 da Lista Anexa.

Apenas depois de estabelecido que se trata de conflito de competência e da sua solução, julgada válida, pela lei complementar é que se passa a discorrer sobre a adequação do item ao conceito de serviços⁴⁷⁵, o que nos parece censurável, já que o cotejo prévio com as materialidades constitucionais envolvidas é questão prévia e prejudicial à da solução do “conflito de competência”.

Para formular esse juízo, dissociam-se os *softwares* em categorias: feito por encomenda; padronizado; customizado (misto das duas primeiras); disponibilizado por *download* e via computação na nuvem. Em relação a todos, considerou-se haver serviço.

No primeiro caso, a elaboração seria uma clara obrigação de fazer, o que não se desnaturaria pela entrega do que foi realizado, com o que o presente trabalho concorda.

Quanto ao *software* padronizado, independentemente de sua forma de disponibilização, sustentou-se que teria por característica fundamental ser produto do engenho humano. Haveria uma operação complexa, com obrigação de fazer no esforço intelectual da produção, no suporte e nas atualizações fornecidas aos usuários. Com maior razão o raciocínio se aplicaria aos customizados, em que há um programa padrão preexistente, modificado para atender às necessidades do usuário.

Do relatado se depreendem duas constatações principais.

A primeira delas é a forte valorização da previsão na lei complementar, ao modo do que se observava no Supremo Tribunal Federal anterior à Constituição de 1988, mas desta feita sob a alegação de tratar-se de operação mista e, assim, de verdadeiro conflito de competência.

A segunda delas é a continuidade, dada a persistente relutância em abandonar a noção de obrigação de fazer como associada ao conceito constitucional de serviços, do enfoque da discussão na qualificação dos fatos.

Se no *software* encomendado há uma evidente prestação de serviços nos termos defendidos por este trabalho, no caso dos padronizados, parece haver uma valorização excessiva de obrigações laterais do contratado, como a de fornecer suporte. Antes parece haver nesses casos a mera cessão do direito de usar, ao modo que se verifica numa locação. O esforço humano produtor do *software* **não** compõe a prestação que se deseja tributar (o licenciamento do uso), mas lhe é antecedente.

⁴⁷⁵ *Ibid.*, p. 22 e ss.

Por outro lado, o *software* altamente mutável e customizável parece exigir uma reflexão adicional. Em muitos casos, a evolução do produto é tão constante e em tempo real e tão ligada às necessidades dos clientes que é de se indagar se, na verdade, a prestação fim não seria, em lugar do mero licenciamento do *software*, a realização do objetivo que com ele se deseja alcançar. O *software* seria apenas o instrumento empregado pela contratada para viabilizá-lo.

A discussão não é diversa, *mutatis mutandis*, daquela que há na distinção entre a mera locação de uma moderna máquina de sondagem petrolífera que o locatário não teria o *know-how* para operar e a contratação do serviço de sondagem a ser manejado pela empresa proprietária da máquina em favor de terceiro. Ainda que, nesse segundo caso, esteja embutida uma locação, não é ela certamente a prestação-fim.

Assim, pense-se numa contratação de empresa que prometa gerenciar os investimentos de seus clientes a partir de uma plataforma *online* atualizada diariamente por especialistas em finanças e em inteligência artificial, de acordo com as mudanças instantâneas do mercado e com os dados que colhe diuturnamente a respeito do perfil de seus clientes. Ainda que se pretendesse qualificar essa prestação como mero licenciamento de uso de um *software*, certamente haveria margem para entender que, em verdade, a prestação final é similar à de uma assessoria, que meramente emprega como meio o programa acessado.

Sob essa ótica, há o potencial para o distanciamento de certas operações com *softwares* do sentido meramente estático de serviço, que há na locação pura e que foi descartado por este trabalho. A constitucionalidade da previsão em lei complementar, contudo, passaria certamente por excluir da tributação os *softwares* completamente padronizados e por delimitar melhor as hipóteses em que a tributação se legitima.

É evidente, ainda, que se constitucionalmente, nesse exemplo dado, seria viável a tributação, certamente deveria haver enquadramento em item próprio da Lista de serviços, não sob item que preveja como prestação-fim tributável o licenciamento de uso do programa.

5 CONCLUSÃO PARCIAL: O CONCEITO DE SERVIÇO PARA FINS DE ISS E SUA INTERAÇÃO COM A CÉDULA RESIDUAL

De todo o exposto acima, pensa-se haver uma clara convergência a respeito da significação de serviço para fins de ISS dentre os sentidos literalmente admissíveis da materialidade constitucional, que vão do contrato de locação de serviços ao de utilidade.

No estudo **literal**, verificou-se que, no vernáculo, a expressão está fortemente carregada do sentido de trabalho humano desempenhado dinamicamente.

O Direito Privado (direito obrigacional civil e comercial), a seu turno, conhece serviço em pelo menos duas acepções: o largo de locação de serviços (largo em relação ao sentido estrito da escravidão) e o larguíssimo, que abarca a empreitada.

O constituinte reformador de 1965 não empregou a expressão locação de serviços, que era o empregado pelo Direito Privado, o que indica ausência de vinculação plena com esse contrato; tampouco elegeu termo que indicasse um campo de incidência residual.

O próprio Direito Civil da época, por outro lado, como foi mencionado acima, já admitia a ampliação das prestações de serviços, para incluir o que não fosse a mera locação autônoma do trabalho humano.

Assim, literalmente, não há uma clara referência ao Direito Privado, ao menos não a um contrato específico. A alusão que costuma ser defendida, inclusive, é às obrigações de fazer, que não contêm em sua denominação os termos constitucionalmente empregados.

A noção de serviço do Direito do Consumidor da década de 1990, por sua vez, não se presta a revelar o sentido de serviço juridicamente corrente em 1965, dada inclusive a confusão com a acepção ampliada de bem, também empregada pela legislação consumerista.

Além disso, o Direito Privado não obrigacional, especificamente o societário, também esposa conceito de serviço que não se pode dizer residual.

No único emprego conhecido anterior à Emenda n. 18/1965 (no RIR do mesmo ano), a expressão constitucional distancia-se do sentido de utilidade.

Na Economia, percebeu-se haver pelo menos três sentidos para serviço: o amplíssimo de setor terciário, o estático e residual de utilidade e o dinâmico. O primeiro se revelou incompatível com a repartição tributária de competências, pois abarcaria todo o comércio e o dinâmico foi julgado mais bem estabelecido à época da Emenda n. 18/1965.

Com efeito, à época da Emenda n. 18/1965, prevalecia economicamente o sentido de serviço chamado acima de *acts-based*, o qual coincide com a noção vulgar de serviços

sobredita, que não abarca todas as atividades econômicas que não a venda de mercadorias (em sentido corpóreo).

Dos sentidos literais do direito comparado, notou-se que, conquanto a materialidade europeia fosse o faturamento, pelo que haveria espaço para abarcar mais que a venda de mercadorias e a prestação de serviços e, assim, uma definição residual de serviços, a legislação estrangeira de antes e de hoje carrega marcas profundas da dissociação entre serviços e outras operações apenas residualmente inseridas sob essa categoria.

Literalmente, parece, assim, haver muito mais uma vinculação ao vernáculo, traduzida posteriormente, em termos privatísticos, na noção de obrigação de fazer e também coincidente com o uso econômico e tributário da época.

Do ponto de vista literal, parece haver sido eleito um termo não propriamente jurídico, ainda que evidentemente por ele normatizado no Direito Privado, não só, percebase, no âmbito específico do contrato de locação de serviços, mas em diversos outros contratos, cujo conteúdo sói ser condensado sob a noção de obrigação de fazer.

Pela marcada distinção, tanto no vernáculo, quanto no Direito, que há entre trabalho e serviço, excluem-se igualmente as prestações insertas nas relações de emprego. Essa impressão é confirmada sistematicamente pela regra de competência do art. 195, I, da CF, que, se na redação originária se limitava a prever como base a folha de salários, passou a, na ampliação de 1998, a distinguir entre salários do trabalho sob vínculo empregatício e rendimentos da prestação de serviços.

Sistematicamente se descartaram os sentidos extremos referidos (de mera locação de serviços e de utilidade): o primeiro sobretudo em razão da remissão constitucional expressa a **serviços** de transporte e de comunicação, e o segundo, em especial pela existência da competência residual, mesmo, como se demonstrou, no âmbito da tributação do consumo.

A distinção constitucional entre locações, cessões e serviços também aponta no mesmo sentido. Afasta-se, pois, a necessidade inexplicavelmente suposta por alguns de abarcar todos os possíveis fatos tributáveis sob alguma das figuras constitucionalmente previstas. Também se rejeita, em especial pela remissão expressa ao art. 155, II, da CF, o sentido mais estrito.

A noção de serviço como utilidade provém, ainda, da mesma raiz economicista que alargaria o ICM para abranger operações como o comodato, o que levaria a uma confusão de materialidades inaceitável na sistemática constitucionalmente eleita de rígida repartição de competências tributárias.

O fim da regência do fato gerador do ISS por Ato Complementar, o que se passou a fazer por Decreto-Lei, ato normativo infraconstitucional, permitiu, ainda, a volta da discussão sobre o significado da materialidade constitucional.

Embora o objeto do contrato de prestação de serviços certamente se inclua no ISS, não se pode dizer o mesmo quanto à mera utilidade; assim, as locações e as cessões puras de direitos estão excluídas do âmbito material do imposto.

O sentido constitucional é, pois, entre esses um intermediário.

Considera-se um sentido eminentemente comum de serviço (vernacular), ainda que coincida com o sentido econômico à época da Emenda (*acts-based* ou dinâmico) e o sentido privatista traduzido pela noção de obrigação de fazer, que não foram reprovados por quaisquer dos métodos interpretativos empregados.

Muito ao contrário, esse é o sentido de serviço que ressoa até hoje na legislação tributária brasileira e estrangeira; mesmo naquela que admite a tributação do que não é serviço, não deixa de diferenciá-lo de outras prestações tributáveis.

De comum entre os três, extrai-se que **o objeto tributável deve envolver um esforço humano, ainda que com o concurso de máquinas; um desempenho; um grau mínimo de dinamicidade que dê densidade à prestação. Assim, embora com isso se produza utilidade, a utilidade por si só não é tributável se não se englobar na prestação o esforço anterior dela produtor.**

Em razão do mandamento tributário fundamental da capacidade contributiva, é de se excluir da tributação o autosserviço, como já foi apontado; somente prestações a terceiros são, pois, tributáveis.

A par da coincidência entre os três significados referidos (econômico-dinâmico, vernacular e de obrigação de fazer), dada a proeminência do Direito Privado durante largo período, que gozava do prestígio atual atribuído ao Direito Constitucional, houve uma sublimação jurídica desse sentido intermediário sob a noção de obrigação de fazer, que nos chegou até os dias atuais.

Embora se tenha sustentado ser artificial e particularmente brasileira a tentativa de vinculação dos serviços às obrigações de fazer⁴⁷⁶, não só se demonstrou neste trabalho ser

⁴⁷⁶ 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, p. 87.

mais remota essa vinculação entre nós do que se supunha, como se encontra a mesma ligação na jurisprudência tributária italiana⁴⁷⁷.

Nas linhas a seguir, tenta-se resumir as demais vias interpretativas pelas quais se chegou a essa conclusão.

Do lado **histórico**, percebe-se que não havia um evidente antecedente nacional do imposto sobre serviços, embora ele tenha sido apontado pela comissão como um sucessor menor do imposto de indústrias e profissões.

O imposto sobre indústrias e profissões era inicialmente um tributo fixo sobre o mero exercício da atividade econômica. Estático, não gravava a atividade em movimento, como os serviços; antes se assemelhava, num primeiro momento, às atuais contribuições profissionais em seu fato gerador. Posteriormente, evoluiu para equiparar-se, conquanto rudimentarmente, aos impostos europeus sobre a receita, para alguns, inconstitucionalmente. Seja como for, o âmbito de atividades por ele abarcadas era bastante amplo, como autorizava a nomenclatura constitucional. Mesmo sobre a mais ampla compreensão possível de serviços, o IIP os excedia, já que também englobava a circulação de mercadorias.

As indústrias e profissões, conquanto pudessem pensar-se refletidoras do trabalho pessoal, sempre e no momento pré-reforma de 1965, abarcaram as atividades econômicas impessoais, mesmo fora do âmbito do que viria a ser o campo do ICM, do IOF e da cédula residual, o que contribui para descartar o sentido mais restrito da vinculação ao contrato de locação de serviços.

O imposto de transações, apesar de historicamente haver previsto hipóteses de incidência bastante pontuais, carregava materialidade sobremodo genérica, o que lhe rendeu a pecha de inconstitucionalidade nas ocasiões frequentes em que invadia competências privativas. Dada a sua materialidade inespecífica, não pode ser considerado antecessor do ISS, especialmente se se tem em conta que um dos fins primordiais da Reforma de 1965 era justamente o de evitar a interpenetração de competências tributárias.

O imposto sobre serviços de qualquer natureza trouxe, assim, materialidade nova, sem prejuízo da possibilidade de abarcar certas atividades antes tributadas por impostos já existentes e sem que haja nada, especialmente na coexistência de uma cédula residual, que nele exija incluir todas as operações não subsumíveis a outras materialidades impositivas privativas.

⁴⁷⁷CHIARINI, Gabriele. *Fattispecie e disciplina dei servizi. Contributo alla riflessione giuridica sugli istituti della società post-industriale*. Mião: Giuffrè Editore, 2011, p. 42.

Nos precedentes europeus, além disso, verifica-se que a materialidade era sintética (faturamento) e que, mesmo assim, as dicções legislativas restringiam o que, dentro do faturamento, entendia-se por prestação de serviços.

Geneticamente, compulsando-se os trabalhos preparatórios do Executivo e os do Congresso, vê-se que não há, em momento algum, definição de serviços, a qual evidentemente não teria forçosamente de prevalecer. No entanto, percebe-se com clareza que não se aceitava fosse o tributo o imposto residual que alguns atualmente pretendem que seja. A limitação era percebida pelo Ministério da Fazenda, que buscava compensar os municípios pelas perdas arrecadatórias. Ainda mais inequívoca foi a mensagem transmitida pelo Congresso Nacional, ao tentar substituir o termo “serviços de qualquer natureza” por “atividades lucrativas de qualquer natureza, realizadas em seu território, desde que não tributadas especificamente pela União ou pelo Estado” – *sem sucesso*.

O cotejo com os projetos de reforma constitucional tributária também indicou que o sentido constitucional de serviços é mais restrito que o de utilidade.

A análise da legislação posterior à Emenda n. 18/1965 revelou ainda que, imediatamente à edição da Emenda, **o Código Tributário Nacional não previu como fato gerador a locação de bens móveis**; apenas a de bens imóveis, considerada contraditoriamente inconstitucional pela doutrina dos serviços como bens imateriais, o que só se explica por um tão indisfarçável quanto indizível incômodo com a adoção do conceito estático de serviço.

A inclusão das locações de bens móveis se deu por instrumento de nível supraconstitucional (Ato Complementar), que, nos termos expostos, não se sujeitava a controle de constitucionalidade.

Com o DL n. 406/68, voltou a ser possível o controle de constitucionalidade, que levou às discussões jurisprudenciais examinadas, nunca levadas ao Plenário do Supremo Federal antes do ano 2000.

A partir de 5 de outubro de 1988, além disso, deixou de ser empregável o argumento de que, ainda que certas atividades não fossem serviços em sentido constitucional, estariam incluídas na competência municipal pela delegação da competência residual da União aos municípios.

Doutrinariamente, os conceitos mais ampliados de serviços como circulação de bem imaterial (utilidade) refletem concepções tributárias estrangeiras e incompatíveis com a Constituição Tributária Brasileira. Além disso, nota-se desde cedo um claro incômodo da doutrina com certos “serviços” tributáveis, tidos como serviços por definição legal em

oposição a serviços por natureza, o que terminava por ser aceito pelo indevido papel que se atribuía à lei complementar. Evidentemente, nos termos citados de Dworkin, não há serviços por natureza como um conceito natural. Cuida-se de um conceito jurídico-tributário. O incômodo com os serviços que não o seriam por natureza é, assim, uma insatisfação com a percepção de desvio do sentido comum de serviço à época, incorporado pela Constituição.

Jurisprudencialmente, no Supremo Tribunal Federal, verificou-se que a aceitação por largo tempo de determinadas atividades sob o manto do ISS deu-se não propriamente em razão de certa concepção sobre a materialidade constitucional, mas por excessiva deferência à lei complementar, por limites processuais dos extraordinários, por mera interpretação legal que à época tocava à Corte e, ainda, por argumentos, se não já antes, certamente agora inaceitáveis, como o da inadmissibilidade de que certas atividades econômicas simplesmente fiquem intributadas, o que é consequência lógica inafastável de uma escolha legítima do constituinte: a instituição de uma cédula residual de competência e de um sistema de rígida repartição de competências.

Também se percebeu que a noção de obrigação de fazer sempre esteve presente nos julgados da Corte Máxima, ainda que para ser contornada, não raro por intermédio de construções bastante artificiais, como a de que a locação é serviço porque o locatário emprega o bem locado para posteriormente desempenhar serviço.

Quando em 2000 se adotou na relatoria a tese extrema de que serviços se cingiam à locação de serviços, não deixaram os demais votos de basear-se na noção de obrigação de fazer.

O voto vencedor, sem o perceber, trocava a crença inabalável na lei complementar pela crença no Código Civil; o credo na cega obediência às atividades previstas como serviços na lei complementar, quaisquer que fossem, pelo que impunha, obstinadamente, o encontro de um contrato de Direito Privado que se encaixasse na hipótese constitucional de competência tributária.

Ainda que criticada, a tese dos serviços como obrigações de fazer prevaleceria por toda a terceira fase da jurisprudência da Colenda Corte, que continua até hoje. A crescente complexidade dos casos faz centrar a controvérsia na qualificação dos fatos jurídicos, bem como na possibilidade ou não de cindir tributariamente as operações econômicas.

Se se demonstrou no início deste trabalho a onipresença de conceitos das materialidades impositivas constitucionais, não se vislumbram razões pelas quais esses conceitos, embora em certos casos efetivamente haja essa correspondência, devam ser necessariamente buscados no Direito Privado ou, mais restritivamente ainda, num contrato

específico legalmente nominado. A legislação italiana, nesse sentido, como foi visto acima, em sua primeira parte da definição de serviços (em oposição à segunda, em que se estipulam quais são os serviços por mera definição legal) menciona não só os contratos de prestação de serviços, mas também os de empreitada, de agência, de transporte, de mandato, bem como as obrigações de fazer em geral, que não se pode dizer não configurarem serviços.

Percebe-se que a ideia de obrigação de fazer é fórmula cível que não corresponde a um instituto preciso e determinado. Dada a tendência de buscar no Direito Privado uma correspondência para a materialidade tributária, foi essa a solução encontrada para exprimir o que pode ser visto como a noção vulgar de serviço, adotada, como se viu, pela Economia, à época e, igualmente, pelo conceito de serviços no Direito Tributário comparado, mesmo, muitas vezes, dentro dos amplos impostos europeus sobre a receita. Essa mesma realidade era parcialmente regulada pelo Direito Privado com a normatização de vários contratos.

A fórmula “definidos em lei complementar”, que levou à acusação de afronta à autonomia municipal – mais do que pela desconfiança que havia para com os Municípios, pela necessidade de dar uniformidade à escolha constituinte de tributação subnacional dos serviços –, deve-se, a nosso ver, precisamente à dificuldade em, num cenário econômico já então bastante complexo, distinguir os serviços de outras atividades. Analisar o nível de detalhamento com que cada previsão da lista deve ser positivada desborda dos objetivos deste trabalho.

Embora de todo o narrado exsurja claro que a locação pura e as cessões dos mais diversos direitos **não** configuram serviços, há diversos casos limítrofes, em que não se pode descartar a presença do desempenho de um esforço humano que, em princípio, pode ser tributável.

Não raro, como se depreende da casuística jurisprudencial, há prestações contratuais complexas, que envolvem potencialmente atividades sujeitas ao ISS, ao ICMS, a outros impostos privativos, ou a nenhum deles.

Da interface entre ISS e ICMS trouxe o constituinte previsão específica de solução de conflitos pela lei complementar (art. 155, 2º, IX, b, da CF).

Para os outros impostos privativos, previu-se igualmente como função da lei complementar a resolução de conflitos de competência (art. 146, I, da CF), o que parece legitimar soluções que optem por não cindir operações não plenamente enquadradas sob uma única materialidade constitucional.

Como foge ao escopo desta dissertação abordar os conflitos de competência entre os entes federados, trata-se apenas das situações em que pode haver interação do ISS com o

âmbito da intributabilidade impositiva, ou seja, com o espaço negativo da competência residual, já que se descartou o conceito residual de serviço.

Dada a profunda e crescente complexidade das atividades econômicas, superada a delimitação preliminar da materialidade, desloca-se a discussão, como na jurisprudência, para o âmbito da qualificação jurídica dos fatos e da sua preponderância, como se verifica sobremaneira nos casos das franquias e das apostas, bem como no ainda pendente de conclusão caso dos *softwares*.

Pelos fundamentos já aduzidos neste trabalho, a liberdade da lei complementar nessa seara está longe de ser plena.

Algum nível de fazer humano há em toda atividade econômica. Na mera entrega de um bem para uso, na simples cessão de um direito preexistente e nas apostas, o fazer humano encontrável é remoto; no caso do *leasing*, em que parece muito mais razoável afirmar preponderarem uma operação de crédito e a cessão do uso de um bem, também é pouco evidente.

Em outros casos, por outro lado, como no dos planos de saúde e nas franquias, vislumbra-se a importância do esforço humano consistente, respectivamente, numa clara intermediação e numa diversificada gama de suporte às atividades econômicas do franqueado e de transmissão de *know-how*, similar à instrução (serviço de educação).

Classicamente, nas fronteiras ISS x ICMS e ISS x IOF, Aires Barreto contribuiu com o critério da atividade-fim⁴⁷⁸.

Esse critério nos serve apenas parcialmente no tratamento da interface do ISS com a cédula residual. Se for ofertada ao terceiro determinada atividade-fim sujeita ao ISS, ainda que se absorva atividade-meio a ela não sujeita, pensa-se não haver óbice à tributação.

Assim é que se legitima, por exemplo, a exação sobre a locação de máquinas em conjunto com a sua operação, nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Ao fim e ao cabo, o que se contrata é o serviço prestado por meio da operação da máquina, a exemplo da retirada de entulho, o fim contratado. Que se possa mentalmente decompor as prestações em locação da máquina e operação da máquina não deve produzir efeitos tributários, por ser clara a atividade-fim contratada.

⁴⁷⁸ BARRETO, Aires Fernandino. ISS – Atividade-meio e Serviço-fim. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 5., São Paulo: Dialética, 1996. p. 82-85.

No entanto, em número relevante de situações, não há uma clara atividade-fim contratual. Há um plexo de prestações, sem que se possa afirmar sem uma boa dose de artificialidade haver uma atividade-fim que absorve as demais.

Tome-se o exemplo do contrato de *franchising*. Não há uma prestação contratual-fim que obviamente absorva as demais. O direito de usar a marca do franqueador não necessariamente pressupõe toda a gama de assistência que se contrata em conjunto com a cessão da marca. Não é possível vislumbrar, desse modo, atividades-fim e atividades-meio. São diversas prestações que, todas em conjunto, formam o contrato sobredito.

Embora não haja uma atividade-fim, i.e., aquela que **efetivamente** se contrata, no exemplo acima, o serviço que é prestado por intermédio da máquina operada pelos funcionários da contratada, ou, no caso da contratação de um parecer advocatício, um serviço intelectual, ainda que se revista da entrega de um arquivo ou de um impresso, nos contratos complexos, i.e., naqueles em que se verificam prestações relativamente autônomas entre si, não se descarta a possibilidade de haver a preponderância de determinada prestação.

Assim, quando não seja o caso de aplicar a dicotomia atividade-meio/atividade fim, seriam possíveis, à primeira vista, duas soluções: a) a busca da preponderância, para tributar a parte dominante da operação, acaso existente; b) a cisão para fins tributários.

Tratando-se aqui de conjunto de prestações tributáveis e não tributáveis por imposto algum, no exemplo das franquias, não haveria verdadeiro conflito de competência. Assim, não caberia à lei complementar, a pretexto de solucioná-lo, incluir na competência municipal materialidades atribuíveis à competência residual da União, ainda que haja delas conexão com uma prestação efetivamente tributável pelo ISS.

Resta, pois, a segunda possibilidade: a incidência limitada à parte constitucionalmente tributável da operação.

Soluções semelhantes são encontradas, por exemplo, no âmbito do *sales tax* americano, que muitas vezes nem sequer tributa os serviços, nem mesmo no mais estrito de seus conceitos. Noticia-se que, na Carolina do Norte, quando um serviço tributável é combinado com um serviço não tributável, a tributação só se dará sobre o preço do elemento tributável, menos o desconto decorrente da combinação. Não havendo oferecimento separado dos serviços, deve haver justa alocação da receita ao serviço tributável⁴⁷⁹.

⁴⁷⁹ NELSON, Bruce M.; COLLINS, James T.; HEALY, John C. *Sales and Use Tax Answer Book*. CCH (Wolters Kluwer), 2020, cap. 3, p. 13.

Ainda no exemplo das franquias, se a cessão de marca não é tributável, podem sê-lo diversas outras parcelas do contrato de *franchising*, tais como a assistência técnica prestada, a transmissão do *know-how* (uma espécie de ensino), o treinamento etc.

Se evidentemente, como antecipa o Ministro Gilmar Mendes, poderia haver manipulações na alocação do preço entre as prestações, é certo que há mecanismos para fazer face a elas. A moderna contabilidade tem meios para alocar o preço do contrato de *franchising* de modo justo aos seus componentes.

Tome-se, por exemplo, o CPC 47, que estabelece critérios para separar as entregas contratuais em obrigações de *performance* distintas. Isso é permitido quando forem satisfeitos dois critérios:

Critério I – O cliente pode se beneficiar do bem ou serviço por conta própria ou juntamente com outros recursos que estão prontamente disponíveis para ele.

Critério II – A promessa da entidade de transferir o bem ou serviço para o cliente é identificável separadamente de outras promessas no contrato⁴⁸⁰.

Pensa-se corresponderem esses critérios precisamente àqueles casos em que não há uma atividade-fim que absorva as atividades-meio.

A respeito da alocação da receita às diversas obrigações de desempenho, também traz o pronunciamento referido critérios idôneos⁴⁸¹.

E não se afirme estar-se propondo alguma espécie de sincretismo metodológico indevido. A Contabilidade nesse caso serve precisamente aos fins do Direito, que, não tributando parte identificável de um contrato complexo, a ela acorre precisamente para alocar o justo preço de cada prestação.

Não se defende necessariamente que esse deva ser o mecanismo a ser adotado individualmente em cada contrato, pela evidente impraticabilidade, já que se geriam altos custos de conformidade e de fiscalização. No entanto, estudos a partir desses cálculos poderiam permitir chegar a um percentual presumido de alocação do preço contratual aos componentes tributáveis, que seria a base de cálculo do ISS nos contratos de franquia.

Deve-se fazer, ainda, a respeito da materialidade, duas observações finais.

⁴⁸⁰ 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.

⁴⁸¹ *Ibid.* Itens 73 a 86 do pronunciamento.

A primeira observação é a de que, conquanto efetivamente a instituição de um IVA nacional que funcionasse basicamente como o PIS/COFIS não cumulativo incidente sobre quaisquer receitas indistintamente fizesse desaparecer conflitos de competências e, adicionalmente, se prestasse a incluir na base tributária dos impostos receitas que, na visão deste trabalho, fazem parte da cédula residual, nem todos os problemas seriam resolvidos.

Ainda que todas as receitas empresariais sejam necessariamente tributadas, a classificação entre bens e serviços não é isenta de consequências tributárias, mesmo em um cenário de IVA.

Em caso de *leasing* no Reino-Unido, a Mercedes-Benz, por exemplo, sustentou tratar-se de um serviço, pois, caso contrário, seria devido IVA no início do contrato sobre todo o valor do bem, o que foi acolhido pela Corte Europeia de Justiça⁴⁸².

Em sentido semelhante, tem-se notícia de que, na Itália, a circulação de bens móveis se considera realizada para fins tributários quando da entrega ou do envio, ao passo que as prestações de serviços só se consideram efetuadas quando do pagamento⁴⁸³.

A Economia Digital, a par dos problemas ligados à tributação direta, também causa perplexidades na tributação indireta, mesmo no modelo europeu, que vão além da alocação das receitas entre os Estados envolvidos. Com efeito, só para dar alguns exemplos, a geração de valor pelos usuários (e não pelo prestador)⁴⁸⁴, o oferecimento de acesso à primeira vista gratuito, muito comuns nas mídias sociais, e a substituição do trabalho humano pelo das máquinas desafiam mesmo os mais amplos conceitos jurídicos de serviços, o que leva a propostas que até há pouco tempo pareceriam absurdas, a exemplo da tributação dos robôs como prestadores de serviços⁴⁸⁵.

Com os robôs, com efeito, já não se pode afirmar com Hannah Arendt que, com a passagem das ferramentas para as máquinas, essas últimas passaram como que a integrar o

⁴⁸² JOSEPH, Anton. *Mercedes Benz Case: Sale of Goods or Services?*In: 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.

⁴⁸³ CHIARINI, Gabriele. *Fattispecie e disciplina dei servizi. Contributo alla riflessione giuridica sugli istituti della società post-industriale*. Mião: Giuffrè Editore, 2011, p. 38.

⁴⁸⁴ 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.

⁴⁸⁵ 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.

corpo humano, como se carapaças de tartarugas⁴⁸⁶. Parece haver uma boa dose de independência do esforço humano e, desse modo, não mais se estar no terreno dos serviços.

Assim, não havendo limites para a criatividade humana e sendo a tributação sempre um recorte falho e historicamente situado da realidade, as soluções justributárias nunca serão plenamente satisfatórias.

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 de sua insuficiência, o que também leva a mutações que têm como fim o de conferir aos novos fatos econômicos os regimes jurídicos que mais lhe 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.

As atualizações necessárias ao acompanhamento dos novos tempos devem, nesse campo sensível da invasão à liberdade e à propriedade dos contribuintes, ser feitas pelas vias para tanto adequadas – no Brasil, nomeadamente, a lei complementar que exerça declaradamente a competência residual da União ou a emenda constitucional que reformule competências tributárias.

Como segunda observação, destaca-se que este trabalho tratou do aspecto material do imposto sobre serviços. Ainda que, conforme trecho já citado de Becker, haja dele uma indissociabilidade da base de cálculo, que, ainda que não necessariamente única, tem de bem refletir a materialidade, nada do que se afirmou neste trabalho *necessariamente* conduz à conclusão de que, segundo a Constituição, deverá ser o Município do estabelecimento prestador ou o do local da prestação aquele competente para a cobrança.

Primeiramente, porque é cada vez mais difícil vincular a prestação do serviço a determinado território ou a certo estabelecimento. Ainda que muitas vezes se recorra à ideia de que são as decisões tomadas nos estabelecimentos do prestador que consubstanciam a prestação de serviço, pelo próprio conceito de serviço a que se chegou neste trabalho, qual seja, o de esforço humano prestado em favor de outrem, é difícil sustentar que a prestação ocorra efetiva e completamente no estabelecimento prestador.

Ora, pense-se no caso da parte tributável do contrato de *franchising*. Como afirmar que a assistência técnica, o treinamento de funcionários e todas as demais operações tributáveis ocorrem no estabelecimento prestador se antes é muito mais comum que essas

⁴⁸⁶ ARENDT, Hannah. *The Human Condition*. 2. ed. Chicago: The University of Chicago Press, 1998, p.152.

atividades se deem, se não presencialmente no estabelecimento do **franqueado**, por meios telemáticos?

Em segundo lugar, porque, ainda que houvesse uma efetiva vinculação da prestação com o território de certo Município em que está estabelecido o prestador ou em que ocorre a prestação, não necessariamente outros critérios de encontrar o **sujeito ativo** da obrigação tributária seriam de se descartar.

Em comparação com o ICMS, em que a Constituição, sobretudo em sua redação inicial, privilegiou os Estados produtores⁴⁸⁷, há um silêncio eloquente a esse respeito quanto ao ISS.

Não se está convencido que esteja implícita a territorialidade na Constituição, ao menos não no sentido sustentado por certa doutrina⁴⁸⁸. O que não pode faltar, a nosso ver, é algum elemento de conexão com o Município tributante. A fonte, como percebe Schoueri, embora tratando da tributação da renda, está incluída no conceito de territorialidade⁴⁸⁹.

Portanto, embora não possa haver cobrança de ISS sem verdadeira prestação de serviço nos termos defendidos neste trabalho, não se descarta que possa ser competente para cobrá-lo o Município do domicílio do tomador daquele serviço.

Assim como se adotam na tributação da renda elementos de conexão com a fonte de pagamento, não se vê por que a legislação nacional não possa permitir, e.g., a tributação no domicílio do tomador. Note-se que, distintamente de em um cenário de tributação internacional da renda, em que pode haver mais de um Estado envolvido com pretensão de cobrança, no cenário nacional haveria um padrão sobranceiro, a lei complementar, que atribuiria a um ou outro Município essa competência, no exercício da sua função de resolução de conflitos de competência horizontais (art. 146, I, da CF).

Se, no âmbito da tributação da renda, a adoção dessa sorte de elemento de conexão depende de noções como as da *isolierende Betrachtungsweise*⁴⁹⁰, que não têm como garantir a efetiva ocorrência do fato gerador constitucional, visto não levarem em consideração, por exemplo, todos os custos e despesas da operação, elementos necessários à aferição da renda, no caso do ISS, há como ter certeza de que o critério material constitucional foi atendido.

⁴⁸⁷ Confira-se, nesse sentido, o art. 155, 2º, VII, da CF.

⁴⁸⁸ BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. Saraiva: São Paulo, 2009, p.345.

⁴⁸⁹ 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. p. 323-376.

⁴⁹⁰ MORGENTHALER, Gerd. *Die „isolierende Betrachtungsweise“ im internationalen Einkommensteuerrecht*. In: *Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen*. Gabler, 2010. p. 275-295.

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_2bv1000613.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. Imposto municipal sobre 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&filename=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 Lamego). 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.

MORGENTHALER, 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 Rechtspraxis*). 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. Imposto 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.