



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Juan Rodrigues Penna da Costa

**O aspecto material da hipótese de incidência do ISS e os desafios da  
economia digitalizada**

Rio de Janeiro

2020

Juan Rodrigues Penna da Costa

**O aspecto material da hipótese de incidência do ISS e os desafios da economia digitalizada**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Sergio André Rocha

Rio de Janeiro

2020

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

C837a Costa, Juan Rodrigues Penna da.  
O aspecto material da hipótese de incidência do ISS e os desafios da economia digitalizada / Juan Rodrigues Penna da Costa - 2020.

190 f.

Orientador: Prof. Dr. Sergio André Rocha.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Imposto sobre serviços - Teses. 2. Impressão 3D - Teses. 3. Cloud computing - Teses. I. Rocha, Sergio André. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Angélica Ribeiro CRB7/6121

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

---

Assinatura

---

Data

Juan Rodrigues Penna da Costa

**O aspecto material da hipótese de incidência do ISS e os desafios da economia  
digitalizada**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 17 de agosto de 2020.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Sergio André Rocha (Orientador)  
Faculdade de Direito - UERJ

---

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira  
Faculdade de Direito – UERJ

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Tathiane dos Santos Piscitelli  
Fundação Getúlio Vargas – São Paulo

Rio de Janeiro  
2020

## **DEDICATÓRIA**

Ao tapeceiro e grande artista da criação, conhecido por muitos nomes, a quem devo a vida e a esperança no porvir.

## AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, aos meus pais, que, com seu empenho e dedicação, foram os grandes responsáveis por toda a minha trajetória profissional, seja com a sua presença educadora, seja com a provisão financeira. Meu sincero obrigado e reconhecimento por todo o amor e força despendidos.

À minha companheira de vida, Maria Carolina Falcão, por respeitar as muitas horas de estudo, pelo seu companheirismo ao ouvir minhas considerações, mesmo se tratando de tema estranho à sua profissão. Seus comentários de certo me ajudaram.

Ao professor orientador, Dr. Sergio Andre Rocha, por desafiar meus argumentos e qualificar minha pesquisa com suas sempre argutas colocações, corrigindo e proporcionando a feitura de um trabalho melhor.

Ao amigo Carlos Mauro Naylor, pelas muitas horas de conversas sobre o tema, pelas correções e provocações. Este trabalho também é seu.

A todos os familiares, consanguíneos ou por afinidade, por me ajudarem e respeitarem minha ausência em muitos eventos.

Aos professores que me acompanharam durante a graduação, a especialização e o mestrado. Sem os senhores e senhoras, nada disto seria possível.

Tapeceiro, grande artista, vai fazendo o seu trabalho. Incansável, paciente no seu tear.

*Stênio Marcius*

## RESUMO

COSTA, Juan Rodrigues Penna da. **O aspecto material da hipótese de incidência do ISS e os desafios da economia digitalizada**. 2020. 190 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

O presente trabalho tem por objetivo a análise do alcance da regra constitucional atributiva de competência tributária aos Municípios para instituição do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) frente ao processo de digitalização da economia. Para tanto, empreende-se um estudo das raízes históricas do ISS, bem como das discussões na doutrina e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito do arquétipo constitucional de sua hipótese de incidência. A partir de tais aportes sugere-se uma definição de serviços com base em um processo metodologicamente plural, interdisciplinar, consistente com o ordenamento jurídico pátrio e com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Com base nesta definição, enfrenta-se o debate sobre a incidência do ISS em negócios típicos da economia digitalizada. Conclui-se que a regra constitucional de competência do ISS abrange toda relação econômica, não consistente na mera transferência da posse direta de um bem, por meio da qual o fornecedor age em benefício do consumidor, substituindo-o e atribuindo-lhe uma utilidade e que esta definição contempla a maioria das atividades em que prepondera a digitalização.

Palavras-chave: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Alcance do conteúdo material da regra de competência. Definição de serviços de qualquer natureza. Economia digitalizada. *Streaming*. *Cloud computing*. *Download* de software. Impressão 3D.

## ABSTRACT

COSTA, Juan Rodrigues Penna da. **The material aspect of the ISS incidence hypothesis and the challenges of the digital economy**. 2020. 190 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

This work aims to analyze the scope of the constitutional rule attributable to tax jurisdiction to the Municipalities for the institution of the Tax on Services of Any Nature (ISS) in the face of the economy digitalization process. To this end, a study of the ISS's historical roots is undertaken, as well as of discussions in the doctrine and jurisprudence of the Supreme Federal Court regarding the constitutional archetype of its incidence hypothesis. Based on such contributions, a definition of services is suggested based on a methodologically plural and interdisciplinary process, consistent with the national legal system and the jurisprudence of the Supreme Federal Court. Based on this definition, the debate on the incidence of ISS in typical businesses of the digitalized economy is faced. It is concluded that the constitutional rule of jurisdiction of ISS covers any economic relationship, not consisting in the mere transfer of the direct possession of a good, through which the supplier acts for the benefit of the consumer, replacing it and attributing a utility and that this definition covers most of the activities in which digitization predominates.

Keywords: Tax on Services of Any Nature (ISS). Scope of the material content of the jurisdiction rule. Definition of services of any nature. Digitalized economy. Streaming. Cloud computing. Software download. 3D printing.

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	11
1	<b>AS ORIGENS E A VOCAÇÃO DO ISS.....</b>	17
1.1	<b>Tributação de serviços no Brasil colônia.....</b>	17
1.2	<b>Tributação de serviços no Império.....</b>	19
1.2.1	<u>Imposto sobre Indústrias e Profissões.....</u>	20
1.3	<b>A República, o pacto federativo e os serviços.....</b>	21
1.4	<b>A Constituição de 1934, a ampliação da autonomia municipal e o IVC.....</b>	24
1.5	<b>A Constituição de 1946: O imposto sobre valor agregado e as bases do atual sistema de tributação sobre consumo.....</b>	26
1.6	<b>A Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.....</b>	28
1.7	<b>O ISS e seus contornos iniciais.....</b>	31
1.7.1	<u>O Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 e suas alterações.....</u>	33
1.8	<b>A controvérsia da natureza taxativa ou exemplificativa da lista de serviços....</b>	36
1.9	<b>A Constituição Federal de 1988 e o debate em torno da tributação de serviços.....</b>	40
1.9.1	<u>O anteprojeto Afonso Arinos.....</u>	41
1.9.2	<u>Anteprojeto da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas.....</u>	42
1.9.3	<u>A Comissão de Sistematização e o texto final da regra atributiva de competência do ISS.....</u>	44
1.10	<b>A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.....</b>	45
1.11	<b>A Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016.....</b>	50
1.12	<b>Conclusão deste capítulo.....</b>	53
2	<b>A DEFINIÇÃO DE SERVIÇOS NA DOCTRINA DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....</b>	54
2.1	<b>Da escola do serviço como bem imaterial apto a gerar uma utilidade.....</b>	54
2.1.1	<u>Prestação de serviço como circulação de bem imaterial. A doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes.....</u>	55
2.1.2	<u>Da juridicização do conceito econômico de serviços pelo Direito Privado. A releitura de Alberto Macedo.....</u>	59

2.1.3	<u>Outras opiniões atreladas a uma definição ampla e residual do ISS, em relação ao ICMS.....</u>	62
2.2	<b>Da escola do serviço como uma obrigação de fazer.....</b>	63
2.2.1	<u>Da compreensão das regras atributivas de competência tributária como conceitos fechados.....</u>	63
2.2.2	<u>Da impossibilidade de a lei tributária alterar a definição de conceitos de direito privado.....</u>	66
2.2.3	<u>Da adoção implícita pela Constituição do ato de “prestar serviços” como núcleo do critério material da hipótese de incidência do ISS.....</u>	69
2.2.4	<u>Da assimilação do conceito de prestação de serviços como uma obrigação de fazer.....</u>	71
3	<b>A DEFINIÇÃO DE SERVIÇOS NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....</b>	80
3.1	<b>ISS e locação de bens móveis.....</b>	81
3.1.1	<u>A primeira fase. Constitucionalidade da locação de bens móveis. Interpretação teleológica baseada na capacidade contributiva.....</u>	82
3.1.2	<u>Segunda fase. Inconstitucionalidade da incidência do ISS. A obrigação de fazer e os institutos do direito civil.....</u>	86
3.2	<b>Da incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil (leasing).....</b>	92
3.3	<b>ISS e licenciamento de uso de software.....</b>	97
3.4	<b>ISS e cessão de direito de uso de marca.....</b>	101
3.5	<b>ISS, Cessão de Andaimos e Serviços Financeiros.....</b>	102
3.6	<b>ISS e serviços de planos de saúde: O RE nº 651.703.....</b>	102
3.7	<b>ISS e contratos de franquia.....</b>	108
3.8	<b>ISS e serviços de apostas.....</b>	111
3.9	<b>ISS e locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.....</b>	111
3.8	<b>Conclusões preliminares.....</b>	112
4	<b>IDENTIFICANDO A DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS.....</b>	114
4.1	<b>Da rigidez e exaustividade das normas constitucionais de competência tributária.....</b>	115

4.2	<b>Da ausência de preponderância de sobreprincípios ligados à interpretação restritiva do poder de tributar.....</b>	119
4.3	<b>Da inexistência de um império do direito privado sobre o direito constitucional tributário.....</b>	121
4.4	<b>Do limite atribuído à expressão serviços de qualquer natureza, estabelecido na Constituição.....</b>	123
4.4.1	<u>Críticas e considerações sobre a acepção residual dos serviços e sobre a ideia de serviço como bem imaterial.....</u>	126
4.5	<b>O limite máximo da competência tributária municipal sobre o ISS e a locação de bens móveis. Uma perspectiva sobre a interpretação dada pela lei complementar e pelo Supremo Tribunal Federal.....</b>	132
4.5.1	<u>Compreendendo o raciocínio do Supremo Tribunal Federal.....</u>	136
4.6	<b>Conclusões sobre o conceito constitucional de serviços.....</b>	139
5	<b>O PROCESSO DE DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA E SEUS IMPACTOS NA TRIBUTAÇÃO DO ISS. UM ESTUDO DE CASOS.....</b>	141
5.1	<b>Os impactos do processo de digitalização da economia e sua relação com os serviços.....</b>	142
5.2	<b>Identificando as novas tecnologias que ensejam dúvidas para a incidência do ISS.....</b>	148
5.3	<b>Tributação do <i>Software</i>.....</b>	149
5.3.1	<u>Download de <i>software</i>.....</u>	151
5.3.2	<u>Computação em nuvem.....</u>	155
5.5	<b><i>Streaming</i>.....</b>	161
5.5.1	<u>Da incidência do ISS sobre o <i>streaming</i>.....</u>	164
5.6	<b>Impressão 3D.....</b>	166
	<b>CONCLUSÃO.....</b>	170
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	175

## INTRODUÇÃO

### Contexto da Pesquisa

O que é um serviço? Esta pergunta, que pode parecer simplória, tem suscitado infindáveis divergências na comunidade jurídica brasileira desde a introdução do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) como o principal imposto incidente sobre serviços no país.

É certo que a Emenda Constitucional nº 18/65 (BRASIL, 1965), primeiro diploma normativo a dispor sobre a competência municipal para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não deu a exata definição do que significariam os tais serviços, mas apenas reservou à lei complementar o papel de estabelecer critérios para distinguir os serviços das operações relativas a circulação de mercadorias, que poderiam ser tributadas pelos Estados.

Com o passar dos anos, a situação se agravou. A partir da Constituição de 1967 (BRASIL, 1967), o ordenamento jurídico constitucional passou a prever a reserva de lei complementar para definir os serviços de qualquer natureza. No entanto, o legislador complementar preferiu estabelecer uma lista de atividades enquadráveis como serviços a definir as características que distinguiriam os serviços de outros negócios.

Assim, coube à doutrina e à jurisprudência a tarefa de responder diversas perguntas concernentes ao ISS e que possuem estrita relação com a definição<sup>1</sup> do que sejam serviços de qualquer natureza. Eis algumas destas perguntas: os serviços tributáveis são somente aqueles dispostos na lista de serviços? É possível que exista um item na lista que não constitua de fato um serviço?

No conjunto do esforço empreendido pela doutrina e pela jurisprudência, é possível observar uma grande dificuldade de harmonização, com diversas posições divergentes sobre os temas. Um dos pontos principais reside em uma aparente dicotomia entre o conceito econômico e o conceito jurídico de serviço.

---

<sup>1</sup>Para Guastini, o termo definição é usado para se referir à atividade que consiste em determinar o significado de um vocábulo, ou sintagma, bem como o resultado desta atividade (GUASTINI, 2013, p.201). Privilegia-se o uso da expressão definição em detrimento de outras, como a expressão “conceito”, em torno da qual há debates neste momento desnecessários ao objeto de seu uso.

Uma análise superficial da jurisprudência sobre o tema do conceito constitucional de serviços já permite constatar essa instabilidade de definições. De início e com esteio na doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes (1978, p. 84), o Supremo Tribunal Federal adotou a tese de que a prestação de serviço consistiria na venda de bem imaterial, sendo tributáveis pelo ISS as operações de locação de bens móveis<sup>2</sup>. Alguns anos depois, com o RE nº 116.121/SP, o Supremo Tribunal Federal (2001) aderiu à escola de Ayres Fernandino Barreto (2018, p. 280) e outros<sup>3</sup> para vincular o conceito de prestação de serviços ao de prestações de fazer. Logo, as operações de locação de bens móveis, consistindo unicamente na obrigação de entrega da coisa, não poderiam ser tributadas pelo ISS.

Por sua vez, em julgamento ocorrido no ano de 2016<sup>4</sup>, ao analisar o caso da tributação de serviços de planos de saúde, o Supremo Tribunal Federal deu indícios de rever novamente o assunto. O relator, ministro Luiz Fux, aduziu em seu voto uma série de argumentos contrários à lógica de associação entre a prestação de serviços e as obrigações de fazer, pugnando por uma evolução conceitual da definição de serviços, ligada à ideia de oferecimento de uma utilidade<sup>5</sup>.

Ocorre que, ao longo destes mais de 50 anos de discussões, o mundo mudou consideravelmente. No século XXI, a economia passa por um processo de crescente digitalização<sup>6</sup>. Este processo culmina no emprego de novas tecnologias nas transações da vida cotidiana das pessoas, substituindo os modelos antigos de relações de troca e de comércio. O consumidor já não precisa de tantos bens tangíveis como antes. A economia do compartilhamento<sup>7</sup> permite que serviços e bens sejam usufruídos coletivamente, possibilitando o melhor emprego de seus recursos para satisfazer suas necessidades. Assim, se no século passado a propriedade de um carro era muito valorizada, hoje o consumidor pode preferir

---

<sup>2</sup> Nesse sentido, ver o RE nº 113.383-0/SP (STF, 1988) e o RE nº 112.947-6/SP (STF, 1987).

<sup>3</sup> Vide, por exemplo, Marçal Justen Filho (1985, p.90 et. seq.).

<sup>4</sup> RE nº 651.703/PR (STF, 2017).

<sup>5</sup> Conforme explicita o voto do relator, serviço consiste “no oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.”

<sup>6</sup> Prefere-se utilizar a expressão “digitalização da economia”, em detrimento de “economia digital”. Isto porque a economia digital não se dissocia propriamente dos outros setores da economia, mas ela permeia quase todos os modelos de negócios atualmente existentes. Essa distinção é mencionada por Gerd Willi Rothmann (2019, p. 1017).

<sup>7</sup> Segundo Juliet Schor (2017), a economia do compartilhamento é de difícil definição e as atividades inseridas em seu escopo são frequentemente listadas pelas próprias empresas que a desenvolvem ou pela imprensa. Pode-se categorizar a economia do compartilhamento nas atividades de recirculação de bens, uso expandido de bens duráveis, troca de serviços, e compartilhamento de bens produtivos.

utilizar um aplicativo de fornecimento de caronas, ou mesmo um serviço pago de transporte compartilhado com vários outros consumidores.

Com o advento desses novos processos, o problema do conceito de serviços ganha uma outra dimensão. Se no século XX a questão envolvia locadoras de carros e videoteipes, hoje se fala em atividades fruídas em larga escala e fornecidas por empresas que muitas vezes sequer possuem um estabelecimento físico no país. Como exemplo, podem ser citadas atividades de e-commerce, streaming de áudios e vídeos, aplicações de compartilhamento de serviços os mais diversos, impressão 3D, computação na nuvem, entre outros.

Em meio a tantas dificuldades na definição do que consistem os serviços de qualquer natureza, algumas alternativas têm sido propostas para tentar gravar as atividades típicas da economia digital. Boa parte dessas propostas passa pela adoção de um imposto de base ampla sobre bens e serviços, em substituição ao ISS e ao ICMS, eliminando a zona cinzenta do que seria ou não tributável<sup>8</sup>. Por outro lado, há aqueles que pugnam por uma espécie de definição de serviços por extensão, para expressamente afirmar que incide ISS inclusive sobre atividades de locação de bens móveis e sobre cessão de direitos. Ambas as alternativas não enfrentam o desafio de delimitar o conteúdo semântico da regra de competência municipal para tributar “serviços de qualquer natureza”.

### **Questão de Pesquisa**

Considerando o contexto que envolve o aparecimento de novos serviços e modelos de negócios que oferecem utilidades ao consumidor no século XXI, em um ambiente digital, é relevante avaliar o quanto o Estado está preparado para se adaptar as mudanças e manter os níveis de arrecadação a partir de seus tributos sobre consumo, sendo certo que, dado o aumento da relevância do processo de digitalização da economia, uma eventual inadequação do sistema à realidade econômica pode comprometer a sua atividade financeira e a entrega de serviços públicos.

Nesse esteio, partindo-se da premissa de que a definição do conteúdo do aspecto material da hipótese de incidência do ISS ganha importância a partir do processo de digitalização da economia, tanto para delimitar os seus próprios contornos quanto os do ICMS,

---

<sup>8</sup> Neste sentido as Propostas de Emenda à Constituição (PECs) de nºs 45/2019 e 110/2019.

a primeira questão de pesquisa a ser respondida é: existe um conceito de serviços que possa servir de limite ao conteúdo material da regra de competência do ISS? Quais seriam as suas características?

A segunda questão tem que ver com a possibilidade de manutenção do ISS no contexto da economia digitalizada. Existindo um limite constitucional à regra de competência tributária para instituição do ISS, os modelos de negócio presentes na economia digital se enquadram neste conceito, ou é necessária a criação de um imposto residual que contemple a maioria destas atividades?

### **Justificativa**

É cediço que as tecnologias digitais estarão cada vez mais presentes em todas as áreas da vida humana. Do ponto de vista econômico, este é um caminho sem volta. Com o advento da indústria 4.0, fundada em um paradigma de integração entre o mundo físico, digital e biológico (ABDI, 2019), não há mais como negar o impacto da digitalização para a vida em sociedade.

Deste modo, é inescapável o enfrentamento do tema da tributação das novas tecnologias. Esta constatação tem resultado em intensa produção acadêmica na doutrina do direito tributário<sup>9</sup>, buscando compreender a qualificação das atividades de fornecimento de bens e serviços ligados a estas tecnologias.

Ocorre que a maioria dos trabalhos desenvolvidos tem como principal objetivo o estudo do enquadramento das atividades ligadas a estas novas tecnologias na hipótese de incidência do ICMS, do ISS e, por vezes, do IPI. Em que pese esta questão seja deveras importante, na medida em que a nebulosidade sobre o tema acarreta bitributação pelos diversos entes e acirra conflitos federativos, o objetivo deste estudo não se restringe ao enquadramento tributário das novas tecnologias.

Trata-se, então, de uma pesquisa centrada na compreensão dos preceitos fundamentais do ISS. Parte-se da premissa de que, enquanto não compreendida perfeitamente a definição de serviço, não será possível aprofundar as discussões de enquadramento. Enquanto houver uma zona de incerteza razoável sobre os limites da hipótese de incidência do ISS, sempre haverá

---

<sup>9</sup> Ver Renato Vilela Faria (2019).

discussão sobre a possibilidade de se tributar ou não um novo negócio advindo da evolução tecnológica. As inovações chegam velozmente e sem aviso.

Nesse sentido, entende-se que o debate em torno de um conceito constitucional de serviços se tornou deveras polarizado em torno de um suposto descolamento entre os conceitos econômico e jurídico de serviço. No entanto, compreende-se como necessária uma análise mais aprofundada dos pontos de interseção entre a ciência econômica e a jurídica no que tange ao tema dos serviços, de maneira que seja possível identificar com clareza a maneira como a ciência econômica influencia o comportamento da jurisprudência na interpretação do direito posto.

## **Metodologia**

O estudo do significado da expressão serviços de qualquer natureza não pode prescindir da interdisciplinaridade da investigação<sup>10</sup>. Quer seja para compreender os motivos que levaram o legislador constitucional a eleger os serviços como matéria tributável pelos Municípios, quer seja para averiguar se a ideia de serviços que se tinha em 1988 evoluiu para alguma outra, é necessário um diálogo com a economia, a história e a própria linguística.

Assim, o presente trabalho procura identificar os pontos de convergência entre o estudo da dogmática jurídico-tributária do ISS e o dos serviços em sua dimensão histórica, econômica e social, para o fim de responder à questão da possibilidade de aderência dos serviços da economia digitalizada ao ISS.

Portanto, para o desenvolvimento da pesquisa, procede-se à revisão da legislação pretérita e atual da tributação sobre serviços, com ênfase para o ISS, além de revisão doutrinária e jurisprudencial e de pesquisa na literatura econômica especializada.

## **Estrutura da Dissertação**

---

<sup>10</sup> Adotamos aqui a tese defendida por Ricardo Lobo Torres (1986, p. 209) no sentido de que a interpretação do direito tributário deve se dar de forma pluralista e enciclopédica das normas de competência tributária, aberta aos influxos de outras ciências.

No primeiro capítulo, empreende-se um estudo da história da tributação dos serviços no Brasil. Objetiva-se a compreensão da conjuntura que propiciou a escolha dos poderes constituídos de tributar serviços, assim como a evolução dogmática dos diversos tributos que compreendiam atividades que podem ser compreendidas como serviços.

Ainda no primeiro capítulo, são analisadas as bases do surgimento do ISS no Brasil, com suas principais características e alterações ao longo dos anos até a sua configuração atual.

No segundo capítulo, são apontados os principais aportes da doutrina do direito tributário no Brasil a respeito do conteúdo e alcance da regra constitucional de competência tributária do ISS, perquirindo os motivos pelos quais os principais autores que trabalham o tema defendem ou rejeitam um conceito mais abrangente ou mais restrito para o imposto.

Por sua vez, o terceiro capítulo se dedica ao estudo da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o alcance material do arquétipo constitucional da hipótese de incidência do ISS. Trata-se de pesquisa da evolução histórica do pensamento da Corte, desde suas composições pretéritas à Constituição de 1988, até o posicionamento mais recente do Supremo sobre o tema, selecionando-se alguns *hard cases* problematizados pela doutrina e já enfrentados de alguma maneira.

O quarto capítulo tem como objetivo fixar o alcance do conteúdo material da norma de competência tributária do ISS. A partir da análise proposta no segundo e terceiro capítulos, são desenvolvidas as premissas base para que se chegue a uma definição de serviços consentânea com a Constituição Federal de 1988.

Por fim, o quinto e último capítulo aborda o processo de digitalização da economia e suas principais características. Além disso, procede-se a um estudo de casos a partir de atividades típicas da economia digital que frequentemente são tidas por intributáveis pelo ISS ou mesmo por qualquer outro tributo sobre consumo atualmente previsto na ordem jurídico-tributária brasileira, de modo a aferir se o ISS alcança tais atividades, ou se seria necessária a instituição de um imposto residual sobre elas para tributá-las.

## 1 AS ORIGENS E A VOCAÇÃO DO ISS

Não há dúvidas de que os serviços constituem parte relevante da economia do futuro. Esta dinâmica de uma economia global de serviços é potencializada pelas tecnologias digitais. É o momento da Indústria 4.0, fundada em um novo paradigma de produção por meio da integração entre o mundo físico, digital e biológico (ABDI, 2019).

É em meio a este contexto global que se insere o sistema tributário brasileiro e, mais especificamente, a questão da tributação do consumo de bens e serviços. Seria o modelo atual capaz de absorver as novas materialidades da economia digital? O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência municipal, é um tributo adequado a esta realidade?

Para chegar à resposta a esta pergunta, uma análise histórica é necessária. Compreender os motivos pelos quais o atual modelo foi implementado constitui etapa primordial para que se chegue à conclusão a respeito da conveniência de se manter o atual sistema, ou modificá-lo (RIVERO, SALOMÓN, 2008). Entre suas virtudes e defeitos, o ISS é viável na economia digital? Os motivos históricos que fundamentaram a criação de um Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza ainda permanecem?

Neste capítulo, objetiva-se o estudo da evolução da tributação de serviços no âmbito nacional, tanto pelo prisma jurídico quanto pela perspectiva da relevância econômica do setor. A importância deste estudo histórico é fulcral, não com o objetivo de cristalizar conceitos enraizados, mas de analisá-los e criticá-los à luz da perspectiva atual, levando-se em conta os fenômenos da digitalização. Entender os pontos de partida para o Imposto sobre Serviços que temos hoje pode ser determinante para uma tomada de decisão no caminho do abandono ou da manutenção do ISS como o principal tributo incidente sobre a prestação de serviços no Brasil.

Deste modo, analisaremos a evolução da tributação dos serviços no Brasil desde o Brasil colônia, passando pela sua sistematização no Império, com o surgimento de tributos sobre serviços, e, mais adiante, as imposições sobre serviços a partir da proclamação da República.

### 1.1 Tributação de serviços no Brasil colônia

Para compreender o processo de crescimento das imposições tributárias sobre serviços no Brasil, a partir de sua colonização, é preciso primeiro reconhecer o imenso desprestígio do

trabalho humano que vigorava desde a idade antiga. As prestações de serviços em geral eram relegadas a um segundo plano, posto que relacionadas a atividades desenvolvidas por escravos. Logo, os serviços não possuíam uma apreciação econômica e não eram tributáveis. A situação só começou a mudar a partir da Revolução Francesa e da drástica transformação da sociedade estamental que até então subsistia, resultando nos movimentos abolicionistas. Colaborou também o desenvolvimento de religiões que percebiam o trabalho como algo louvável (MORAES, 1978, p. 06).

Neste sentido, também no Brasil, as principais atividades econômicas do período inicial de colonização não envolviam prestação de serviços propriamente ditos. Entre os anos de 1500-1530, a economia da colônia se baseou quase que exclusivamente no extrativismo, com a exploração do pau-brasil<sup>11</sup>. Logo após este primeiro momento, tendo em vista a necessidade da Coroa portuguesa de ocupar o território, optou-se pela produção de açúcar não refinado através da exploração da cana, opção esta que foi bem-sucedida (AMED, NEGREIROS, 2000, p. 24-25).

Nessa esteira, Portugal lucrava com a exploração e venda da cana para outros países, em relações diretas de troca, e, também, por meio da aplicação de impostos diretos e indiretos sobre essa exploração. As imposições tributárias aumentavam em função das invasões de outros povos às terras brasileiras, logo, eram basicamente uma forma de custear a defesa externa e os gastos burocráticos com funcionários da Coroa (AMED, NEGREIROS, 2000, p. 24-25).

De certo que as atividades de fornecimento de serviços já estavam presentes no Brasil colonial, embora ainda incipientes e não tributadas. Com a chegada dos Jesuítas, profissões de caráter intelectual, como a medicina, começaram a se desenvolver. Os Jesuítas foram também responsáveis por introduzir uma série de conhecimentos que habilitaram os povos indígenas locais a produzir manufaturas, além de participar da economia local através da pecuária e agricultura (JÚNIOR, BITTAR, 2012).

Em termos de tributação, o Brasil colônia gravava preponderantemente as atividades de extrativismo e produção, não existindo traços da tributação de serviços propriamente ditos, ou assemelhados. Não existia um sistema tributário racional e organizado, mas um emaranhado de tributos desconexos e muitas vezes relacionados à mera imposição pela autoridade da Coroa (MORAES, 1978, p. 04).

É importante ressaltar que a maior demanda de serviços no Brasil colonial era

---

<sup>11</sup> A exploração do pau-brasil ensejava tributação pelo denominado “quinto do pau-brasil”, incidência tributária que recaía sobre 20% do resultado da exploração da árvore brasileira (CASQUET, 2014).

preenchida pela utilização do trabalho escravo. Sustentando-se a economia principalmente no cultivo da cana, a necessidade de mão de obra era premente e a escassez de trabalhadores portugueses era enorme. Este fator determinou o rápido recrudescimento da política escravista no país, suprindo a demanda por serviços braçais relativos principalmente à exploração da cana de açúcar. Deste modo, o tráfico de escravos também ocupou um lugar relevante na economia local (SIMONSEN, 2005, p. 174).

Já na parte final do século XVII, a produção açucareira entrou em declínio, em grande parte em função da competitividade das Antilhas Holandesas. Com a descoberta das regiões mineradoras, Portugal voltou-se no século XVIII a explorar a extração do ouro. Foi um período de elevação da carga tributária em função das dificuldades financeiras pelas quais passava a metrópole (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 26).

A realidade mudou a partir da chegada da Corte ao Brasil, em 1808. A instituição da capital do Império em solo brasileiro alterou a dinâmica das relações da antiga colônia com o resto do mundo e, internamente, ocasionou a instituição de diversos tributos, inclusive sobre serviços.

O primeiro imposto sobre atividades consideradas como serviços em sentido amplo foi instituído pelo Alvará de 20 de outubro de 1812 (BRASIL, 1812). A imposição recaía sobre as lojas ou armazéns e envolvia lojas de “ourives, lapidários, correeiros, funileiros latoeiros, caldeireiros, cerieiros, estanqueiros de tabaco e boticário.” Tratava-se, dessa maneira, de uma imposição sobre determinadas atividades, de forma independente do efetivo consumo dos serviços ofertados.

## **1.2 Tributação de serviços no Império**

Conforme destaca Rubem Gomes de Souza (1967, p. 1), a odiosidade das exações coloniais foi um dos fatos políticos que determinaram a declaração de independência. A questão fiscal não foi relevante apenas para a derrubada do domínio português, mas também, nas lições do referido autor, “o descontentamento provocado nas províncias por uma excessiva centralização fiscal e política foi uma das causas que levaram à abdicação de D. Pedro I, em 1831.” Tem-se neste momento um importante passo em direção ao federalismo fiscal cunhado na República.

A partir do período regencial, diversos atos normativos foram editados com vistas a gravar materialidades que envolvem serviços em sentido amplo. Pode-se destacar a Lei de 15 de novembro de 1831 (BRASIL, 1831), que instituiu o imposto sobre as casas de modas e o imposto sobre as casas de leilão, a Lei orçamentária número 70, de 22 de outubro de 1836 (BRASIL, 1836), que cunhou o imposto sobre lojas, alcançando os serviços de intermediação e de advocacia, e a Lei orçamentária nº 317, de 21 e outubro de 1843 (BRASIL, 1843), determinando a tributação de despachantes (MORAES, 1978, p. 05).

### 1.2.1 Imposto sobre Indústrias e Profissões

O Imposto sobre Indústrias e Profissões (IIP), é, sem dúvidas, um marco na tributação de serviços no Brasil. Promulgado em 27 de setembro de 1860, o IIP aglutinou em sua hipótese de incidência diversas profissões relevantes para a economia nacional à época, organizando-as sistematicamente.

Algumas das mais importantes características do IIP foram explicitadas no Decreto nº 5.690/1874 (BRASIL, 1874), que o regulamentou. Os diversos aspectos da hipótese de incidência<sup>12</sup> foram delimitados, sendo possível observar no IIP imperial uma relação fundamental com os tributos que o sucederam. Citam-se alguns dos dispositivos mais importantes:

Art. 1º O imposto de industrias e profissões é devido por todo nacional ou estrangeiro, que exercer no Imperio industria ou profissão, arte ou officio, salvas as isenções de que trata o cap. 2º deste Regulamento.

Art. 12. O lançamento do imposto de industrias e profissões será feito pelas Recebedorias, Collectorias, Mesas de Rendas e Alfandegas, que arrecadarem rendas internas; começando no 1º de Maio e terminando o mais breve possivel.

[...]

Art. 24. A cobrança do imposto do industrias e profissões será realizada à boca do cofre da Estação competente, precedendo annuncios por editaes nos lugares do costume e nas folhas publicas:

1º Em uma só prestação, nos meios de Setembro e Outubro do 1º semestre do exercicio, se o imposto não exceder de 20\$000 nas Provincias e de 50\$000 na Côrte;

2º Em duas prestações iguaes, a 1ª nos mezes de Setembro e Outubro do 1º semestre

<sup>12</sup> Nesta obra, utiliza-se o termo hipótese de incidência no sentido delimitado por Geraldo Ataliba (ATALIBA, 2018, p. 74 e 78), de descrição legal de um fato. Segundo suas lições, a hipótese de incidência é um conceito abstrato, que prescinde de qualquer fato concreto. A hipótese de incidência se difere do fato imponible, este último compreendido como o fato concretamente ocorrido e empiricamente verificável. Por sua vez, a hipótese de incidência se apresenta sob aspectos variados que a conformam, entre eles, segundo o autor, o aspecto pessoal, material, temporal e espacial, além da base imponible.

e a 2º nos de Março e Abril do 2º semestre do exercício, se exceder áquellas quantias;

3º Antes dos prazos marcados, se os collectados o quizerem, ou se fôr necessario acautelar os direitos da Fazenda Nacional, por motivo de abertura de fallencia, ou de obito do contribuinte.

[...]

Art. 35. Fica obrigado ao imposto pelo anno inteiro o que exercer a industria ou profissão no mez de Julho, ainda que feche ou transfira o estabelecimento antes de findo o exercicio;

A análise dos dispositivos permite concluir que o Imposto sobre Indústrias e Profissões incidia sobre o efetivo exercício de uma atividade de natureza profissional ou industrial, dentro de um marco temporal. Isto é, bastava o exercício da profissão no mês de julho de cada ano para que ocorresse o fato gerador do IIP. Tratava-se de um tributo periódico<sup>13</sup>, lançado de ofício pela autoridade fiscal, através da verificação da profissão exercida e da quantificação do valor devido.

Ademais, o IIP apresentava uma extensa lista de atividades tributáveis, semelhante às listas de serviços do atual ISS. É possível identificar diversas atividades relativas à venda de mercadorias (mercador de charutos e cigarro), como também atividades profissionais que envolvem serviços propriamente ditos (casa de saúde).

Portanto, pode-se concluir que o IIP era um imposto direto, que, apesar de se referir à prática de atividades relacionadas à produção e ao consumo, não incidia no momento do consumo, nem sequer quando da ocorrência de operações de circulação de bens. Sua base imponível era calculada a partir de um índice presumido de capacidade contributiva consistente na constatação do exercício de uma atividade constante da lista introduzida pela legislação.

### 1.3 A República, o pacto federativo e os serviços

Com a proclamação da República dos Estados Unidos do Brasil, as antigas Províncias, que já reclamavam uma certa autonomia desde o início do império, foram alçadas à condição de Estados Federados. Os Estados adquiriram autonomia financeira e orçamentária,

---

<sup>13</sup> Segundo Amílcar de Araújo Falcão (1971, p. 126), “Complexivos ou periódicos (*fattispecie continuative*, segundo Vanoni) são os fatos geradores” [...] “cujo ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo (*Zeitabschnitt, Steuerabschnitt, periodo d'imposta*) e que consistem num conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados.”

incumbindo a cada um deles a provisão, às suas expensas, das necessidades de seus governos.<sup>14</sup> Assim, com o objetivo de possibilitar aos novos entes federados a capacidade de autofinanciamento, a Constituição Federal de 1891 (BRASIL, 1981)<sup>15</sup> repartiu competências tributárias entre eles e a União Federal.<sup>16</sup> O antigo Imposto sobre Indústrias e Profissões se inseriu entre os tributos cuja competência foi atribuída aos Estados, possibilitando a potencial concretização de um federalismo no Brasil.

Pode-se dizer que a Proclamação da República representou uma vitória das antigas Províncias em seus anseios por maior liberdade. O federalismo no Brasil dos anos que antecederam a República era visto como um instrumento para a descentralização do poder monárquico. A Assembleia Constituinte era composta quase que totalmente por partidários do federalismo. Foi um momento de glorificação e entusiasmo do sistema federativo, no qual a república, a democracia e o federalismo eram tratados quase como sinônimos (CARVALHO, 2011).

Neste esteio, a descentralização do IIP do antigo governo central monárquico para a esfera estadual se inseriu em um amplo debate a respeito da repartição das competências tributárias, no contexto de um federalismo fiscal que favorecesse uma forte autonomia dos Estados. Para tanto, uma das principais questões objeto de discussão pela Assembleia Constituinte Republicana de 1890 foi justamente sobre quais tributos seriam de competência da União e quais seriam atribuídos aos Estados, estes últimos saindo vencedores do debate (GONÇALVES, 2012, p. 92).

Dessa maneira, entende-se que o IIP foi vocacionado pelo Constituinte de 1891 como um tributo capaz de corresponder aos anseios de descentralização do Estado Nacional.

---

<sup>14</sup> Nos termos do art. 5º da Constituição Federal de 1981 (BRASIL, 1981): “Art 5º - Incumbe a cada Estado prover, a expensas próprias, as necessidades de seu Governo e administração; a União, porém, prestará socorros ao Estado que, em caso de calamidade pública, os solicitar”.

<sup>15</sup> “Art 7º - É da competência exclusiva da União decretar:

1º ) impostos sobre a importação de procedência estrangeira;

2º ) direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação;

3º ) taxas de selo, salvo a restrição do art. 9º, § 1º, nº I;

4º ) taxas dos correios e telégrafos federais.

Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

1º ) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;

2º ) sobre Imóveis rurais e urbanos;

3º ) sobre transmissão de propriedade;

4º ) sobre indústrias e profissões.”

<sup>16</sup> A Constituição de 1891 não atribuiu aos Municípios o caráter de Entes Federativos, como o são atualmente. Esta condição foi alcançada apenas com a promulgação da Constituição Federal de 1988. Sob a égide da Carta de 1891, os Municípios eram dotados de autonomia, que devia ser assegurada pelos Estados membros.

Em que pese a transferência de diversos impostos para os Estados tenha representado uma grande mudança em direção a um federalismo mais descentralizado, afora a repartição de competências, a estrutura dos impostos imperiais permaneceu incólume com a proclamação da república. Ressalte-se que, no sistema inaugurado pela Carta de 1891, tanto a União como os Estados membros possuíam a prerrogativa de instituir impostos residuais, o que garantia certa fluidez e mutabilidade ao sistema tributário.

A economia brasileira do período imperial era baseada preponderantemente em exportações e, por sua vez, a maior receita tributária era oriunda de impostos de importação de produtos. Em alguns exercícios, a arrecadação de impostos de importação chegou à proporção de 2/3 de toda a receita pública, representando aproximadamente a metade da receita total do governo (VARSANO, 1996, p. 2).

No entanto, com o advento da República, a União não tardou a introduzir no sistema uma autêntica tributação sobre consumo (lembrando que o Imposto sobre Indústrias e Profissões não incidia na relação de consumo). Por meio do Decreto nº 746, de 26 de fevereiro de 1892 (BRASIL, 1892), foi instituído o imposto de consumo do fumo, incidente na operação de venda do produto. A arrecadação era feita por meio da compra de estampilhas pelos vendedores<sup>17</sup>.

A introdução do imposto de consumo do fumo inaugurou uma longa tradição brasileira de adoção de impostos especiais sobre consumo, isto é, sobre bases tributárias que incidem sobre bens e serviços determinados<sup>18</sup>. Diferentemente do Brasil, boa parte dos países da Europa introduziram impostos gerais sobre vendas, que incidiam sobre bens e serviços.

---

<sup>17</sup> “Art. 1º O imposto a que está sujeito o consumo do fumo e seus preparados, será cobrado de accordo com a tabella annexa a este decreto.

Art. 2º Recahe sobre a venda, ou seja em logar determinado ou por mercador ambulante, em grosso ou a retalho, qualquer que seja a fórma por que se realize, do fumo em bruto ou preparado, sem excluir o de procedencia estrangeira, que já tenha pago os respectivos direitos de importação.”

[...]

“Art. 10. O imposto será pago por meio de estampilhas especiaes, vendidas - pela Recebedoria, ou, extincta esta, pela Alfandega, na Capital Federal; pelas Alfandegas ou Mesas de Rendas, onde as houver; e pelas estações fiscaes dos Estados, nos logares onde não haja alguma daquellas repartições, o não for estabelecida agencia da Fazenda Federal.”

BRASIL. Decreto nº 746, de 26 de Fevereiro de 1892. Dá regulamento para a cobrança do imposto de consumo do fumo. Coleção de Leis do Império do Brasil, 1892. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-746-26-fevereiro-1892-541423-publicacaooriginal-45186-pe.html>. Acesso em: 6 maio 2019.

<sup>18</sup> A distinção entre impostos gerais e especiais sobre consumo é adotada por Sérgio Vasques (2015). Segundo o autor português, “o dizer que o IVA constitui um imposto geral sobre consumo significa, antes do mais, que este se distingue dos impostos especiais de consumo pela sua base de incidência. Com efeito, o IVA caracteriza-se pela universalidade, incidindo tendencialmente sobre todos e quaisquer bens ou serviços, ao passo que os IEC se caracterizam pela selectividade, incidindo sobre bens e serviços determinados apenas.”

Através da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, mesmo ato que instituiu o Imposto de Renda no país, foi introduzido em nosso sistema tributário o imposto de selo proporcional sobre as vendas mercantis. Segundo Rubens Gomes de Souza (1967, p. 427), este imposto foi criado por requisição dos próprios comerciantes e tinha por objetivo a validação dos efeitos cambiários das duplicatas que contivessem o regular pagamento do imposto, conferindo maior segurança à execução dos papéis. Observa-se um forte caráter extrafiscal atrelado a este imposto, que possuía a natureza de imposto de selo, mas abriu os caminhos para o Imposto sobre Vendas Consignações Efetuadas por Comerciantes e Produtores (IVC).

#### **1.4 A Constituição de 1934, a ampliação da autonomia municipal e o IVC**

A Constituição Federal de 1934 inaugurou um novo sistema tributário nacional. Como na Carta anterior, a União e os Estados foram contemplados com a prerrogativa de instituir outros tributos além dos fixados na repartição constitucional de competências. Entre as competências estatuídas, a Constituição atribuiu à União o Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza e o Imposto de Consumo de Quaisquer Mercadorias<sup>19</sup>, enquanto que os Estados membros conquistaram o direito de tributar as vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais. O IIP permaneceu sob a competência dos Estados<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Art 6º - Compete, também, privativamente à União:

I - decretar impostos:

- a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira;
- b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão;
- c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis;
- d) de transferência de fundos para o exterior;
- e) sobre atos emanados do seu Governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal;
- f) nos Territórios, ainda, os que a Constituição atribui aos Estados;

<sup>20</sup> Art 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

- a) propriedade territorial, exceto a urbana;
- b) transmissão de propriedade *causa mortis* ;
- c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* , inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade;
- d) consumo de combustíveis de motor de explosão;
- e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;
- f) exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento *ad valorem* , vedados quaisquer adicionais;
- g) indústrias e profissões;

Porém, a mudança mais relevante promovida por este novo sistema em termos de federalismo fiscal se relaciona às competências municipais<sup>21</sup>. Em uma notável evolução do papel dos Municípios na federação em relação às Cartas anteriores, a Constituição de 1934 conferiu poder aos Municípios para instituir os seus próprios impostos e taxas, arrecadá-los e fiscalizá-los. Mais do que isto, a Carta Constitucional atribuiu aos Municípios um rol relevante de impostos, quais sejam: o Imposto de Licenças; os Impostos Predial e Territorial Urbanos; o Imposto sobre Diversões Públicas; o Imposto Cedular sobre a Renda dos Imóveis Rurais<sup>22</sup>.

Neste sistema tributário já é possível visualizar diversos impostos que, de modo esparso e pouco organizado, tributavam serviços. O Imposto sobre Indústrias e Profissões, já comentado, tributava diversas atividades estritamente ligadas à prestação de serviços. Por sua vez, o Imposto sobre Diversões Públicas é tido por parte da doutrina como o predecessor do ISS<sup>23</sup>, dada a matéria tributável e a competência Municipal. Ademais, cabe tecer algumas considerações sobre o Imposto de Vendas e Consignações e sua relação, por vezes negligenciada, com o ISS.

O IVC, de competência dos Estados, definitivamente não foi uma inovação brasileira. Graças ao seu forte potencial arrecadatório e considerando os efeitos devastadores da 1ª Guerra Mundial, diversos países na Europa e no mundo optaram por um imposto geral sobre vendas, de caráter cumulativo. O Brasil seguiu a linha do momento, onerando as transações de bens em cascata. Contudo, diferentemente dos países estrangeiros o imposto geral sobre vendas brasileiro não onerou a venda de bens imateriais, os serviços na acepção de Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>24</sup>.

---

h) atos emanados do seu governo e negócios da sua economia ou regulados por lei estadual.

<sup>21</sup> Neste sentido, ver Pablo Dutra Martuscelli (2010).

<sup>22</sup> Art 13 - Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente:

[...]

II - a decretação dos seus impostos e taxas, a arrecadação e aplicação das suas rendas;

[...]

§ 2º - Além daqueles de que participam, *ex vi* dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

I - o imposto de licenças;

II - os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda;

III - o imposto sobre diversões públicas;

IV - o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais;

V - as taxas sobre serviços municipais.

<sup>23</sup> Neste sentido, Sérgio Pinto Martins (2003, p. 19) afirma que “na Constituição de 1934, a tributação sobre serviços era feita apenas sobre diversões públicas, com a denominação de “imposto sobre diversões públicas” (art. 13, §2º, III), porém totalmente distinto do sistema atual.”

<sup>24</sup> Segundo o referido autor, “serviço, no sentido econômico, é sinônimo de bem imaterial, fruto do esforço humano aplicado à produção[...] serviço, portanto, vem a ser o resultado da atividade humana na criação de um bem que

Deste modo, o imposto sobre vendas brasileiro buscava onerar quaisquer vendas de bens, assim como as consignações, ou seja, as remessas de bens para venda por terceiros. Sua materialidade era distinta daquela do imposto de selo proporcional sobre vendas mercantis, já que o primeiro incidia sobre as operações de venda propriamente ditas, enquanto o segundo incidia sobre as duplicatas emitidas.

Interessante figura criada nesta época foi o denominado Imposto de Transações, que possuía caráter complementar ao IVC e competência estadual. Este imposto possuía um amplo escopo e incidia sobre diversas transações, como atividades de locação, construção civil, reparação conserto e pintura de objetos, entre outros. Logo, a opção do Constituinte originário de gravar apenas a venda de bens foi suprida de alguma forma pelos Estados, capturando algumas das figuras típicas tributadas atualmente pelo ISS.

### **1.5 A Constituição de 1946: O imposto sobre valor agregado e as bases do atual sistema de tributação sobre consumo**

A Constituição de 1937 foi sem dúvida um marco em termos históricos, uma virada centralizadora, mas não representou grandes mudanças na tributação indireta, e, sobretudo, na tributação de serviços. Por sua vez, a Carta de 1946 (BRASIL, 1946) trouxe consigo uma importante inovação, determinante para a configuração do sistema tributário nacional hoje vigente. A transferência do Imposto sobre Indústrias e Profissões para os Municípios<sup>25</sup>.

Dessa forma, aquele imposto, instituído na época do Império, terminou seu processo de descentralização, passando ao conjunto de impostos de competência atribuída aos Municípios. Do mesmo modo, o Imposto sobre Diversões Públicas continuou sob a tutela municipal, aglutinando incidências sobre atividades relacionadas à prestação de serviços em uma só figura da federação.

---

não se apresenta sob a forma de bem material, v.g., a atividade do transportador, do locador de bens móveis, do médico, etc. (MORAES, 1978, p. 04.)

<sup>25</sup> Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2º e 4º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos:

I- predial e territorial, urbano;

II- de licença;

III- de indústrias e profissões;

IV- sobre diversões públicas;

V - sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência.

A decisão de descentralizar o IIP e de concentrar impostos incidentes sobre serviços nos Municípios se deu quase que contemporaneamente a um outro processo global de transformação na tributação sobre consumo. Este processo resultou na proliferação dos Impostos sobre Valor Agregado (IVAs) em diversos países, alterando consistentemente a dinâmica da tributação dos serviços, fato que não passou ao largo de nosso complexo sistema tributário.

Já na década de 50 do século passado, os impostos sobre vendas da Europa começaram a ser questionados, principalmente em virtude de sua característica de cumulatividade, tributando as operações em cascata. Este modelo de tributação causava uma série de inconvenientes, distorcendo a economia e favorecendo a verticalização da empresa por fins exclusivamente fiscais.

Conseqüentemente, a ideia de um imposto sobre valor acrescido foi tomando forma. O industrial alemão Wilhelm Von Siemens propôs um imposto baseado no princípio da dedução base sobre base. Por sua vez, o economista americano Thomas Adam defendeu a um sistema de deduções que deveria ser feita imposto sobre imposto. Este mesmo sistema acabou sendo adotado com sucesso na França, com base no trabalho do funcionário do Ministério da Fazenda Maurice Lauré (BALTHASAR, 2008, p. 46-47).

A reforma tributária instituída na França através da Lei de 10 de abril de 1954 substituiu o antigo Imposto sobre as Vendas (*impôt sur la chiffre d'affaires*), cumulativo, por outros dois tributos, o Imposto sobre Valor Agregado (*taxe sur la valeur ajoutée* – TVA) e o Imposto sobre as Prestações de Serviços (*taxe sur les prestations de services* – TPS). A TVA tinha no seu aspecto material a venda de produtos ou mercadorias pelos atacadistas e sua base tributável era mensurada pelo valor acrescido sobre cada operação. Já a TPS abrangia todas as outras operações de consumo não tributadas pelo TVA, entre elas, as de comércio a varejo, locações, entre outras (MARTINS, 2003, p. 18). Foi com a TPS que se introduziu o termo serviços de qualquer natureza (*prestations de servisse de toute espèce*), expressão esta que se referia a operações as mais variadas, como locação de bens, reparação, instalação, publicidade, serviços bancários etc (MORAES, 1978, p. 19).

O imposto sobre valor agregado se popularizou na Europa e no mundo a partir da edição da Lei francesa. No ano de 1962, a Comunidade Econômica Europeia (CEE) chegou à conclusão de que deveria ser adotado um imposto sobre valor agregado por seus países membros, o que efetivamente ocorreu. O imposto da CEE aglutinava as vendas de bens e prestações de serviços em um único tributo. Assim nasceu o IVA como o conhecemos hoje.

## 1.6 A Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965

Não há dúvidas da relevância da Emenda Constitucional nº 18/1965 para a consolidação do atual sistema tributário brasileiro. Entre seus méritos, está a clara delimitação das competências tributárias entre os entes federados, a sistematização dos tributos em suas espécies, bem como a fixação de um modelo com critérios claros de distribuição de receitas<sup>26</sup>. Entretanto, é necessário pontuar que tamanha reforma foi concretizada em meio a um regime de exceção.

O contexto histórico da reforma constitucional de 1965 está atrelado aos eventos que desencadearam a intervenção militar, iniciada em 31 de março de 1964. Pode-se dizer, nas palavras de José Amed e Plínio Negreiros, que “a década de 60 apresenta um país mais complexo do que aquele da época da República Velha” (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 279). Essa complexidade social que surgia com o aparecimento de novos grupos com capacidade de pressão política, como segmentos de operários e prestadores de serviços, aliada ao contexto internacional de embate entre Estados Unidos e União Soviética no auge da Guerra Fria, foi o combustível para o Golpe Militar de 1964 (Revolução de 31 de março) (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 279). Os autores supramencionados comentam a série de alterações no sistema tributário desencadeadas a partir da EC nº 18/65, promovidas pelo regime militar em um contexto de arbitrariedade:

Em vista da situação atual e estando o governo de posse de meios que lhe facultavam a ação através de Emendas Constitucionais, sem que essas fossem sequer discutidas pelo Legislativo, operaram-se mudanças no sistema tributário. Neste sentido, observou-se a inadequação da política tributária da forma que se encontrava na Constituição de 1946. Como se tratava de um governo que havia tomado a si o papel de salvador da situação brasileira e imbuído que estava de um projeto tecnocrata, no qual a liberdade do Executivo era maior do que a de qualquer outro cidadão da República, criou-se o clima para uma Reforma Tributária. De fato, pela maneira com que chegou ao poder – rompendo a legalidade impressa na Constituição de 1946 –, o governo militar apresentava-se ao Brasil como disposto a realizar qualquer mudança no cenário jurídico brasileiro; e esta possibilidade era-lhe conferida pela arbitrariedade (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 282-283).

---

<sup>26</sup> Neste sentido, Maurine Morgan Pimentel Feitosa (2018, p. 37) conclui que “o papel desempenhado pelo constituinte reformador de 1965 foi essencial para a consolidação do sistema tributário brasileiro.” Adita ainda: “Estavam lançadas as bases sobre as quais o Direito Tributário brasileiro vem se estruturando nas últimas décadas.”

Desse modo, a reforma se inseria no contexto de uma série de medidas que objetivavam a recuperação econômica do país e o equilíbrio da balança de pagamentos (MORAES, 1978, p. 45-46). Rubens Gomes de Souza (1967, p. 03) detalha os objetivos da reforma constitucional. Segundo o autor, em janeiro de 1965, o governo federal encarregou uma comissão de especialistas do setor público e privado para elaborar uma reforma com uma nova discriminação de rendas. A diretriz básica desta comissão consistia na substituição dos campos tributários federal, estadual e municipal, “supostamente independentes”, por um autêntico sistema tributário nacional, integrando as diferentes esferas.

Assim, A EC nº 18/1965 criou um modelo de classificação dos impostos a partir de três categorias econômicas, a saber: comércio exterior; patrimônio e renda; produção e circulação (além dos impostos especiais). O projeto buscou simplificar e racionalizar a estrutura tributária preexistente, diminuindo o número de impostos de 17 para 12. Este modelo de sistematização pressupunha três estágios de normatização: a Constituição Federal; as leis complementares de caráter nacional; e, por fim, as leis ordinárias (SOUZA, 1967, p. 04).

Entre as categorias econômicas supramencionadas, destacam-se para a análise da tributação de serviços no Brasil os chamados impostos sobre a produção e circulação, dentre os quais se encontrava o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

No rearranjo promovido nos impostos tradicionais no Brasil do início do século XX, foram abolidos o Imposto sobre Indústrias e Profissões, o Imposto sobre Diversões Públicas, o Imposto sobre Vendas e Consignações e os impostos de consumo. Em substituição a estas bases de incidência, a seção IV do capítulo II da emenda introduziu os impostos sobre: produtos industrializados; operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores; operação financeiras; serviços de transporte e comunicações; serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> Art. 11. Compete à União o impôsto sôbre produtos industrializados.

Parágrafo único. O impôsto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.

Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 1º A alíquota do impôsto é uniforme para tôdas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos têmos do disposto em lei complementar.

§ 2º O impôsto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos têmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sôbre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

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.

Dessa forma, nota-se que a reforma de 1965 promoveu uma grande transformação na tributação indireta brasileira. Influenciada pelos debates internacionais em torno de um imposto sobre valor agregado, o Brasil optou por um imposto muito parecido com a *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA) francesa, o ICM<sup>28</sup>. Diferentemente do antigo IVC, o ICM baseava-se em um modelo de créditos e débitos, de caráter não cumulativo, corrigindo o problema da tributação em cascata. Ademais, com a supressão do IIP, evitava-se a bitributação de diversas atividades comerciais.

Por sua vez, o Imposto sobre Produtos Industrializados também veio para gravar algumas das atividades anteriormente tributadas pelo IIP. O IPI foi desenhado com as características de não cumulatividade e seletividade, esta última em função da essencialidade dos produtos. Nota-se que a emenda garantiu a seletividade do IPI, mas não reproduziu a mesma ideia para o ICM, optando por alíquotas uniformes para todas as mercadorias tributadas pelo imposto.

Por fim, no plano municipal, foi instituído o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. De acordo com Aliomar Baleeiro (1993, p. 290-291), tratava-se o ISS do “velho Imposto de Indústrias e Profissões”, só que mais limitado que o seu antecessor, que incidia também sobre as atividades de comerciante, industrial e produtor.

Em verdade, não parece adequado dizer que o ISS é, de fato, o sucessor do IIP. Como visto anteriormente, as hipóteses de incidência do IIP foram fragmentadas entre o ICM, o IPI e o ISS. A associação que regularmente se faz entre o ISS e o IIP, a nosso sentir, se relaciona muito mais com o fato de o IIP ter sido inserido entre os impostos de competência municipal pela Constituição de 1946. É certo que o ISS foi criado para repor o IIP em termos de arrecadação, mas, da mesma forma, também foi previsto um adicional do ICM para que os municípios não sentissem demasiadamente a ausência do IIP.

---

Art. 14. Compete à União o impôsto:

I - sôbre operações de crédito, câmbio e seguro, e sôbre operações relativas a títulos e valôres imobiliários;

II - sôbre serviços de transportes e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal.

§ 1º O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases do cálculo do impôsto, nos casos do nº I dêste artigo, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária.

§ 2º A receita líquida do impôsto nos casos do nº I dêste artigo, destina-se à formação de reservas monetárias.

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.

<sup>28</sup> Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, realizadas por Comerciantes Industriais e Produtores.

Dessa maneira, pode-se afirmar que o ISS surgiu na reforma de 1965 como um imposto novo no sistema tributário nacional (MORAES, 1978, p. 58-62). Ele atraiu manifestações de capacidade contributiva que eram gravadas pelo IIP, pelo Imposto sobre Diversões Públicas e pelo Imposto sobre Transações, este último criado pelos Estados Federados (MARTINS, 2003, p. 19), concentrando a tributação de serviços quase que em sua totalidade.

Nesse sentido, cabe ressaltar que a União absorveu a competência para tributar os serviços de transporte e de comunicação. Logo, o ISS nasceu com esta característica residual, de tributar todos os serviços não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados. Essa vocação aproxima o ISS da *taxe sur les prestations de services* (TPS) francesa, que tinha a mesma característica.<sup>29</sup> Dessa forma, o ISS surgiu como um tributo influenciado pelo modelo francês de tributação sobre valor agregado introduzido em 1954, mesmo que a identidade entre esses dois tributos não seja completa.

## 1.7 O ISS e seus contornos iniciais

Como visto no último tópico, a Emenda Constitucional nº 18/165 inaugurou no Brasil uma espécie de imposto geral sobre serviços, os serviços de qualquer natureza. No entanto, os exatos contornos do imposto não foram previstos na reforma constitucional de 1965. Ao revés, o art. 15, parágrafo único, da EC nº 18/65, delegou à lei complementar o papel de definir critérios para distinguir os serviços das mercadorias sujeitas ao ICM.

A primeira regulamentação do ISS foi promovida pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional – CTN. Tendo em vista a natureza de imposto sobre circulação já encampada pela EC nº 18/1965, o art. 71 do CTN dispôs que o ISS incidiria sobre a prestação do serviço, ou seja, na sua entrega ou consumo.

No que se refere ao aspecto material da hipótese de incidência, o CTN adotou um conceito amplo de serviço. O parágrafo 1º do art. 71 dispôs:

§ 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;

---

<sup>29</sup> No mesmo sentido, Pedro Casquet (2014, n.p.): “tem-se que a tributação que recai sobre os serviços tem sua origem na reforma fiscal francesa de 1954, ao que naquela oportunidade foi criada a *taxe sur les prestations des services*.”

- II - a locação de bens móveis;
- III - locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza.
- IV - jogos e diversões públicas.

Portanto, a redação original do CTN, materializando o conceito de serviços encartado na reforma constitucional, encampou um sentido amplo e econômico de serviço. A tributação recaía não somente sobre o fornecimento de trabalho, mas também sobre a locação de bens móveis e a locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens.

O CTN também foi o primeiro ato normativo a tratar do tema das operações mistas de prestação de serviços e de fornecimento de mercadorias. Em sua redação original, o Código considerou que as prestações de serviços conjugadas de fornecimento de mercadorias constituiriam em regra operações mistas, salvo quando a prestação de serviços constituísse o objeto essencial da atividade, colaborando para mais de 75% de sua receita média mensal<sup>30</sup>. Uma vez atestada a ocorrência de operação mista, a base de cálculo do imposto era presumida em 50% (cinquenta por cento) do valor da operação<sup>31</sup>.

É importante ressaltar que nos anos de 1966 e 1967 a delimitação dos diversos aspectos da hipótese de incidência do ISS foi alvo de diversas normas de regulação, sobretudo através dos denominados atos complementares. Entre eles, ganha destaque o Ato Complementar nº 34/67, que alterou a redação do Código Tributário Nacional para discriminar algumas atividades sujeitas à tributação pelo ISS, como a execução de obras hidráulicas e de construção civil<sup>32</sup>. Esta alteração pode ser considerada como o primeiro passo para o modelo de imposição baseado em uma lista típica, que veio a se desenvolver posteriormente. O ato complementar nº

---

<sup>30</sup> § 2º As atividades a que se refere o parágrafo anterior, quando acompanhadas do fornecimento de mercadorias, serão consideradas de caráter misto para efeito de aplicação do disposto no § 4º do artigo 53, salvo se a prestação do serviço constituir o seu objeto essencial e contribuir com mais de 75% (setenta e cinco por cento) da receita média mensal da atividade.

<sup>31</sup> Art. 72. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, salvo:

[...]

II - quando a prestação do serviço tenha como parte integrante operação sujeita ao imposto de que trata o artigo 52, caso em que este imposto será calculado sobre 50% (cinquenta por cento) do valor total da operação.

<sup>32</sup> Redação dada pelo Ato Complementar nº 34/67 ao art. 71, §1º, 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 assim como as respectivas subempreitadas;

VI - demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos.

34/67 também foi responsável por alterar a regra de tributação das operações mistas, prescrevendo a possibilidade de dedução da base de cálculo do valor das mercadorias utilizadas na prestação do serviço<sup>33</sup>.

Por sua vez, o Ato Complementar nº 25/67 (BRASIL, 1967) também não pode ser ignorado, tendo em vista ter sido o primeiro ato normativo a regular o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS. O art. 6º da referida norma estabelecia, como regra geral, o local da sede da empresa como aquele em que ocorrida a operação. Contudo, nos casos de afixação de estabelecimento permanente da empresa em outro local, bem como nos casos de obras de construção civil, a operação era considerada realizada no local da prestação do serviço<sup>34</sup>. Ou seja, sempre que detectada a presença de um estabelecimento permanente em Município diverso daquele da sede da empresa, a incidência do imposto seria deslocada para aquele Município, fato que também ocorria no caso da Construção Civil.

Por fim, cabe dizer que a Constituição de 1967 trouxe uma redação ligeiramente distinta daquela disposta na reforma de 1965 ao fixar a competência municipal para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, dispondo que os serviços deveriam ser “definidos em lei complementar”<sup>35</sup>. A introdução desta expressão, que permanece na Constituição atual, foi determinante para a configuração de uma lista típica de serviços, tal como a temos hoje.

#### 1.7.1 O Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 e suas alterações

---

<sup>33</sup> Art. 72. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, salvo:

II – Nas operações mistas a que se refere o § 2º do artigo anterior, caso em que o imposto será calculado sobre o valor total da operação, deduzido da parcela que serviu de base ao cálculo do imposto sobre circulação de mercadorias, na forma do § 3º do artigo 53.

<sup>34</sup> Art. 6º No caso de empresas que realizem prestação do serviço em mais de um Município, considera-se local da operação para efeito de ocorrência do fato gerador do imposto municipal correspondente:

I - O local onde se efetuar a prestação do serviço.

a) no caso de construção civil;

b) quando o serviço fôr prestado, em caráter permanente por estabelecimentos, sócios ou empregados da empresa, sediados ou residentes no Município;

II - O local da sede da empresa, nos demais casos.

<sup>35</sup> Art 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

[...]

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

Foi neste contexto que surgiu o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 (BRASIL, 1968). O objetivo do Decreto-Lei foi o de estabelecer normas gerais aplicáveis ao antigo ICM e ao ISS, revogando todos os dispositivos a respeito destes impostos no Código Tributário Nacional. Nota-se que a aglutinação de normas relativas ao ICM e ao ISS em um único ato normativo refletiu a preocupação do legislador em distinguir as atividades sujeitas à tributação pelo ISS e pelo ICM. Tratou-se de uma abordagem influenciada pela redação do texto da emenda constitucional nº 18/65, ainda que aquele texto estivesse inserido em uma carta constitucional pretérita.

Conforme exposto por Marcelo Caron Baptista (2005, p. 214-216), o Decreto-Lei nº 406/68 foi editado no contexto de uma grave crise política e de um regime de exceção. De acordo com o referido autor, a Constituição de 1967 não logrou êxito como tentativa de superação da crise e, em menos de dois anos de sua promulgação, foi baixado pelo regime militar o Ato Institucional nº 5, de 13 de dezembro de 1968, conhecido como AI-5. A publicação do Decreto-Lei nº 406/68 foi fruto da permissão conferida pelo §1º do art. 2º do AI-5 ao Poder Executivo para legislar sobre todas as matérias, inclusive as concernentes às Constituições dos Estados e às Leis Orgânicas Municipais. Trata-se de ato normativo eivado de diversas inconstitucionalidades frente à Carta de 1967, mas que retira seu fundamento de validade da força do regime político militar<sup>36</sup>.

O ISS do Decreto-Lei nº 406/68 tinha no aspecto material da sua hipótese de incidência a prestação dos serviços por empresa ou por profissional autônomo. A base de cálculo do imposto era o preço do serviço prestado, ressalvada a prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, que era calculada em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes. O contribuinte era o prestador do serviço e o local da prestação era o do estabelecimento prestador e, na sua falta, o local do domicílio do prestador. A exceção à regra do local da prestação se restringia aos serviços de construção civil, que incidiam no local onde a prestação era efetuada.

Nota-se, assim, que o legislador optou por presumir que a operação relativa à prestação de serviços ocorria no local do estabelecimento prestador do serviço, ou, na sua falta, no local

---

<sup>36</sup> Em sentido diverso, Aliomar Baleeiro (1993, p. 292) chegou a afirmar a inconstitucionalidade da lista anexa de serviços erigida no Decreto-Lei nº 406/68, tendo em vista a previsão constitucional que exigia a forma de Lei Complementar para definição dos serviços tributáveis pelo ISS. Em suas palavras: “Apesar de caracterizados na C.F., por exclusão, os serviços tributáveis pelos Municípios, o legislador federal, nos dec.-leis 406/68 e 834/69, vem adotando a política de subordiná-los a uma lista anexa a esses diplomas, erigindo-os como taxativos. Mas a Constituição decerto não autoriza esta técnica legislativa senão por meio de leis complementares. Lei ordinária e dec.-lei não são meios adequados para instituição da lista em caráter taxativo e que, destarte, acotovela a inconstitucionalidade.”

de seu domicílio. A previsão é ligeiramente diferente daquela estabelecida no Ato Complementar nº 36/1967. Já não importava para a regra geral se o estabelecimento prestador era o da sede da empresa ou não, logo, desde que existisse um estabelecimento em Município diverso da sede da empresa, a incidência do ISS era deslocada para aquele estabelecimento, caso através dele fossem prestados os serviços. Embora esta redação possa ser considerada um avanço em relação à anterior, ela peca ao não trazer qualquer definição do que pode ser considerado um estabelecimento para este fim.

Ademais, o legislador elegeu um critério de distinção entre o ICM e o ISS a partir da previsão dos serviços em uma lista tributável pelo imposto, modificando o critério até então existente para o caso de operações mistas. Em caso de serviços não previstos na lista envolvendo o fornecimento de mercadorias, o fato ensejaria a incidência do ICM. Já os serviços previstos na lista ficavam sujeitos ao ISS, independentemente do fornecimento de mercadorias em sua prestação. Em regra, o ISS não admitia deduções da base de cálculo em função de materiais empregados ou serviços tomados, o que ressaltava o seu caráter cumulativo. Porém, na execução de obras hidráulicas ou de construção civil era possível deduzir os materiais adquiridos de terceiros e fornecidos pelo prestador dos serviços, bem como as subempreitadas já tributadas pelo ISS.

Dessa forma, o Decreto-Lei nº 406/68 introduziu a lista de serviços tributáveis pelo ISS, reeditando a tradição que vinha desde o século XIX com o IIP. O legislador optou por tipificar o que é serviço para fins tributáveis, através de uma abordagem denotativa, quando poderia conceituar o que é serviço. A primeira lista possuía um rol de 29 (vinte e nove) incisos e permitia inferir um conceito amplo de serviço. Estavam previstos serviços de locação de espaços em bem móveis, junto aos já tradicionais serviços de diversões públicas, obras de engenharia, ligados às profissões liberais etc.

Entretanto, a vigência da lista de serviços introduzida pelo Decreto-Lei nº 406/68 durou muito pouco. De acordo com Bernardo Ribeiro de Moraes, “a lista de serviços trouxe muitas dúvidas por ocasião da aplicação do ISS”, motivo pelo qual, após 8 meses de sua vigência, a lista foi substituída por meio do Decreto-lei nº 834/1969 (MORAES, 1978, p. 67). Esta lista, que teve sobrevida maior que a anterior, continha 67 itens em numeração arábica e introduziu a tributação de diversas novas atividades, como, por exemplo, organização de festas, composição gráfica, cessão de mão-de-obra, cobranças de direitos autorais, locação de bens móveis, entre outros.

Por fim, 18 (dezoito) anos após a publicação da lista veiculada pelo Decreto-Lei nº 834/1969, a Lei Complementar nº 56/87 incorporou ao ordenamento jurídico tributário uma nova lista de serviços. A lista continha 100 itens (o item 101, relativo à exploração de rodovias, foi adicionado pela Lei Complementar nº 100/99), destacando-se a tributação de serviços prestados por instituições financeiras (itens 95 e 96), entre outros.

A constitucionalidade formal da LC nº 100/99 foi atacada pela doutrina<sup>37</sup> e a discussão chegou ao judiciário. A inconstitucionalidade apontada se devia ao fato de que a citada lei fora aprovada através de sistema de votação simbólica em sua apreciação pela Câmara dos Deputados. Assim, argumentava-se o desrespeito à regra de aprovação de leis complementares pela maioria absoluta dos membros de ambas as casas do Congresso Nacional. O assunto foi finalmente analisado pelo Supremo Tribunal Federal no ano de 2015 e a Corte decidiu de maneira unânime em favor da constitucionalidade da LC nº 100/99, tendo em vista a previsão regimental que admitia a possibilidade de parlamentar requerer a verificação dos votos<sup>38</sup>.

### **1.8 A controvérsia da natureza taxativa ou exemplificativa da lista de serviços**

Um dos maiores debates firmados ao longo da história do ISS no sistema tributário nacional se circunscreve em torno da natureza exemplificativa ou taxativa da lista de serviços tributáveis indicada no Decreto-Lei nº 406/68 e nos atos normativos posteriores. Não se trata de questão trivial, uma vez que ela envolve a análise do papel da lei complementar e de sua força para limitar a competência tributária municipal.

A origem deste debate remete à mudança ocorrida na previsão constitucional do ISS a partir da Constituição de 1967, que introduziu a expressão “definidos em lei complementar” no dispositivo que atribuía a competência tributária para a instituição de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza aos Municípios. Na vigência da Carta Constitucional anterior e por meio da redação cunhada na Emenda Constitucional nº 18/65, a lei complementar possuía papel mais restrito, voltado à demarcação dos limites entre o ISS e o ICM.

---

<sup>37</sup> Ver Francisco Ramos Mangieri (2001, p. 16-17).

<sup>38</sup>RE nº 254.559/SP: “LEI COMPLEMENTAR – VOTAÇÃO SIMBÓLICA – VERIFICAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. Surge constitucional a aprovação de lei complementar mediante o sistema de votação simbólica, uma vez prevista, no Regimento Interno da Casa Legislativa, a possibilidade de parlamentar requerer a verificação de votos” (STF, 2015).

Dada a alteração textual acima exposta, duas correntes doutrinárias se formaram. A primeira, representada por autores como Bernardo Ribeiro de Moraes (1978, p. 110-111), Aliomar Baleeiro (1993, p. 297), Ives Gandra da Silva Martins (2003, p. 195), Sérgio Pinto Martins (2003, p. 180), Walter Gaspar (1994, 23-31) e, mais recentemente, por Humberto Ávila (2003, p. 165-166), defendeu a tese de que o rol de serviços previstos na lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 é taxativo, ainda que admitida a interpretação extensiva de determinados itens da lista previstos de modo genérico. Veja-se, nesse sentido, a opinião de Bernardo Ribeiro de Moraes:

A norma constitucional relativa ao ISS é de eficácia reduzida uma vez que compete à lei complementar a função de integrar a eficácia da norma constitucional (art. 24, n. II), selecionando, dentro dos inúmeros bens imateriais (serviços), quais os do campo de incidência do ISS. Compete, pois, uma vez respeitados os contornos constitucionais, escolher quais os “serviços” que estão dentro do campo de competência dos municípios (MORAES, 1978, p. 102).

[...]

Não resta a menor dúvida de que a lista de serviços baixada por lei complementar tem o caráter de lista taxativa, de lista que contém o rol integral dos serviços alcançados pelo ISS. Serviços não arrolados na lista de serviços não podem ser objeto de oneração por parte do ISS, por inexistência de competência tributária.

Embora taxativa, limitativa, a lista de serviços admite interpretação extensiva para as diversas atividades que enuncia. Cada item da lista de serviços abrange certas atividades, ali contidas de forma genérica, sem caráter específico, rigoroso (MORAES, 1978, p. 110-111).

Assim, para Bernardo Ribeiro de Moraes (1978, p. 105), a lei complementar possui uma função integrativa da norma constitucional, colmatando uma lacuna por ela deixada. Ainda segundo o referido autor, a lei complementar constitui “um instrumento legal hierarquicamente superior às leis ordinárias, estando abaixo da Constituição, na qualidade de lei nacional e não meramente federal”. Logo, a lista de serviços tributáveis só pode ter caráter taxativo.

Por sua vez, Ives Gandra da Silva Martins destaca a impossibilidade de ampliação da lista por analogia. Em suas palavras:

A lista de serviços é taxativa, não podendo ser ampliada por analogia, a teor do art. 97 do CTN (“somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos, ou a sua extinção”), que, no art. 108, § 1º, preceitua: “O emprego de analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

A obrigação tributária é ex lege e de caráter compulsório. A competência tributária dos Municípios, atribuída pela Constituição Federal, para instituir e cobrar o ISS está limitada à lista de serviços que, em lei complementar, define quais as hipóteses, taxativamente, sujeitas ao imposto.

Também a favor da taxatividade da lista, mas defendendo a possibilidade de sua interpretação ampla e analógica, destaca-se a posição de Aliomar Baleeiro:

Na opinião geral, a lista a que se referem o art. 24, II, da C.F, e o art. 8º do dec.-lei nº 834/69, é taxativa: tributáveis serão só os serviços nela mencionados, embora cada item dessa lista comporte interpretação ampla e analógica.

[...]

Decerto, o art. 97, do CTN, não tolera analogia para definição do fato gerador. Não se pode incluir na lista categoria que nela inexistente. Mas o que existe pode ser interpretado amplamente (BALEEIRO, 1993, p. 297-298).

De outro lado, uma segunda corrente, representada por Geraldo Ataliba (1980, p. 181-221), Aires Barreto (2018, p. 173-195), José Souto Maior Borges (2004, p. 03-52), Francisco Ramos Mangieri (2001, p. 17-20) e José Eduardo Soares de Mello (2008, p. 55-59), defendeu a tese de que a expressão “definidos em lei complementar” só poderia ter o condão de solucionar casos de possibilidade de conflitos de competência tributária.

Para Geraldo Ataliba, a lei complementar reguladora de norma geral de direito tributário não poderia tolher a competência tributária municipal. Isto porque a autonomia municipal teria o patamar de princípio constitucional fundamental, que seria violado no caso de se interpretar que a lista de serviços possui caráter taxativo.

Ademais, segundo Ataliba (1980, p. 196-199), a interpretação de que a lista de serviços é taxativa levaria, inevitavelmente, à conclusão de que a lei complementar possui o mesmo status da norma constitucional, o que não se coaduna com a lógica do sistema jurídico posto. Assim, a lei complementar não pode limitar o conceito de serviços adotado pela Constituição, mas apenas regular o que ele chama de zona cinzenta entre os impostos discriminados pela Carta Magna.

Aires Barreto, ao expor a sua posição sobre o tema, faz interessantes provocações a respeito da origem das listas de serviços e de sua suposta inadequação ao sistema jurídico constitucional Brasileiro. Para o autor, o contexto internacional de adoção de impostos sobre o valor agregado, especialmente na Europa, acabou por influenciar o legislador constituinte e complementar, que reproduziu a lista de serviços de modo semelhante ao que se fazia na Europa à época. Contudo, Aires Barreto aduz que a internalização ao direito pátrio da lista de serviços não considerou o relevo do princípio da autonomia municipal no Brasil.

De acordo com Barreto, a grande maioria dos países que adotaram listas de serviços se caracterizavam como Estados Unitários, à exceção da Alemanha. Entretanto, mesmo a Alemanha possui um federalismo bastante diferente do brasileiro, com muito menos destaque para a autonomia dos Municípios. Assim, a previsão da lista de serviços por lei complementar vulnera o princípio da autonomia municipal, erigido como um dos mais importantes princípios em termos hierárquicos, razão pela qual sua taxatividade não pode ser admitida.

Em sentido diverso de ambos os apresentados, Marcelo Caron Baptista (2005, p. 238) assevera que a lista de serviços não possui qualquer utilidade prática e que a referida listagem não pode ser encarada, como “taxativa, exaustiva, exemplificativa ou sugestiva”, assim como “descabe falar em sua interpretação analógica, restritiva, limitativa, ampliativa ou extensiva”. Em suas palavras:

Reafirme-se que, em última análise, de nada serve a lista, sendo absolutamente inútil, problemática e dispensável. O fato de uma atividade não constar da lista jamais poderá impedir a tributação por meio do ISS. E toda e qualquer atividade dela constante somente poderá ser conceituada como “prestação de serviço” após a análise do sistema jurídico como um todo, especialmente no seu plano constitucional. A lista não facilita, só dificulta a tarefa científica, o que não impede, porém, uma análise pontual de diversos de seus itens, principalmente para apontar os casos mais marcantes de inconstitucionalidade (BAPTISTA, 2005, p. 241).

Embora o dissenso doutrinário ainda persista, os tribunais superiores firmaram posição no sentido da taxatividade da lista de serviços, ressaltando-se a possibilidade de sua interpretação extensiva, ampla ou analógica. Já na década de 1970, a questão foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal, que, reproduzindo expressamente as palavras de Aliomar Baleeiro, afirmou a taxatividade da lista e a possibilidade de sua interpretação ampla e analógica<sup>39</sup>. Por sua vez, no RE nº 105.477-8/PE, a Segunda Turma do STF fixou a tese de que a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 tem caráter limitativo, embora seja possível a interpretação ampla dos seus tópicos<sup>40</sup>.

A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, o Supremo Tribunal Federal passou a entender que o enquadramento de atividades na lista de serviços constitui matéria infraconstitucional. Dessa maneira, o tema foi levado à apreciação do Superior Tribunal de Justiça, que, ao julgar o Recurso Especial nº 586739 (STJ, 2005), manteve o entendimento do STF no sentido da taxatividade da lista, contudo, atacou a possibilidade de emprego da analogia

---

<sup>39</sup> “EMENTA - Cartões de crédito. Imposto de licença. A ele estão sujeitas as entidades que os emitem, face à natureza das operações, que de sua expedição se originou. II – Aplicação do Dec.-lei 406/68, com a redação que lhe atribuiu o Dec.-lei 834/69, art. 3º, VIII. III - A lista a que se referem o art. 24, II da Constituição, e 8º do Dec.-lei 83/69 é taxativa, embora cada item da relação comporte interpretação ampla e analógica. IV – Recurso extraordinário não conhecido” (STF, 1974).

<sup>40</sup> Iss. Serviços bancários: 'transferencia de fundos', 'garantias prestadas', 'rendas diversas e outros serviços'. e limitativa - e não simplesmente exemplificativa - a lista anexa ao artigo 8. do decreto-lei 406/68, na redação resultante do decreto-lei 834/69; embora cada um de seus topicos comporte interpretação ampla. Não e legitima a exigência do iss no caso dos topicos versados no presente feito, porque estranhos a referida lista. Recurso provido (STF, 1985)

na interpretação de seus tópicos, em decisão tecnicamente mais refinada e que distingue a interpretação extensiva da analogia<sup>41</sup>. Transcreve-se o excerto:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE.1. Embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente. Precedentes do STF e desta Corte. 2. Esse entendimento não ofende a regra do art. 108, § 1º, do CTN, que veda o emprego da analogia para a cobrança de tributo não previsto em lei. Na hipótese, não se cuida de analogia, mas de recurso à interpretação extensiva, de resto autorizada pela própria norma de tributação, já que muitos dos itens da lista de serviços apresentam expressões do tipo "congêneres", "semelhantes", "qualquer natureza", "qualquer espécie", dentre outras tantas. 3. Não se pode confundir analogia com interpretação analógica ou extensiva. A analogia é técnica de integração, vale dizer, recurso de que se vale o operador do direito diante de uma lacuna no ordenamento jurídico. Já a interpretação, seja ela extensiva ou analógica, objetiva desvendar o sentido e o alcance da norma, para então definir-lhe, com certeza, a sua extensão. A norma existe, sendo o método interpretativo necessário, apenas, para precisar-lhe os contornos. 4. Recurso especial improvido.”

Sendo assim, a interpretação prevalente hoje sobre o tema e que se entende a mais acertada é no sentido da taxatividade da lista de serviços, admitida a sua interpretação extensiva, mas nunca a analógica, dada a restrição estabelecida no art. 108, §1º, do CTN como decorrência lógica do princípio da legalidade tributária.

## **1.9 A Constituição Federal de 1988 e o debate em torno da tributação de serviços**

Antes de qualquer consideração, é preciso destacar que o sistema tributário nacional estatuído na Constituição Federal de 1988 foi fruto de uma extensa discussão democrática, que em muito se diferiu do processo de elaboração do sistema cunhado na EC nº 18/65. Se a referida emenda foi basicamente formulada por tecnocratas em seus gabinetes, as normas estampadas na Constituição foram discutidas por representantes da sociedade, que, embora não pudessem ser considerados leigos, defendiam cada qual os interesses políticos dos grupos que representavam (VARSAÑO, 1993, p. 13).

---

<sup>41</sup> Resp nº 586739/MG (STJ, 2005).

O contexto que envolveu os trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte era de uma grave crise econômica. As eleições para a Constituinte, convocadas pelo presidente José Sarney, tiveram como partido vencedor o PMDB, alavancado pela esperança no Plano Cruzado. Logo após as eleições o plano ruiu e os efeitos da crise econômica se agravaram, sucedendo-se tentativas malsucedidas de estabilização. Assim, boa parte das esperanças em uma retomada econômica foram concentradas nos trabalhos da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, uma das mais de uma dezena de Comissões instaladas na Constituinte (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 293-294).

### 1.9.1 O anteprojeto Afonso Arinos

A Assembleia Constituinte foi tomada pelo sentimento de fortalecimento dos entes federados subnacionais e de emancipação da política centralizadora que caracterizou os anos de regime militar (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 293-294). Este sentimento pode ser representado pela postura do presidente da Assembleia, Ulysses Guimarães, de rejeitar o anteprojeto de Carta Constitucional elaborado pelo Poder Executivo, através de uma comissão de notáveis, a chamada Comissão Afonso Arinos (que era seu presidente), e que possuía 50 integrantes, dentre eles os juristas Miguel Reale e Sepúlveda Pertence. Devido à postura de Ulysses Guimarães, o projeto sequer chegou a ser enviado à Assembleia Constituinte (AGÊNCIA SENADO, 2008).

Constata-se que o anteprojeto Afonso Arinos conferia mais competências tributárias à União, especialmente em relação aos Estados Federados, em relação à Constituição Federal de 1988. De acordo com o texto preliminar, caberia a União à tributação de serviços de transportes e de comunicações interestaduais, sobre combustíveis, energia elétrica, minerais e sobre a propriedade de bens móveis suntuários, enquanto que, aos Estados, caberiam apenas os impostos equivalentes aos atuais ITBI, IPVA e ITCMD, além de um imposto equivalente ao antigo ICM e um imposto sobre transporte rodoviário intermunicipal.

Em relação aos impostos Municipais, dispunha o anteprojeto:

Art. 139 – Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

II – serviços de qualquer natureza, não incluídos na competência tributária da União ou dos Estados, que não constituam fase necessária da produção de bens ou da

atividade tributada pelo imposto sobre transporte rodoviário, a que se referem o inciso IV do art. 138 e o inciso VIII do art. 137;  
III – vendas a varejo;  
IV – locação de bens móveis e arrendamento mercantil.

Desse modo, o anteprojeto Afonso Arinos evidencia a ideia de um Imposto sobre Serviços cuja hipótese de incidência não englobava a locação de bens móveis e arrendamento mercantil. A preocupação da Comissão em distinguir o Imposto sobre Serviços do imposto sobre locação de bens móveis revela que, já em meados dos anos 80, existia uma percepção de que o Imposto sobre Serviços poderia não alcançar atividades relacionadas às prestações de dar.

Ademais, é de se ressaltar a decisão da Comissão de destacar que estariam fora da hipótese de incidência do ISS os serviços relacionados a fases da produção de bens ou do serviço de transporte. Caso prosperasse o referido texto, restaria positivado na Constituição a posição dominante na jurisprudência de que o ISS não incide sobre atividades meio ou acessórias<sup>42</sup>.

Considerando os termos da repartição de competências prevista no anteprojeto Afonso Arinos e tendo em vista o comprovado sentimento descentralizador que permeava a Assembleia Constituinte, parece estranho o fato de a redação final da Constituição apresentar um número menor de impostos atribuídos aos Municípios em relação aos dispostos no anteprojeto. Pergunta-se também o motivo pelo qual não foi previsto na Constituição um imposto específico sobre locação de bens móveis e arrendamento mercantil. Afinal, o Constituinte intencionou deliberadamente não submeter à tributação a locação de bens móveis, ou compreendeu que ela poderia ocorrer no escopo da hipótese de incidência do ISS?

### 1.9.2 Anteprojeto da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas

Fernando Bezerra Coelho, relator da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição de Receitas (que integrava a Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças), e responsável pela redação do texto preliminar do capítulo da Constituição sobre o Sistema tributário nacional, esclarece os motivos que determinaram uma redução no número de impostos repartidos aos Municípios em relação ao anteprojeto Afonso Arinos:

---

<sup>42</sup> Ver, por exemplo, Resp. nº 69.986/DP (STJ, 1995).

Afinal, procura-se ampliar o poder financeiro dos Municípios, atribuindo-lhes inclusive um campo impositivo com excipiente potencial de arrecadação, incapaz de provocar distorções importantes. A par disso, promove-se uma farta ampliação dos fundos destinados aos Municípios, mecanismo que, aliada a uma total desvinculação da receita, se tem apresentado como o mais eficaz para financiar as edilidades mais modestas, que são a grande maioria na realidade nacional (ASSEMBLEIA NACIONAL CONSTITUINTE, 1987, p. 2).

Portanto, a Subcomissão responsável por desenhar o Sistema tributário nacional concluiu que seria melhor para os Municípios modestos o recebimento de recursos através de transferências diretas, em detrimento da instituição de impostos de gestão própria<sup>43</sup>. Inclusive, o anteprojeto apresentado pelo relator atribuía aos Municípios a competência para instituir apenas dois impostos, o IPTU e o IVV<sup>44</sup>.

Por sua vez, no anteprojeto da Subcomissão, o ISS deixaria de existir e passaria a integrar a base de cálculo do ICMS<sup>45</sup>. Com essa redação, o ICMS teria uma hipótese de incidência um pouco mais assemelhada aos IVAs presentes em diversos lugares do mundo. Sobre os motivos que levaram à proposta de incorporação do ISS ao ICMS, Fernando Bezerra Coelho afirma o que segue:

Além de consistir em providência constitucional recomendada pela técnica fiscal e de ajudar a elevar, um pouco mais, as rendas estaduais e municipais, espera-se, com essa medida, que o Imposto sobre Serviços – hoje só exigido efetivamente nas Capitais – possa ser também cobrado nos demais Municípios, pois a experiência tem revelado a pouca eficiência das entidades na arrecadação desse tributo (ASSEMBLEIA NACIONAL CONSTITUINTE, 1987, p. 2).

Ao se analisar as atas das reuniões da subcomissão, verifica-se que a proposta de unificação do ICM e do ISS, que passaria ao controle dos Estados, foi defendida pelo economista Fernando Rezende e pelo jurista Alcides Jorge Costa em audiência pública na qual o tema foi bastante debatido. Para Fernando Rezende, a tributação do consumo à época era demasiado fragmentada, levando ao esvaziamento da competência tributária estadual sobre o

---

<sup>43</sup> Sobre o tema, Ricardo Varsano (1996, p. 14) faz a seguinte crítica: “A nítida preferência desses governos por recursos transferidos vis-à-vis sua obtenção mediante esforço fazendário próprio resultou também, diante da omissão das autoridades fazendárias federais no processo de concepção do sistema tributário, no excessivo aumento das transferências.”

<sup>44</sup> Art. 15 – Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

II – vendas a varejo de mercadorias.

Parágrafo único – É reservado à lei complementar fixar a alíquota máxima do imposto de que trata o item II.

<sup>45</sup> Art. 14 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]III – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, bem como prestações de serviços, inclusive fornecimento de energia elétrica; [...]

ICM, o que ocorria em sentido contrário ao da valorização do papel dos Estados na Federação. Em seu entender, o investimento do Estado em seu desenvolvimento não refletia no aumento da arrecadação tributária, haja vista que o setor terciário se encontrava praticamente fora da incidência do ICM (ASSEMBLEIA NACIONAL CONSTITUINTE, 1987b, p. 47).

Dessa forma, o que se intencionava era a ampliação da base tributária do ICM, transformado em um IVA de competência estadual. O IPI de Rezende funcionaria de modo semelhante a um imposto seletivo, apenas sobre determinados produtos sensíveis. Por fim, os Municípios seriam compensados pela perda do ISS a partir da criação de um IVV e do aumento do percentual de partilha da arrecadação do ICM (ASSEMBLEIA NACIONAL CONSTITUINTE, 1987b, p. 47).

Após a análise das emendas ao anteprojeto apresentado pelo relator, algumas delas em favor da manutenção da competência municipal sobre o ISS, prosperou a redação que unificava o ICM ao ISS, atribuindo aos Municípios a competência para instituir o IVV.

### 1.9.3 A Comissão de Sistematização e o texto final da regra atributiva de competência do ISS

Foi apenas na Comissão de Sistematização da Constituinte que prosperou o entendimento pela manutenção do ISS na competência tributária municipal. Pela relevância dos argumentos suscitados, transcreve-se o parecer de Alysson Paulinelli sobre as razões que levaram a aprovação da emenda pela manutenção do ISS municipal:

Certamente os Municípios serão muito prejudicados com a perda do ISS. Procede também a afirmação de que a prestação de serviços constitui em inúmeros casos segmento totalmente diferente da circulação de mercadorias. De resto, a absorção do ISS pelo ICM alterará sistema já implantado que se tem algumas espécies de operações nebulosas, poderia ser aperfeiçoado. Pode ser temerário mudar isso (ASSEMBLEIA NACIONAL CONSTITUINTE, 1987c, p. 47).

Percebe-se do exposto que prevaleceu na Comissão de Sistematização uma postura conservadora em relação à mudança na tributação de serviços. A manutenção do ISS representou uma vitória dos grandes Municípios, mais adaptados à cobrança do imposto. Representou também uma aposta de que o ISS serviria melhor aos interesses municipais do que o IVV. Foi uma escolha no sentido de privilegiar o caminho já percorrido por fisco,

contribuintes e judiciário na busca de respostas para os problemas apresentados ao longo do exercício da cobrança do ISS.

Materialmente, a regra erigida pela Constituição de 1988 em nada alterou a competência municipal sobre o ISS em relação à Constituição de 1967. Dispõe a norma constitucional, na redação dada pela EC nº 3/1993<sup>46</sup>: art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. Nota-se que, na Constituição, o ISS passa a incidir sobre qualquer serviço, exceto aqueles relacionados como tributáveis pelo ICMS. Por sua vez, o ICMS passa a abranger em sua hipótese de incidência a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

De todo o processo que envolveu a discussão sobre a permanência do ISS sob o controle municipal ou sobre sua aglutinação ao ICM, instituindo um IVA, o legado que pode se inferir é o de que o tema foi debatido de forma democrática, chegando-se a um acordo pela sua manutenção. Considerando os eventos históricos que marcaram a reforma tributária de 1965, a chancela da Assembleia Nacional Constituinte ao ISS acaba por legitimar especialmente o imposto, com suas virtudes e dificuldades inerentes, sendo incontestável a sua importância no Sistema tributário nacional da forma como está posto hodiernamente.

### **1.10 A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**

A Lei Complementar nº 116/2003 (LC nº 116/03) veio à lume com o objetivo de dar fôlego às finanças municipais, que se encontravam estranguladas em meio ao processo de descentralização de serviços públicos promovidos pela Constituição. O contexto histórico envolvia a recente posse de um novo governo na esfera federal, que possuía entre suas promessas de campanha a implementação de uma ampla reforma tributária (FIGUEIREDO; MOTA, 2012, p. 12). Logo, a publicação da LC nº 116/03 pode ser encarada como fruto da negociação da reforma com os Municípios.

Assim, pode-se dizer que o principal objetivo almejado com a publicação da LC nº 116/03 consistia na ampliação do rol de serviços tributáveis pelos Municípios, alargando a base

---

<sup>46</sup> A alteração de redação promovida pela emenda apenas corrigiu a referência topográfica ao ICMS, permanecendo idêntico o conteúdo da norma.

tributária do ISS. A lista veiculada pela Lei Complementar nº 56/87 já se encontrava obsoleta ante o surgimento de novos serviços com substrato econômico relevante, o que motivou a sua alteração.

Ademais, como visto ao longo do presente capítulo, a LC nº 116/03 teve o êxito de trazer a regulamentação do ISS ao debate democrático, tendo em vista o contexto político conturbado do surgimento do imposto e do traçado de seus contornos no Decreto-lei nº 406/68. Fruto do Projeto de Lei Complementar nº 01/91, a LC nº 116/03 teve a oportunidade de ser amplamente debatida e aprovada em um momento político que lhe foi favorável.

Entretanto, a ampliação do rol de serviços tributáveis não foi a única novidade trazida pela nova lei complementar. Mesmo preservando algumas das características marcantes do ISS, como a própria opção de veicular os serviços em lista, a fixação da hipótese de incidência como o ato de prestar serviços e a opção de, regra geral, fixar o local da prestação de serviços como o local do estabelecimento prestador, a LC nº 116/03 trouxe algumas mudanças que foram fruto de extensa análise doutrinária.

De início, é necessário pontuar que, diferentemente do Decreto Lei nº 406/68, a LC nº 116/03 é preponderantemente uma lei sobre ISS, com pouquíssimas menções ao ICMS. O descolamento das normas concernentes às regras gerais de tributação do ICMS e do ISS aponta para a superação do entendimento calcado na EC nº 18/65 de que o papel da lei complementar consiste unicamente na regulação dos conflitos de competência entre os referidos tributos. Evidencia-se deste modo a função atribuída pelo art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição à lei complementar para definir os impostos discriminados na Carta Magna.

Em relação à hipótese de incidência do ISS, dispõe o art. 1º da LC nº 116/03 que o fato gerador do imposto ocorre com a prestação dos serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. A redação do dispositivo é ligeiramente diferente daquela do Dec. 406/68, que apontava as empresas e profissionais autônomos como sujeitos passivos do ISS. No entanto, a maioria da doutrina entende que a regra continua essencialmente a mesma, sendo necessária a prestação do serviço em caráter profissional, no seio de uma atividade econômica organizada<sup>47</sup>.

O §1º do art. 1º da LC nº 116/03 dispõe sobre a incidência do ISS na situação que se convencionou chamar de importação de serviços, disciplinando que “o imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior

---

<sup>47</sup> Ver Eduardo Domingos Bottallo (2003, p. 77-84), Kiyoshi Harada (2017) e Roberto Tauil (2016).

do país”. Ausente do Decreto Lei nº 406/68, o presente dispositivo foi objeto de muitos questionamentos doutrinários quando de sua introdução, formando-se correntes contrárias e favoráveis à constitucionalidade da norma<sup>48</sup>.

O art. 2º da LC nº 116/03 esclareceu situações que escapam à incidência do ISS, a saber: a exportação de serviços; a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados; o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras. A redação do dispositivo não oferece maiores dificuldades, salvo na definição de exportação de serviços.

Após anos de discussões doutrinárias e jurisprudenciais a respeito da regra de definição do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68, o art. 3º da LC nº 116/03 caminhou na contramão da jurisprudência até então consolidada no STJ<sup>49</sup> e reafirmou que o serviço se considera prestado, e o imposto devido, no local estabelecimento prestador. Na sua falta, a lei elegeu o local do domicílio do prestador. No entanto, diferentemente do Decreto-Lei nº 406/68, a LC nº 116/03 estabeleceu um rol de vinte e duas exceções à regra geral, fixando, na maioria dos casos, o local da execução dos serviços

---

<sup>48</sup> Sobre o assunto, ver Alessandra Brandão Teixeira (2008) José Eduardo Soares de Melo (2008), Adolpho Bergamini (2017), Heleno Taveira Torres (2004).

<sup>49</sup> Resp. nº 54002/PE (STJ, 1995). TRIBUTÁRIO. ISS. SUA EXIGÊNCIA PELO MUNICÍPIO EM CUJO TERRITÓRIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI N. 406/68.

Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do decreto-lei n. 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao município em cujo território se realizou o fato gerador. É o local da prestação do serviço que indica o município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações em seu território.

A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não se pode ter voga. Recurso a que se nega provimento.

como aquele onde eles se consideram prestados. A opção adotada pela lei complementar acabou respaldada pelo STJ no Resp. nº 1.160.253<sup>50</sup> (STJ, 2010), que marcou a virada jurisprudencial<sup>51</sup>.

Ademais, em seu art. 4º, a LC nº 116/03 definiu o estabelecimento prestador como a unidade econômica ou profissional onde o contribuinte desenvolve a sua atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevante a denominação dada ao estabelecimento. O dispositivo tem o mérito de esclarecer que o estabelecimento prestador não se confunde com a sede da empresa, mas com a unidade econômica que presta o serviço. Por exemplo, caso o contribuinte preste um serviço de manutenção de equipamento (que não consta do rol de exceções à regra do estabelecimento prestador), o imposto será devido ao Município onde estiver presente a unidade econômica prestadora, ainda que este local seja considerado um estabelecimento de fato, não regular<sup>52</sup>.

O art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003 estabeleceu regras para a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros vinculados à ocorrência do fato gerador. Em seu *caput*, consta previsão que autoriza os Municípios a atribuir a responsabilidade mediante lei ordinária. Apesar de didático, o dispositivo em nada acrescenta, tendo em vista que o Código Tributário Nacional já admite a atribuição de responsabilidade tributária mediante lei. Por sua vez, os incisos do §2º do art. 6º<sup>53</sup> estabelecem de antemão algumas situações em que o tomador ou intermediário dos serviços é responsável pelo recolhimento do ISS.

---

<sup>50</sup> TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISSQN. LC 116/03. COMPETÊNCIA. LOCAL ESTABELECIMENTO PRESTADOR. SÚMULA 83/STJ. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF.

1. De acordo com os arts. 3º e 4º da LC 116/03, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica. Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá, portanto, a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional.

2. Afastar a aplicação das regras contidas na LC 116/03 apenas seria possível com a declaração de sua inconstitucionalidade, o que demandaria a observância da cláusula de reserva de plenário. [...]

5. Recurso especial conhecido em parte e não provido

<sup>51</sup> Parece perfeitamente admissível ante o ordenamento jurídico brasileiro a fixação do critério espacial da hipótese de incidência, regra geral, no local do estabelecimento do prestador, ou, na sua falta, no de seu domicílio. Conforme João Guilherme Sauer (2012), o estabelecimento prestador constitui um elemento de conexão com a materialidade reveladora do fato gerador do ISS. Mais do que isso, considerando que a lei complementar elege o prestador do serviço como o contribuinte do imposto e a prestação do serviço como a sua hipótese de incidência, nada melhor do que vincular a ocorrência do fato gerador ao local onde o contribuinte se situa. Trata-se de regra de prudência prática e que se afigura a mais razoável.

<sup>52</sup> Sobre a definição de estabelecimento prestador, ver Mizabel Derzi (2004, p. 81).

<sup>53</sup> Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a

O art. 7º da LC nº 116/03 trata da base de cálculo do ISS, que, como no regime anterior, corresponde ao preço do serviço. Por sua vez, o § 2º do art. 7º, em seu inciso I, estabelece uma situação de exclusão da base de cálculo do imposto, relativa ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista anexa. Os subitens 7.02 e 7.05, ao tipificarem os serviços, respectivamente, de execução de obras e de reparação, conservação e reforma relacionados à engenharia, excepcionaram da tributação o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local de prestação de serviços.

A possibilidade de dedução dos materiais adquiridos de terceiros nas obras de engenharia já era objeto de controvérsia desde a época do Dec.-Lei nº 406/68 e ainda hoje há dúvidas sobre a extensão do direito à dedução. O STJ possuía entendimento consolidado no sentido da impossibilidade de dedução de materiais, exceto aqueles produzidos pelo prestador de serviços fora do local de prestação de serviços<sup>54</sup>. Contudo, a jurisprudência do STJ teve uma virada após decisão do Supremo Tribunal Federal que atribuiu repercussão geral à decisão

---

responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

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

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

<sup>54</sup> “TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. MATERIAIS UTILIZADOS. SUBEMPREITADAS. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. "A jurisprudência uniforme desta Corte é no sentido de que a base de cálculo do ISS é o custo integral do serviço, não sendo admitida a subtração dos valores correspondentes aos materiais utilizados e às subempreitadas" (REsp 926.339/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJU de 11.05.07). 2. Tanto o DL 406/68 como as Leis Complementares 56/87 e 102/03 fixaram que o ISS incide sobre a totalidade dos serviços de construção civil, exceto sobre o fornecimento de mercadorias produzidas pelo próprio prestador dos serviços fora do local da prestação, que fica sujeito ao ICMS. 3. A tese de que não apenas os materiais produzidos pelo próprio prestador, mas também os adquiridos de terceiros, devem ser excluídos da base de cálculo do ISS não encontra respaldo no ordenamento jurídico, pois a regra legal que trata da incidência do ISS sobre serviços de construção civil é clara ao excluir apenas os materiais produzidos pelo próprio prestador fora do local onde prestados os serviços. 4. A situação do prestador que fabrica seus produtos fora do canteiro de obras não pode ser equiparada à daquele que adquire materiais de terceiros para uso nas obras de construção civil. Os produtos fabricados pelo prestador estão sujeitos ao ICMS, razão por que não devem se sujeitar a uma nova incidência de ISS. Já os produtos adquiridos de terceiros, se não incluídos na base de cálculo do ISS pelo serviço de construção civil, ficariam imunes à tributação, somente sendo tributados na operação anterior, que não tem o construtor como contribuinte ou responsável tributário. 5. Assim, quando os materiais são produzidos pelo próprio prestador fora do local onde prestados os serviços, incide ICMS; quando os materiais são produzidos pelo prestador no canteiro de obras ou quando são adquiridos de terceiros, como não há possibilidade de incidência de ICMS, devem ter seus valores mantidos na base de cálculo do ISS. 6. "[...] subempreitada é denominação que se oferece à empreitada menor, isto é, à empreitada secundária. Por meio de subempreitadas são executados trabalhos parcelados, contratados pelo empreiteiro construtor [...]. Em referência ao ISS, é irrelevante saber se o empreiteiro maior executa pessoalmente a obra pactuada ou se incumbe a terceiros para realizá-la. Ambas as formas de serviços (empreitada maior ou empreitada menor) são alcançadas pelo ISS" (Bernardo Ribeiro de Moraes in "Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços", Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975). 7. Agravo regimental não provido" (STJ, 2008).

monocrática no sentido da possibilidade irrestrita de dedução dos materiais, em sede do Dec.-Lei nº 406/68<sup>55</sup>. Embora a controvérsia pareça pacificada nos tribunais, é de se ressaltar a reticência do Supremo Tribunal Federal na edição de súmula vinculante consolidando a possibilidade de dedução dos materiais. De acordo com intervenção do Ministro Dias Toffoli, a extensão da possibilidade de dedução de materiais é matéria infraconstitucional e deve ser apreciada pelo STJ (TAUIL, 2015). Assim, ainda é possível alguma oscilação jurisprudencial sobre o assunto.

Por fim, a Lei Complementar nº 116/03 fixou a alíquota máxima do ISS em 5%. Existia uma exceção para os serviços de jogos e diversões públicas, aos quais seria aplicável uma alíquota máxima de 10%, porém, ela foi vetada pela presidência da República.

### **1.11 A Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016.**

Após treze anos, uma nova reforma ao ISS foi apresentada. É possível depreender da leitura dos novos dispositivos que a lei tem por principais objetivos: o fim da guerra fiscal no ISS; o deslocamento da incidência do ISS devido sobre a prestação de alguns serviços para o local do domicílio do tomador, ou para o local do consumo dos serviços; a adição de novos serviços à lista anexa à lei complementar.

A Lei Complementar nº 157/2016 foi objeto de uma grande quantidade de vetos da Presidência da República, muitos dos quais foram derrubados pelo Congresso Nacional. A maior parte dos vetos se referia aos dispositivos que deslocaram o local da incidência dos serviços de operadoras de planos de saúde e de atendimento e assistência veterinária, de administração de cartões de crédito e débito e de operações de leasing e agenciamento de leasing. O objetivo do Congresso Nacional em estabelecer o domicílio do tomador de tais

---

<sup>55</sup> “TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISSQN. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DO VALOR DOS MATERIAIS EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL. DESINFLUÊNCIA DA DISTINÇÃO ENTRE MATERIAIS FORNECIDOS PELO PRÓPRIO PRESTADOR DO SERVIÇO E MATERIAIS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. I. A dedução do valor dos materiais, utilizados na construção civil, da base de cálculo do ISSQN, conforme previsão do Decreto-lei 406/68 e da Lei Complementar 116/2003, abrange tanto os materiais fornecidos pelo próprio prestador do serviço, como aqueles adquiridos de terceiros. O que importa, segundo o entendimento pretoriano atual, é que os materiais sejam empregados na construção civil. II. Na forma da jurisprudência, “Após o julgamento do RE nº 603.497, MG, a jurisprudência do Tribunal passou a seguir o entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à legalidade da dedução do custo dos materiais empregados na construção civil da base de cálculo do Imposto sobre Serviços, incluído o serviço de concretagem. [...] III. Agravo Regimental improvido” (STJ, 2016).

serviços como aquele em que ocorre a operação tributável era de diminuir a concentração de receitas do ISS nas mãos de poucos Municípios que atraem estas empresas, em geral de grande porte e que possuem carteira de clientes pulverizada em muitos Municípios. O motivo dos referidos vetos foi colocado da seguinte forma:

Os dispositivos comportariam uma potencial perda de eficiência e de arrecadação tributária, além de redundar em aumento de custos para empresas do setor, que seriam repassados ao custo final, onerando os tomadores dos serviços.

Trata-se, então, de uma razão de ordem prática. O ônus imputado aos contribuintes no recolhimento do imposto para uma quantidade enorme de Municípios foi considerado desarrazoado pela Presidência da República. Não obstante, o Congresso Nacional manteve sua posição e derrubou os vetos da Presidência, ao que os dispositivos foram questionados por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro – CONSIF, e pela Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização – CNSEG. Ao analisar o pleito em caráter liminar, o Ministro Alexandre de Moraes determinou a suspensão da eficácia destes dispositivos da LC nº 157/2016 e, por arrastamento, todas as legislações locais que adotaram o mesmo critério da lei complementar. Em suas palavras:

[...]Diferentemente do modelo anterior, que estipulava, para os serviços em análise, a incidência tributária no local do estabelecimento prestador do serviço, a nova sistemática legislativa prevê a incidência do tributo no domicílio do tomador de serviços. Essa alteração exigiria que a nova disciplina normativa apontasse com clareza o conceito de “tomador de serviços”, sob pena de grave insegurança jurídica e eventual possibilidade de dupla tributação, ou mesmo incoerência de correta incidência tributária. A ausência dessa definição e a existência de diversas leis, decretos e atos normativos municipais antagônicos já vigentes ou prestes a entrar em vigência acabarão por gerar dificuldade na aplicação da Lei Complementar Federal, ampliando os conflitos de competência entre unidades federadas e gerando forte abalo no princípio constitucional da segurança jurídica, comprometendo, inclusive, a regularidade da atividade econômica, com conseqüente desrespeito à própria razão de existência do artigo 146 da Constituição Federal.[...]

Diante de todo o exposto: a) com fundamento no art. 10, § 3º, da Lei 9.868/1999 e no art. 21, V, do RISTF, CONCEDO A MEDIDA CAUTELAR pleiteada, ad referendum do Plenário desta SUPREMA CORTE, para suspender a eficácia do artigo 1º da Lei Complementar 157/2016, na parte que modificou o art. 3º, XXIII, XXIV e XXV, e os parágrafos 3º e 4º do art. 6º da Lei Complementar 116/2003; bem como, por arrastamento, para suspender a eficácia de toda legislação local editada para sua direta complementação (STF, 2018).

Como se vê, os argumentos para a suspensão da eficácia dos dispositivos são de ordem consequencialista, baseados em um suposto aumento da insegurança jurídica e dos conflitos de competência. A Lei Complementar nº 116/2003 já havia previsto outros serviços onde se

mencionava o local do estabelecimento ou domicílio do tomador como o da ocorrência do fato gerador, sem definir quem seria o tomador do serviço. Se é certo que os serviços baseados em arranjos de pagamento, como os de administração de cartões de crédito, envolvem alguma complexidade, por estarem presentes diversas partes no negócio, não se revela razoável suspender a eficácia de uma norma aprovada pelo Congresso Nacional apenas porque não se esclareceu na norma quem é o tomador. Trata-se de matéria apreciável no mundo fático e evidenciada nos contratos de prestação de serviços. Assim, não prospera a argumentação do Ministro. Por outro lado, o que parece ser de fato um empecilho para a eficácia dos dispositivos é a ausência de um sistema centralizador de recolhimento do ISS e de emissão de documentos fiscais, sem o qual as empresas prestadoras dos serviços supramencionados se veriam muito sobrecarregadas.

No que tange as medidas de combate à guerra fiscal dos Municípios, a LC nº 157/2016, através da inclusão do art. 8º-A na LC nº 116/03, a alíquota mínima do ISS, fixada em 2%. Esta alíquota mínima já estava prevista no art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e foi incorporada à norma complementar. As exceções, que podem ter alíquotas inferiores, são os serviços relacionados nos subitens 7.02, 7.05 (obras de engenharia, inclusive reparos e manutenção) e 16.01 (serviços de transporte coletivo municipal).

Ademais, em seus parágrafos, o art. 8º-A proibiu que os Municípios estabelecessem qualquer tipo de benefício fiscal que implicasse carga tributária menor do que a decorrente da aplicação da alíquota de 2%, determinou como nulo qualquer ato normativo que desobedecesse a regra da alíquota mínima e conferiu direito à restituição do imposto pago com base no ato nulo<sup>56</sup>.

Para garantir a eficácia da disposição que impede o estabelecimento de alíquotas inferiores a 2%, o legislador complementar foi além e dispôs que, sempre que desrespeitada a alíquota mínima, o imposto é devido no local do estabelecimento ou domicílio do tomador ou intermediário dos serviços. Outrossim, a inobservância da alíquota mínima foi tipificada na lei de improbidade administrativa (Lei nº 8429/92) como ato ímprobo, sujeito à perda da função

---

<sup>56</sup> Sobre o tema, José Antônio Patrocínio (2017, p. 200-201) esclarece: O legislador optou por transcrever na LC 116/2003 aquela que é uma das mais importantes funções das chamadas leis complementares, que é cassar os efeitos das leis municipais que a contrariem. Nesse sentido, então, são nulas todas as leis municipais que desrespeitarem as disposições relativas à alíquota mínima do ISS.

Registre-se, entretanto, que só é nula a Lei Municipal que desrespeitar as disposições relativas à alíquota mínima quando prestador e tomador estiverem estabelecidos em Municípios diferentes, o que nos permite concluir que, se o prestador e o tomador estiverem no mesmo Município, poderá ser praticada, sem problema algum, alíquota inferior a 2%.

pública, à suspensão de direitos políticos e à multa civil de até três vezes o valor do benefício concedido.

Por fim, é importante pontuar a adição de novos serviços à lista anexa, com destaque para o detalhamento de serviços ligados ao processo de digitalização da economia. Termos como *tablets* e *smartphones* foram expressos na lista e os serviços de *streaming* foram tipificados.

## 1.12 Conclusão deste capítulo

A análise histórica da tributação de serviços no Brasil permite concluir que o ISS é um imposto desenhado em função do federalismo brasileiro. Em que pese seu surgimento sofra influência e coincida com a adoção de Impostos sobre Valor Agregado em países da Comunidade Européia, o ISS com eles não se confunde, haja vista que neles não há o mesmo debate federativo.

Trata-se, portanto, de um imposto que deriva de diversos outros, como o Imposto sobre Vendas e Consignações, o Imposto sobre Indústrias e Profissões, o Imposto Sobre Diversões Públicas e, até mesmo, a *taxe sur les prestations de services* francesa. Essa mescla de influências faz do ISS um tributo com características específicas e que impõe desafios particulares para a sua compreensão.

Ao longo dos anos de experiência nacional com a cobrança do ISS, percebe-se um permanente conflito de visões sobre a abrangência deste imposto, debate este que é relacionado ao debate federativo. No entanto, para além da questão política e do desenho das repartições de receitas, há uma questão terminológica. O significado da expressão “serviços de qualquer natureza” não está definido de maneira expressa na constituição ou na lei complementar, exigindo do intérprete a construção deste significado. Neste processo de construção, que será desenvolvido nos próximos capítulos a partir da análise da doutrina e da jurisprudência, o contexto histórico do surgimento do ISS não pode ser ignorado.

## 2 A DEFINIÇÃO DE SERVIÇOS NA DOCTRINA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Definir os serviços de qualquer natureza referidos na Constituição é um desafio que a doutrina do direito tributário se propôs a enfrentar desde longa data, muito antes da Constituição de 1988. Desde a égide da EC nº 18/65, este é um assunto bastante debatido por diversos estudiosos de renome no contexto nacional.

Como se pode perceber, não se trata de questão trivial. Isto porque a análise do conteúdo da regra atributiva de competência tributária prevista na Carta Magna depende da adoção de diversas premissas prévias, as quais são na sua maioria controvertidas. Logo, a tarefa de definir ou conceituar serviços requer um estudo multifacetado que toca as bases do sistema e os limites do poder tributário. A depender da adoção da premissa inicial, um leque de conceituações se esvai, enquanto outro se abre, e, assim por diante, é possível chegar a conclusões diversas.

Não obstante, historicamente, duas principais correntes de conceituação do termo serviços sobressaem na doutrina do direito tributário. A primeira, que foi mais próspera nas décadas de 70 e 80, alinhava o conceito de serviços de qualquer natureza a um significado extraído da ciência econômica<sup>57</sup>, assimilando-o ao de bem imaterial destinado à satisfação de uma necessidade. Por sua vez, a segunda corrente, que ganhou força a partir da década de 90, ligou o conceito de serviços ao de trabalho humano e ao de obrigações ou prestações de fazer. A presente distinção é firmada com base em premissas bastante distintas do fenômeno tributário e podem parecer, à primeira vista, inconciliáveis.

Por outro lado, também se destacam algumas posições algo distintas destas acima expostas, na medida em que se aproximam ou se afastam das premissas em que se baseiam as anteriores. Importa, então, a sistematização dos argumentos trazidos pelos autores que defendem cada uma das teses, organizando-os a partir das premissas adotadas, para, só assim, tecer considerações sobre suas ideias a respeito da definição de serviços de qualquer natureza.

Dessa forma, o presente capítulo é dedicado à pesquisa dos argumentos que levaram determinados autores a adotar suas posições no debate.

### 2.1 Da escola do serviço como bem imaterial apto a gerar uma utilidade

---

<sup>57</sup> Sobre o conceito clássico de serviços dado pela economia, ver o capítulo 4, item 4.4.1.

O principal trabalho doutrinário que defende de forma sistematizada e apoiada em argumentos sólidos a definição de serviços atrelada a um conceito econômico foi aquele desenvolvido por Bernardo Ribeiro de Moraes na década de 1970. Além do citado autor, são partidários de teses semelhantes Ricardo Lobo Torres (2006, p. 93-94), Marco Aurélio Greco (2000, p. 54-55), Sérgio Pinto Martins (2003), Walter Gaspar (1994), Francisco Ramos Mangieri (2001), Robinson Sakyiama Barreirinhas (2004), Alberto Macedo (2015) e José Alberto Oliveira Macedo (2013).

### 2.1.1 Prestação de serviço como circulação de bem imaterial. A doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes

Bernardo Ribeiro de Moraes foi um dos primeiros autores a desenvolver um robusto trabalho a respeito do Imposto sobre Serviços. A sua obra “Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços” foi lançada em sua 1ª edição no ano de 1975, dez anos após o surgimento do ISS com a EC nº 18/65, e serviu de balizamento para a doutrina e a jurisprudência daquela época, exercendo sua influência até os dias atuais.

Para Bernardo Ribeiro de Moraes, a definição de serviços se dá por exclusão à de circulação de mercadorias. Enquanto o antigo ICM gravava a circulação de bens materiais, o ISS gravava a circulação de bens imateriais. Para compreender a definição do referido autor, é necessário que se faça uma incursão em suas principais premissas e argumentos.

De início, o doutrinador assevera que o conceito de serviços sempre foi definido por exclusão ao de transferência de bens. Ele apoia tal afirmação no estudo do direito comparado, especialmente através da análise dos impostos sobre valor agregado adotados amplamente na Europa a partir dos anos 60. Por exemplo, o autor cita a segunda diretriz do Conselho da Comunidade Econômica Europeia (CEE)<sup>58</sup>, que dispunha ser prestação de serviços toda operação que não constitui transferência de um bem. Essa mesma definição era encampada nas legislações de Luxemburgo, Holanda, Suécia, Alemanha, Itália, entre outras.

---

<sup>58</sup> Como explica Bernardo Ribeiro de Moraes (1978, p. 20-22), a Comunidade Econômica Europeia buscava a implantação de um Mercado Comum Europeu, contudo, a legislação tributária dos países que compunham o bloco não era harmônica. Enquanto alguns países já adotavam um IVA, outros permaneciam com impostos sobre vendas cumulativos. Assim, a CEE postulou a harmonização da legislação tributária de seus países membros, instituindo uma Comissão para este fim, que concluiu pela utilização de um IVA europeu. As recomendações da CEE assumiram a forma de diretrizes do Conselho da CEE.

Deste modo, assevera o autor que o direito comparado encampou o conceito econômico de serviço. Em suas palavras:

Conforme se verifica, adotou-se o conceito econômico de serviço, assim entendido o bem econômico (meio idôneo para satisfazer uma necessidade) que não seja bem material, isto é, que não seja de extensão corpórea ou de permanência no espaço. Serviço, no sentido econômico, é sinônimo de bem imaterial, fruto do esforço humano aplicado à produção.

[...] Serviço, portanto, vem a ser o resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material, v.g., a atividade do transportador, do locador de bens móveis, do médico, etc (MORAES, 1978, p. 41-42).

Por sua vez, para Bernardo Ribeiro de Moraes, este conceito econômico de serviço possui espectro mais amplo do que o conceito a que alude o direito civil. Enquanto o direito civil relaciona a prestação de serviços ao fornecimento de trabalho mediante remuneração, em sua acepção econômica, a prestação de serviços abrange outras situações. *In verbis*:

O conceito econômico de “prestação de serviços” (fornecimento de bem imaterial) não se confunde e nem se equipara ao conceito de “prestação de serviços” do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços é o fornecimento, mediante remuneração, de trabalho a terceiros). O conceito econômico, não se apresentando acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços do direito civil) como outras atividades, v.g.: locação de bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc. (vendas de bens imateriais) (MORAES, 1978, p. 42).

Dessa maneira, o autor explica que o ISS surge no Brasil como um simulacro da legislação internacional, porém com especificidades. A EC nº 18/65 teve por principal objetivo o desenvolvimento econômico do país<sup>59</sup>, procurando instituir um autêntico sistema tributário nacional, através da atribuição de competências privativas à cada esfera do governo, sem superposições de incidências tributárias. Nessa toada, o ISS substituiu diversos impostos que provocavam esta superposição, como o imposto sobre transações (estadual), o imposto de indústrias e profissões (municipal), o imposto de licença (municipal) e o imposto sobre diversões públicas (municipal). No Sistema tributário nacional criado pela EC nº 18/65, foi instituído um imposto sobre a venda de bens materiais (ICM, estadual) e um imposto sobre a venda de bens imateriais (ISS, municipal) capturando, assim, o universo da circulação de bens.

Ao examinar a dicção do art. 15 da EC nº 18/65, que atribui competência aos Municípios para tributar serviços de qualquer natureza, Bernardo Ribeiro de Moraes assevera que a emenda aceitou critério mais econômico do que jurídico, “fazendo a distribuição da competência fiscal

---

<sup>59</sup> Sobre o assunto, ver o tópico 1.2. do capítulo 1.

através de títulos genéricos, que exprimem os fatos econômicos aptos a servirem de base para a tributação”. Para ele, o legislador constituinte derivado preocupou-se em dar maior flexibilidade ao sistema tributário, por meio da apresentação do objeto de cada imposto, e tão somente ele (imposto sobre a importação, imposto sobre a exportação, imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana etc.) (MORAES, 1978, p. 71). Com base nessa premissa, assevera:

Conforme vemos, o conceito nominal do tributo (imposto que tem por objeto os “serviços de qualquer natureza”) apresenta-se lacunoso. A denominação do tributo não permite configurá-lo juridicamente, em toda sua essência, com todos os seus elementos, que permitam distinguir o ISS dos demais tributos do sistema tributário nacional (MORAES, 1978, p. 73).

Ao tratar do objeto do ISS, o referido doutrinador leciona que, com fundamento em critério econômico, o sistema tributário nacional distinguiu os impostos em vários grupos, dentre os quais os impostos sobre a produção e a circulação, onde estava topologicamente situada a previsão do ISS. Assim, o ISS se caracteriza como um imposto sobre a circulação, incidente sobre a movimentação de serviços (bens imateriais) em direção ao consumo. Não se trata de imposto sobre a produção, porque a produção pode se referir tanto a bens materiais como a bens imateriais. Ele assevera ainda que “os serviços são consumidos no momento em que são produzidos, havendo uma coincidência no tempo e no espaço entre o processo da atividade de produção, distribuição e consumo” (MORAES, 1978, p. 78-79).

Por fim, ao aprofundar suas lições sobre a hipótese de incidência do ISS, Bernardo Ribeiro de Moraes afirma:

A noção de serviço objeto do ISS não pode ser confundido com a de simples “prestação de serviços” (contrato de direito civil, que corresponde ao fornecimento de trabalho). O conceito de serviço nos vem da economia, do trabalho como produto. De fato, o trabalho, aplicado à produção, pode dar como resultado duas classes de bens: bens materiais, denominados material, produto ou mercadoria; e bens imateriais conhecidos como serviços. Serviço, assim, é expressão que abrange qualquer bem imaterial, tanto atividades consideradas de “prestação de serviços” (v.g.: atividade do médico, do advogado, do engenheiro, do corretor, etc.) como as demais vendas de bens imateriais (v.g.: atividade do locador de bens móveis, do transportador, do albergueiro, do vendedor de bilhete da Loteria Federal, etc.)[...] quem aluga um automóvel, na realidade não está fornecendo trabalho mas estará fornecendo, a terceiros, um bem imaterial, ou melhor, um serviço (cessão de uso e gozo da coisa) (MORAES, 1978, p; 98).

Dessa forma, resumidamente, Bernardo Ribeiro de Moraes defende que as regras de competência tributária apresentam fatos econômicos com aptidão para servir de base à tributação. Entre estes fatos estão os serviços de qualquer natureza, definidos em seu sentido

econômico como bens imateriais. A hipótese de incidência do ISS, traduzida na expressão prestação de serviços, se refere na verdade à circulação de bens imateriais, o que implica dizer que são sujeitas ao imposto operações de prestação de serviços e também outras operações, como a locação de bens móveis.

A tese do autor supracitado foi acompanhada por diversos outros doutrinadores especializados em ISS. A título de exemplo, Sérgio Pinto Martins trabalha com as mesmas premissas para definir o conceito de serviços de qualquer natureza, *in verbis*:

O ISS ficou previsto no grupo dos “Impostos sobre a produção e a circulação”, com uma nomenclatura econômica (Imposto sobre Serviços). Tal nome aponta o objeto econômico do imposto municipal, campo sobre o qual ele incide (“sobre serviços de qualquer natureza). [...]

Dessa maneira, pode-se afirmar que a expressão “imposto sobre serviço de qualquer natureza” é uma denominação de imposto com sentido essencialmente econômico.

A disciplina constitucional do ISS importa, sem dúvida, caracterizá-lo como imposto sobre a circulação, sobre a circulação de serviços de qualquer natureza. É imposto que onera a prestação de serviços, de bens imateriais na etapa da circulação econômica.

[...]

O ISS tributa serviços de qualquer natureza, os definidos em lei complementar. Locação de bens móveis, por exemplo, é serviço, porque há circulação de um bem incorpóreo, que está na etapa da circulação econômica, sendo definido em lei complementar como serviço de qualquer natureza (MARTINS, 2003, p. 30-31).

Francisco Ramos Mangieri é outro autor que trabalha com a mesma tese. Transcreve-se:

Por outro lado, bens incorpóreos ou imateriais dizem respeito àqueles que não tem existência física, que não podem ser apreendidos ou mesmo vistos. É o caso do direito de autor, do software, do trabalho, dentre inúmeros outros.

Apresentada a classificação acima, é fácil percebermos que os serviços pertencem ao grupo dos bens imateriais. Quando se presta um serviço, é oferecido a um terceiro um bem imaterial, que se apresenta como o fornecimento de trabalho do prestador e não a entrega de uma mercadoria (bem material ou corpóreo).

Com estas considerações iniciais, podemos definir serviço como o produto do trabalho humano destinado à satisfação de uma necessidade, através da circulação econômica de um bem imaterial ou incorpóreo (MANGIERI, 2003, p. 29-30).

Vale transcrever os ensinamentos de Walter Gaspar, mais um teórico que seguiu a linha de Bernardo Ribeiro de Moraes:

O conceito de serviço é identificador de bens imateriais ou incorpóreos, ou seja, bens que não têm existência física. São bens que não podem ser vistos ou tocados, como, por exemplo, o direito de usar uma marca, o transporte de bens ou pessoa de um lugar para outro, o conserto de um automóvel.

Os serviços (bens imateriais) têm um conceito econômico. São bens incorpóreos na etapa econômica da circulação. Caracteriza o serviço a presença de uma pessoa que presta o serviço a outra pessoa na qualidade de usuário deste serviço (GASPAR, 1994, p. 33).

Por fim, José Alberto de Oliveira Macedo dá ênfase aos aspectos históricos que levaram à introdução do ISS no sistema tributário brasileiro para definir o ISS como tributo residual sobre o consumo em relação ao ICMS. Esta residualidade provém da aceção econômica de serviços. É o que assevera na seguinte passagem:

[...]podemos concluir que o constituinte derivado de 1965 (e, logo a seguir, o constituinte originário de 1967), ao outorgar competência aos municípios para instituírem o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, apropriou-se do conceito extrajurídico advindo da Ciência Econômica, abrangendo qualquer atividade de conteúdo econômico que não se caracterizasse como mercancia, entendida essa como a circulação de mercadoria, bem material (MACEDO, 2013, p. 87).

### 2.1.2 Da juridicização do conceito econômico de serviços pelo Direito Privado. A releitura de Alberto Macedo

Alberto Macedo, tal qual Bernardo Ribeiro de Moraes, defende que o conceito de serviços adotado na Constituição provém da economia e que este não se limita ao escopo das chamadas obrigações de fazer. No entanto, ele se distancia de Moraes em um aspecto fundamental de sua tese ao afirmar que o conceito econômico e o jurídico de serviços são coincidentes, haja vista a juridicização do conceito econômico de serviços pelo Direito Privado, ou, especificamente, pelo Direito Empresarial. Em suas palavras:

É que o conceito de serviços na Economia como bem imaterial, como conceito amplo e residual em contraposição ao de bem (material), já estava internalizado no Ordenamento pátrio, não só no Direito Constitucional, mas mesmo no Direito Privado, particularmente em seu ramo Direito Comercial, hoje denominado Direito Empresarial, desde que os serviços passaram a ter relevância econômica, há mais de um século (MACEDO, 2015, p. 2).

Baseando-se nessa premissa, Alberto Macedo passa ao largo dos debates preliminares propostos pela escola do conceito de serviços como obrigações de fazer. Não é preciso questionar a supremacia da Constituição, a existência de conteúdos mínimos nas regras de atribuição de competência, a impossibilidade de alteração de conceitos do direito privado utilizados pela Constituição na lei tributária e assim por diante.

Ainda que tais questões não precisem ser analisadas para a validade de sua tese, em suas razões, Alberto Macedo aduz que dois extremos devem ser evitados ao se considerar a possibilidade de utilização de conceitos na definição de competências tributárias, a saber, a teoria da desconsideração a priori das formas jurídicas (teoria da interpretação econômica) e a

teoria do império do direito privado. Enquanto a primeira rejeita as formas jurídicas em prol dos efeitos econômicos de determinados atos, o que pode se revelar arbitrário, a segunda rejeita a possibilidade de o Direito Tributário elaborar seus próprios conceitos.

Ao analisar o art. 110 do CTN, o referido autor assevera que este dispositivo não pode veicular norma de interpretação constitucional, tendo em vista ser inadmissível ao legislador infraconstitucional a interpretação autêntica da Constituição. Da mesma maneira, ele defende que o dispositivo peca ao prescrever que apenas os conceitos do Direito Privado utilizados pela Constituição não poderiam ser alterados pela lei tributária, tendo em vista que a Supremacia da Constituição impede que qualquer conceito, jurídico ou extrajurídico, adotado pela Carta Magna, seja alterado pela lei tributária. Assim, conclui que não há no ordenamento jurídico constitucional um império do Direito Privado (MACEDO, 2015, p. 9-12).

Nesse esteio, o autor descreve que os serviços, na economia, já são de longa data relacionados a ideia de bem imaterial, resultado da produção. Utilizando-se de definições de autores clássicos da economia em relação ao tema, ele estabelece a distinção entre serviços e mercadorias, da seguinte maneira:

Percebe-se que no binômio atividade-produto, a ideia da relevância ora na atividade, ora no produto, caracteriza-se como diferenciador entre serviços e mercadorias. Isso porque o produto, sendo estocável, não é feito para um cliente específico, mas com fins à venda para qualquer cliente interessado em adquiri-lo. De forma distinta, se a atividade – atrelada a ela, a expertise de quem a realiza – é que ganhar relevância, como essa atividade não é estocável (por mais que dela resulte um bem material), a individualidade na relação entre quem faz e quem recebe o serviço destaca-se como essencial (MACEDO, 2015, p. 17).

Na mesma linha, Macedo argumenta que os serviços na economia são tradicionalmente encarados em caráter residual em relação aos bens materiais, mas não só em relação a eles, como também na própria divisão de setores da economia, onde o setor de serviços aparece como residual em relação aos demais. Essa visão de serviços como bens imateriais, residual em relação aos bens materiais, encontra-se consolidada na economia (MACEDO, 2015, p. 20-23).

Ao fixar sua tese em prol de um conceito consolidado de serviços na doutrina econômica, Alberto Macedo vai além e propugna que este conceito foi recepcionado na teoria da empresa, adotado pelo Direito Privado e positivado no Código Civil brasileiro<sup>60</sup>. De acordo

---

<sup>60</sup> O Código Civil, ao definir quem é considerado empresário, utiliza o termo serviço em oposição ao termo bens, indicando um conceito residual do primeiro em relação ao segundo:

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

com o autor, os conceitos de atividade econômica e de empresa juridicizados são provenientes da ciência econômica e encaram os serviços como bens imateriais, definidos residualmente em relação aos bens materiais. Por sua vez, o conceito de serviços atrelado ao de obrigações de fazer está enraizado na antiga teoria dos atos de comércio.

Nessa toada, o autor argui que o direito privado estabelece outras menções aos serviços em sua acepção ampla, como no Código de Defesa do Consumidor<sup>61</sup> e na Lei de Propriedade Industrial<sup>62</sup>. Este sentido residual já incorporado pelo Direito Privado, em suas lições, só permite concluir que as atividades de locações, por exclusão, constituem serviços, uma vez que não se referem à circulação de bens materiais (MACEDO, 2015, p. 40 *et seq*).

Ademais, Macedo assevera que a discussão entre obrigações de dar e fazer seria irrelevante para a regulação das atividades econômicas. Citando Washington de Barros Monteiro, o autor coloca que a única relevância prática desta classificação para o regramento jurídico está no processo de execução da sentença, na medida em que o cumprimento da obrigação de dar está sujeito à execução forçada, enquanto o cumprimento da obrigação de fazer só pode ser resolvido em perdas e danos (MACEDO, 2015, p. 48). Logo, a distinção entre tais tipos de obrigações não é apropriada para fins de conceituação do termo “serviços”.

Por fim, o autor supracitado defende que a residualidade do ISS é mitigada pela expressão “definidos em lei complementar”. A opção constitucional de atribuir à lei complementar a atribuição de delimitar taxativamente os serviços tributáveis funciona como uma espécie de contrapeso, evitando a instabilidade que um tributo dessa natureza poderia causar no contexto da possibilidade de sua instituição com características próprias por 5.560 Municípios (MACEDO, 2015, p. 55 *et seq*).

---

<sup>61</sup>“ Lei nº 8078/1990 - Art. 3º Fornecedor é toda pessoa física ou jurídica, pública ou privada, nacional ou estrangeira, bem como os entes despersonalizados, que desenvolvem atividade de produção, montagem, criação, construção, transformação, importação, exportação, distribuição ou comercialização de produtos ou prestação de serviços.

[...]

§ 2º Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.”

<sup>62</sup> “Lei nº 9.279/1996 - Art. 123. Para os efeitos desta Lei, considera-se:

I - marca de produto ou serviço: aquela usada para distinguir produto ou serviço de outro idêntico, semelhante ou afim, de origem diversa;

II - marca de certificação: aquela usada para atestar a conformidade de um produto ou serviço com determinadas normas ou especificações técnicas, notadamente quanto à qualidade, natureza, material utilizado e metodologia empregada; e

III - marca coletiva: aquela usada para identificar produtos ou serviços provindos de membros de uma determinada entidade.”

### 2.1.3 Outras opiniões atreladas a uma definição ampla e residual do ISS, em relação ao ICMS

Alguns doutrinadores ligados ao direito tributário emitiram opiniões no sentido de o ISS compreender uma base tributária mais larga, refutando a vinculação estabelecida entre a prestação de serviços e as obrigações de fazer. Percebe-se nestes doutrinadores a influência da visão de Bernardo Ribeiro de Moraes, contudo, cada um deles abordou o tema de modo ligeiramente distinto e menos detalhado.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres trata a jurisprudência firmada no STF a partir do RE 116.121-SP (STF, 2001)<sup>63</sup> como equivocada, por basear-se em uma interpretação literal e formalista do art. 110 do CTN para definir o ISS. Em suas palavras:

O Supremo Tribunal Federal decidiu, por apertada maioria (5 votos contrários), em caso singular de difícil generalização, que a locação de bens móveis não era fato gerador do ISS, baseando-se na distinção entre locação de serviços e de coisas, não obstante a circunstância de o tributo sobre serviços se classificar como um imposto sobre a circulação de riquezas e atingir todo o setor terciário da economia (TORRES, 2006, p. 93).

Em outro sentido, Marco Aurélio Greco faz uma crítica a respeito da visão de serviço como uma atividade que representa um determinado esforço humano exercido por alguém. Para ele, tal perspectiva historicamente adotada não se coaduna com a realidade do universo de fatos tributáveis atuais, especialmente com o avanço das tecnologias. Portanto, os serviços deveriam ser entendidos sob a perspectiva de seu resultado, da utilidade que é fruída pelo tomador do serviço, o cliente. Trata-se de uma perspectiva que encontra guarida em uma visão funcional do Direito. Nessa toada, Marco Aurélio Greco afirma:

O mundo moderno tem mostrado que a atividade não é mais o único elemento relevante para fins de definição dos valores das negociações realizadas. Se olhar do ângulo do produtor levou à identificação da atividade exercida como elemento relevante (inclusive para fins de tributação), olhar do ângulo do cliente leva ao surgimento de uma outra figura, que é a utilidade. Muito frequentemente, as pessoas se dispõem a pagar determinada remuneração não pela natureza ou dimensão da atividade exercida pela outra pessoa mas, principalmente, pela utilidade que vão obter. O valor não está mais apenas na atividade do prestador, mas também na utilidade obtida pelo cliente.

Diante desta realidade, utilizar o conceito de serviço (como expressivo de uma atividade) para fins de qualificação da matéria tributável é, também, deixar à margem da tributação significativa parcela da atividade econômica exercida no mercado e que

---

<sup>63</sup> Julgado que representa a virada jurisprudencial no sentido da impossibilidade de tributação da locação de bens móveis pelo ISS. Ver capítulo 3.

é formada pelo fornecimento de utilidades, no mais das vezes imateriais e que resultam de atividades novas, não alcançadas pelo conceito tradicionalmente utilizado. Por isso, sem prejuízo dos avanços que a interpretação pode trazer, entendo pertinente uma alteração na norma constitucional atributiva de competência tributária relativa a serviços para substituir o conceito de serviço pelo de utilidade, mais consentâneo com a realidade atual, inclusive tecnológica (GRECO, 2000, p. 55).

Destaca-se do excerto a proposição por uma reforma da regra atributiva de competência tributária do ISS, substituindo-a por uma competência que destaca o conceito de utilidade, em detrimento do de serviço. No entanto, o autor também destaca que a visão de serviço como utilidade pode ser alcançada através da interpretação do conceito de serviço. Assim, em que pese não esteja claro no texto, é razoável afirmar que Marco Aurélio Greco defende a possibilidade de se interpretar a regra atributiva de competência do ISS como um imposto sobre a fruição da utilidade dos serviços<sup>64</sup>.

## **2.2 Da escola do serviço como uma obrigação de fazer**

A escola doutrinária que associa a prestação de serviços às obrigações de fazer tem como trabalhos norteadores os de Marçal Justen Filho (1985), Ayres F. Barreto (2018) e Cléber Giardino (1985). No entanto, muitos outros acompanharam e aperfeiçoaram a tese, entre os quais podem se mencionar Humberto Ávila (2003), José Eduardo Soares de Melo (2008), Hugo de Brito Machado (2004), Ives Gandra da Silva Martins (2003), Paulo de Barros Carvalho (2011), Marcelo Caron Baptista (2005), Rubens Miranda de Carvalho (2006) Betina Treiger Gruppenmacher (2018), Adolpho Bergamini (2017) e Filipe Silvestre Lacerda Bastos (2017). A compreensão do arquétipo constitucional da hipótese de incidência tributária do ISS na perspectiva defendida por esses autores depende da adoção de algumas premissas, que são expostas a seguir.

### **2.2.1 Da compreensão das regras atributivas de competência tributária como conceitos fechados**

---

<sup>64</sup> Em sentido semelhante, Robinson Sakyama Barreirinhas (2004, p. 78) define os serviços da seguinte maneira: “Serviço tributável por meio do ISS ocorre quando um prestador possibilita a um tomador, mediante preço, a fruição de um bem até então inexistente, ou a fruição limitada de um bem já existente, excluído o serviço incluído na competência tributária de outro ente da federação”.

A primeira premissa aceita unanimemente pelos partidários da tese de serviços como obrigações de fazer é a de que a Constituição trabalha com critérios rígidos na repartição das competências tributárias, a partir da adoção de conceitos fechados ou classificatórios. Esta perspectiva é tratada com profundidade por Humberto Ávila, motivo pelo qual devem ser analisados os seus argumentos.

De início, o referido autor afirma que o sistema tributário nacional é um sistema rígido e exaustivo<sup>65</sup>, em que as regras de competência e de repartição de receitas são intensamente reguladas na Constituição, impossibilitando que leis ordinárias as modifiquem. Assim, a Constituição não apenas define as hipóteses de incidência dos tributos, mas também predetermina o conteúdo material para o exercício de competência (ÁVILA, 2004, p. 109-111).

Nesse sentido, as normas que tratam da discriminação de competências teriam conteúdo de limitações materiais ao poder de tributar, impedindo ao legislador a possibilidade de alterar o seu alcance ou definição. Estas normas possuiriam, segundo o autor, a natureza de regras e não de princípios. Logo, como a Constituição optou por estabelecer as competências dos entes tributantes por meio de regras, restaria afastada do legislador a ponderação a respeito dos fatos que poderia pretender tributar (ÁVILA, 2004, p. 158-159).

Considerando a premissa de que as regras atributivas de competência tributária constituem limitações materiais ao poder de tributar, Humberto Ávila rejeita a tese de que tais regras podem revestir o caráter de tipos, isto é, “termos que exprimem descrições de propriedades típicas, que costumam estar tipicamente presentes, nem rígidas nem limitadas, avaliadas em conjunto e abertas à incorporação de novas propriedades” (ÁVILA, 2018, p. 63-64)<sup>66</sup>. Para o autor, as regras de competência têm que ver com significados de enunciados prescritivos, e, como tais, não podem exprimir ideias não dotadas de coatividade e de eficácia comportamental direta (ÁVILA, 2018, loc. cit.).

Sendo assim, para Humberto Ávila, a Constituição Federal utiliza, nas regras atributivas de competência tributária, expressões dotadas de significado mínimo que não pode ser

---

<sup>65</sup> Pedro Casquet (2014, n.p.), que possui opinião semelhante sobre o aspecto material da hipótese de incidência do ISS, comenta sobre os motivos da rigidez dos critérios de repartição de competências tributárias: “Isto porque o Texto Magno atual surge em momento histórico que, como dito, havia o anseio de proteção das garantias individuais do cidadão, especialmente em questões relacionadas ao seu patrimônio, ao que a rígida repartição das competências contidas no texto constitucional é a materialização do sobreprincípio da segurança jurídica, posto que impede a ação justificada do Estado na exigência de valores desprovidos de aprovação popular, por meio de seus representantes (Congresso Nacional)”.

<sup>66</sup> No mesmo sentido do referido autor, Mizabel Abreu Machado Derzi (2018). Em sentido contrário, Luís Eduardo Schoueri (2018).

desconsiderado pelo intérprete, sob pena de violação ao princípio da Supremacia Constitucional. Este significado, definido por conceitos, deve ser buscado através do uso da teoria jurídica da argumentação.

No entanto, Humberto Ávila afirma que, em que pese no âmbito da teoria jurídica da argumentação sejam válidos argumentos linguísticos, genéticos (históricos, ligados à vontade do legislador), sistemáticos e meramente práticos (políticos, econômicos), alguns tipos de argumentos devem prevalecer sobre outros quando da análise das regras de competência tributárias. Por exemplo, os argumentos decorrentes do princípio da autoridade do legislador e da segurança jurídica precedem argumentos meramente práticos, ou seja, prevalecem os argumentos linguístico-sistemáticos em relação aos genéticos e práticos (ÁVILA, 2004, p. 206-207). Em suas palavras:

Entre a construção de um conceito que utiliza argumentos que se reconduzem aos interesses do erário e valorizam a insegurança nas relações entre o Estado e o contribuinte e a construção de um conceito que utiliza argumentos que se reconduzem ao princípio da segurança jurídica e valorizam a estabilidade e previsibilidade nas relações entre o Estado e o contribuinte, deve-se atribuir prioridade a essa alternativa, pois ela é mais suportada pelos princípios fundamentais aplicáveis ao Direito Tributário. Portanto, quando a Constituição utilizou a expressão “serviços”, ela limitou o poder de tributar ao conceito de serviço do Direito Civil, que engloba apenas as obrigações de fazer e, portanto, exclui o resultado auferido por contrato de locação de bem móvel, na medida em que essa opção interpretativa é mais suportada pelos subprincípios do Estado de Direito. Com efeito, o conceito de serviço, existente e tradicionalmente aceito, era o de obrigação de fazer, conforme estabelecido pelo Direito Civil. Não sendo esse o conceito adotado pelo constituinte, não teria havido qualquer sentido para a expressão constitucional e, por consequência, qualquer limite para o legislador ordinário. Além disso, a outra interpretação é fortemente econômica e cede aos interesses meramente práticos do Estado, incompatíveis com um Estado de Direito que privilegia a previsibilidade e estabilidade das relações jurídicas (ÁVILA, 2004, p. 207).

Os mesmos argumentos aduzidos por Humberto Ávila podem ser encontrados em Ayres Barreto. Sobre a rigidez e exaustividade do sistema de repartição de competências tributárias, Ayres Barreto afirma:

O plexo de normas constitucionais outorgativas competências tributárias forma um sistema que se peculiariza pela a) minúcia e exaustividade no traçado do âmbito dessa outorga, b) privatividade e c) rigidez das competências outorgadas a cada qual (BARRETO, 2018, p. 28).

Deste modo, é possível perceber em Ayres Barreto a opinião de que as regras atributivas de competência tributária constituem conceitos fechados. O seguinte excerto esclarece a sua posição:

- a) O âmbito de todas e de cada uma das competências tributárias titularizadas pelas pessoas políticas é preciso e esgotantemente balizado pela Constituição Federal, de tal modo que o seu exercício está rigorosa e completamente circunscrito pelos seus princípios e normas.
- b) toda competência tributária está prevista na Constituição Federal; é explícita e discriminadamente conferida de modo privativo, a uma determinada pessoa política, ou seja, é atribuída a uma delas de modo exclusivo (é, pois, excludente das demais);
- c) a discriminação das competências tributárias é rígida, isto é, não pode ser modificada por nenhuma norma infraconstitucional (BARRETO, 2018, p. 29).

Por fim, cabe analisar os argumentos de Marçal Justen Filho. Em raciocínio semelhante ao dos demais autores mencionados, este último defende que a amplitude da hipótese de incidência dos tributos repartidos na Constituição pode se encontrar no próprio Texto Magno, assim como todas as suas peculiaridades, inclusive sob o ângulo de sua consequência<sup>67</sup>.

De maneira ligeiramente distinta dos demais autores, Marçal Justen Filho admite a existência de conceitos jurídicos com relativo grau de indeterminação nas regras de competência tributária, contudo, afirma que mesmo nas zonas de obscuridade destes conceitos não haveria liberdade para sua determinação em normas inferiores (JUSTEN FILHO, 1985, p. 61). E justifica seu pensamento da seguinte forma:

Assim, na determinação do sentido de um conceito jurídico indeterminado (mais indeterminado) nunca há liberdade pois sempre prevalecerá uma vinculação à norma que veicula o conceito cuja determinação maior se busca: trata-se de descobrir o sentido da norma e, nesse curso, aplicam-se os mesmos princípios e as mesmas limitações existentes em relação à interpretação dos conceitos jurídicos mais indeterminados (JUSTEN FILHO, 1985, p. 62).

### 2.2.2 Da impossibilidade de a lei tributária alterar a definição de conceitos de direito privado

Outra premissa comum aos partidários da tese de que o conceito de serviços está compreendido no de obrigações de fazer é o de que este conceito está implícito na Constituição Federal. Desse modo, a norma do art. 110 do CTN deve ser observada. Dispõe o referido dispositivo:

---

<sup>67</sup> “Tem-se reconhecer que a análise científica de um tributo, no sistema brasileiro, só se pode efetuar tendo em mente a estrutura constitucional. Pelos caracteres do sistema constitucional tributário brasileiro, é na Constituição Federal que encontramos todas as peculiaridades de cada tributo – em última análise, a amplitude de sua hipótese de incidência e a delimitação de sua consequência” (JUSTEN FILHO, 1985, p. 59).

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Dessa forma, fugiria ao escopo da lei complementar a alteração da definição, conteúdo e alcance do conceito de serviços já adotado na Constituição Federal, que coincide com aquele revelado no direito privado. Nesse sentido afirma Aires Barreto:

O conceito de serviço tributável, empregado pela CF para discriminar (identificar, demarcar) a esfera de competência dos Municípios, é um conceito de Direito Privado. [...] Nem se diga que serviço é aquilo que a lei complementar disser que é, porque tal exegese derruiria todo o sistema constitucional tributário. [...] exatamente porque a rigidez e a exaustividade são características particulares e notáveis do nosso sistema constitucional tributário foi que o CTN estabeleceu, em precepto didático[...] ser defeso (vedado, proibido) à lei tributária “alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado, utilizados, expressa e implicitamente, pela Constituição Federal [...] para definir ou limitar competências tributárias (BARRETO, 2018, p. 28).

Paulo de Barros Carvalho faz ressalva semelhante, aduzindo que o legislador complementar deve se ater a sua tarefa de elucidar os comandos constitucionais, sem extrapolar os seus limites.

Não podemos esquecer que a lei complementar configura mecanismo de ajuste que assegura o funcionamento do sistema, prevenindo conflitos de competência. Logo, ao dispor sobre quaisquer dos assuntos a que se refere o art. 146 da Constituição, e, mais especificamente, o art. 156, III, desse Diploma normativo, o legislador infraconstitucional deve ater-se à tarefa de elucidar e reforçar os comandos veiculados pelo constituinte. É-lhe terminantemente vedado extrapolar tal função, inovando e prescrevendo condutas diversas daquelas referidas pelo Texto Magno (CARVALHO, 2011, p. 764).

Também é comum na doutrina a afirmação de que a regra expressa no CTN apenas esclarece uma regra de interpretação implícita no ordenamento jurídico, considerando que o ordenamento é uno e que para manter essa unidade os conceitos de institutos jurídicos devem ser em regra uniformes. Neste sentido, assevera Hugo de Brito Machado:

A questão que se coloca, mais uma vez, é a do respeito pelos conceitos utilizados pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias que, como explicitado pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional, vinculam o legislador da entidade titular dessas competências, de sorte que não podem ser alterados pela lei tributária. [...] É importante, pois, compreendermos de uma vez por todas que o artigo 110 do Código Tributário Nacional alberga norma meramente explicitante que, não obstante sua

notável importância didática, não tem relevância nenhuma no sentido de tornar inalteráveis os conceitos utilizados pela Constituição (MACHADO, 2004, p. 561).

Resta claro da leitura dos nomes da doutrina que defendem a tese ora em comento que estes entendem que a expressão “serviços de qualquer natureza”, encartada na Constituição Federal, alude ao contrato de prestação de serviços previsto no Código Civil. Assim, com apoio no art. 110 do CTN (que apenas explicita uma regra implícita à ideia de supremacia da Constituição), afirmam que lei complementar não pode alterar o conceito de prestação de serviços<sup>68</sup>.

Esta ideia revela subjacente a premissa do primado ou precedência do direito privado sobre o direito tributário, este último atuando como norma de superposição<sup>69</sup>. Aliomar Baleeiro comenta esta tese, ao discorrer sobre o art. 110 do CTN, conforme abaixo:

Combinado com o art. 109, o art. 110 faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial – quanto à definição, conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas daquele direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhe os efeitos fiscais. Por ex., a solidariedade, a compensação, o pagamento, a mora, a quitação, a consignação, a remissão etc. podem ter efeitos tributários diversos (BALEIRO, 1993, p. 444).

Exemplifica-se a adoção desta premissa através da afirmação de José Eduardo Soares de Melo, ao discorrer sobre a necessidade de ir ao direito privado para buscar o conceito de prestação de serviços.

Considerando que o direito tributário constitui um direito de superposição, incidindo sobre realidades postas por outros ramos do direito (civil, comercial etc.) torna-se imprescindível buscar o conceito das espécies básicas de obrigações (dar e fazer), para delimitar o âmbito do ISS, confrontado com os âmbitos do IPI e do ICMS (MELO, 2008, p. 37).

---

<sup>68</sup> Aliomar Baleeiro (1993, p. 444) discorre em tese sobre o tema da alteração dos efeitos dos contratos, atos ou negócios jurídicos por lei complementar tributária: “O texto menciona a “lei tributária” em geral, podendo ser, portanto, não só a de caráter complementar da Constituição, quanto a da pessoa jurídica investida da Competência para decretar o tributo. A lei complementar supre a Constituição mas não a substitui. Se esta instituiu um tributo, elegendo para fato gerador dele um contrato ato ou negócio jurídico, o legislador não pode restringir, por via complementar, o campo de alcance de tal ato ou negócio nem dilatá-lo a outras situações. A menção constitucional fixa rígidos limites. Atos de transmissão de propriedade imóvel, p. ex., são os do direito privado. Todos eles. Nenhum outro senão eles”.

<sup>69</sup> Nesse sentido, Alberto Xavier (1981, p. 23): “A tributação da família, das sociedades comerciais, dos juros de empréstimos titulados por letras, da compra e venda de imóveis, por exemplo, envolve o recurso a noções de Direito da família, de Direito Comercial, de Direito Civil. O Direito Fiscal como que se sobrepõe a estas várias disciplinas, tratando os fenômenos por estas regidos em primeira linha, de acordo com seu espírito e exigências próprios: pode neste sentido dizer-se que o Direito Fiscal é um direito de sobreposição”.

Marçal Justen Filho coloca o tema de maneira bastante interessante. Em sua obra sobre o ISS, este autor não faz referência ao art. 110 do CTN ou expressamente à impossibilidade de a lei tributária alterar conceitos de direito privado utilizados na Constituição. Entretanto, ele defende que o constituinte adotou como critério material da hipótese de incidência do ISS um fato já juridicizado, proveniente das normas civis e comerciais. Ao adotar um fato já juridicizado, a Constituição obriga a norma tributária a respeitar a qualificação jurídica pela norma civil. Em suas palavras:

Isso não quer significar, por óbvio, que a norma tributária esteja compelida a aceitar a qualificação jurídica efetuada por normas não-tributárias[...] o que se passa é que, se a norma tributária recolhe o fato juridicizado, sem qualquer restrição à qualificação jurídica efetuada pelas outras normas, está a encampar a qualificação jurídica apontada. No caso do ISS, parece-nos que a norma tributária propriamente dita está obrigada a respeitar a qualificação jurídica efetuada por normas civis e comerciais – e isso porque, a nosso ver, a Constituição, no art. 24, II, encampou uma qualificação efetuada por normas não-tributárias (JUSTEN FILHO, 1985, p. 89).

### 2.2.3 Da adoção implícita pela Constituição do ato de “prestar serviços” como núcleo do critério material da hipótese de incidência do ISS

É possível verificar entre os defensores da tese ora em análise a argumentação no sentido de que a Constituição elegeu a prestação de serviços como o núcleo do critério material da hipótese de incidência do ISS, em detrimento da fruição dos serviços, não obstante esta previsão não esteja explícita no texto Constitucional, que menciona caber aos municípios a instituição de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, sem discriminar o comportamento humano que caracteriza a sua incidência.

De início, cabe ressaltar que é muito comum na doutrina o recurso às lições de Paulo de Barros Carvalho como fundamento inicial para justificar a inserção implícita na norma constitucional do ato de prestar serviços como aquele que descreve o critério material da regra-matriz de incidência tributária do ISS<sup>70</sup>. Nos termos de suas lições, o núcleo do critério material sempre deve ser composto de um verbo e seu complemento, indicando um comportamento humano que dá ensejo ao nascimento de uma obrigação tributária correspondente (CARVALHO, 2011, p. 460-462). Desta feita, o núcleo material do ISS, no entender de Paulo

---

<sup>70</sup> Exemplos de menções à Paulo de Barros de Carvalho ao tratar deste assunto podem ser visualizadas em, Marçal Justen Filho (1985, p. 78), Aires F. Barreto (2018, p. 28) e Guilherme Cezaroti (2004, p. 45).

de Barros, é composto pelo verbo “prestar”, acrescido da expressão “serviços de qualquer natureza” (CARVALHO, 2011, p. 766).

Ao tratar do assunto, Marcelo Caron Baptista (2005, p. 252). afirma que o termo serviço possui uma acepção semântica genérica e que pode significar tanto o ato de servir, o desempenho de uma atividade, ou o resultado desta atividade. No entanto, o conteúdo semântico da palavra serviço encartada na Constituição possui, para o autor, um alcance reduzido às poucas significações possíveis que poderiam compor o campo material de incidência do ISS.

Nessa toada, Marcelo Caron Baptista defende que o critério material da hipótese de incidência de um tributo só pode revelar um comportamento humano representado por um verbo pessoal transitivo revelador de uma riqueza, ainda que esta seja presumida. Por diversos fundamentos, na visão do autor, este comportamento só pode coincidir com a prestação de serviços, em detrimento de sua fruição. Em suas palavras:

Mais adequada, por esse motivo, a expressão “prestar serviços”. Em primeiro lugar, ela atende à exigência científica antes referida, de que o critério material seja gramaticalmente representado por um verbo seguido de um complemento – verbo transitivo.

Por outro lado, o verbo “prestar” indica, de pronto, o envolvimento de uma terceira pessoa no cenário da incidência, ou seja, aquela que usufrui ou recebe o resultado da ação. “Prestar” possui o conteúdo semântico, no que é pertinente ao caso, de “[...]propiciar (algo) a (quem precisa); dar, conceder, dispensar [...] realizar (algo) para (alguém)[...]” ou, ainda servir” (BAPTISTA, 2005, p. 255).

Por fim, o autor rechaça a ideia de que o arquétipo constitucional da hipótese de incidência do ISS possa contemplar a fruição de serviços, no sentido da utilidade deles proveniente, considerando que: os atos fruir e remunerar serviços não constituem comportamentos reveladores de capacidade contributiva<sup>71</sup>, na medida em que a imposição do ISS sobre tais comportamentos não discrimina os gastos necessários para a sobrevivência daqueles supérfluos, atingindo riquezas não tributáveis; a norma de exceção à regra de imunidade tributária recíproca afasta a tributação de serviços relacionados com exploração de atividades econômicas, o que induz, por interpretação sistemática da Constituição, a escolha pela prestação de serviços; se a Constituição admitisse a incidência do ISS sobre a fruição de serviços, teria disposto que o ISS seria seletivo, tal como o IPI; o art. 155, II, da Constituição, ao discorrer sobre o ICMS, estabelece a competência tributária sobre as prestações de serviços de transporte intermunicipal e de comunicação, ao passo que a competência tributária relativa

---

<sup>71</sup> Aqui o autor parece defender a tese de que a imposição de ISS sobre a fruição dos serviços violaria a proteção ao mínimo existencial e isento.

ao ISS é feita por exclusão em relação às materialidades tributadas pelo ICMS, logo, só pode incidir sobre a prestação (BAPTISTA, 2005, p. 257-259).

Aires Barreto explicita a mesma premissa adotada por Marcelo Caron Baptista. Em suas razões, ele coloca que somente o prestador do serviço poderia ser o contribuinte do imposto, haja vista ser ele o beneficiário da relação de fornecimento de serviços. Logo, só a prestação seria apta a configurar o aspecto material do ISS. Em suas palavras:

Só a prestação do serviço é tributável, porque o conteúdo econômico indica o prestador como o verdadeiro beneficiário da retribuição que, de alguma maneira, é o modo objetivo de mensuração desse mesmo conteúdo econômico. O consumo, a fruição e a utilização do serviço não podem ser postos ou entendidos como compreendidos nessa materialidade da hipótese de incidência porque os sujeitos das ações de consumir, fruir e utilizar são, necessariamente, diferentes do prestador do serviço. [...]. Não pode haver ISS sobre o fato consumir, fruir serviço ou utilizar serviço porque esses verbos e respectivos complementos não defluem do arquétipo constitucional desse imposto (BARRETO, 2018, p. 37).

Apesar de não aprofundar o tema, José Eduardo Soares de Melo adota a mesma premissa dos autores supracitados.

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado. O tributo não incide unicamente sobre a utilidade, comodidade, coisa, bem imaterial etc. A circunstância de no âmbito estadual a Constituição Federal haver estipulado “prestações de serviços e transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação” (artigo 155, inciso II – ICMS); e no âmbito municipal haver omitido o referido vocábulo (“prestações”) só mencionando “serviços de qualquer natureza” (artigo 156, inciso III – ISS) não significa que também não se estaria cogitando da necessidade de efetiva prestação (MELO, 2008, p. 37-38).

No mesmo sentido, pode-se citar ainda Rubens Miranda de Carvalho.

O verbo “prestar”, aqui posto como sema da conduta humana normatizada, não foi tirado do nada, menos ainda da opinião dos doutrinadores, que, diga-se, é generalizada. Ele está na Constituição, no art. 155, que trata do ICMS, implícito na locução prestação de serviços, que é uma das hipóteses de incidência do imposto (CARVALHO, 2006, p. 29).

#### 2.2.4 Da assimilação do conceito de prestação de serviços como uma obrigação de fazer

Uma vez adotadas as premissas de que as regras de atribuição de competências tributárias revelam termos compreendidos por conceitos classificatórios, de que a lei tributária não pode alterar os conceitos de direito privado adotados implicitamente pela Constituição e de que a previsão do art. 156, inciso III, da Constituição deixa implícito que o ISS incide sobre a prestação de serviços, chega-se a seguinte pergunta. O que significa o contrato de prestação de serviços regulado pelo direito privado?

Para buscar a resposta a esta pergunta, a doutrina do direito tributário busca amparo em autores clássicos do direito civil para estabelecer a distinção entre obrigações (prestações) de dar e de fazer, incluindo a prestação de serviços como integrante da segunda classe de obrigações.

Sobre a distinção entre prestações de dar e de fazer, diversos autores tais como Ayres Barreto, Marcelo Caron Baptista e Betina Treiger Grupenmacher reproduzem as lições de Orlando Gomes, colacionando o seguinte excerto em suas razões:

“Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade de que o devedor precisa exercer para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim que se tem em mira é aproveitar o serviço contratado”<sup>72</sup>.

Outros excertos da doutrina civilista também são citados com frequência por autores que defendem esta corrente. Ayres Barreto e Marçal Justen Filho reproduzem texto de Washington de Barros Monteiro:

O substractum da diferenciação está em verificar se o dar ou o entregar é ou não consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém de fazê-la previamente, a obrigação é de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, se tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário do de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer (MONTEIRO, 1967, p. 95, apud BARRETO, 2018, p. 56)<sup>73</sup>.

Por sua vez, Adolpho Bergamini reproduz Álvaro Villaça Azevedo:

---

<sup>72</sup> O excerto é citado por Betina Treiger Grupenmacher (2018, p. 329), Aires F. Barreto (2018, p. 56), Marcelo Caron Baptista (2005, p. 83). Menção à distinção de Orlando Gomes também é feita por Marçal Justen Filho (1985, p. 90). Outro autor a utilizar passagem muito semelhante é Adolpho Bergamini (2017, n.p.), nos seguintes termos: “A distinção entre as obrigações de dar e as de fazer deve ser traçada em vista do interesse do credor, porquanto as prestações de coisas supõem certa atividade pessoal do devedor e muitas prestações de fatos exigem dação. Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade do devedor para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim é o aproveitamento do serviço contratado. Se assim não fosse, toda obrigação de dar seria de fazer, e vice-versa”.

<sup>73</sup> Citado também por Marçal Justen Filho (1985, p. 93).

O devedor, que se obrigou a entregar ou a restituir coisa certa, determinada, ao seu credor, deve cumprir sua obrigação de dar, entregando ou restituindo essa mesma coisa, sem que haja qualquer alteração no objeto da prestação jurídica. Assim, quem vendeu sua vitrola deve entregá-la ao comprador, como este deve, também, entregar ao vendedor o preço exato da coisa adquirida.

[[...]]É preciso, repito, que haja a entrega ou a restituição do objeto, ou seja, a tradição da coisa (art. 237 do CC), pois a simples convenção das partes, em nosso Direito, não transfere o domínio dos bens.

[[...]]

A obrigação de fazer, *obligatio faciendi*, é positiva, como a obrigação de dar. Por ela, o devedor compromete-se a prestar uma atividade qualquer, lícita e vantajosa, ao seu credor.

[[...]]

Na obrigação de fazer existe alguma coisa que deve ser produzida pela atividade humana de alguém, que a tanto se compromete.

A grande diferença entre as obrigações de dar e as de fazer mostrou Robert Joseph Pothier, quando ensinou que aquele que se compromete a dar alguma coisa pode ser constrangido a entregá-la, por autoridade da justiça, quando a coisa se encontrar em seu poder, quer queira quer não queira o devedor. Já quem se obriga a fazer alguma coisa não pode ser constrangido a fazê-la, resolvendo-se a obrigação em perdas e danos, quando não for por ela cumprida devidamente.

A **obrigação de fazer** consiste na realização pessoal, de cunho *imaterial* ou *material*. (*grifei*) (GOMES, *apud* BERGAMINI, 2017, n.p.).

Uma vez definidos os critérios de distinção entre obrigações de dar e obrigações de fazer, qualifica-se o contrato de prestação de serviços, tal como previsto no Código Civil, como um contrato que revela uma típica obrigação de fazer. Neste sentido, Maria Helena Diniz leciona que o objeto do contrato de prestação de serviços revela uma obrigação de fazer, consistente em uma “atividade lícita, não vedada pela lei e pelos bons costumes, oriunda da energia humana aproveitada por outrem, e que pode ser material ou imaterial” (DINIZ, 2003, p. 278).

Com apoio na doutrina civilista, os autores do direito tributário passaram a correlacionar a hipótese de incidência do ISS à disciplina contratual da prestação de serviços. Neste sentido, Marçal Justen Filho começa suas lições sobre o aspecto material da hipótese de incidência reproduzindo excerto de Pontes de Miranda sobre a definição de serviço no direito privado:

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 econômica (MIRANDA, *apud* JUSTEN FILHO, 1985, p. 77).

Ao aprofundar a questão da qualificação dos serviços como obrigações de fazer, Marçal Justen Filho explica que a classificação das obrigações foi empreendida pelo Direito Romano,

separando, a partir de sua natureza, obrigações de fazer, de dar e de prestar. Esta classificação fora parcialmente recebida pelo ordenamento jurídico brasileiro, que suprimiu a referência às obrigações de prestar, enquanto discriminou as obrigações de fazer das de não fazer. Desse modo, dentre as três modalidades de obrigações existentes, os serviços só poderiam ser enquadrados como obrigações de fazer (JUSTEN FILHO, 1985, p. 90).

Nessa toada, o autor supracitado assevera:

Como visto, a prestação de serviço importa um esforço físico ou intelectual, produtor de uma utilidade em proveito alheio. Ora, um não-fazer, ainda que possa produzir proveito econômico em benefício do credor, nunca será enquadrável como serviço. Restam, então, as obrigações de prestação positiva. E dentro delas, as obrigações de fazer, pois elas é que podem produzir uma prestação de esforço pessoal, caracterizadora de serviço tributável por via do ISS. As obrigações de dar não conduzem a um serviço prestado. A prestação do esforço caracterizadora do serviço qualificável juridicamente como execução de uma obrigação de fazer (JUSTEN FILHO, 1985, *ibid*).

É interessante notar que Marçal Justen Filho, ao colocar os serviços como insertos entre as obrigações de fazer, faz uma ressalva da ambiguidade muitas vezes revelada nessa classificação e apontada por Washington de Barros Monteiro<sup>74</sup>. Justen Filho, então, afirma que “devemo-nos deter na distinção entre obrigações de fazer e de dar, sob pena de nosso trabalho de caracterização do aspecto material do ISS não chegar a bom termo” (JUSTEN FILHO, 1985, p. 91).

Com base na superação da aludida ambiguidade, o referido autor explica que as obrigações de fazer tributáveis pelo ISS são aquelas em que prepondera o interesse do tomador do serviço pelo esforço realizado pelo devedor, aplicado a um bem inexistente, ou a um bem existente que é objeto de uma atividade do prestador e que lhe afeta. Desse modo, nesses casos “a finalidade das partes está no fazer que consubstancia a atividade do devedor”. O fato de o prestador do serviço entregar o bem de modo a satisfazer a prestação não descaracteriza o negócio como relativo a uma obrigação de fazer (JUSTEN FILHO, 1985, p. 91).

---

<sup>74</sup> “Como alerta Barros Monteiro, “a classificação ressent-se, com efeito de certa ambiguidade. Rigorosamente, toda obrigação de dar mistura-se e complica-se com uma obrigação de fazer, ou de não-fazer. Muitas vezes, elas andam juntas”. O autor lembra Murlon, para quem as obrigações de dar estão abrangidas pelas de fazer. A doutrina, porém, prefere a lição de Mazeaud et Mazeaud, no sentido de que, ainda que o dar seja uma modalidade do fazer, a peculiaridade de que é dotada a obrigação de dar justifica um regime jurídico específico. Na verdade, essas colocações são afastadas por sua simples não-juridicidade, eis que o Direito pátrio acolheu legislativamente a distinção. Diante disso, só resta observar que a obrigação de fazer é aquela que envolve uma prestação onde o fundamental é uma atividade do devedor não consistente na entrega de um bem (nem em uma omissão, é claro).” (JUSTEN FILHO, 1985, p. 91).

Destaca-se também das lições de Marçal Justen Filho que nem todos os serviços tributáveis estariam enquadrados no contrato de locação de serviços, previsto no Código Civil de 1916 (vigente à época da confecção de sua obra). Inúmeros outros contratos poderiam qualificar atividades que revelam serviços, como os contratos de depósito, mandato, corretagem e agência, exemplificados pelo autor (JUSTEN FILHO, 1985, p. 96).

Soluções muito semelhantes para os problemas enfrentados por Justen Filho são encontradas em Aires Barreto. Este autor desenvolve extenso trabalho em defesa da tese de serviços como obrigações de fazer. Em sua obra é possível observar uma severa crítica à lista de serviços prevista na LC nº 116/03, em virtude de nela constarem diversas atividades que, em seu entender, não poderiam ser consideradas serviços para fins de tributação pelo ISS, uma vez correspondentes a obrigações de dar.

Aires Barreto apresenta um conceito de serviço, para, a partir dele, estabelecer os limites do que pode ser considerado serviço tributável:

Num primeiro momento, pode-se conceituar serviço como todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem). Assim, o gênero trabalho é esforço humano (em seu próprio favor ou no de terceiros) e a espécie serviço é apenas o esforço humano desenvolvido em benefício de terceiros (BARRETO, 2018, p. 34).

Em seu esforço conceitual, Aires Barreto delimita os serviços como uma espécie de trabalho, o qual o autor denomina de esforço humano. Este esforço humano é desempenhado em benefício de um outro e supõe uma relação entre aquele que serve e o que é servido. Por sua vez, só pode ser tributável o esforço humano com conteúdo econômico, porque o princípio da capacidade contributiva demanda a correspondência entre os fatos tributáveis e os fatos com significação econômica (BARRETO, 2018, p. 34-35).

Ademais, o autor adverte que o conceito de serviço tributável é erigido na Constituição e corresponde a um conceito de Direito Privado, sendo necessário perquirir o que, no Direito Privado, se compreende no conceito de serviço. Com base nesta premissa, Aires Barreto define o conceito de serviço tributável como:

o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo (BARRETO, 2018, p. 43).

Assim, Aires Barreto explicita que esta atividade economicamente apreciável traduz um comportamento humano, um esforço pessoal traduzido num ato ou conjunto de atos. Este ato

produz uma utilidade para o tomador, que pode ser material ou imaterial. O conceito de serviço tributável exclui a relação empregatícia, logo, não pode haver subordinação. Ele é realizado sob regime de direito privado porque exclui o serviço público, imune a impostos. Por fim, ele exclui os serviços tributáveis pelo ICMS.

A partir deste conceito, o autor supra passa a relacionar a ideia de esforço humano às obrigações de fazer. Em suas palavras:

De fato, obrigação de dar jamais pode conduzir à exigência de ISS, porquanto serviço se presta mediante um *facere*. Em outras palavras, serviço faz-se, não se dá. Em suma: nas obrigações *ad dandum* ou *ad tradendum* consiste a prestação em entregar alguma coisa (dar), enquanto que as *in faciendo* se referem a ato ou serviço a cargo do devedor (prestador). Consistindo o conceito de serviço tributável por via de ISS no esforço humano a terceiros, segue-se, inexoravelmente, que só pode abranger as obrigações de fazer (e nenhuma outra) (BARRETO, 2018, p. 58)

Aires Barreto aprofunda o seu pensamento ao tratar da possibilidade de incidência do ISS sobre locação de bens móveis. O autor considera que a circunstância de a Lei Complementar nº 56/87 prever como serviço a locação de bens móveis importa em inconstitucionalidade, haja vista a lei tributária não poder confundir locação de coisa com locação de serviço. A locação de coisa, em seu entender, na esteira da doutrina civilista, tem que ver com prestações de coisas (de dar), enquanto a prestação de serviços importa em prestação de fatos, atividades do devedor (BARRETO, 2018, p. 280-282). Dessa forma, conclui:

Se cessão de direitos como a locação (arrendamento) dá origem a uma obrigação de dar e se a prestação de serviços configura obrigação de fazer – sendo as duas espécies inconfundíveis – já se vê que não é possível pretender confundi-las. E, o que é decisivo: torna-se inconstitucional ampliar o conceito de serviço (obrigação de fazer) de modo a atingir a locação (obrigação de dar), uma vez que a Constituição só consentiu ao Município, de modo explícito e inalargável, tributar serviço; as demais competências, não discriminadas, entregou-as à União (art. 154, I), única entidade competente para tributar, com base na competência residual, cessão de direitos, em que a locação se consubstancia (BARRETO, 2018, p. 281).

Nessa esteira, o autor parte da distinção que fazia o direito romano entre as atividades de locação de coisas e de locação de serviços, segundo a qual a locação era dividida em três atividades distintas, a *locatio rei* (locação de coisas), a *locatio operarum* (locação de serviços) e a *locatio operis* (equivalente ao contrato de empreitada) (BARRETO et al, 1986, p. 192). Assim, de acordo com a definição clássica de direito privado, as atividades de prestação de serviços se diferenciavam das de locação de coisas.

Ademais, Aires Barreto entende que a tentativa de tributar pelo ISS a locação de bens móveis é fruto do “acrítico e precipitado espírito de cópia dos padrões do Mercado Comum Europeu”, sendo certo que o “padrão dos nossos legisladores e doutrinadores só pode ser a Constituição brasileira e não a legislação de outros povos.” Outro motivo a que o autor se refere o autor é o de o Código Civil de 1916 disciplinar no mesmo capítulo os contratos de locação de bens móveis e de locação de serviços (BARRETO, 2018, p. 282-283).

Nesse sentido, o doutrinador defende que todas as atividades relativas à locação de bens e cessão de direitos não são passíveis de tributação pelo ISS, o que torna inconstitucionais as previsões da lista de serviços da LC nº 116/03 relacionadas nos seguintes subitens: 1.05 “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”; 3.02 “Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda”; 3.05 “Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário”; 15.08 “Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a aberturas de crédito, para quaisquer fins e 15.09 “Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing)” (BARRETO, 2018, p. 285).

Do mesmo modo que Marçal Justen Filho e Aires Barreto, diversos autores trabalham com as mesmas premissas para defender a conclusão de que serviços são obrigações de fazer, não sendo possível tributar com o ISS atividades que correspondem a obrigações de dar, como a locação de bens móveis, entre outras que estão previstas na lista anexa à LC nº 116/2003.

De acordo com Humberto Ávila:

Como o poder para tributar as vendas de bens – e, portanto, as obrigações de dar – foi atribuído aos Estados por meio da regra de competência para instituir o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, a palavra “serviços”, na regra municipal de competência para tributar a prestação de serviços, por oposição, só pode ser conceituada como uma obrigação de fazer.

[...]

Prestar serviços dignifica fazer alguma coisa em proveito de outrem, em caráter habitual e com finalidade lucrativa[...] não significa ceder o uso de algum bem, pois a cessão de direitos, além de não corresponder a qualquer esforço pessoal em proveito de terceiro, não está prevista em qualquer regra ordinária de competência e, por isso, está implicitamente reservada à competência residual da União (ÁVILA, 2003, p. 167).

Assim, Humberto Ávila conclui que a LC nº 116/03 prevê itens relativos a atividades que não constituem serviços, entre elas: licenciamento ou cessão de direito de uso de programas

de computação; cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda; franquia; exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estágios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões e canchas; locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, dutos; aluguel de capela; cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário, locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais eletrônicos e de bens e equipamentos em geral (ÁVILA, 2003, p. 171-172).

Por sua vez, ao examinar o critério material da hipótese de incidência do ISS, Hugo de Brito Machado chega às seguintes conclusões:

1ª – O âmbito constitucional do ISS é a prestação de serviços de qualquer natureza, excluídos os serviços sujeitos que integram o âmbito constitucional do ICMS.

2º - Serviço, na composição do âmbito constitucional do ISS, é uma atividade que consubstancia um fazer destinado a atender uma necessidade.

3º - O atendimento de uma necessidade mediante a locação, a cessão ou a permissão do uso de um bem móvel, material ou imaterial, não consubstancia serviço, sendo inconstitucional a norma da lei complementar que defina a competência municipal para instituir o ISS abrangendo tal situação.

4ª – O veto que o Presidente da República após ao item 3, subitem 3.01, da lista de serviços que acompanha a Lei Complementar 116/2003, tem apoio no entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a locação de bens móveis não constitui serviço.

5º - O veto acima referido é incensurável na sua fundamentação, mas se mostra insuficiente para compatibilizar a lista em referência ao entendimento da Corte Maior e, assim, evitar litígios, pois os demais subitens do item 3, além de outros itens da mesma lista, são inconstitucionais pela mesma razão, vale dizer, porque não descrevem serviços, e sim contratos ou atos jurídicos dos quais decorre um dar, que não cabe no âmbito constitucional do imposto a que se refere o art. 156, III, da vigente Constituição Federal (MACHADO, 2003, p. 138-139).

Em outras palavras, porém representando a mesma ideia, Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues:

Serviço significa bem econômico imaterial, fruto de esforço humano aplicado à produção. É produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade, mas que não se apresenta sob a forma de bem material.

Prestar serviço significa servir, ato ou efeito de servir. É o mesmo que prestar trabalho ou atividade a terceiro, mediante remuneração. O ISS recai sobre a circulação de bem imaterial (serviço). Resulta da obrigação de fazer. O ICMS recai sobre circulação de bem material (mercadoria). Resulta da obrigação de dar.

Do exame da nova lista de serviços, constatam-se os subitens que contemplam como tributáveis serviços que não poderiam ser assim considerados. É o caso, por exemplo, dos subitens do item 3 que se referem a “serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres”; no subitem 15.09 há referência a “arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens inclusive cessão de direitos e obrigações”; o subitem 25.01 por sua vez, contempla o “caixão, urna ou esquifes”, (bens materiais) entre outros (MARTINS; RODRIGUES, 2003, p. 204).

Por fim, vale destacar o trabalho de Filipe Silvestre Lacerda Bastos (2017), que definiu o conceito de serviços como obrigações de fazer, delimitando os limites conceituais do critério material da hipótese de incidência:

A definição do conceito constitucional de serviço tributável pelo ISS pode ser apresentada nos seguintes termos: prestação de fazer oriunda de relação contratual, realizada com autonomia e mediante remuneração excluídos os serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual e as situações tuteladas pelas imunidades (BASTOS, 2017, p. 222).

Dessa maneira, é possível sintetizar o pensamento da escola de serviços como obrigação de fazer. Para tais autores, serviço significa o resultado do trabalho ou esforço humano com conteúdo econômico, proveniente de uma obrigação de fazer derivada de uma relação jurídica contratual (formal ou não), sem subordinação e sob regime de direito privado. Não se incluem como obrigações de fazer quaisquer prestações que consistam na simples entrega de um bem material, entre elas a locação de bens e a cessão ou autorização de uso de qualquer bem material. Como consequência desta definição, a lei complementar não pode chamar de serviço o que não o é, sob pena de violar o princípio da supremacia da Constituição e de alterar o conceito de serviços estabelecido pelo Direito Privado.

### 3 A DEFINIÇÃO DE SERVIÇOS NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Assim como ocorreu na doutrina do direito tributário, a discussão a respeito de uma definição ou conceito de serviços para fins tributários também foi enfrentada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Influenciada pela doutrina, a Suprema Corte ora adotou o entendimento de serviços em uma acepção mais larga, ligada à economia, ora o aproximou de um conceito jurídico mais estrito, ligado às denominadas obrigações de fazer.

No entanto, ao analisar os julgados do Supremo ao longo dos anos, um estudioso do direito pode se deparar com algumas perplexidades. Enquanto a grande maioria dos doutrinadores que defendem a noção de serviços atrelada a de obrigações de fazer pugnam pela inconstitucionalidade da imposição do ISS sobre o *leasing*<sup>75</sup>, o Supremo Tribunal Federal, após recepcionar aquela doutrina, decidiu pela constitucionalidade da cobrança nos casos do *leasing* financeiro e do *lease back*. Essa disparidade de entendimento também pode ser considerada em outros casos. Sendo assim, qual é o pensamento que norteia as decisões do STF?

O objetivo do presente capítulo é analisar o posicionamento do Supremo em relação à definição constitucional da regra atributiva de competência do ISS. Para tal desiderato, opta-se por uma pesquisa de escopo limitado que analisa julgados da Corte sobre a constitucionalidade de alguns dos subitens da lista de serviços veiculada por lei complementar. A escolha destas atividades obedece a um critério de relevância por estarem dentro de uma zona cinzenta, a qual sempre dividiu a doutrina do direito tributário, conforme analisado no capítulo II.

Nesse sentido, enquanto Bernardo Ribeiro de Moraes (MORAES, 1978, p. 41-42) correlaciona o conceito econômico de serviços ao adotado pela Constituição, assumindo os serviços de qualquer natureza como bens imateriais tributados pela sua circulação, Aires F. Barreto (BARRETO, 2018, p. 58) afirma que o ISS incide apenas sobre atividades que revelam obrigações de fazer. Assim, Aires Barreto defende em sua obra que, por este crivo, não incide ISS sobre locação de bens móveis, assim como também não incide sobre diversas atividades relacionadas na lista de serviços veiculada pela Lei Complementar nº 116/2003, relacionadas nos seguintes subitens: 1.05 “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”; 3.02 “Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda”; 3.05 “Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário”; 15.08

---

<sup>75</sup> Ver tópico 3.2.

“Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a aberturas de crédito, para quaisquer fins e 15.09 “Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing)” (BARRETO, 2018, p. 285).

Com base na afirmação de Aires Barreto, são analisados os julgados do Supremo Tribunal Federal concernentes às atividades por ele encartadas como não subsumíveis à hipótese de incidência do ISS. A partir desta análise, será possível extrair conclusões a respeito das eventuais incongruências da Corte sobre o tema, além de perquirir as similaridades e diferenças que levam o Supremo a se inclinar pela incidência ou não do ISS em casos difíceis. Além destes casos, serão investigadas decisões recentes do STF envolvendo o tema, em assuntos como a tributação dos planos de saúde, dos contratos de franquia, dos serviços de apostas e das operações envolvendo a locação de dutos e congêneres.

### **3.1 ISS e locação de bens móveis**

É certo que a locação de bens móveis sempre esteve no centro das discussões sobre os limites do alcance da expressão “serviços de qualquer natureza”, incorporada ao ordenamento jurídico tributário brasileiro desde a EC nº 18/65. A locação de bens móveis desde o início saltou aos olhos como uma operação ligeiramente diferenciada da maioria dos serviços tributáveis pelo ISS e representou o primeiro motor da celeuma que dividiu a doutrina sobre o conceito constitucional de serviço.

Em síntese, é possível distinguir dois diferentes posicionamentos do Supremo Tribunal Federal sobre a incidência do ISS na locação de bens móveis. Em um primeiro momento, na década de 1980, o STF consolida a posição no sentido da incidência do ISS. A partir do ano 2000, com o julgamento do RE nº 116.121-3 (STF, 2001), ocorre uma virada jurisprudencial no sentido da inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre a referida atividade. Apesar de o julgamento ter sido decidido por seis votos a cinco, denotando uma nítida divisão dos ministros em torno do tema, a posição pela não incidência do ISS foi posteriormente consolidada na Súmula Vinculante nº 31.

### 3.1.1 A primeira fase. Constitucionalidade da locação de bens móveis. Interpretação teleológica baseada na capacidade contributiva

Especialmente nos anos finais da década de 1980, por influência do debate doutrinário, o Supremo teve de enfrentar a constitucionalidade da locação de bens móveis repetidas vezes. Em todas elas, a resposta foi a mesma. A locação de bens móveis, relacionada na lista anexa ao DL nº 406/68, era tributável pelo ISS.

No RE nº 113.383-0 (STF, 1988), analisado pela 1ª Turma da Suprema Corte, a sociedade SHARP S/A – EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS discutia a possibilidade de repetição de indébito de ISS pago ao Município de São Paulo, sob o argumento de que suas atividades se referiam a aluguel de bens móveis, não caracterizando serviços. Por sua vez, a Municipalidade defendeu que a locação de bens móveis constituía “prestação remunerada de uma utilidade material ou imaterial”, ou seja, um serviço.

Conforme reproduzido no voto do relator, a decisão do tribunal de segunda instância foi no sentido da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. Nas razões daquela decisão, é possível observar a influência de Bernardo Ribeiro de Moraes e de Marçal Justen Filho. Curiosamente, a conclusão do tribunal foi no sentido de que, muito embora os serviços somente pudessem ser representados por obrigações de fazer, a locação de bens móveis estaria enquadrada nesse tipo de obrigações. Transcreve-se:

Todavia, 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 vênica”, 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 (vendas de bens) (STF, 1988, p. 503).

Assim, a decisão recorrida assumia tanto a perspectiva de serviços como bens imateriais como a de serviços como obrigações de fazer, concluindo que a locação de bens móveis constituía uma obrigação de fazer tendente à produção e um bem imaterial. Em sede de embargos infringentes o tribunal a quo detalha seu entendimento:

A palavra serviço tem de ser examinada na sua posição e no seu movimento histórico e sociológico. É clássica a distinção das atividades econômicas em industrial, comercial e de serviços. Tudo é atividade, ocupação, trabalho. [...] Assim, no serviço

a atividade humana como tal assume um papel destacado. A coisa fica em segundo plano. Quem abre casa de diversões, p. ex., com máquinas eletrônicas, não as fabrica nem altera. Tampouco as faz circular economicamente. Mas trabalha. Presta serviços: põe-nas à disposição do público. [...] Se o conceito de “serviço”, incluído na Constituição, é o definido acima, não incide na questão a regra do artigo 110 do Código Tributário Nacional, porque as leis, que preveem a tributação da locação de bens móveis pelo imposto de serviços, não alteram o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela Constituição Federal. O conceito de serviço, repita-se, é econômico, e não o de simples prestação de serviços, prevista pelo Código Civil (STF, 1988, p. 507).

Sobre as razões aduzidas nos embargos infringentes, vale também colacionar a citação a Pontes de Miranda, em excerto que justifica a conclusão pela preponderância de um fazer na locação de bens móveis:

Vê-se então que na locação de coisa existe uma atividade, econômica geralmente. É ela exercida pelo locador. Frise-se: na troca mesma de energias humanas entre locador e locatário, aquele exerce uma função. Tem um papel social em que despende energias pessoais. Prevalece a atividade humana sobre a coisa, no sentido de que não há produção de novos bens materiais. Nem há circulação deles, no sentido de saírem da esfera jurídica de alguém para a de outrem. Há apenas movimentação de posse – da posse própria de locador para posse própria de locatário. Nesse negócio jurídico prevalece a atividade do locador, Por outras palavras, é o locador que presta o serviço necessário para a realização do “locatio et conductio” da coisa móvel (STF, 1988, p. 503).

Em seu voto no RE nº 113.383-0, o ministro relator Oscar Corrêa menciona a controvérsia doutrinária já estabelecida sobre o tema, contudo, afirma que a opção da lei complementar por relacionar a locação de bens móveis entre os serviços tributáveis pelo ISS denota que o ordenamento jurídico recepcionou a visão de Bernardo Ribeiro de Moraes, associando os serviços à venda de bens imateriais (STF, 1988, p. 511).

Ademais, em suas razões pela incidência do ISS, o ministro reproduz a ideia de que o direito comparado adota o conceito econômico de serviços e de que a expressão “de qualquer natureza” amplia a base de incidência do ISS. Assevera ainda que, como substituto do Imposto sobre Indústrias e Profissões – IIP, o ISS grava as atividades de locação, que também eram objeto do antigo imposto (STF, 1988, p. 513).

Sendo assim, a 1ª Turma, por unanimidade, não conheceu o recurso aduzido pela sociedade SHARP S/A – EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS, proferindo acórdão com a seguinte ementa:

ISS – locação de bens móveis, expressamente incluída no item 52 da lista de incidência – In casu, caracterizada como locação de bens móveis e não “leasing” – Conceito de serviços – Art. 18, §5º da Constituição Federal não prequestionado – art.

24, II, não violado – Cabimento pela alínea c indemonstrado – Recurso extraordinário não conhecido.

No RE nº 115.103-0 (STF, 1988b)<sup>76</sup>, apreciado em 22 de março de 1988, a 1ª Turma do STF adotou praticamente as mesmas razões que embasaram o julgado mencionado acima, reforçando o entendimento pela incidência do ISS sobre a locação de bens móveis.

Por sua vez, no RE nº 112.947-6 (STF, 1987), julgado em 19 de junho de 1987, a 2ª turma do STF também apreciou o tema, concluindo pela incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. Neste julgamento é possível observar uma construção da definição constitucional de serviços baseada em argumentos teleológicos ligados ao princípio da capacidade contributiva, como pode ser depreender da ementa:

**EMENTA:** - TRIBUTÁRIO. ISS na locação de bens móveis. O que se destaca, utilitatis causa, na locação de bens móveis, não é apenas o uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. Leva-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza o contrato de locação, segundo o art. 1.188 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.

O recurso extraordinário foi interposto em face de execução fiscal embargada pela recorrente, sob a premissa de que suas atividades estariam enquadradas como locação de bens móveis e de que tais atividades não seriam tributáveis pelo ISS por violação ao conceito constitucional de serviços e ao art. 110 do CTN. No voto do relator Carlos Madeira, é enfrentada a questão do primado do direito privado, em fragmento que merece sua reprodução:

Em polêmica travada entre 1928 e 1930, com Luís Trotabas, afirmava François Geny que, sendo o direito um todo incindível, uma unidade sistemática, o direito tributário, como direito de sobreposição, que busca em outras categorias jurídicas os conceitos de que se utiliza para fazer incidir os tributos, nada mais faz do que servir-se de institutos e noções alheias, às quais lhe é vedado dar um tratamento próprio.

[...]

Não há, porém, recepção plena de um conceito de direito privado, nem da regulação pertinente a esse direito, pois a referência a ele é feita, em direito tributário, *utilitatis causa*. Importa ter em consideração que são diversos os modos de tratar os mesmos institutos jurídicos e as finalidades que se tem em vista, ao considerá-los, diferem profundamente em cada uma das disciplinas. Assim, quando o direito civil regula a compra e venda, ele tem em vista os efeitos da relação jurídica e as condições de validade necessárias para a sua constituição. Quando o direito tributário, entretanto, encara a mesma relação, ele tem o objetivo de aí encontrar um índice de capacidade econômica, ou de capacidade contributiva e, assim, considerando a operação como

<sup>76</sup> “EMENTA – ISS – locação de bens móveis, expressamente incluída no item 52 da lista de incidência. Inexistência de inconstitucionalidade – Conceito de Serviços – art. 24, II da Constituição não violado – textos não prequestionados – cabimento pela alínea c indemonstrado – Recurso extraordinário não conhecido”

um fato econômico, despido de todo o formalismo e todas as aparências, vai ali buscar ou verificar a realidade econômica subjacente, através do exame da circulação de riqueza que se operou (STF, 1987, p. 787).

Desse modo, observa-se das razões do ministro Carlos Madeira a inclinação pela interpretação teleológica das regras de fixação de competências tributárias. Ao admitir que a referência aos conceitos de direito privado é feita pelo direito tributário *utilitatis causa*, o ministro filia-se à corrente que privilegia a busca pelos índices de capacidade econômica dos contribuintes, apartando-se de correntes chamadas formalistas<sup>77</sup>.

Ao analisar em específico a possibilidade de enquadramento das atividades de locação de bens móveis como serviços, o relator assevera:

O que se destaca, *utilitatis causa*, na locação, não é apenas o uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. Aí está o fato gerador do Imposto sobre Serviços. Levando-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza a locação, segundo o art. 1.188 do Código Civil. Só assim o poder de tributar pode alcançar a relação jurídica, levando-se em conta a sua consistência econômica (STF, 1987, p. 787).

Outros julgados de turmas do Supremo foram proferidos entre os anos de 1985 e 1988, sempre validando o entendimento de que a locação de bens móveis seria tributável pelo ISS. Em julgados que se referiam a atividades típicas de instituições financeiras, o STF proferiu entendimento de que o arrendamento mercantil (leasing) seria tributável pelo ISS, por se assemelhar a uma locação de bens móveis. No RE nº 105.844-7, o ministro relator Aldir Passarinho afirmou:

Não há, portanto, emprego de analogia criadora de tributo à revelia do art. 108, § 1º do CTN, mas a apreensão da realidade de um serviço prestado habitualmente cuja conotação essencial, própria do arrendamento mercantil de móveis, encontra correspondência na categoria do serviço prevista no item 52, a saber, a locação de coisas móveis (STF, 1993, p. 305)<sup>78</sup>.

Por sua vez, já no fim da década de 90 é possível identificar que, até aquele momento, o STF ainda utilizava uma definição ampla de serviço, considerando-se tributável a locação de bens móveis. No RE nº 163.725-1 (STF, 1989), julgado em 15 de junho de 1999 sob relatoria do ministro Marco Aurélio, ministro que no ano seguinte seria o precursor da mudança de entendimento do Tribunal, ficou decidido por unanimidade que as atividades paralelas aos

---

<sup>77</sup> Sobre formalismo no direito tributário, ver Sérgio André Rocha (2014, p. 146-155).

<sup>78</sup> A mesma orientação pode ser observada nos REs nºs 106.047-6 (STF, 1985) e 108.665-3 (STF, 1986).

serviços de comunicações, como as de locação de aparelhos, mesas, terminais, colocação e retirada de troncos, seriam tributáveis pelo ISS. Como fundamentação, o relator utilizou termos do acórdão recorrido, no seguinte sentido:

[...] O que a Municipalidade pretende tributar são as atividades pertinentes àqueles serviços mas não estritamente de telefonia e telecomunicações. A apelada oferece bens em locação: aparelhos, mesas, terminais, cobra serviço de colocação e retirada de troncos, atividades que não são especificamente de telefonia e telecomunicações, atividades que não estão compreendidas na concessão, qualificados pelo Município como locação de bens móveis e arrendamento mercantil (STF, 1999, p. 75).

Dessa forma, o ministro Marco Aurélio conclui:

De acordo com o Tribunal de origem, as atividades desenvolvidas não estão cobertas pelo que se entende como relativas às comunicações. Daí a ausência de óbice à cobrança do imposto municipal. Não conheço deste extraordinário (STF, 1999, p. 76).

### 3.1.2. Segunda fase. Inconstitucionalidade da incidência do ISS. A obrigação de fazer e os institutos do direito civil

Finalmente, no RE nº 116.121-3 (STF, 2001), julgado em 11 de outubro de 2000, o STF decidiu por apertada maioria (6 votos a 5) que o ISS não incide sobre a locação de bens móveis. Naquele caso, a sociedade IDEAL TRANSPORTES E GUINDASTES LTDA interpôs recurso em face de decisão de Tribunal que manteve a cobrança do ISS lançado pelo Município de Santos sobre a atividade de locação de guindastes praticada pela empresa, sob o argumento de que a cobrança do imposto sobre atividades de locação seria inconstitucional, já que somente obrigações de fazer poderiam representar serviços. Trata-se de julgado cujas discussões são deveras importantes para a compreensão do entendimento do Tribunal e das posições em choque entre os votos vencidos e vencedores. Transcreve-se a ementa do acórdão:

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

É de se ressaltar que o julgamento do RE nº 116.121-3 levou 8 anos para ser concluído, desde o voto do relator proferido em 27 de agosto de 1992 até o seu efetivo julgamento. O voto do ministro relator Octavio Gallotti foi no sentido da jurisprudência até então dominante, a qual defendia a constitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. Em suas razões, reproduzem-se em abundância os termos do parecer do Subprocurador Geral da República Moacir Antonio Machado da Silva. O ministro, reproduzindo o Subprocurador, destaca:

O vocábulo “serviços” não corresponde a nenhuma conceituação específica de direito privado. Apoia-se a tese da recorrente, nada obstante, na expressão “prestação de serviços”, utilizada na legislação complementar, procurando enquadrá-la na esfera do contrato de “locação de serviços”, regulado no Código Civil.

Mas essa colocação, de um lado, inverte a ordem natural da solução do problema, porque procura extrair o conceito de serviços, que é subordinante e de ordem constitucional, a partir do significado da expressão “prestação de serviços”, constante da legislação complementar, inteiramente dependente e subordinada.

E, por outro lado, a locação de bens móveis, à semelhança de várias outras atividades, que não resultam de trabalho prestado por pessoas, foram sempre classificadas como “serviços”, sujeitos ao imposto municipal, na mesma legislação complementar que inseriu a expressão “prestação de serviço”, na definição do fato gerador do tributo (STF, 2001, p. 680).

Ainda em reprodução do parecer de Moacir Antônio Machado da Silva, o relator concorda que a expressão locação de serviços deve possuir interpretação ampla, não limitada às hipóteses compreendidas no contrato de locação de serviços a que aludia o Código Civil de 1916, à época em vigor. O relator colaciona ainda que o art. 110 do CTN possui alcance limitado, já que, conforme Magistério de Amílcar de Araújo Falcão, o legislador possui a faculdade de utilizar conceitos econômicos para definir as competências tributárias, que passam, a partir de sua internalização, a ser conceituados como fatos jurídicos (STF, 2001, p. 681).

Ademais, o ministro reproduz colocação do subprocurador no sentido da importância da expressão “de qualquer natureza” utilizada pelo legislador constituinte:

Na formulação constitucional do campo de incidência do imposto municipal, não se limitou o legislador constituinte a utilizar a expressão “serviços”, mas ainda lhe acrescentou a locução “de qualquer natureza”, que a corrente mais restritiva prefere considerar ociosa ou sem função, muito embora tenha sido sistematicamente adotada em todos os textos constitucionais, desde a Emenda nº 18, de 1965, até a Constituição vigente (STF, 2001, p. 681).

Reproduz-se, ainda, excerto de Bernardo Ribeiro de Moraes que relaciona o ISS à venda de bens imateriais, ao que o relator afirma estar a doutrina do referido autor em consonância

com a experiência do direito comparado, em especial a legislação francesa e da Comunidade Econômica Europeia como um todo, ressaltando que a reforma constitucional que introduziu o ISS no sistema tributário foi inspirada pela experiência europeia (STF, 2001, p. 682).

No mesmo sentido, o relator destaca que o ISS fora criado como um substituto do IIP e que este imposto gravava empresas de locação de bens móveis. Dessa forma, o ministro relator chega as seguintes conclusões:

Não poderia, igualmente, ignorar que o nome "locação de serviços" resíduo tradicionalista do direito romano, utilizado, pelo Código Civil Brasileiro, de par com a "locação de coisas", não esconde a diferença essencial entre um e outro pactos. Mas devo igualmente considerar que não se encontra apoio, no texto constitucional (art. 24, II, da Carta de 1967), para atrelar estritamente, ao âmbito do contrato denominado "locação de serviços", a hipótese tributária incidente sobre "serviços" tout court, expressão muito mais ampla que a compreendida naquela espécie contratual típica. Mostra-o, com exuberância, o memorial da douta Procuradoria Geral da República. Até mesmo porque da expressão "de qualquer natureza", gravada na Constituição, há de se extrair algum efeito útil.

A definição desses serviços foi confiada à lei complementar. Não deve ela fugir daquilo que se possa ter, conceitualmente, como serviço, e sua função primordial é extremar o limite da competência tributária municipal. Mas não há de ser interpretada, unilateralmente, só na exploração da possibilidade de reduzir a área de imposição do imposto municipal, mas livremente atuar no justo espaço desta, traçado pela Constituição, na abrangência dos serviços "de qualquer natureza".

A origem histórica do imposto em questão também não é de abstrair-se, como figura tributária instituída, em substituição ao imposto sobre indústria e profissões, como "imposto sobre a circulação de bens imateriais" (expressão de RIBEIRO DE MORAES, realçada por SACHA CALMON, em seus recentes comentários à Constituição de 1988, pág. 263) em oposição ao ICM, incidente sobre as vendas materiais, conforme o dualismo concebido pela reforma de 1965.

A esse contexto histórico tem-se mantido fiel a jurisprudência predominante, na prática de sucessivas Constituições, a partir da Emenda nº 18, de 1965 e, pelos motivos expostos neste voto, não encontro razão suficiente, para alterá-la (STF, 2001, p. 683-684).

Os ministros Carlos Velloso e Nelson Jobim pediram vista dos autos para exame da matéria, contudo, decidiram por acompanhar o voto do relator por seus fundamentos, prestigiando a jurisprudência até então consolidada. No entanto, o ministro Marco Aurélio abriu divergência, por entender inconstitucional a incidência do ISS sobre as atividades de locação de bens móveis. A sua posição se sagrou vencedora.

Designado ministro redator, o ministro Marco Aurélio asseverou serem diferentes as hipóteses de prestação de serviços de locação de bens móveis. Disse ainda que deveriam ser tratados de forma diferente os casos de locação pura e simples, nos quais a prestação se resume na entrega de um bem, daquela que é acompanhada pela prestação de algum serviço, quando seria possível concluir pela incidência do ISS (STF, 2001, p. 702).

Assim, para Marco Aurélio, as definições de locação de serviços e locação de móveis estão estabelecidas no código civil. Outrossim, o CTN estabelece de forma didática (embora desnecessária) em seu art. 110 que a lei tributária não pode alterar a definição de institutos de direito privado utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias. Logo, considerando que há distinção entre as duas espécies de atividades no direito civil, a expressão “serviços de qualquer natureza” não pode abranger a locação de bens móveis.

O ministro redator utilizou como exemplo para sua fundamentação a decisão do RE nº 166.772-9, onde restou acertada a não incidência de contribuição social sobre a remuneração paga a administradores e autônomos, por não estar compreendida no conceito de salários.

Nessa toada, conclui o redator:

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfim(sic), a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado embora não enquadráveis como primários (STF, 2001, p. 704).

Em voto bastante robusto, o ministro Celso de Mello acompanhou a divergência. Em suas razões, afirmou que a previsão da locação de bens móveis na lista anexa ao DL nº 406/68 caracterizava violação à regra de competência constitucional, haja vista extrapolar o conceito constitucional de serviços. Em suas palavras:

Tenho para mim, na **mesma** linha de entendimento exposta por AIRES FERNANDINO BARRETO ("**Revista de Direito Tributário**", vol. 38/192) e por CLÉBER GIARDINO ("**Revista de Direito Tributário**", vol. 38/196), que a qualificação da "locação de *bens móveis*", **como serviço**, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a **inadmissível e arbitrária manipulação**, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, **eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer**, a cuja matriz conceitual **não se ajusta** a figura contratual da locação de bens móveis.

[...]

**Na realidade**, a locação de bens móveis **configura verdadeira obrigação de dar**, como resulta claro do art. 1.188 do Código Civil: "**Na locação de coisas**, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição".

[...]

O fato irrecusável é um só: **a Constituição**, quando atribui competência impositiva ao Município para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência das outras pessoas políticas, **exige** que **só** se alcancem, **mediante** incidência do ISS, os atos e fatos que se possam qualificar, juridicamente, **como serviços** (STF, 2001, p. 708-710).

Por fim, o ministro Celso de Mello defende a adoção do conceito restrito de serviços advindo do direito civil apoiado na tese do império do direito privado, que, em seu entender, teria sido expressamente recepcionada no ordenamento jurídico pátrio no art. 110 do CTN, *in verbis*:

**Veja-se**, pois, que, **para efeito** de definição e de identificação do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, **o Código Tributário Nacional**, em seu art. 110, "*faz prevalecer o império do Direito Privado - Civil ou Comercial[...]*" (ALIOMAR BALEEIRO, "**Direito Tributário Brasileiro**", p. 687, item n. 2, **atualizado** pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, 11a ed., 1999, Forense - grifei), **razão pela qual** esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários, **não pode recusar**, ao instituto da **locação de bens móveis**, a definição que lhe é dada **pelo Código Civil** (art. 1.188), **sob pena** de prestigiar, no tema, a interpretação econômica do direito tributário, **em detrimento** do postulado da tipicidade, que representa, no contexto de nosso sistema normativo, **projeção natural e necessária** do princípio constitucional da reserva absoluta de lei, consoante **adverte** o magistério da doutrina (GILBERTO DE ULHÔA CANTO, **in Caderno de Pesquisas Tributárias** n° 13/493, 1989, Resenha Tributária; GABRIEL LACERDA TROIANELLI, "**O ISS sobre a Locação de Bens Móveis**", **in Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 28/7-11, **8-9**) (STF, 2001, p. 711).

O ministro Ilmar Galvão, por sua vez, acompanhou o relator no sentido da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. Em interessante observação, o ministro afirma que, de acordo com o CC, "o locador, além de pôr a coisa à disposição do locatário, o que não corresponde com rigor à prestação de dar, é obrigado a manter a coisa no estado e a garantir o uso pacífico dela, comportamento próprio da obrigação de fazer." Assim, para Ilmar Galvão, a locação envolve prestação de serviço, na medida em que o asseguramento do uso pacífico do locatário exige uma assistência permanente do locador (STF, 2001, p. 713).

Em outro argumento, Ilmar Galvão considera ser inteiramente absurdo que a locação não seja tributada nem como prestação de serviço, nem como circulação de mercadorias, o que implicaria a isenção sobre "uma das atividades econômicas certamente das mais lucrativas".

Os ministros Sepúlveda Pertence, Moreira Alves e Sydney Sanches acompanharam a divergência, sem maiores considerações. Dessa forma, com o julgamento do RE n° 116.121-3, objeto de extenso debate, o STF passou a entender que a locação de bens móveis não era tributada pelo ISS. Este julgamento teve tamanho impacto que culminou no veto ao subitem 3.01 da lista anexa à Lei Complementar n° 116/2003, quando de sua apreciação pelo Presidente da República.

Desde o RE nº 116.121-3, a questão ficou até certo ponto pacificada<sup>79</sup>. Uma vez firmada a jurisprudência, o ministro Joaquim Barbosa encaminhou proposta de Súmula Vinculante com o seguinte teor: “é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis dissociadas da prestação de serviços”. Na etapa de deliberação da proposta, o ministro Cezar Peluso aduziu as seguintes considerações, opinando pela retirada da parte final do texto:

Veja bem: estamos afirmando que é inconstitucional quando incide sobre locação de móveis, mas só quando é dissociada da operação de serviço. Quando for associada, cabe imposto? Não. Então, a referência a dissociada é desnecessária porque, quando associada, também não incide. Quando há contrato de locação de móveis e, ao mesmo tempo, prestação de serviço, a locação de móveis continua não suportando o imposto; o serviço, sim (Supremo Tribunal Federal, 2010, p. 5).

Ao ouvir a interpelação do ministro Cesar Peluso, Joaquim Barbosa afirmou não ver prejuízo na retirada da expressão “dissociadas da prestação de serviços”, mas externou o motivo que levou a sua inclusão:

Eu não vejo prejuízo na supressão dessa expressão. A minha preocupação foi em relação àquelas situações em que a prestação de serviços vem escamoteada sob a forma de locação. Por exemplo: locação de maquinário, e vem o seu operador. Nessa hipótese, muito comum (STF, 2010, p. 6).

O diálogo que se forma em seguida é importante para compreensão do alcance do consenso formado pela Corte, *in verbis*:

O SENHOR MINISTRO CESAR PELUSO – Sim, mas a pergunta é a seguinte: existem, neste caso, locação de móvel e prestação de serviço, ou existem ambas?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – Tem as duas coisas, mas o que aparece é só a locação de móveis.

O SENHOR MINISTRO CESAR PELUSO – Então a locação de móvel não tem incidência, mas a prestação de serviço tem.

[...]

O SENHOR MINISTRO CESAR PELUSO – O meu receio é exatamente que se raciocine nestes termos: quando associadas, elas ficam sujeitas a imposto? Não ficam.

[...]

A SENHORA MINISTRA CARMEN LÚCIA – Então, eu acho que, se Vossa Excelência, que propôs, atentando inclusive aos precedentes, entender que realmente a proposta do Ministro Peluso cobre aquilo que discutimos e que foi consolidado como a matéria solucionada pelo Tribunal, melhor que se dê adesão à proposta e se elimine a parte final.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENTES (PRESIDENTE E RELATOR) - Portanto: É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviço de qualquer natureza sobre operações de locação de bens móveis (STF, 2010, p. 6 *et seq.*).

<sup>79</sup> A título de exemplo, ver Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 551.336-5 (STF, 2005) e Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 546588 (STF, 2005).

O texto acima exposto foi convertido na Súmula Vinculante nº 31 do STF. Após a edição da Súmula e conforme o entendimento demonstrado pelo ministro Cesar Peluso, ministros do STF se manifestaram em decisões monocráticas confirmando a tese de que, se possível segregar o valor da operação referente à locação e o valor referente ao serviço, o imposto somente poderia ser cobrado sobre a base de cálculo referente ao último. No entanto, como a apuração da base de cálculo caracteriza matéria fática que demanda o reexame de provas, o STF vem decidindo pela inadmissão dos recursos<sup>80</sup>.

Sendo assim, é possível afirmar que o Supremo Tribunal Federal adotou as seguintes premissas para definir o conceito de serviços no RE nº 116.121-3: quando a Constituição se vale de conceitos ou institutos do direito privado para definir competências tributárias, estes não podem ser alterados; a expressão “serviços de qualquer natureza” constante do art. 156, III, da Constituição revela um instituto de direito privado, o contrato de prestação de serviços; o contrato de prestação de serviços só pode se referir a uma obrigação de fazer, nunca a uma obrigação de dar; a locação de bens móveis implica uma obrigação de dar, logo, não é serviço.

### **3.2 Da incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil (leasing)**

O julgamento do RE nº 116.121-3 representou uma vitória da linha doutrinária que incluía os serviços de qualquer natureza entre as atividades representativas de obrigações de fazer. No entanto, ao analisar em concreto determinadas atividades que esta doutrina incluía entre as obrigações de dar, os ministros do STF deram sinais de que esta classificação não é tão incontroversa como poderia parecer. O principal caso que representa esta dificuldade de enquadramento de determinadas atividades como obrigações de dar ou de fazer é o do *leasing*.

---

<sup>80</sup> A título de exemplo, a seguinte ementa proferida no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 656.709/RS: EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS ASSOCIADA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LOCAÇÃO DE GUINDASTE E APRESENTAÇÃO DO RESPECTIVO OPERADOR. INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. SÚMULA VINCULANTE 31. AGRAVO REGIMENTAL. 1. A Súmula Vinculante 31 não exonera a prestação de serviços concomitante à locação de bens móveis do pagamento do ISS. 2. Se houver ao mesmo tempo locação de bem móvel e prestação de serviços, o ISS incide sobre o segundo fato, sem atingir o primeiro. 3. O que a agravante poderia ter discutido, mas não o fez, é a necessidade de adequação da base de cálculo do tributo para refletir o vulto econômico da prestação de serviço, sem a inclusão dos valores relacionados à locação. Agravo regimental ao qual se nega provimento (STF, 2012).

É cediço que a maior parte da doutrina que defende a vinculação entre serviços e obrigações de fazer entende que no leasing prepondera a obrigação de dar, o que inviabiliza a incidência do ISS<sup>81</sup>. Nesse sentido Aires F. Barreto (2018, p. 285), Marcelo de Lima Castro Diniz (2012, p. 447), Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros (2003, p. 121), Ives Gandra da Silva Martins, e Marilene Talarico Martins Rodrigues (2003, p. 204). No entanto, como visto neste tópico, o STF considera atualmente que apenas o *leasing* operacional escapa à incidência do ISS, sendo devido o imposto sobre o *leasing* financeiro e o *leaseback*.

Na década de 1980, à época em que o Supremo entendia os serviços em sua acepção econômica, os contratos de arrendamento mercantil foram equiparados aos de locação de bens móveis, como se pode depreender dos REs n°s 106.047-6 (STF, 1985), 105.844-7 (STF, 1983) e 108.665-3 (STF, 1986). Transcreve-se a ementa do RE n° 106.047-6, por se tratar do *leading case*:

EMENTA:- ISS. Arrendamento mercantil de coisas móveis (leasing). Incidência do Imposto sobre Serviços. Subsunção no item 52 da lista de serviços. Razoável o entendimento de que a prestação habitual pela empresa, de serviço consubstanciado no arrendamento mercantil (leasing) de bens móveis, está sujeita ao ISS, em correspondência à categoria prevista no item 52 da Lista. Recurso Extraordinário não conhecido.

Após a virada jurisprudencial ocorrida no ano 2000, o Supremo voltou a apreciar o tema no RE n° 547.245 (STF, 2010), julgado em 02 de dezembro de 2009. Neste julgado a questão do conceito de serviços foi novamente debatida com profundidade, examinando-se as diferenças entre o leasing financeiro, considerado tributável pela corte, e as atividades de locação de bens móveis.

O ministro Relator Eros Grau começa o seu voto estabelecendo as diferenças entre o leasing operacional, o financeiro e o lease-back. Em sua visão, conclui que o que prepondera no leasing financeiro é o financiamento, enquanto no leasing operacional a preponderância é da locação. E assevera:

Financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir. É irrelevante, nas duas últimas hipóteses – leasing financeiro e lease-back – existir uma compra. O fato é que toda e qualquer prestação de serviço envolve, em intensidades distintas, a utilização de algum bem (STF, 2010, p. 866).

---

<sup>81</sup> Há também autores que defendem a incidência do IOF sobre o *leasing*, como Humberto Ávila (2003, p. 176), João Damasceno Borges de Miranda e Alexandre Marques Andrade Lemos (2012, p. 277 e seq.).

Ao detalhar a tese da preponderância do financiamento, o ministro relator faz considerações em seu voto que colocam em xeque a dicotomia obrigação de dar e fazer, senão vejamos:

O chamado leasing financeiro – valho-me ainda de observação do Ministro Ilmar Galvão – configura “atividade que não se exerce senão mediante prestação de considerável parcela de serviços diversificados, a cargo, não apenas dos dirigentes, mas também dos prepostos, auxiliares e empregados da arrendadora, serviços esses insuscetíveis de ser absorvidos pela subjacente operação de locação de bens, a qual de sua vez, obviamente, não gera obrigação de dar, mas, ao revés, de pôr a coisa à disposição do locatário e de garantir a este o seu uso pacífico, deveres que mais se assimilam a prestação de serviço do que a circulação de mercadoria ou outra qualquer operação tributável (STF, 2010, p. 868).”

Essa aproximação à tese de Ilmar Galvão denota que, sem abandonar totalmente a distinção entre obrigações de dar e de fazer, Eros Grau recusa a inconstitucionalidade da instituição e cobrança de ISS sobre prestações que envolvem prestações de dar, quando associadas a prestações que tenham como núcleo uma obrigação de fazer. Tal afirmação é baseada no sentido da expressão “de qualquer natureza” prevista no dispositivo constitucional que prevê o ISS. *In verbis*:

Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se contudo, que afirmação com tal faz tábula rasa da expressão “de qualquer natureza”, afirmada do texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar.

A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. [...] No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é contrato misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back (STF, 2010, p. 878-879).

Desse modo, o ministro Eros Grau concluiu pela incidência do ISS sobre o leasing financeiro e o lease-back, recusando a incidência sobre o leasing operacional. Por sua vez, em voto vista, o ministro Joaquim Barbosa, o mesmo que propôs à mesma época a edição de súmula vinculante sobre a não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, decidiu pelo provimento do recurso para firmar a constitucionalidade da incidência do IS sobre o *leasing*. A análise aprofundada deste voto é relevante, haja vista que ele perpassa as principais premissas adotadas pela escola civilista do conceito de serviços, recusando-as.

Em diversos trechos do voto de Joaquim Barbosa se percebe a recusa pela premissa da rigidez e exaustividade das regras atributivas de competência tributária, como se vê no seguinte excerto:

Não impressiona a argumentação no sentido de que haveria um conceito inequívoco para a expressão serviços de qualquer natureza, utilizada pelo Constituinte originário para definir a competência para instituição do ISS (art. 156, III, da Constituição).

[...]

Não se discute que um dado texto não possa significar qualquer coisa que deseje seu intérprete, pois, como observou Umberto Eco, “existem interpretações clamorosamente inaceitáveis” para uma dada comunidade linguística.

Contudo, todas as palavras são vagas em maior ou menor intensidade, e muitas delas são ambíguas, como registra Alf Ross (STF, 2010, p. 875/876).

Em seguida, Joaquim Barbosa recusa uma interpretação originalista da Constituição, baseada na legislação ordinária a ela precedente:

A segunda dificuldade que vislumbro refere-se à necessidade de interpretação da Constituição conforme a legislação ordinária, ainda que existente por ocasião de sua promulgação. Ainda que a legislação ordinária contivesse um conceito universal e inequívoco para prestação de serviços de qualquer natureza o alcance do texto constitucional não é condicionado de forma imutável por ele. De outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo que haveria confusão entre os planos normativos (STF, 2010, p. 880).

No mesmo sentido, o ministro supracitado assevera que a invocação ao art. 110 do CTN não impressiona, tendo em vista que, para ele, o fato de determinado dispositivo infraconstitucional prescrever que outro dispositivo infraconstitucional não pode violar conceitos adotados pela Constituição é redundante, carecendo de densidade normativa própria (STF, 2010, p. 881).

Também se verifica do interessante voto a recusa à avaliação tradicional dos conceitos de obrigações de dar e de fazer na seara tributária, utilizando-se de uma consideração de caráter teleológico, tendo em vista o princípio da neutralidade da tributação. Destaca-se de suas razões a defesa da evolução dos conceitos ao longo do tempo, em função de mudanças na dinâmica da sociedade, citando inclusive o advento de novas tecnologias. Transcreve-se:

Nesse sentido, observo que a rápida evolução social tem levado à obsolescência de certos conceitos jurídicos arraigados, que não podem permanecer impermeáveis a novas avaliações (ainda que para confirma-los). Ideias como a divisão das obrigações em “dar” e “fazer” desafiam a caracterização de operações nas quais a distinção dos meios de formatação do negócio jurídico cede espaço às funções econômica e social das operações e à postura dos sujeitos envolvidos (e.g., *software as service*,

distribuição de conteúdo de entretenimento por novas tecnologias. Cabe aqui ponderar a influência do princípio da neutralidade da tributação (STF, 2010, p. 875-876).

Na mesma toada, afirma o ministro que não existe um conceito inequívoco de serviços plasmado no Direito Privado:

A primeira dificuldade posta consiste na imprecisão do que se tem como conceito arraigado no direito civil para conceituação do que se deva entender por prestação de serviços de qualquer natureza. O texto do Código Civil de 2002 não define o que sejam serviços (arts. 593-609 da Lei 10.406/2002). O Código Civil anterior utilizava a expressão locação de serviços, sem, contudo, trazer qualquer elemento para a estipulação do conceito (Lei 3.071/1916, arts. 1.216 a 1.236).

Por seu turno, a Lei 8078/1990 (Código do Consumidor), considera serviço “qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista”. Como se vê, ainda que “prestação de serviços” se limitasse à “obrigação de fazer marcada pelo esforço humano empreendido em benefício de outrem”, em interpretação baseada no texto do Código Civil, a expressão não é unívoca se considerada a estipulação legal no seio das relações privadas de consumo. E tal estipulação legal é constitucional, como decidiu esta Corte por ocasião do julgamento da ADI 2.591.

Ainda que se socorra de outros influxos de comunicação jurídica, como a dogmática e a jurisprudência, não é possível identificar conceito incontroverso, imutável ou invencível para serviços de qualquer natureza (STF, 2010, p. 879-880).

Uma vez rejeitadas as premissas típicas da escola conceitualista, Joaquim Barbosa conclui que incide ISS sobre o arrendamento mercantil, embora se distancie de Eros Grau na fundamentação. Para Barbosa, o arrendamento mercantil é um negócio jurídico uno, sem predominância dos aspectos de financiamento e aluguel. Em sua essência há uma espécie de intermediação na qual o arrendador adquire um bem e o oferece ao arrendatário, mediante o pagamento de um preço e com opção de compra ao fim do contrato. Este contrato possui inúmeras particularidades que não permitem a associação a um financiamento ou a uma locação, mas a um autêntico serviço de feições próprias, logo, o ministro conclui que, em homenagem ao princípio da neutralidade tributária, deve incidir o ISS sobre este tipo de negócio (STF, 2010, p. 881 *et seq.*).

Interessantes também são as breves colocações do voto do ministro Carlos Britto. Ele mantém a tese de que o ISS só pode incidir sobre obrigações de fazer, contudo, defende que estas obrigações de fazer devem ser entendidas no sentido mais lasso possível, considerando a dicção constitucional do termo “de qualquer natureza” associado aos serviços tributáveis. Em suas palavras:

Entendo que disponibilizar crédito para a obtenção de um bem destinado a uso não é senão um ato de intermediar, ou seja, fazer uma intermediação, obrigação de fazer,

portanto. Aliás, na linguagem coloquial, nunca se diz dar um empréstimo, mas sim fazer um empréstimo. O leasing é um contrato reconhecidamente híbrido, não se confunde com locação de bens móveis, implica prestação de serviços, consistente na obtenção de um bem e, simultaneamente, na administração de um financiamento. Quer dizer, é serviço, portanto, sem nenhuma dúvida. Aliás o próprio nome Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza já revela o propósito mais abrangente possível da Constituição nas obrigações de fazer – serviços de qualquer natureza – e não há dúvida de que a obtenção de financiamento para a compra de um bem, por exemplo, um automóvel, implica disponibilizar um crédito, que é fazer um crédito, portanto, a obrigação de fazer (STF, 2010, p. 892).

No voto do ministro Cezar Peluso, verifica-se uma propedêutica recusa às premissas que relacionam de forma simplista a prestação de serviços às obrigações de fazer. Para ele, o mundo não é o mesmo daquele onde surgiram estes conceitos, à época do império romano.

Transcreve-se:

Senhor Presidente, eu também peço vênias para acompanhar o eminente Relator, observando apenas que as dificuldades teóricas opostas pelas teses contrárias a todos os votos proferidos vêm, a meu ver, de um erro que eu não diria apenas histórico, mas um erro de perspectiva, qual seja o de tentar interpretar não apenas a complexidade da economia do mundo atual, mas sobretudo os instrumentos, institutos e figuras jurídicos com que o ordenamento regula tais atividades complexas com a aplicação de concepções adequadas a certa simplicidade do mundo do império romano, em que certo número de contratos típicos apresentavam obrigações explicáveis com base na distinção escolástica entre obrigações de dar, fazer e não fazer.

O mundo moderno é extremamente mais complexo para poder ser explicado à luz da economia do mundo romano ou à luz dos institutos que ali os regiam. O contrato é complexo, envolve uma série de atos que pode, de algum modo, ser reduzida à produção individualizada de uma só atividade. E isso, evidentemente, só pode corresponder, hoje, ao sentido de prestação de serviços, e não ao de doação ou de outra coisa similar, razões pelas quais eu acompanho inteiramente o Relator (STF, 2010, p. 893).

Com base em todas estas considerações, o STF decidiu, por ampla maioria, que incide ISS sobre o leasing financeiro, vencido o ministro Marco Aurélio. Em sua divergência, o aludido ministro defende que não incide o ISS sobre o contrato de leasing, por se consubstanciar em obrigação de dar, baseando-se em doutrina especializada e no próprio entendimento por ele adotado no RE nº 116.121-3, quando prevaleceu sua tese da não incidência do ISS sobre locação de bens móveis (STF, 2010, p. 894 *et seq.*).

### **3.3 ISS e licenciamento de uso de software**

O tema da licença de uso de software será mais bem delineado no capítulo 5, contudo, mister se faz a análise da jurisprudência do STF até então existente, em que pese a incidência do ISS sobre o licenciamento de uso de software ainda esteja na pendência de discussão no RE nº 688.223, cuja repercussão geral foi reconhecida no ano de 2012.

Como se sabe, a LC nº 116/2003 foi responsável pela introdução de um item na lista de serviços relativo a serviços de informática e congêneres. Dentre eles, o subitem 1.05 prevê o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação como serviço tributável pelo ISS. No entanto, a discussão sobre o licenciamento de software no STF foi iniciada antes da publicação da LC nº 116/2003, em ocasião em que o STF enfrentou a incidência do ICMS sobre operações envolvendo softwares.

Na jurisprudência da Suprema Corte, o RE nº 176.626-3 (STF, 1998), julgado em 10 de novembro de 1998, apreciou a possibilidade de incidência do ICMS sobre licenciamento ou cessão de uso de programas de computador. Naquele paradigma, firmou-se o entendimento de que bens incorpóreos não poderiam se confundir com mercadorias. Logo, como softwares são bens incorpóreos, não poderia incidir ICMS sobre as operações de licenciamento ou cessão de direito de uso que envolvem *softwares*. Não obstante, seria possível gravar com o ICMS a circulação de cópias dos programas de computador produzidas em série e comercializadas no varejo, haja vista materializarem um *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, transformando-as em mercadorias postas no comércio. Estas cópias foram denominadas pela Corte de *softwares* de prateleira (*off the shelf*).

Percebe-se das razões do voto do relator, o ministro Sepúlveda Pertence, que o *software* em si é tratado como um bem incorpóreo, ou imaterial, como assinala de pronto: “estou, de logo, em que o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo” (STF, 1998, p. 316). De outra sorte, o ministro pontua em seu relatório o entendimento de que a atividade criativa de execução do software é serviço.

Assim, pode-se dizer que o RE nº 176.626-3, apesar de não cuidar diretamente do ISS ou do conceito de serviços, expõe um posicionamento do STF à época no sentido de entender a hipótese de incidência do ICMS como a circulação de bens materiais e, *contrario sensu*, a hipótese de incidência do ISS como a circulação de bens imateriais, na esteira da doutrina mencionada no item do capítulo 2 da presente obra.

No ano seguinte, o STF enfrentou mais uma vez a questão no RE nº 199.464-9 (STF, 1999). A conclusão foi a mesma, distinguindo-se a comercialização de exemplares *standard*

de programas de computador, denominados de *softwares* de prateleira e o licenciamento ou cessão de direito de uso dos *softwares*, que seriam operações diferentes, como se depreende da ementa a seguir:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO.

No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado de prateleira, e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software.

A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido.

Esta dicotomia foi relativizada a partir do julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 1.945/MT (STF, 2011), em 26 de maio de 2010. Apreciava-se a possibilidade de suspensão da eficácia da Lei Estadual nº 7.098/1998 e um motivos se referia à previsão de incidência do ICMS sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (*download*). Ao debater o referido dispositivo, os ministros do STF enfrentaram a possibilidade de transmissão de softwares standards (semelhantes aos de prateleira) sem a existência de um suporte físico, o *corpus mechanicum*, aludido no RE nº 176.626-3.

No seio do debate, o ministro relator Octavio Gallotti votou no sentido do provimento da cautelar para restringir o alcance do dispositivo guerreado, limitando-o às cópias ou exemplares dos programas produzidos em série e comercializados no varejo. No entanto, o ministro Nelson Jobim problematizou a questão e pediu vista dos autos. Em seu voto vista, Nelson Jobim coloca: “a pergunta fundamental, portanto, é essa: é possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual? A resposta, para mim, é afirmativa” (STF, 2011, p. 59).

Em resumo, Nelson Jobim apresenta as mudanças advindas da economia digital, afirmando que o fato de um bem incorpóreo ser transacionado através da internet não desnatura a sua condição de mercadoria. Em suas palavras:

O que se tem no comércio de programas de computação? Transfere-se um determinado bem que, no caso específico, é uma linguagem matemática binária, que compõe os programas de software, dependendo da natureza e sofisticação. Pois bem. Como é que se transfere, através de um mecanismo eletrônico, se não se tinha acesso à internet? O programa era conduzido ao consumidor pelas vias de um disquete – não estou falando em CD ROM, e, sim, em programas de incorporação. [...] quando se difunde a Internet, o que se cria? Cria-se a possibilidade de você, em vez de receber, comprar o disquete com o programa e, se tratar do disquete, colocar no disco rígido,

you acquire the same program, accessing the "site" of the distributor company and choose the program you want. [...] And as this is transferred to your hard drive of your computer? By the system that they call download (STF, 2011, p. 59-60).

Thus, the minister opened a divergence, voting in the sense of non-provision of the precautionary measure in relation to the device that provided for the incidence of ICMS in the acquisition of *softwares* by electronic transfer of data. The same reasoning was exposed briefly by the minister Cezar Peluso:

Really, I still haven't managed to reach the reason for suspending the expression "even if carried out by electronic transfer of data". In reality, what is it? Suspending the provision of another environment of concretization of the operation, this is, it is recognizing that it is possible to have a mercantile operation subject to taxation, but it is suspended when it is carried out via electronic. And what is the problem? Instead of buying from the counter, you buy via electronic transfer. It is the same thing. This is, if you buy from the counter, and if you buy from the counter; and if you buy by electronic transfer, it is the same thing (STF, 2011, p. 81).

The minister Ricardo Lewandowski accompanied the rapporteur, in the sense of the restriction of the text, demonstrating concern with the fact of allowing the taxation of software by ICMS without a deeper examination as to whether it is a commodity or a service, *in verbis*:

In reality, what this liminary decision, in the terms in which it was granted by Minister Gallotti, is doing is a distinction. It liberates the incidence of ICMS over computer programs produced in series and commercialized in retail, not covering licensing or cessation of use of the said programs. Or, it is protecting a property of intellectual nature, at least for the moment. Because we have not yet made a clear distinction, in the case, of service or circulation of commodities (STF, 2011, p. 87).

Nevertheless, the concerns of the minister Ricardo Lewandowski were overcome by the majority of the Court, which ended up granting the liminary decision, maintaining the efficacy of the device of the Mato Grosso State Law. The merit of the ADI is still pending judgment.

Already in the vigência of subitem nº 1.05 of the annexed list to LC nº 116/2003, it reached the STF extraordinary appeal nº 688.223 (STF, 2012), interposed in face of a decision of the Tribunal de Justiça do Paraná that maintained the collection of ISS over a contract of licensing or cessation of use of software. The RE had its general repercussion recognized and is still pending judgment. There are also pending judgments in ADI 5958 and ADI 5659, both proposals in the sense of the declaration of unconstitutionality of devices that aim at the taxation of licensing of use of software by ICMS.

Em que pese o assunto esteja pendente de conclusão pelo STF, a análise jurisprudencial permite concluir que, em um primeiro momento e ainda por via reflexa, aceitou-se a ideia de que a cessão de *softwares* elaborados mediante encomenda é sujeita ao ISS. No entanto, a comercialização dos *softwares* classificados como *standard*, ou de prateleira, seria sujeita ao ICMS. Em sua primeira análise, o STF entendeu que seriam mercadorias, para fins de incidência do ICMS, apenas os bens corpóreos, logo, apenas softwares contidos em um dispositivo físico poderiam sofrer a incidência do imposto. Após, em análise preliminar, alguns ministros do STF se manifestaram favoráveis a extensão do conceito de mercadoria para *softwares* desacompanhados do *corpus mechanicum*, recusando uma diferença substantiva entre as transações de *softwares* tipo *standard* através de disquetes, ou CDs e as transações online.

Dessa forma, a conceituação da hipótese de incidência do ICMS como a circulação ou venda de bens materiais foi posta em xeque pela Corte, o que pode ser relevante para a compreensão do ISS, que é definida residualmente em função do ICMS pelos adeptos da escola econômica, apontada no item 2.1 do capítulo 2 desta obra.

### **3.4 ISS e cessão de direito de uso de marca**

O STF não se posicionou em decisão de plenário a respeito da incidência do ISS sobre cessão de direito de uso de marca. No entanto, há precedente no sentido de que a cessão de uso de marca não se confunde com a locação de bens móveis, sendo possível a cobrança do ISS sobre a primeira, *a priori*.

A questão foi decidida pela Segunda Turma do STF em sede de Agravo Regimental na Reclamação 8.623 (STF, 2011b). Naquela ocasião, a sociedade empresária White Martins Investimentos LTDA se insurgiu via reclamação contra auto de infração lavrado por autoridade fiscal do Município do Rio de Janeiro, em face de negócios jurídicos de cessão de direito de uso de marca. A reclamante defendeu que tal postura ofendia a Súmula Vinculante nº 31 do STF, que dispõe não incidir ISS sobre locação de bens móveis. Por sua vez, o ministro relator Gilmar Mendes afirmou:

Por fim, ressalte-se que há alterações significativas no contexto legal e prático acerca da exigência de ISS, sobretudo após a edição da Lei Complementar 116/2003, que

adota nova disciplina sobre o mencionado tributo, prevendo a cessão de direito de uso de marcas e sinais na lista de serviços tributados, no item 3.02 do Anexo.

Essas circunstâncias afastam a incidência da Súmula Vinculante 31 sobre o caso, uma vez que a cessão de direito de uso de marca não pode ser considerada locação de bem móvel, mas serviço autônomo especificamente previsto na Lei Complementar 116/2003.

Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental (STF, 2011b).

Dessa forma, por unanimidade, a Segunda Turma negou provimento ao agravo. Esta posição tem sido adotada desde então em outros arestos, como no AG. REG no RE nº 1153708 (STF, 2019) e no ARE nº 1166624 (STF, 2019b).

### **3.5 ISS, Cessão de Andaimos e Serviços Financeiros**

Em pesquisa à jurisprudência da Corte, não é possível verificar nenhum acórdão conclusivo sobre a incidência ou não do ISS sobre as atividades constantes do subitem 3.05 da lista anexa à LC nº 116/03. A questão da cessão de andaimes chegou a ser arguida em Ação Direta de Inconstitucionalidade, na ADI nº 3287, contudo, a ação não foi conhecida em razão da ilegitimidade da parte autora (STF, 2020). Em outros casos, o STF negou seguimento aos recursos por necessidade de reexame de provas<sup>82</sup>. O mesmo comportamento foi verificado na pesquisa referente às atividades constantes do subitem 15.08<sup>83</sup>.

### **3.6 ISS e serviços de planos de saúde: O RE nº 651.703**

Consta no RE nº 651.703 (STF, 2017b), julgado em 29 de junho de 2016 e que trata da incidência do ISS sobre atividades de planos de saúde, consubstanciadas nos subitens 4.22 e 4.23 da lista anexa à LC nº 116/03, um amplo debate do pleno do STF sobre a definição constitucional da expressão “serviços de qualquer natureza”. Trata-se de um julgado com enorme potencial disruptivo, tendo em vista as premissas adotadas no voto do ministro relator Luiz Fux.

---

<sup>82</sup> Neste sentido, ver o Agravo no RE nº 1134646 (STF, 2018), o Agravo no RE nº 1053677 (STF, 2017) e o Agravo no RE nº 677125 (STF, 2012).

<sup>83</sup> Ver o Agravo no RE nº 1105607 (STF, 2019c).

De início, cabe relatar que o recurso extraordinário foi interposto pelo HOSPITAL MARECHAL CÂNDIDO RONDON LTDA, insurgindo-se contra decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná que entendeu constitucional a incidência do ISS sobre as atividades desenvolvidas por operadoras de planos de saúde. O acórdão recorrido recusou o argumento da recorrente de que as atividades de planos de saúde consubstanciariam obrigações de dar. Assim, como obrigações de fazer com características de intermediação, elas seriam tributáveis pelo ISS, contudo, a base de cálculo do imposto deveria corresponder apenas à diferença entre os valores recebidos pelas operadoras e os repassados para os terceiros prestadores dos serviços médicos.

No recurso extraordinário, a recorrente sustentou o argumento de que as atividades de planos de saúde não revelam obrigações de fazer, isto porque a principal atividade das operadoras seria a cobertura dos gastos de seus clientes com serviços de assistência à saúde. Uma vez que tal cobertura é de natureza aleatória, restaria ausente o requisito da comutatividade, que seria inerente aos contratos de prestação de serviço. Sustentou ainda que as atividades seriam muito semelhantes às realizadas por empresas de seguro, que estariam sujeitas ao IOF e não ao ISS.

Dado o resumo da matéria, cabe analisar o voto do ministro relator Luiz Fux. O ministro começa seu voto com a afirmação expressa da necessidade de se estabelecer determinadas premissas conceituais antes de se debruçar no mérito da incidência do ISS sobre as atividades das operadoras de planos de saúde (STF, *ibid.*, p. 15).

Nesse sentido, a primeira premissa aduzida é a de que competência municipal para instituir o ISS não pode se confundir com a competência estadual para instituir o ICMS e a federal para instituir o IPI e o IOF.

Em seguida, Luiz Fux assevera que não há um primado do Direito Privado sobre o Direito Tributário, o que implica a possibilidade de o Direito Tributário elaborar conceitos específicos. Em suas palavras:

É que, consoante essa Corte afirmou nos RREE 547.245 e 592.905, não há um primado do Direito Privado, pois, sem dúvida, é viável que o Direito Tributário – e primordialmente o Direito Constitucional Tributário – adote conceitos próprios. A possibilidade de o Direito Tributário elaborar conceitos específicos decorre, em última análise, do fato de ser Direito Positivo.

Os conceitos conotados por seus enunciados podem identificar-se com aqueles consagrados em dispositivos já vigentes, mas essa identidade não é necessária. Nem mesmo a necessidade de se proceder à exegese rigorosamente jurídica do texto constitucional implica a inexorável incorporação, pela Constituição, de conceitos infraconstitucionais (STF, *ibid.*, p. 16).

Nessa toada, o relator defende a ineficácia do art. 110 do CTN para veicular a interpretação da Constituição, por não ser possível que o legislador infraconstitucional realize interpretação autêntica da Constituição, *in verbis*:

Com efeito, deve-se ressaltar que o art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto evidente que não é possível engendrar-se interpretação autêntica da Constituição feita pelo legislador infraconstitucional, na medida em que este não pode balizar ou direcionar o intérprete da Constituição (STF, *ibid.*, p.17).

Ao tratar da interpretação da Constituição Tributária, Luiz Fux afirma que ela deve ocorrer mediante o uso de um pluralismo metodológico. Este pluralismo, em seu modo de ver, permite que o estudo do significado dos vocábulos adotados pela Constituição seja perquirido além da linguagem técnica do direito Transcreve-se:

Dentro dessa ordem de ideias, a opinio doctorum encarta-se no sentido de que a Constituição Tributária dever(sic) ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico; por isso que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências fins para a sua exegese, como a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade (STF, *ibid.* p. 19-20).

Prosseguindo em sua argumentação, o ministro explica que o direito privado pode informar o significado dos vocábulos utilizados pela Constituição, mas o seu uso não é exclusivo. A utilização de critérios econômicos, não confundida com a interpretação econômica do direito idealizada por Enno Becker, não pode ser desprezada. Nessa toada, o uso de considerações econômicas refletiria a consideração do elemento teleológico da interpretação, baseada nos valores da igualdade e da solidariedade e nos princípios da igualdade, capacidade contributiva e solidariedade (STF, *ibid.* p. 23).

Em relação ao tema do uso de conceitos classificatórios ou tipos nas regras atributivas de competências tributárias, Luiz Fux afirma que a Constituição se vale de tipos e que, por este motivo, o legislador constituinte teria delegado à lei complementar a atribuição de dirimir conflitos de competência, consoante o caráter fluido que caracteriza os tipos:

É que uníssona a doutrina no sentido de que a Constituição, ao dividir competências tributárias, valeu-se eminentemente de tipos, e não de conceitos, estes pressupostos por uma definição clara e a indicação exaustiva de todas as notas que o compõem, permitem a aplicação do método subsuntivo, ao passo que aqueles, não se definem, mas se descrevem, e pela sua própria abertura, estão voltados à concretização de

valores (SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 275).

[...]

Transportando-se para o campo tributário esse entendimento, conclui-se que os elencos dos artigos 153, 155 e 156 da Constituição consistem em tipos, pois, do contrário, seria despiendo o emprego de lei complementar para dirimir conflitos de competência, consoante a previsão do art. 146, I, Constituição/88.

Os conflitos de competência surgem justamente da potencial fluidez dos tipos, o que, conjugado com o art. 146, III, a, Constituição, pelo qual foi conferido à lei complementar o papel de definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes – demonstra que o constituinte tinha consciência de que ele próprio não conceituara os elementos essenciais dos impostos previstos (STF, *ibid.* p. 25 *et seq.*).

Desse modo, consoante as premissas apresentadas, o ministro relator se posiciona contrário ao conceito de serviços vinculado às obrigações de fazer. Ao revés, se filia à corrente do conteúdo econômico do conceito de serviços, associando o termo serviços ao de bens imateriais e destacando o caráter residual do ISS, *in verbis*:

A finalidade dessa classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa totalmente àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISS), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado (STF, *ibid.* p. 31).

Uma vez afirmadas as premissas a respeito do conceito de serviços, o voto é concluído no sentido da incidência do ISS sobre as atividades de operadoras de planos de saúde, recusando-se a argumentação no sentido de que tais atividades constituem seguros, com base em legislação de regência e na reprodução dos argumentos do acórdão recorrido.

Concluído o voto do ministro relator, houve pedido de vista do ministro Marco Aurélio. Em seu voto vista, o ministro foi de encontro às premissas adotadas por Luiz Fux, defendendo a sua posição consolidada desde o julgamento do RE nº 116.121-3. Destaca-se o seguinte trecho, em que Marco Aurélio defende a interpretação dos conceitos constitucionais de acordo com a linguagem técnica jurídica:

[...]acredito na premissa de que o conteúdo político de uma Constituição não pode levar quer ao desprezo do sentido vernacular das palavras utilizadas pelo legislador constituinte, quer ao técnico, tendo em vista os institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de esmerada linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceitos estabelecidos com a passagem do tempo, por força dos estudos acadêmicos e pela atuação dos Tribunais. Já se afirmou que “as questões de nome são de grande importância, porque, elegendo um nome ao invés de outro, torna-se rigorosa e não suscetível de mal-entendido uma determinada linguagem. A purificação de linguagem é uma parte essencial da pesquisa científica,

sem a qual nenhuma pesquisa poderá dizer-se científica” (BOBBIO, Norberto, *Studi Sulla Teoria Generale del Diritto*, Torino – G. Giappichelli, edição 1955, página 37). Realmente, a flexibilidade de conceitos, o câmbio do sentido destes, conforme os interesses em jogo, implicam insegurança incompatível com o fim da própria Constituição que, de fato, é um corpo político, mas o é ante os parâmetros que encerra, e estes não são imunes ao real sentido dos vocábulos, especialmente os de contornos jurídicos. Logo, não merece agasalho o ato de dizer-se da colocação, em plano secundário, de conceitos consagrados, buscando-se homenagear, sem limites técnicos, o sentido político das normas constitucionais (STF, *ibid.* p. 49).

Em seu voto, o ministro Marco Aurélio reafirma todos os argumentos que expôs no RE nº 116.121-3, razão pela qual é desnecessária a sua reprodução neste momento, muito embora o voto seja bastante consistente. Em relação às atividades dos planos de saúde, o ministro entendeu que elas não representam obrigações de fazer, e, assim, não representam serviços, em sua dicção constitucional extraída do Direito Privado. Firmou ainda a tese de que estas atividades não possuem comutatividade e de que são mais afeitas à natureza de seguros, tributáveis pelo IOF (STF, *ibid.* p. 56 *et seq.*).

O ministro Edson Fachin acompanhou o relator, defendendo a incidência do ISS neste caso. Em sua fundamentação, Fachin afirma levar em conta a compreensão elástica que o STF deu ao conceito de serviço no RE 547.245, referente ao leasing, além da compreensão da doutrina no sentido de que o “núcleo do contrato entre a operadora de plano de saúde e os seus clientes é a disponibilidade de usuário contratante de uma rede credenciada e a garantia da cobertura dos infortúnios previstos no contrato”, fato que não se subsume à noção de seguro, mas sim um tipo de serviço (STF, *ibid.* p. 62).

Resta claro da argumentação do ministro Edson Fachin que ele não abandona a distinção entre obrigações de dar e de fazer, mas a relativiza, como transcrito a seguir:

Nessa linha de compreensão doutrinária, não apenas os contratos cuja obrigação de fazer está claramente especificada e identificada imediatamente ou que se enquadrem na definição do artigo 594 do Código Civil, mas também outros tipos contratos escondem uma prestação de serviços especial, como é o caso, ao meu ver, dos contratos de prestação de serviços de saúde (STF, *ibid.* p. 65).

E avança para concluir que os serviços de operadoras de planos de saúde constituem obrigações de fazer:

No caso, tanto a atividade-meio quanto a atividade-fim são obrigações de fazer: as operadoras de planos de saúde, como bem salientou a Procuradoria-Geral da República, tem obrigação fornecer os serviços dispostos na cobertura contratual, a serem realizadas por terceiros, mediante o pagamento de mensalidades. Salienta, ademais, que o fato gerador da obrigação tributária não se realiza com o serviço prestado pelo terceiro (médicos, clínicas ou hospitais), mas com a administração do

plano realizada pela própria operadora, serviço sobre qual deve incidir o ISS (STF, *ibid.*).

Por sua vez, o ministro Luis Roberto Barroso rejeitou expressamente vinculação entre o conceito de serviços e o de obrigações de fazer, conferindo ao ISS uma competência residual em relação aos impostos sobre consumo. O ministro dá ênfase à expressão “de qualquer natureza” que acompanha o vocábulo serviço, atribuindo a esta expressão o sentido teleológico de incluir na competência do ISS todas as prestações de utilidade com elementos de serviço. Em suas palavras:

Na linha dos julgados mais recentes sobre o tema, penso que o conceito de serviço para os fins do art. 156, III, da Constituição, não deve ser entendido exclusivamente à luz da legislação de direito civil, muito menos como mera obrigação de fazer em contraposição a uma obrigação de dar, como pretende o recorrente. Em verdade, o conceito de serviço disposto na Constituição é mais amplo do que o descrito na legislação civil e busca abranger as múltiplas e complexas atividades econômicas existentes no mercado.

[...] o texto constitucional delimita como fato gerador do tributo “*serviços de qualquer natureza*”. Há, portanto, uma clara intenção de inserir uma ampla gama de serviços, levando à necessária extensão da competência tributária. A amplitude semântica do termo “*qualquer natureza*” parece denotar a intenção do constituinte de incluir todas as atividades empresariais cujos produtos tenham características semelhantes a serviços e que não estejam englobadas no conceito de serviço de comunicação e serviço de transporte interestadual ou intermunicipal (tributáveis pelo ICMS, nos termos do art. 155, II, CF/88) ou serviços financeiros e securitários (tributáveis pelo IOF, nos termos do art. 153, V, CF/88). Em outras palavras, excetuando as atividades em que o constituinte determinou a incidência de ICMS ou IOF, todas as demais que envolvam a prestação de uma utilidade com elementos de um serviço devem ser tributadas pelo ISS (STF, *ibid.*, p. 77).

Ademais, Barroso afirma que o conceito de serviços é necessariamente intermediado por uma definição legal, ao dispor a Constituição que os serviços devem ser definidos em lei complementar. E assevera ainda que a lei complementar inclui em sua lista atividades que são tradicionalmente consideradas serviços, atividades que não são tradicionalmente consideradas serviços, mas que se convertem em serviços por força legal e atividades mistas, nas quais se reconhece a prevalência dos serviços. Com base nessas premissas, Barroso conclui que incide o ISS sobre os serviços de operadoras de planos de saúde, que não se confundem com as atividades securitárias.

Os ministros Teori Zavascki, Rosa Weber e Dias Toffoli acompanharam o relator sem maiores considerações de fundo. De outra sorte, Ricardo Lewandowski também acompanhou o relator, manifestando-se no sentido de que as operadoras de planos de saúde praticam a intermediação dos serviços médicos prestados por terceiros. Assim, o julgamento foi concluído,

com amplo respaldo à tese da incidência do ISS sobre os serviços de planos de saúde, vencido apenas o ministro Marco Aurélio.

### **3.7 ISS e contratos de franquia**

A questão da incidência do ISS sobre operações de franquia teve sua repercussão geral reconhecida no RE 603136, no ano de 2010. Quase dez anos depois, em sessão ocorrida em 28 de maio de 2020, a Corte apreciou o tema, com vitória da tese no sentido da incidência do imposto municipal por 9 votos a 2 (STF, 2020a).

De certo que a decisão do Supremo envolvendo o ISS dos planos de saúde deixou algumas dúvidas a respeito do direcionamento da Corte no sentido da superação do vínculo anteriormente firmado entre os serviços e as obrigações de fazer, com todas as premissas que sustentam tal relação. Assim, a análise dos votos dos ministros, especialmente o do ministro relator Gilmar Mendes, revela-se de grande importância para a compreensão do direcionamento do Tribunal.

De início, cabe dizer que Gilmar Mendes não assumiu uma posição clara a respeito da delimitação conceitual dos serviços conforme a Constituição. No entanto, se há ainda certa imprecisão conceitual, o julgamento da incidência do ISS sobre contratos de franquia traz mais luz sobre as zonas de certeza de incidência do imposto.

Em seu voto, Gilmar Mendes primeiro se posiciona no sentido de que a regra constitucional de competência do ISS deve ser interpretada de maneira ampla, uma vez mencionada a expressão “de qualquer natureza” no texto. Caberia então ao legislador complementar a atribuição de definir os serviços, porém, sem ressignificar o seu conceito, posto que, assim, o legislador terminaria por “manipular os lindes de sua própria competência” (STF, *ibid*, p. 2-3).

Nesse sentido, o relator afirma que o legislador complementar pode até restringir o conceito de serviço, mas não pode ampliá-lo indiscriminadamente. É por este motivo, que, de acordo com Gilmar Mendes, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se consolidou no entendimento de que a lista de serviços veiculada na lei complementar é taxativa, isto é, de que as atividades não incluídas na lista não seriam tributáveis pelo ISS. Com isso, chega à seguinte conclusão: “vale dizer, a mera inclusão na lista não transforma em “serviço” a atividade que,

pela sua natureza, tenha outra qualificação jurídica, mas a falta, a não previsão, na linha da jurisprudência deste Tribunal, afasta a incidência do imposto” (STF, *ibid.*, p. 5).

Feitas estas considerações preliminares, Gilmar Mendes passa a firmar sua posição a respeito do que poderia ser considerado pacífico sobre os limites conceituais dos serviços de acordo com a Constituição. Ele menciona expressamente os julgamentos do RE nº 116.121 e do RE nº 651.703, especificando que, no primeiro, o entendimento vencedor foi no sentido da relação entre o conceito de serviços e a teoria civilista das obrigações de dar e de fazer, enquanto no segundo foi defendida uma interpretação mais ampla do conceito constitucional de serviços, desvinculada da teoria civilista (STF, *ibid.*, p. 11-12).

No entanto, destaca o relator que muito embora o RE nº 651.703 tenha esboçado um novo entendimento a respeito do conceito de serviços na Constituição, como a natureza das atividades praticadas pelas operadoras de saúde foram consideradas de natureza mista, isto é, que envolvem tanto um “dar” como um “fazer”, não seria possível dizer que a Corte de fato superou o antigo entendimento firmado na teoria civilista (STF, *ibid.*, p. 14).

É com base nesta premissa que Gilmar Mendes defende a incidência do ISS sobre as atividades que consubstanciam prestações complexas, isto é, prestações que envolveriam tanto obrigações de “dar” como de “fazer”. Para o relator, este seria o caso dos contratos de franquia. Transcreve-se:

(...) Contra a incidência do imposto, argumenta-se, em síntese, que o objeto do contrato é essencialmente uma obrigação de dar, e não uma obrigação de fazer. Por isso, a cobrança do ISS, na hipótese, destoaria do figurino constitucional desse imposto.

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.

Esse, aliás, é um aspecto destacado com muita ênfase pela doutrina brasileira, sempre no sentido de que se trata de um contrato “híbrido”, “misto”, “complexo” ou “eclético”, isto é, um negócio jurídico que não tem por objeto uma só prestação (STF, *ibid.*, p. 14-15).

Uma vez delineados os contratos de franquia como contratos complexos que consubstanciam prestações de “dar” e de “fazer” ao mesmo tempo, Gilmar Mendes afirma que a velha distinção entre estes tipos de obrigação não funciona como critério suficiente para definir o enquadramento do contrato de franquia no conceito de serviço. Para ele, tais contratos incluem uma prestação de serviço por haver nesse liame contratual uma inegável aplicação de

“esforço humano destinado a gerar utilidade em favor de outrem (o franqueado)”, ainda que este esforço não se limite a uma mera obrigação de dar ou a uma mera obrigação de fazer (STF, *ibid.*, p. 16).

Percebe-se, portanto, que o relator estabelece uma dicotomia entre operações que não consubstanciam esforço humano destinado a geração de utilidade em favor de outrem e operações que não consubstanciam este esforço humano. Logo, para ele, atividades que não envolvem nenhuma aplicação de esforço humano diferente da entrega do bem não podem ser consideradas serviços.

Ainda em linha com sua interpretação de que os contratos de franquia são contratos complexos com múltiplas prestações, Gilmar Mendes defende que estas prestações não devem ser separadas em atividades fim e atividades meio para fins fiscais. Isto porque, em primeiro lugar, o contrato em si seria uma unidade, denominada por ele de um complexo de obrigações contrapostas. Estariam ali insertas a cessão de uso de marca, a assistência técnica e a transferência de *know how*. Em segundo lugar, porque tal separação, do ponto de vista prático, poderia facilitar a tentativa de manipulação das formas contratuais com o objetivo de reduzir a tributação (STF, *ibid.*, p. 20).

Por fim, Gilmar Mendes dá uma explicação de ordem utilitária para justificar seu voto no sentido da incidência do ISS:

De mais a mais, não posso deixar de fazer um registro, à guisa de reforço, em relação a tudo que até agora afirmei.

Preocupam-me sobremaneira, no julgamento de casos tais, as consequências de nossa decisão sobre o exercício da competência impositiva municipal.

É que, pela decisão de inconstitucionalidade, estamos a criar “vazios” no sistema tributário, decotes na já combalida estrutura fiscal dos Estados e Municípios, fatos livres de tributação.

Cite-se como exemplo o precedente da não incidência de ISS sobre a locação de bens móveis. Sobre essa atividade, o Município não pode cobrar o ISS, tampouco o Estado pode exigir o ICMS. De certo modo, o mesmo aconteceria com os contratos de franquia, na hipótese de não se admitir a incidência do imposto municipal.

Enfim, penso que é pertinente fazer esse último registro, quanto às consequências deste julgamento, não como um elemento extrajurídico e, portanto, alheio a esse julgamento, mas como uma questão que tem, sim, íntima conexão com o cerne do sistema tributário e com o papel institucional nesta Corte.

Em outras palavras, nosso mister constitucional inclui a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte contra qualquer ação do fisco, seja no plano da legislação, seja no plano administrativo, que destoe do figurino constitucional; mas também a defesa das competências constitucionais tributárias e – devo dizer – da arrecadação tributária, peça-chave do conceito de Estado Fiscal, como hoje o conhecemos.

O ministro Marco Aurélio apresentou inaugurou a divergência mantendo a sua posição já consolidada pela inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre atividades que

consubstanciam “prestações de dar”. Para Marco Aurélio, os contratos de franquia revelam, essencialmente, prestações de dar, isto é, o núcleo destas prestações não está em um “fazer”, mas em um “dar”, representado pela cessão do direito de uso da marca da franqueadora (STF, *ibid.*, p. 34).

Considerando que apenas o ministro Celso de Mello acompanhou a divergência, resta claro que a atual composição do Supremo Tribunal Federal possui uma orientação mais favorável a um conceito amplo de serviços, desde que haja na atividade algum tipo de esforço humano aplicado à satisfação de uma necessidade. No entanto, o julgamento do RE 603136 não estabeleceu critérios muito satisfatórios para resolver os *hard cases* que ainda não foram apreciados pela corte, impondo-se que estes critérios sejam mais bem elucidados.

### **3.8 ISS e serviços de apostas**

Em julgamento ocorrido em regime de repercussão geral no RE nº 634764 (STF, 2020b), em junho de 2020, o STF, por maioria (vencido o ministro Marco Aurélio) declarou constitucional a incidência do ISS sobre a exploração de atividades de apostas. Assim como no julgamento relativo à incidência do ISS sobre contratos de franquia, o ministro relator foi Gilmar Mendes e seu voto seguiu a mesma linha de pensamento do voto sobre aquele tipo de serviços.

Segundo Gilmar Mendes, a exploração de apostas está contida no conceito de serviços, entendido como um esforço humano à produção. Curiosamente, apesar de afirmar não ser necessário se afastar da dicotomia entre prestações de dar e prestações de fazer para caracterizar a exploração de apostas enquanto serviços, Gilmar Mendes exemplifica a aderência ao conceito fazendo referência ao conceito dado por Bernardo Ribeiro de Moraes, o qual, como já visto no capítulo 2, se contrapõe a ideia de serviços enquanto obrigações de fazer (STF, *ibid.*, p. 9/10).

Por fim, vale ressaltar que a Corte entendeu que a base de cálculo do ISS nessas atividades é o valor correspondente à remuneração pela prestação do serviço, que não coincide com o valor total da aposta.

### **3.9 ISS e locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso,**

### **compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza**

Importante colacionar a decisão do STF na ADI nº 3142, julgada no dia 05 de agosto de 2020 (STF, 2020c). A Corte concluiu pela procedência parcial da ação para dar interpretação conforme à Constituição Federal ao subitem 3.04 da Lista Anexa à Lei Complementar, que trata de serviços relacionados à exploração de ferrovias, rodovias, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza. O voto vencedor foi proferido pelo Ministro Dias Toffoli, que prestigiou o entendimento da Súmula Vinculante nº 31, esclarecendo que, muito embora as operações de “locação pura” não possam ser consideradas serviços, as operações mistas ou complexas, nas quais não seja possível dissociar a locação dos serviços, são tributáveis pelo ISS. A ementa do referido julgado é bastante elucidativa:

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. ISS. Relações mistas ou complexas. Orientação da Corte sobre o tema. Subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03. Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza. Interpretação conforme. Necessidade de as situações descritas integrarem operação mista ou complexa. Local da ocorrência do fato gerador. Ausência de violação dos princípios da razoabilidade ou da proporcionalidade. 1. Nas relações mistas ou complexas em que não seja possível claramente segmentar as obrigações de dar e de fazer – “seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira” (Rcl nº 14.290/DF-AgR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber) –, estando a atividade definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal, será cabível, a priori, a cobrança do imposto municipal. Aplicação do entendimento ao subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03. 2. O art. 3º, § 1º, da LC nº 116/03 não viola os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Ele estabelece que se considera ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não. Existência de unidade econômica, para fins de tributação, em cada uma dessas urbes, ainda que o sujeito passivo não tenha nelas instalado unidade de gerenciamento de atividades, filial ou mesmo infraestrutura operacional para calcular ou pagar o imposto. 3. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente, conferindo-se interpretação conforme à Constituição Federal ao subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03, a fim de se admitir a cobrança do ISS nos casos em que as situações nele descritas integrem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente segmentá-las de uma obrigação de fazer, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira. (STF, *ibid.*)

### **3.9 Conclusões preliminares**

Sem prejuízo da análise aprofundada do tema que se faz no capítulo 4 da presente obra, é mister observar que a jurisprudência do STF não apresenta com clareza meridiana um conceito de serviços. O assunto, apesar de bastante debatido em face de diversas espécies de atividades, ainda apresenta lacunas a ser preenchidas e não se encontra pacificado.

É notória a influência da tese civilista dos serviços, vinculada às obrigações de fazer, entre as motivações dos votos de diversos ministros. Por outro lado, a escola econômica também possui adeptos, como se depreende dos votos dos ministros Luiz Fux e Luís Roberto Barroso no RE 651703/PR.

O que parece claro é que a jurisprudência do STF, desde o julgamento do RE 547.245, a respeito da incidência do ISS no leasing, se inclina para um sentido mais largo da competência municipal para tributar serviços. Não tem prosperado os argumentos mais restritivos, ligados à uma suposta preponderância dos princípios da legalidade e da segurança jurídica no Direito Constitucional Tributário. Também é nítida a recusa da tese do primado do Direito Privado sobre o Direito Tributário, em contraposição à posição que havia se delineado à época do RE nº 116.121-3.

Assim, firma-se uma aparente contradição. Enquanto o STF permanece validando a tese de que não incide o ISS sobre a locação de bens móveis, ele adota entendimentos no sentido de um possível abandono da conceituação de serviços ligada à de obrigações de fazer. Nesse sentido, qual o conceito de serviços defendido hoje pelo STF? Existe uma lógica subjacente aos diversos posicionamentos da Corte? Como exposto no próximo capítulo, a resposta parece ser afirmativa.

#### 4. IDENTIFICANDO A DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS

Até este ponto, estudou-se a evolução histórica da tributação sobre serviços no Brasil, além das definições do conceito de serviços consoante a doutrina e a jurisprudência brasileiras. À luz de todos estes aportes, é possível determinar as causas da celeuma que dividiu os intérpretes sobre o alcance da regra atributiva de competência aos municípios para tributar serviços de qualquer natureza.

Conforme extensamente analisado no capítulo 1, constata-se que o ISS nasce no sistema tributário nacional junto com uma reforma tributária que prometia alavancar a economia brasileira. Para alcançar tal objetivo, a reforma procurou instituir um autêntico sistema tributário no país, em substituição ao até então emaranhado de tributos, com bases superpostas, atribuídos à União, aos Estados e aos Municípios.

Seguindo esta lógica e procurando afirmar a autonomia dos Estados e Municípios, a reforma tributária de 1965 discriminou impostos sobre a produção e a circulação, repartindo a competência para instituir cada um deles entre os entes federados<sup>84</sup>. Surgem então o IPI, o ICM (antecessor do ICMS) e o ISS.

Nesse sentido, o ISS aparece para carrear aos cofres municipais as receitas que antes eram arrecadadas pelo Imposto sobre Indústrias e Profissões – IIP e o Imposto sobre Diversões Públicas. No entanto, conforme afirma Bernardo de Moraes, o ISS também possui características que o aproximam do antigo IVC e, principalmente, do Imposto sobre Transações.

Logo, é relevante dizer que o ISS é um imposto com características únicas, porque a sua criação foi influenciada por diferentes impostos até então existentes na realidade brasileira. Até por isso, o elemento histórico não pode ser desprezado ao se construir uma definição de serviços que delimite o alcance da regra atributiva de competência tributária do ISS.

Por outro lado, se é necessário que se olhe para trás, é também preciso que se pense o futuro. Na realidade da economia digitalizada, como se situam os serviços na Constituição? Seria o ISS um imposto vocacionado para gravar as transações decorrentes das novas tecnologias, como índices indiretos ou mediatos da capacidade contributiva<sup>85</sup> de seus

---

<sup>84</sup> Uso o termo em sentido amplo, abrangendo os Municípios, ressalvando que estes últimos não eram considerados entes federados à época da reforma tributária de 1965.

<sup>85</sup> Aqui se adotam as lições de Fernando Sainz de Bujanda (1963, p. 196), com as quais estamos de acordo, no sentido de que os impostos sobre consumo revelam índices indiretos ou mediatos de capacidade contributiva.

consumidores? É o que se pretende responder, ao se delimitar o alcance do critério material da hipótese de incidência do ISS.

Como visto nos capítulos 2 e 3, a conotação da expressão “serviços de qualquer natureza”, utilizada desde a EC nº 18/65 até os dias atuais pela Constituição de 1988, foi objeto de muitos debates na doutrina do direito tributário e na jurisprudência. Estes debates não se restringem ao campo da semiótica e se direcionam a determinadas premissas que condicionam a interpretação das normas tributárias como um todo. Isto posto, não é possível determinar o arquétipo constitucional do ISS sem a análise preliminar destas premissas.

Dessa forma, o presente capítulo tem o objetivo de definir o alcance e os limites do ISS, tendo em vista o desenho constitucional. Para tanto, recorrer-se-á ao estudo do vernáculo, considerando os aportes da linguagem natural e da linguagem técnica jurídica e econômica<sup>86</sup>, objetivando identificar as características que podem ser atribuídas aos serviços. Antes disso, será necessário firmar as premissas bases para o desenvolvimento desta definição.

#### **4.1 Da rigidez e exaustividade das normas constitucionais de competência tributária**

Há na doutrina autores que defendem a tese de exaustividade e rigidez das regras de atribuição de competências tributárias, conforme detalhado no item 2.2.1. Este posicionamento é bem definido na obra de Humberto Ávila (2018, p. 36-37), para quem a rigidez e exaustividade das normas de competência decorre da própria ideia da supremacia da Constituição. Em seu entendimento, as propriedades necessárias, rígidas e exaustivas dessas normas privilegiam a normatividade do direito, sendo inconcebível que os termos constantes de dispositivos constitucionais conotem propriedades apenas sugestivas, flexíveis e exemplificativas.

Em sentido bastante próximo, Sacha Calmon Navarro Coelho (1998) defende exaustividade e rigidez das competências tributárias como decorrência do caráter privativo destas competências. Em suas palavras:

No campo dos impostos, o constituinte dá nome a exação já indicando a área econômica reservada: renda, circulação de mercadorias, propriedade predial e

---

<sup>86</sup> Linguagem técnica é aquela que, conforme Ricardo A. Guibourg et al (2004, p. 20-22, tradução livre), “outorga a determinados vocábulos ou expressões um significado restringido, através de definições precisas”. Por sua vez, “a linguagem natural é aquela utilizada pelos seres humanos em sua comunicação ordinária”, como o português. A linguagem natural não possui o mesmo rigor definitório da linguagem técnica.

territorial urbana, propriedade de veículos automotores, transmissão de bens imóveis e de direitos a ele relativos etc. Em seguida, declina que pessoa política pode instituí-lo e efetivamente cobrá-lo com exceção dos demais (competência privativa). Isto dito, verifica-se que o sistema brasileiro de repartição de competências tributárias, cientificamente elaborado, é extremamente objetivo, rígido e exaustivo, quase perfeito (COELHO, 1998, p. 9).

Na mesma lógica, Mizabel Abreu Machado Derzi (2018) defende a rigidez das regras de fixação de competências tributárias, recusando a possibilidade da aderência de tais regras ao perfil de tipos, enquanto estruturas flexíveis de características renunciáveis, *in verbis*:

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

[...]

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

Essa rigidez tem como pedra básica a competência privativa, mola mestra do sistema, o qual repele a bitributação e evita a promiscuidade entre tributos distintos. Conceitos como bitributação, invasão de competência, *bis in idem*, identidade ou diversidade entre espécies tributárias necessários ao funcionamento harmônico e aplicação das normas constitucionais não se aperfeiçoam por meio das relações comparativas do “mais ou menos” ou “tanto mais[...] quanto menos” inerentes ao pensamento tipológico; muito mais ajustam-se às excludentes “ou[...]ou” e às características irrenunciáveis e rígidas dos conceitos determinados (DERZI, 2018, p. 126-127).

Não é objeto do presente trabalho discutir os significados das expressões tipo e conceito, até porque diversas outras obras tratam do tema com precisão<sup>87</sup>. Entretanto, é necessário problematizar o sentido da utilização das expressões “rigidez” e “exaustividade”, enquanto atributos que qualificam as regras de competência tributária.

A afirmação de que as regras de definição de competências tributárias são rígidas é de certa forma redundante, caso se tome em consideração que elas não podem ser alteradas pelo mesmo quórum de uma lei ordinária. Ora, enquanto normas constitucionais, elas possuem quórum qualificado para sua modificação, como qualquer outra.

De outro lado, a afirmação de que as regras de repartição de competências tributárias são exaustivas incorre em certo equívoco. Se tomada esta afirmação no sentido de que as competências estão todas discriminadas no texto constitucional, ela não seria verdadeira porque a própria Constituição admite existir uma competência residual atribuída à União<sup>88</sup>. Assim, é

<sup>87</sup> Sobre o tema, ver Arthur Kaufmann (1999) e Karl Larenz (1997).

<sup>88</sup> Art. 154. A União poderá instituir:

razoável afirmar que existem materialidades indicadoras de capacidade contributiva não discriminadas na Constituição, as quais podem ser descobertas livremente pela União no seu exercício da competência residual. Aliás, o caráter privativo das competências tributárias, apesar de inegável, é também relativizado pela norma Constitucional que atribui à União a possibilidade de instituir impostos extraordinários de guerra compreendidos ou não em sua competência<sup>89</sup>.

Todavia, caso se entenda que as regras de competência tributária são exaustivas porque delas é possível extrair todos os elementos da hipótese de incidência dos impostos nelas referidas, falaciosa seria tal afirmativa, haja vista que a própria Constituição admite a necessidade de estabelecimento, por lei complementar, de normas gerais com o objetivo de definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Carta Magna. Mais que isso, cabe à lei complementar dispor sobre os conflitos de competência em matéria tributária entre os entes federados.

Desta feita, a própria dicção constitucional admite que as características das competências relativas aos impostos discriminados não estão exaustivamente definidas na Carta Constitucional. Nem assim poderia ser, uma vez que a constitucionalização de todos os detalhes dos impostos previstos traria um engessamento inadmissível a um sistema tributário.

É razoável o entendimento de que a Constituição, ao fixar as normas de competência, estabeleceu conteúdos mínimos vinculados ao significado das expressões nelas contidas, que não podem ser ultrapassados pelo legislador infraconstitucional, sob pena de ofensa ao princípio da supremacia da Constituição (ÁVILA, 2004, p. 203). Esta é uma decorrência lógica do ordenamento jurídico e da hierarquia das normas, a qual não se desafia.

No entanto, dizer que as normas de competência possuem conteúdos mínimos não é o mesmo que dizer que estes conteúdos são exaustivos, facilmente perceptíveis ou apropriáveis. Consoante a tradicional lição de Genaro Carrió, é forçoso reconhecer que a linguagem possui limitações para traduzir todos os fenômenos e objetos da vida concreta. Tendo em vista a extrema dificuldade na criação de tantos símbolos quantos forem os fenômenos percebidos e experimentados pelo ser humano, para que a comunicação seja possível, é necessário o uso de

---

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

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

<sup>89</sup> Luís Cesar Souza de Queiroz (2018, p. 188) separa as competências relativas aos impostos em três espécies, a saber: “a ordinária discriminada (denominada “privativa”), a ordinária não discriminada (denominada “residual”) e a extraordinária”.

palavras ou expressões generalizadoras, que sejam capazes de agregar uma ou mais situações agrupadas por características semelhantes (CARRIÓ, 2013, p. 27). Esse processo de generalização tem como resultado a ambiguidade ou vagueza na comunicação.

Dessa maneira, as normas de atribuição de competência tributária, enquanto linguagem expressa, são também dotadas de expressões vagas ou ambíguas<sup>90</sup>. É nesse sentido que Luís Cesar Souza Queiroz (*Op. Cit.*, p. 21) reconhece que quase todas as palavras possuem algum grau de indeterminação, isto é, a seu ver, são vagas em certo grau.

Nesse sentido, quer se entenda as regras de competência tributária como tipos, como fazem Luís Eduardo Schoueri (2018) e Ricardo Lodi Ribeiro (2008), ou como conceitos classificatórios, certo é que existe algum grau de indeterminação nos vocábulos que compreendem as competências atribuídas, maior ou menor, a depender do quão vagas tais expressões podem ser.

Sendo assim, rejeita-se a tese de que as competências tributárias estão exaustivamente definidas na Constituição Federal, isto é, a tese de que é possível extrair das normas atributivas de competência uma definição completa do critério material das hipóteses de incidência tributárias. Há, sim, como afirma Luís Cesar Souza de Queiroz (*Op. Cit.*, p. 180-181), um limite máximo que não pode ser ultrapassado na tarefa de definição do critério material da hipótese de incidência, sendo certo que tal limite esbarra no sentido possível das palavras.

Sem embargo, o que se quer afirmar é que, consoante Carlos Alexandre de Azevedo Campos (2016, p. 239), os textos normativos em geral, não excluídos aqueles que designam as competências tributárias, são comumente dotados de “enunciados vagos, imprecisos, fluidos, carentes de valoração”. Esta característica natural da linguagem, seja ela a linguagem técnica ou comum, impede que a interpretação dos textos normativos decorra de um processo silogístico mecânico. Para que se chegue, então, à interpretação do conteúdo das normas, é necessário um processo metodologicamente consistente que tenha como limite máximo o sentido possível do texto interpretado, em sua acepção literal.

Pelo exposto, mostra-se incorreto afirmar que as regras de atribuição de competência apresentam, *per se*, antes de um processo de construção interpretativa, conceitos fechados, isto é, conceitos com características claras, determinadas e exaustivas. Tal conclusão, com toda a vênua aos entendimentos contrários, nega a própria característica de indeterminação da

---

<sup>90</sup> Para Guibourg et al (2004, p. 48-50), a vagueza se refere à falta de precisão no significado (designação) de uma palavra. Assim, uma palavra é vaga sempre que houver casos em que sua aplicabilidade é duvidosa. Por sua vez, a ambiguidade ou polissemia ocorre quando uma palavra possui duas ou mais designações. Uma palavra pode ser vaga e ambígua ao mesmo tempo.

linguagem. Resta então discutir a partir de quais métodos interpretativos é possível delimitar o conteúdo material das regras de competência.

Adota-se aqui o método proposto por Karl Larenz (1997, p. 484-487), que propõe a inter-relação entre variados critérios interpretativos através de um método consistente. De início, extrai-se o sentido literal, isto é, o sentido comum do texto normativo, de modo a se fixar o limite possível da interpretação. Em um segundo momento, situa-se o texto em seu contexto sistemático, a partir da verificação dos usos das palavras e expressões no mesmo plano normativo. Após tal análise, se ainda houver vagueza ou ambiguidade, resta necessário verificar os objetivos e intenções do legislador, avaliando-os histórica e teleologicamente. Por fim, se a aplicação de tais critérios ainda não for suficiente, Larenz propõe o uso de critérios teleológico-objetivos<sup>91</sup>, isto é, o uso dos princípios e postulados jurídicos que orientam, ainda que inconscientemente, o legislador.

#### **4.2 Da ausência de preponderância de sobreprincípios ligados à interpretação restritiva do poder de tributar**

Em suas lições sobre as regras constitucionais de competências tributárias, Humberto Ávila defende que há uma preponderância de princípios gerais de índole garantista no Sistema tributário nacional. Transcreve-se:

Por fim, é preciso registrar também que os princípios gerais incluídos no Sistema tributário nacional revelam uma índole claramente garantista, como é o princípio da segurança jurídica, construído indutivamente por meio das regras da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Todas essas considerações revelam uma tendência conceitualizante, que afasta pura e simplesmente a argumentação casuística de instituir tributos porque o Estado necessita do produto da sua arrecadação (ÁVILA, 2004, p. 203).

Em seguida, Humberto Ávila afirma que, caso ocorra um conflito entre argumentos de ordem prática (teleológica) e argumentos linguísticos-sistemáticos, estes últimos devem

---

<sup>91</sup> Em sentido complementar ao de Larenz, Marco Aurélio Greco (2019, p. 785-786) entende que os dispositivos não podem ser interpretados unicamente a partir de modelos conceituais abstratos. Ao revés, deve-se, a partir de diretrizes encontradas na Constituição, encontrar uma racionalidade interpretativa. Em matéria tributária, Marco Aurélio denomina este modelo interpretativo de “racionalidade da adequação”, que implica a mudança de partida do desenho da tributação dos conceitos abstratos encontrados nas competências constitucionais para a realidade dos fatos.

prevalecer, em homenagem ao sobreprincípio do Estado de Direito e seus subprincípios da separação dos poderes, da segurança jurídica e da legalidade. Em suas palavras:

Num primeiro momento, deve-se enfatizar que os mencionados sobreprincípios do Estado de Direito (princípios democrático e da separação dos poderes, da legalidade e da segurança jurídica) não somente exigem que os elementos da relação obrigacional tributária estejam previstos em lei formal ou que os instrumentos normativos secundários não possam contrariar a lei, mas, também, determinam que, quando um litígio puder ser solucionado com argumentos distintos, sem que o ordenamento jurídico contenha critérios substanciais que apontem qual dos argumentos deve prevalecer, os argumentos resultantes do princípio da autoridade do legislador e da segurança jurídica devem preceder outros, de natureza histórica ou (apenas) pragmática (ÁVILA, *ibid.*, p. 205).

Nessa toada, o autor conclui que:

Entre a construção de um conceito que utiliza argumentos que se reconduzem aos interesses do erário e valorizam a insegurança nas relações entre o Estado e o contribuinte e a construção de um conceito que utiliza argumentos que se reconduzem ao princípio da segurança jurídica e valorizam a estabilidade e a previsibilidade das relações entre o Estado e o contribuinte, deve-se atribuir prioridade a essa alternativa, pois ela é mais suportada pelos princípios fundamentais aplicáveis ao Direito Tributário (ÁVILA, *ibid.*, p. 207).

A conclusão a que chega o autor supramencionado é a de que, em uma eventual colisão entre o interesse público e o interesse privado, prevalece o interesse privado, tendo em vista um suposto privilégio dado pelo Direito Tributário aos princípios ligados à segurança jurídica e à estabilidade e previsibilidade das relações entre Estado e Contribuinte. Tal conclusão não parece ser a mais acertada, pelos seguintes motivos.

Consoante as lições de Ricardo Lobo Torres (2005, p. 43 *et seq.*), é atualmente insustentável a ideia de um sistema fechado de valores, considerando a complexidade dos fatos sociais na democracia moderna. Nessa linha, é necessário reconhecer que o Direito é, de fato, um sistema aberto de valores, dentre os quais sobressaem a segurança e a justiça, valores que frequentemente se contradizem, sendo necessária a sua ponderação.

Desse modo, Ricardo Lobo Torres (*ibid.*, p. 47) constata acertadamente que a tese da hierarquização dos valores se relaciona às ideologias dos valores. Assim, no liberalismo, prevalece a liberdade; no utilitarismo, a justiça social; no pós-positivismo do Estado Democrático, busca-se o equilíbrio entre valores.

Nesse sentido, quando a doutrina justifica uma interpretação restritiva das competências tributárias em uma prevalência da segurança jurídica, há, na prática, uma opção derivada da

filosofia moral e política pelos valores de liberdade. Trata-se de argumentos de índole libertária ou liberal<sup>92</sup>.

Ademais, não é correto dizer que existe um sobreprincípio do Estado de Direito na Constituição Brasileira, como bem observa Marco Aurélio Greco (2001), em suas palavras:

Defender a necessidade de o ordenamento jurídico brasileiro atender às exigências do Estado de Direito foi absolutamente pertinente e adequado até a promulgação da Constituição de 1988 em função do regime político que vigorou de 1964 até então. Porém, no artigo 1º da CF/88 não está previsto que o Brasil é um Estado de Direito; esse dispositivo estabelece que o Brasil se constitui num Estado Democrático de Direito (GRECO, 2001, p. 50).

A diferenciação estabelecida pelo autor é deveras relevante, porque, como explicado por ele, a Assembleia Nacional Constituinte foi objeto de tensões ideológicas formadas por blocos que defendiam posições liberais mais protetivas e blocos que defendiam um Estado de perfil mais interventivo e social. O resultado dessas tensões foi a instituição de um Estado Democrático de Direito, ou seja, um Estado ao mesmo tempo social e protetivo (GRECO, *ibid.*, p. 51).

Logo, observando-se a Constituição brasileira, não é possível afirmar que ela revela uma opção por uma filosofia política liberal ou libertária, com a prevalência da segurança sobre a justiça e da liberdade sobre a igualdade. Isto porque entre os objetivos constitucionais está a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Desse modo, no conflito entre duas interpretações possíveis do texto que revela uma norma de competência tributária, não deve necessariamente prosperar a visão mais protetiva do Contribuinte, mas aquela que revelar o melhor sentido possível ante a aplicação dos critérios interpretativos com uma base metodologicamente consistente.

#### **4.3 Da inexistência de um império do direito privado sobre o direito constitucional tributário**

A escola que trata os serviços como obrigações de fazer frequentemente se apoia na premissa de que a lei tributária está adstrita à definição dada pelo Direito Privado aos seus

---

<sup>92</sup> Sobre o libertarismo e o liberalismo clássico, ver Will Kymlicka (2002), e Jason Brennan/John Tomasi (2012).

institutos, conceitos e formas, utilizados pela Constituição Federal na definição de competências tributárias. Esta premissa, que está positivada no art. 110, do CTN, foi tratada por Aliomar Baleeiro (1993, p. 444) como a afirmação do império do Direito Privado sobre o tributário.

De início, resta necessário concordar com Ricardo Lobo Torres (2006, p. 172) no sentido de que uma norma com status de lei complementar não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição. Logo, ou o art. 110 do CTN explicita uma regra intrínseca ao ordenamento jurídico, com fins meramente didáticos, ou ele vulnera a Supremacia da Constituição, ao impor condições à interpretação de suas normas. É necessário concordar ainda com a afirmação do referido autor de que o dispositivo é insuficiente e lacunoso, seja ele interpretado em conjunto com o art. 109 do mesmo diploma, quando sinalizaria a superioridade do método sistemático de interpretação sobre o teleológico, seja ele interpretado isoladamente, quando privilegiaria uma interpretação literal e restritiva (TORRES, *ibid.*, p. 174).

Nessa toada, é também preciso reconhecer que não existe um condicionamento da interpretação das normas de competência tributária à luz da definição dos conceitos de institutos de direito privado. Isto porque, conforme leciona Andrei Pitten Velloso (2005, p. 264 *et seq.*), o legislador constituinte, ao utilizar um vocábulo, pode tomar emprestado o seu conceito da linguagem comum, jurídica, científica extrajurídica etc. Na medida em que o legislador constituinte adota um signo que é posto em um enunciado prescritivo, o conceito por ele conotado passa a ser jurídico, seja ele proveniente da linguagem jurídica, seja ele proveniente da economia, do marketing etc. Assim, conclui o referido autor:

Não há um primado do direito privado, pois, sem dúvidas, é viável que o Direito Tributário – e primordialmente o Direito Constitucional Tributário – adote conceitos próprios. A possibilidade de o Direito Tributário elaborar conceitos específicos decorre, em última análise, do fato de ser direito positivo (VELOSO, 2005, p. 87)<sup>93</sup>.

A posição no sentido da ausência de prevalência *a priori* dos conceitos de direito privado, que podem ser encampados ou não pela lei tributária, tem sido respaldada por boa parte da doutrina nacional e internacional, como explicam Marciano Seabra de Godoi e Luciana Goulart Ferreira Saliba:

A partir da segunda metade do século XX, generalizou-se a postura de que não se pode dar uma resposta apriorística ao problema da prevalência ou não dos conceitos civilísticos na interpretação da norma tributária. Prevalece atualmente o entendimento

---

<sup>93</sup> *Ibid.*, p. 87.

de que é a interpretação de cada lei tributária, segundo seu espírito e finalidade, balizada pelo mínimo e pelo máximo sentido literal possível da formulação linguística adotada pelo legislador, que indicará – em cada caso concreto – se os comandos foram ou não configurados com submissão a formas jurídicas e institutos privados (GODOI; SALIBA, 2010, p. 292).

Desse modo, entende-se que a posição no sentido da ausência de prevalência a priori dos conceitos de direito privado é a mais acertada. O intérprete da lei tributária deve, a partir do sentido literal possível do texto normativo, extrair dele a norma por meio de um processo interpretativo metodologicamente consistente e plural.

#### **4.4 Do limite atribuído à expressão serviços de qualquer natureza, estabelecido na Constituição**

Como visto no tópico 4.1., o primeiro passo para compreender os limites impostos ao legislador infraconstitucional na instituição do ISS, a partir da definição Constitucional de Serviços, é delimitar o sentido possível da norma atributiva de competência tributária.

Dispõe o art. 156, III, da CF, que compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. O primeiro passo é compreender o sentido possível do vocábulo serviços. Em seguida, é necessário analisar o contexto deste vocábulo no período (o conjunto de frases) no qual ele se insere.

Na linguagem comum, percebe-se que o vocábulo serviço é dotado de diferentes designações. Segundo o dicionário Michaelis (2019), há 30 diferentes sentidos para a palavra serviço. Entre aqueles que mais se relacionam ao contexto significativo da regra de competência tributária, tem-se: 1) Ato ou efeito de servir; 2) Estado de quem trabalha por salário; 3) Exercício, função ou trabalho do que serve; 4) Execução de trabalho ou desempenho de função ordenados ou pagos por outrem; 5) ato ou ação útil aos interesses de alguém. 6) fornecimento de comodidades como transporte de correspondência, telefone, telégrafo etc.; 7) Função oferecida por um dispositivo.

Sendo assim, percebe-se que, ao menos na linguagem comum, o vocábulo serviço possui uma acepção muito ampla e diversos significados possíveis, a depender do contexto de sua utilização. No texto do art. 156, III, da CF, o substantivo “serviços” é acompanhado do complemento nominal “de qualquer natureza”, que lhe confere um sentido ampliado. Por outro

lado, as expressões “não compreendidos no art. 155, II” e “definidos em lei complementar” restringem o conteúdo significativo do vocábulo.

Portanto, a Constituição estabelece um corte semântico no vocábulo serviço. São excluídos os serviços compreendidos na base tributária do ICMS, a saber, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação. Ademais, o legislador constitucional delega à lei complementar o papel de traçar os contornos dos serviços tributáveis por meio de processo de definição.

Como visto, a análise meramente gramatical do art. 153, III, da CF, não é suficiente para definir um limite ao legislador infraconstitucional na definição da competência tributária, haja vista a polissemia inerente à palavra serviços. Seguindo o método interpretativo proposto por Larenz, passa-se a análise do uso da palavra serviço na Constituição Federal.

A Constituição como um todo, incluindo o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, utiliza a palavra serviços 228 vezes. Desconsiderando-se o ADCT, a palavra é utilizada 181 vezes. A partir da observação do contexto significativo do vocábulo, constata-se que a Constituição o utiliza em diversos sentidos diferentes, derivados da linguagem comum. Há diversas correspondências relacionadas ao desempenho de funções públicas e ao exercício de atividades com vínculo empregatício. Ao dispor sobre as competências dos Entes Federados são discriminadas diversas atividades qualificadas como serviços, como por exemplo: serviço postal (art. 21, X); serviços de telecomunicações (art. 21, XI); serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens (art. 21, XII, “a”); serviços e instalações de energia elétrica (art. 21, XII, “b”); serviços de transporte ferroviário e aquaviário (art. 21, XII, “d”) e transporte rodoviário (art. 21, XII, “e”); serviços oficiais de estatística, geografia, geologia e cartografia (art. 21, XV); serviços locais de gás canalizado (art. 25, §2º).

Além dos casos acima previstos, é também presente na Constituição o uso dos termos “mercadorias” e “serviços” como complementares, v.g., o artigo 150, §5º<sup>94</sup>, evidenciando os serviços como parte da cadeia produtiva. Este mesmo sentido é dado aos serviços, enquanto complementares em relação aos bens (art. 152, art. 155, §2º, VI, art. 165, § 10). Soma-se a essas previsões, o uso da expressão “serviço da dívida” (art. 166, §3º, II, “b”), termo técnico associado ao total dos juros pagos por uma determinada instituição em certo período (REIS, 2019).

Assim, não é razoável dizer que sempre que a Constituição se refere aos serviços, ela faz menção ao contrato de prestação de serviços fixado no Código Civil. Pelo contrário,

---

<sup>94</sup> § 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

analisando-se sistematicamente a Constituição, fica evidente que a Carta Magna usa o termo serviços ora em alguma de suas acepções derivadas da linguagem comum, ora em um sentido que contrapõe o termo “bens”, ora em sentido de rendimentos de um capital (sentido técnico).

Do ponto de vista histórico, já comentado inclusive no começo deste Capítulo, o ISS foi introduzido no Brasil no contexto da confecção de um autêntico sistema tributário nacional, com competências tributárias privativas repartidas entre os entes federados. Nesse contexto, o ISS assume um nítido caráter residual em relação aos impostos sobre a circulação de bens, como se depreende da leitura da regra de atribuição de competência, fixada no art. 15 da EC nº 18/65, *in verbis*: “Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.”

Dessa forma, como foram delegadas à União na EC nº 18/65 impostos sobre serviços de transportes e comunicações, bem como impostos sobre as operações de crédito, enquanto aos Estados era delegado o antigo ICM, o ISS, de natureza municipal, visava alcançar quaisquer outras atividades econômicas não sujeitas àqueles impostos.

Este caráter residual acima apontado guarda compatibilidade com a ideia que se tinha à época na economia de se classificar o setor de serviços como aquele setor produtivo residual em relação à agricultura e à indústria<sup>95</sup>. Tratava-se, portanto, de uma concepção bastante lassa e abrangente.

Na Constituição de 1967 foi introduzida expressão “definidos em lei complementar” na norma de fixação de competência tributária. A partir deste momento, iniciou-se a tradição de elaboração de listas típicas de serviços tributáveis pelo ISS, algo parecido com a lista do antigo Imposto sobre Indústrias e Profissões – IIP. Inicia-se, assim, um tímido processo de limitação da competência tributária do ISS.

Com a Constituição de 1988, a redação da norma atributiva de competência do ISS não foi alterada substancialmente em relação à Carta anterior. Estes dados podem indicar, *a priori*, que não houve da parte do constituinte a intenção de reduzir o escopo da competência tributária sobre o ISS, atribuindo ao termo serviços um significado restrito proveniente do direito privado.

---

<sup>95</sup> Tal definição, de caráter tipológico, atrelada aos setores da economia pode ser descrita como a “denominação dada ao conjunto das atividades que se desenvolvem especialmente nos centros urbanos e que são diferentes das atividades industriais e agropecuárias. Tais atividades normalmente se enquadram no assim chamado setor terciário da economia, como o comércio, os transportes, a publicidade, a computação, as telecomunicações, a educação, a saúde, a recreação, o setor financeiro e de seguros e a administração pública” (SANDRONI, 1999, P. 553).

Dessa maneira, o exame histórico-teleológico da norma inserta no art. 156, III, denota que o constituinte utilizou a expressão serviços em sentido amplo, delegando à lei complementar o papel de reduzi-lo.

No entanto, é necessário que se questione se o sentido residual de serviços, vinculado à categorização de setores econômicos e que marcou o surgimento do ISS na metade do século XX, ainda é válido nos dias de hoje.

#### 4.4.1 Críticas e considerações sobre a acepção residual dos serviços e sobre a ideia de serviço como bem imaterial

A primeira observação que deve ser feita a respeito das discussões sobre serviços entre os economistas clássicos é a de que eles não priorizaram uma conceituação dos serviços. Em rigor, eles estavam preocupados com a qualificação dos serviços enquanto atividades produtivas que geram valor para a economia (MEIRELES, 2006, p. 120). É importante ter em mente esta perspectiva.

Para Adam Smith (1776, p. 159-160), os serviços, em geral, representavam atividades sem relevância para a geração de valor na economia. Em sua visão, um trabalho só seria produtivo quando materializado em um bem materialmente tangível. Nesse sentido, como eram os bens de capital aqueles que geravam valor para a sociedade, as atividades dos artífices e comerciantes, por exemplo, era considerada pouco relevante para a economia.

Em contraposição, Karl Marx (1877, vol II, p. 101-102) afirmava que a produtividade de um trabalho não possuía relação com a sua aderência a um bem material. Ao revés, o trabalho era produtivo sempre que gerasse um excedente na produção, excedente este que ele denominava de mais-valia. Logo, seja o trabalho aplicado à produção de bens ou de serviços, ele seria produtivo se resultasse em excedente.

Os teóricos ditos utilitaristas foram um pouco além, reconhecendo como produtivas todas as atividades que gerassem utilidade. Para eles, o valor era concebido do ponto de vista da satisfação das necessidades humanas, portanto, os serviços, por satisfazerem tais necessidades, criando utilidades, só poderiam representar atividades produtivas (MEIRELES, 2006, p. 123). Esta perspectiva é bem explicada por Jean Baptiste Say, no seguinte excerto:

Um médico vem visitar um doente, observa os sintomas de seu mal, prescreve-lhe um remédio e sai sem deixar nenhum produto que o doente ou sua família possam dar a outras pessoas nem sequer conservar para consumo em outra ocasião.

O trabalho do médico foi improdutivo? Quem poderia pensar nisso? O doente foi salvo. Essa produção era incapaz de tornar-se a matéria de uma troca? Em absoluto, pois o conselho do médico foi trocado pelos seus honorários, mas a necessidade dessa recomendação cessou desde o instante em que foi dada. Sua produção consistia em dizê-la; seu consumo, em escutá-la; ela foi consumida no mesmo momento em que produzida.

É a isso que chamo de produto imaterial (SAY, *ibid.*).

Dessa maneira, para Jean Baptiste Say, os serviços, isto é, os produtos imateriais, são também dotados de valor, assim como os produtos materiais. Assim, o economista manifesta oposição ao pensamento clássico de Adam Smith no sentido de os serviços não constituírem um trabalho produtivo, haja vista não serem palpáveis, concretos, visíveis e estocáveis (MEIRELLES, *Op. Cit.*, p. 121).

Conclusão semelhante é dada por John Stuart Mill (1996, p. 102), considerando-se produtivo “todo trabalho que é empregado em criar utilidades permanentes, quer incorporadas em seres humanos quer em qualquer(sic) outros objetos animados ou inanimados”.

Por fim, já no século XX, J. R. Hicks esclarece a visão de seus predecessores de maneira bastante didática, lecionando que a produção pode resultar de bens ou de serviços, enquanto bens materiais e serviços imateriais. Em suas palavras:

O comerciante e o varejista negociam com bens materiais, mas eles não os fabricam; a parte deles é de pegar coisas já fabricadas e torná-las mais úteis e fornecê-las em locais e horários nos quais elas são desejadas. Mas há muitos tipos de trabalhadores que não estão preocupados com a produção de quaisquer bens materiais; médicos, professores, servidores públicos e administradores, transportadores de passageiros, animadores, empregados domésticos – todos eles são produtores a nosso sentir, apesar de não produzirem produtos materiais. Eles realizam atividade útil e são pagos por ele; conseqüentemente eles são produtores. As coisas que eles produzem são serviços dotados de utilidade, não bens materiais; é conveniente dizer que as coisas produzidas por produtores e consumidas por consumidores são de dois tipos – bens e serviços, bens materiais e serviços imateriais (HICKS, 1960, p. 23, tradução livre).

Fica evidente da análise dos referidos autores que não houve uma preocupação em delimitar os limites conceituais dos serviços, mas apenas de justificar que os serviços compõem atividades produtivas. Essa abordagem pouco analítica dos serviços resultou na adoção, pelos organismos internacionais, de uma perspectiva residual dos serviços em relação às outras atividades econômicas. Atualmente, tal perspectiva sobre os serviços tem sido objeto de críticas por alguns economistas, ao exemplo de Dimária Silva e Meirelles. Pontua a referida autora:

[...] a fragilidade das abordagens contemporâneas tem suas raízes na própria metodologia de classificação do padrão ISIC — International Standard Industrial Classification— adotada por organismos multilaterais, como ONU, Banco Mundial e FMI. Por ser uma metodologia de cunho eminentemente industrial e derivada de uma visão essencialmente material (tangível) da economia, acaba-se tratando as atividades de serviço como uma categoria residual — um saldo decorrente da diferença entre o montante do valor total agregado na economia e o montante agregado nas atividades de indústria e agricultura —, abarcando uma variada gama de atividades sem nenhum nexos conceitual ou analítico. Neste sentido, este padrão conduz a uma série de equívocos quanto às características essenciais dos serviços e o seu papel na dinâmica econômica, dificultando a classificação destas atividades na sua crescente diversificação e abrangência, de modo a incorporar as mudanças no processo de produção e as mais modernas funções dos serviços no âmbito da dinâmica econômica contemporânea (MEIRELLES, 2006, p. 127).

É com base nessa abordagem que a doutrina capitaneada por Bernardo Ribeiro de Moraes afirmou um conceito de serviços residual em relação ao ICM, capaz de alcançar qualquer atividade econômica no mercado de consumo não sujeita àquele imposto. Para essa doutrina, aquilo que não é bem material, é bem imaterial, logo, um serviço, uma vez que cria uma utilidade para o seu consumidor, consistindo em atividade produtiva indicadora de capacidade econômica. O seguinte trecho da obra de Bernardo Ribeiro de Moraes explicita a relação entre sua doutrina e a perspectiva residual dos serviços na atividade produtiva, considerando-se serviços os bens ou produtos imateriais:

Produção vem de produzir (do latim: pro, adiante, na frente, ducere, pôr, colocar – producir: fazer aparecer), que em economia tem o significado de criação de utilidades econômicas, isto é, tudo quanto satisfaça os desejos humanos. Tem o sentido de criar ou aumentar coisas desejáveis, bens aptos para satisfazerem as necessidades humanas. [...]. Devemos verificar que a produção abrange tanto os bens materiais (de produtos ou de mercadorias) como os bens imateriais (de serviços), pois tanto uns como outros são considerados utilidades econômicas e postos à venda. [...] Existe produção tanto na criação de bens imateriais ou serviços (fornecimento de trabalho pelo advogado, médico, transportador, etc).

[...]

Os serviços (bens imateriais) são consumidos no momento em que são produzidos, havendo uma coincidência no tempo entre o processo da atividade de produção, distribuição e consumo (MORAES, 1978, p. 78-79).

Há que se reconhecer que a tese adotada por Bernardo Ribeiro de Moraes não é infundada e que ela possui íntima relação com a estrutura do sistema tributário nacional desenhado na Emenda Constitucional nº 18/1965. Veja-se que, naquele diploma, os impostos eram separados por grupos econômicos, dentre os quais o ISS se colocava como um imposto sobre a produção e a circulação (seção IV do capítulo I da referida emenda). Nesse caso, como o IPI incidia sobre a produção industrial e o ICM incidia sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, o ISS incidia sobre os serviços de qualquer natureza não

compreendidos na competência tributária da União e dos Estados, ou seja, sobre todas as atividades produtivas não compreendidas naquelas competências.

No entanto, a lógica do sistema tributário nacional foi ligeiramente alterada a partir da Constituição de 1967. Houve nítida intenção de limitar a abrangência residual do ISS, na medida em que a norma de competência do ISS ganhou o complemento “definidos em lei complementar” e que os impostos não foram mais organizados em grupos econômicos. Assim, não há como sustentar, *a priori*, a tese de que a Constituição consagra os serviços como um setor econômico residual em relação à produção industrial e agrícola.

Analisando-se os argumentos de Bernardo Ribeiro de Moraes, verifica-se que, atualmente, não é válido o entendimento de que serviço seja sinônimo bem imaterial. Isto porque, se é verdade que todo serviço é em essência intangível, a afirmação de que um bem imaterial representa um serviço não é verdadeira, como se passa a demonstrar.

Entre os economistas contemporâneos que se preocuparam com uma análise mais aprofundada a respeito dos serviços, destacou-se o trabalho de Peter Hill (1999). Para o referido autor, a doutrina econômica clássica peca ao classificar os serviços como bens imateriais, haja vista que há bens imateriais, isto é, intangíveis, que não podem de maneira alguma ser qualificados como serviços, por não possuírem suas principais características. Entre estes bens estariam os *softwares*, músicas, textos, sítios eletrônicos, entre outros bens digitais (HILL, 1999, p. 438-439). Os direitos de propriedade intelectual são, para Peter Hill, o melhor exemplo de como a classificação dos serviços enquanto bens imateriais pode ser questionada. Como tais direitos não perecem com sua produção, podendo ser estocados e, até mesmo, alienados, não há diferença substancial entre tais direitos e outros bens materiais. Por outro lado, os direitos de propriedade intelectual são muito diferentes dos serviços, por não possuírem nenhuma de suas principais características, salvo a intangibilidade.

Assim, conclui Peter Hill (1999, p. 441) que a descrição de Jean Baptiste Say dos serviços como produtos imateriais só faz sentido enquanto uma tentativa de refutar a asserção de Adam Smith de que toda a atividade produtiva precisa envolver bens materiais.

Em sua tentativa de definir os serviços a partir de uma perspectiva econômica, Peter Hill atribui a eles as seguintes características:

Serviços envolvem relacionamentos entre produtores e consumidores. Não pode haver um produtor sem um consumidor. Um serviço deve ser fornecido para outra unidade econômica. A ideia de uma unidade agindo para o benefício de outra é inerente ao conceito de serviço como entendido tanto na linguagem comum quanto na economia. [...].

Em contraste com um bem, um serviço não é uma entidade que pode existir independentemente do seu produtor ou consumidor e, portanto, não pode ser tratado como se fosse um tipo especial de bem, como um bem imaterial[...] a melhor genérica, ou multiuso, definição de um serviço é que ele representa uma mudança na condição de uma unidade econômica produzida pela atividade de outra unidade. Muitos serviços consistem em mudanças materiais nas pessoas ou na propriedade dos consumidores, como cortes de cabelo, operações cirúrgicas ou pintura de casas, sendo totalmente inapropriado, e enganoso, descrever como imaterial só porque nenhuma nova entidade é criada (HILL, *ibid.* p. 441).

Desse modo, na linha de Peter Hill, o foco do serviço está na mudança de condição de uma unidade econômica a partir de uma atividade produzida por outra. Não há como haver serviço se não houver essa relação, que se esgota uma vez fornecido o serviço. O foco está na atividade desempenhada, um “fazer” em sentido amplo. Ademais, um serviço nunca poderá existir independentemente de seu produtor ou consumidor. Por isso a impossibilidade de ser estocado. Essas características são irrenunciáveis em um serviço.

Portanto, para que uma atividade possa ser qualificada como um serviço, não basta que o seu produto seja intangível. É necessário que ele represente uma mudança em uma unidade econômica a partir de uma determinada atividade cujo proveito não é estocável. Como o serviço perece com a sua prestação, sua propriedade ou posse jamais pode ser transferida.

Em sentido bastante semelhante, Rangel Galinari e Job Rodrigues Teixeira Junior discriminam as principais características típicas dos serviços. Transcreve-se:

Ao se observarem as informações contidas no Quadro 1, percebe-se que, por ser tratar de uma atividade ou processo (1), o traço mais marcante dos serviços é a intangibilidade de seu “produto” (2). Disso derivam outros importantes atributos: uma vez produzido, um serviço não pode ser mantido em estoque (3) e sua propriedade tampouco pode ser transferida (4). Os serviços são altamente perecíveis, já que sua produção, distribuição e consumo ocorrem ao mesmo tempo (5). Outra importante característica da prestação de serviços é seu caráter relacional. A maior parte das atividades terciárias é provida por meio de interações entre produtores e usuários (6). Em função disso, os clientes, em geral, desempenham papel ativo nos processos de produção e de avaliação da qualidade do produto (7). Como em muitos casos a qualidade da prestação do serviço também depende do cliente, o produto final tende a ser altamente heterogêneo (8) (GALINARI; TEIXEIRA JÚNIOR, 2014, p. 238).

Em linha até certo ponto semelhante, Dimária Silva e Meirelles aproxima o conceito de serviço ao de uma relação de trabalho. Dessa relação de trabalho derivam-se, segundo a autora, os seguintes postulados:

- 1) Serviço é trabalho na sua acepção ampla e fundamental, podendo ser realizado não só através dos recursos humanos (trabalho humano) como também através das máquinas e equipamentos (trabalho mecânico).<sup>15</sup>
- 2) Serviço é trabalho em processo, ou seja, serviço é trabalho na concepção dinâmica do termo, trabalho em ação.

3) Todo serviço é realização de trabalho, mas nem toda realização de trabalho é serviço, ou seja, não existe uma relação biunívoca entre serviço e trabalho (MEIRELLES, 2006, p. 130).

Dessa forma, para a autora, os serviços representam atividades produtivas, cujo resultado é um produto, que pode ser tangível ou intangível. Por outro lado, apenas as atividades autônomas decorrentes de algum arranjo contratual podem ser consideradas serviços. De outra sorte, serão apenas atividades meio do processo produtivo (MEIRELLES, 2006, p. 131).

A partir das características apontadas pelos economistas contemporâneos como irrenunciáveis nos serviços, verifica-se que um serviço nunca poderá ser correspondente à mera transferência de um bem, seja ele material ou imaterial e seja a sua transferência mediante a alienação da propriedade ou da posse, em uma eventual locação. Na locação e na venda de mercadoria, a atividade econômica consiste unicamente na entrega de um bem. Não se destaca a relação, o trabalho, a atividade.

A evidência de que a mera transferência de bens não pode constituir serviços é encontrada também em estudiosos do *Marketing*. Veja-se, por exemplo, o que afirma Laudifer Sfreddo de Castro:

Existem inúmeras maneiras de explicar qual a diferença entre produto e serviço. A compreensão tradicional é que o produto é um bem tangível, materializado durante seu processo de produção, e cuja posse é transmitida para o comprador. E o que é serviço? O serviço é produzido ao mesmo tempo que é consumido - **não implica na posse de algum bem por parte do cliente. Em vez da transferência, ele paga pelo trabalho ou pelo uso, seja um conserto de eletrodoméstico ou uma assinatura** (CASTRO, 2016, n.p.).

Explicação semelhante é dada por Eliana Krumheuer:

[...]O serviço, por sua vez, não transforma objetos em bens, mas é consumido enquanto é prestado. Enquanto produtos podem ser guardados e armazenados em estoque, esgotando-se e perdendo prazo de validade, o serviço tem limitações de disponibilidade associadas a recursos humanos e materiais, e dependem da participação ou presença do cliente para acontecerem.

[...]

É também uma distinção a propriedade do que é vendido. **A posse de um produto negociado passa de quem o vende para quem o compra. Um carro adquirido numa concessionária era propriedade da empresa de venda de veículos, mas é repassada ao comprador.**

**No caso de serviços, não há essa transferência, mas direito de uso ou acesso. Ao comprar um bilhete de ônibus, por exemplo, você nunca esperaria que o veículo passasse para você, mas apenas que você teria o direito de se deslocar no coletivo durante seu percurso** (KRUMHEUER, 2016, n.p.).

Em sentido próximo, Larissa Medeiros aduz:

**A configuração de serviço não permite que haja um consumidor com posse exclusiva da coisa adquirida.** Os serviços prestados precisam oferecer benefícios, quando lhe é atribuído um preço, para que seja evidente para o comprador (MEDEIROS, 2019, n.p.).

Diante destas considerações, é possível concluir que a definição de serviços enquanto produtos imateriais, defendida por Bernardo Ribeiro de Moraes, Alberto Macedo e outros, é incompleta e insuficiente para delimitação do alcance semântico da expressão serviço. Serviço, por ser uma relação, é obviamente abstrata e intangível. Contudo, definir serviço unicamente como um bem imaterial constitui uma inevitável falácia, haja vista a prova de que existem bens imateriais que não são qualificados como serviços. Sequer pode se dizer que serviço é um bem, ele é justamente a atividade que atrai um resultado, a saber, a satisfação de uma necessidade do consumidor.

Por outro lado, economistas contemporâneos como Peter Hill oferecem uma definição de serviços muito próxima à da escola civilista das obrigações de fazer, com uma vantagem. Por delimitarem as características dos serviços a partir de uma perspectiva econômica, elimina-se a pretensa dicotomia firmada entre um conceito jurídico e um econômico de serviços, sendo possível utilizar ambas as ciências para uma interpretação interdisciplinar de um conceito jurídico influenciado pela economia.

#### **4.5 O limite máximo da competência tributária municipal sobre o ISS e a locação de bens móveis. Uma perspectiva sobre a interpretação dada pela lei complementar e pelo Supremo Tribunal Federal**

Ao dispor sobre a competência municipal para instituir o ISS, o Constituinte atribuiu à lei complementar o papel de definir os serviços<sup>96</sup>. Este poder conferido pela Constituição Federal dá importantes contornos ao papel do legislador complementar enquanto intérprete da norma de competência do ISS. O legislador, enquanto parte do processo político, atua, como apontado por Peter Häberle (1997, p. 27), na qualidade de “elemento precursor da interpretação

---

<sup>96</sup> Adota-se aqui a tese de que a lei complementar tributária que introduz normas de produção normativa possui hierarquia superior em relação à lei ordinária instituidora de tributos (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 104.). Logo, como o art. 156, III, da CF, atribui à lei complementar o papel de definir os serviços de qualquer natureza sujeitos ao ISS, não pode a lei ordinária ir além da definição dada pela lei complementar.

constitucional e do processo de mutação constitucional”. Tal papel é ainda mais evidente na definição dos serviços tributáveis pelo ISS. É nessa linha que Gustavo da Gama Vital de Oliveira (2014, p. 99-100)<sup>97</sup> coloca a necessidade de um ônus argumentativo reforçado para afirmar que o legislador complementar se equivocou ao oferecer uma resposta para a demarcação de fronteiras das competências tributárias, ônus este que se intensifica no ISS.

Por outro lado, não obstante o processo hermenêutico da Constituição esteja sujeito a uma comunidade aberta de intérpretes, é o juiz constitucional aquele que, sujeito ao controle do espaço público, profere a decisão sobre como determinado texto normativo deve ser interpretado (HABERLE, *op. cit.*, p. 26). De acordo com Peter Haberle (*op. cit.*, p. 28), “a jurisdição constitucional é um catalisador essencial, ainda que não o único, da Ciência do Direito Constitucional como interpretação constitucional.

Sendo assim, deve-se analisar de que forma a lei complementar e o Supremo Tribunal Federal têm interpretado/definido os serviços de qualquer natureza, para fins de tributação.

A LC nº 116/03, tal qual as normas que a ela precedem, optou por definir os serviços de forma denotativa ou extensiva, isto é, através da enumeração das atividades que se incluem no contexto significativo da palavra serviços. Logo, não é correto afirmar que está expressa na lei complementar uma definição designativa (conotativa ou intensiva) do que seja um serviço, através do estabelecimento de critérios que poderiam agrupar qualquer atividade dentro da classe dos “serviços”<sup>98</sup>.

Desse modo, a lei complementar optou por concretizar a expressão “serviços de qualquer natureza” em uma lista de casos que coincidem com o referido termo. Não obstante a opção de definir os serviços por extensão possa ter provocado lacunas na tributação, ao se deixar de enumerar atividades que poderiam ser alcançadas pelo ISS consoante o alcance Constitucional do conteúdo semântico da norma de competência, ao menos é necessário reconhecer que a enumeração destas atividades reduz o nível de abstração e esclarece o legislador ordinário sobre os limites de seu poder tributário. Até por esse motivo, não cabe ao intérprete negar a competência do legislador complementar para enumerar os serviços tributáveis, através de um rol necessariamente taxativo. Mais do que isso, o intérprete não pode

---

<sup>97</sup> “A nosso ver, o processo de definição precisa começar pelo exame da solução oferecida pela lei complementar, instrumento eleito pela CF para “demarcação de fronteiras” de cada um dos impostos mencionados na CF. É evidente que a solução oferecida pela lei complementar não pode ser soberana, insindicável à apreciação da jurisdição constitucional. Todavia, a superação do critério adotado pela lei complementar deve exigir um ônus argumentativo reforçado, capaz de comprovar o manifesto descompasso do critério adotado pelo Legislador e a materialidade econômica indicada na CF”, p. 99-100).

<sup>98</sup> Sobre o que se entende por denotação e designação, ver: Ricardo A. Guibourg et al. (2004, p. 41-42).

presumir que a lei complementar, ao discriminar determinada atividade, fere um suposto conceito restritivo de serviços adotado pela Constituição, quando a própria Carta Magna atribui à lei complementar o encargo de definir os serviços tributáveis.

Outro fator relevante a se considerar é que a LC nº 116/03 foi mais específica que a norma do art. 156, III, da Constituição ao disciplinar o critério material da hipótese de incidência do ISS, determinando que o fato gerador em concreto do imposto ocorre com a prestação dos serviços constantes da lista. O substantivo “prestação” é o mesmo utilizado pelo legislador ordinário no Código Civil ao normatizar o contrato de prestação de serviços<sup>99</sup>, todavia, é preciso pontuar que isto não significa que a hipótese de incidência do ISS se limita àquele tipo de contrato.

Como bem apontado por Alberto Macedo (2015, p. 46), há diversos tipos de serviço que não estão regulados no mesmo capítulo do Código Civil que disciplina o contrato de prestação de serviço. Entre os contratos típicos que não se encontram no aludido capítulo, é possível destacar os contratos de empreitada, depósito, agência e corretagem, todos previstos na lista anexa à LC nº 116/03.

Conquanto a hipótese de incidência do ISS não se limite ao contrato de prestação de serviços tal como disciplinado no Código Civil, a Lei Complementar, ao fixar tal designativo, oferece uma ferramenta interpretativa, demonstrando que a materialidade do fato gerador está vinculada à ocorrência de um atividade desenvolvida pelo prestador e fruída pelo tomador. Outra ferramenta interpretativa é desenvolvida quando a LC nº 116/2003 estabelece os casos de não incidência do imposto, ocasião em que há um afastamento explícito da competência municipal para instituir imposto sobre exportações de serviços, prestações de serviços em relação de emprego e sobre operações financeiras<sup>100</sup>.

Ademais, é necessário reconhecer que não consta da lista anexa à LC nº 116/03, em virtude de veto presidencial, a previsão de incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. O veto presidencial menciona a inconstitucionalidade do ISS sobre essa atividade e se baseia no RE nº 116.121-3/SP, nos seguintes termos:

---

<sup>99</sup>CAPÍTULO VII

Da Prestação de Serviço

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

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

<sup>100</sup> As operações financeiras já não poderiam ser tributadas por invasão da competência privativa da União, conforme art. 153, V, da CF.

O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão "locação de bens móveis" constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF nº 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a "terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável." Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.

Sendo assim, é razoável crer que a lei complementar, ao não prever a locação de bens móveis entre os serviços tributáveis, estabeleceu, por dedução implícita, uma designação do termo serviço mais restrita do que aquela defendida por Bernardo Ribeiro de Moraes, baseada em uma definição residual de serviços proveniente da classificação de setores econômicos. Assumida esta possibilidade, é certo que esta interpretação restrita não coincide exatamente com a da maioria da doutrina que defende a vinculação do conceito de serviços ao de obrigações de fazer, uma vez que os representantes desta doutrina defendem em regra a inconstitucionalidade de outros subitens da lista que não foram vetados<sup>101</sup>.

Outrossim, é evidente que o Supremo Tribunal Federal tem, desde o RE nº 121.116-3, demonstrado alguma aderência à tese de que nem todas as atividades previstas na lista de serviços são subsumidas ao arquétipo constitucional da norma de competência tributária do art. 156, III, da CF. Entretanto, julgados como o RE nº 547.245/SC, referente ao leasing, revelam que o Supremo tem entendido os serviços sob uma perspectiva mais ampla que a da maioria dos doutrinadores que relacionam serviços às obrigações de fazer. De fato, como passaremos a defender neste trabalho, o Supremo tem evidenciado um conceito jurídico de serviços que é compatível com aquele obtido a partir da análise das características irrenunciáveis dos serviços mediante uma análise econômica. Trata-se, assim, de uma interpretação decorrente de um processo de integração entre a economia e o direito.

---

<sup>101</sup> Ver tópico 2.2.4.

#### 4.5.1 Compreendendo o raciocínio do Supremo Tribunal Federal

Se empreendido um estudo dos julgados mais recentes do Supremo Tribunal Federal a respeito do conteúdo e extensão da norma de competência do ISS, a postura da Corte poderia ser considerada contraditória. Ora o Supremo parece se inclinar para uma visão mais lassa e aberta do alcance da incidência do ISS, ora parece adotar uma postura mais restritiva. Seria possível o ISS incidir sobre o leasing, por exemplo, e não incidir sobre a locação de bens móveis? Ou, seria possível incidir o ISS sobre os contratos de franquia, enquanto não incide sobre a locação de bens móveis? Para o Supremo Tribunal Federal, a resposta é positiva, e há uma razão subjacente<sup>102</sup>.

Pela análise dos votos dos ministros do Supremo, observa-se que boa parte deles firma seu raciocínio com base na dicotomia entre obrigações de dar e de fazer, muito embora com frequência se recuse a premissa de uma vinculação do conceito constitucional de serviços aos institutos do direito privado. A melhor representação deste ponto de vista é a do ministro Joaquim Barbosa em seu voto no julgamento do RE 547.245 (STF, 2010), referente ao *leasing*, quando ele recusa até mesmo a capacidade de aderência das obrigações de dar e de fazer sobre as atividades relacionadas às novas tecnologias, sem contudo deixar de usar o critério para afirmar que o *leasing* é um negócio jurídico uno, sem predominância do aluguel sobre o financiamento. Ademais, no ano seguinte é aprovada a Súmula Vinculante nº 31, proposta pelo mesmo Joaquim Barbosa, a qual determina que não incide o ISS sobre a locação de bens móveis. Outro exemplo pode ser colhido do mesmo julgamento do RE nº 547.245, quando o ministro Carlos Britto afirma que, ainda que o conceito de ISS esteja atrelado ao de obrigações de fazer, essas obrigações devem ser interpretadas da maneira mais abrangente possível.

Considerando que este posicionamento ainda parece ser predominante no STF, malgrado as vozes de Luiz Fux e Luís Roberto Barroso ressoem na direção de uma interpretação do ISS sob uma perspectiva residual e atrelada à ideia de utilidade<sup>103</sup>, é necessário delimitar de onde vem esta definição lassa de serviços, ainda que amarrada à ideia de uma obrigação de fazer.

O estudo das características irrenunciáveis à definição de serviços ante a economia parece justificar a posição do Supremo, acrescentando um critério interpretativo útil para separar serviços de outras atividades não tributáveis pelo ISS. Consoante os entendimentos

---

<sup>102</sup> Ver tópicos 3.1, 3.2 e 3.4.

<sup>103</sup> Ver RE nº 651.703 (STF, 2017b).

contidos nos votos dos ministros, é possível observar implicitamente a presença de ao menos dois fatores, um positivo e um negativo, capazes de demarcar uma atividade tributável pelo ISS. São eles: serviço é sempre uma atividade desempenhada mediante uma relação econômica que gera uma utilidade imediata e não estocável; serviço nunca se resume à transferência da posse direta de um bem. Logo, satisfeitas estas condições, tem-se um conceito de serviço, que corresponde a uma aceção larga de obrigações de fazer e limitada de obrigações de dar. Traduzindo o conceito de serviços a partir da análise das decisões do Supremo, pode-se entender que serviço é **toda relação econômica, não consistente na mera transferência da posse direta de um bem, por meio da qual o fornecedor age em benefício do consumidor, substituindo-o e atribuindo-lhe uma utilidade**. Explica-se.

Um serviço, como qualquer atividade produtiva, é sempre uma relação que envolve a criação de uma utilidade, até então inexistente. Desse modo, quando um cabeleireiro realiza um corte de cabelo, ele cria uma utilidade ao tomador do serviço, que consiste na efetivação do corte. De outro lado, quando se encomenda a feitura de uma roupa a um alfaiate, a criação de utilidade se dará na confecção daquele vestuário. E assim por diante. O serviço não pode ser estocado, tendo em vista que ele se exaure com a prestação. Isto não implica dizer que um serviço aplicado a um bem material (a roupa por exemplo) não gerará utilidade ao tomador pelo uso do bem material. Ocorre que, se uma determinada relação comercial objetiva a mera transferência de um bem, como na aquisição de uma mercadoria, nenhuma utilidade imediata e não estocável (bem imaterial) é gerada. A utilidade será fruída pelo consumidor a partir do uso e gozo da propriedade da mercadoria adquirida. Desse modo, sempre que houver a criação de uma utilidade no ato da prestação do devedor para o credor, há um serviço.

No que tange a condição negativa para a presença de um serviço, sabe-se que a posse é instituto jurídico objeto de controvérsias a respeito de sua natureza jurídica e a extensão de seus efeitos. De acordo com a teoria subjetiva, defendida por Savigny, a posse deveria conjugar os elementos do *corpus* e do *animus*, isto é, a detenção física da coisa e a intenção de dono. Por sua vez, a teoria objetiva, defendida por Ihering e que foi incorporada pelo direito brasileiro, prega que basta o *corpus* para a configuração da posse, configurado como uma aparência de propriedade, dada pelo uso econômico da coisa (GONÇALVES, 2017).

Desse modo, Caio Mário da Silva Pereira esclarece o que se entende por posse, considerando os aportes doutrinários e o ordenamento jurídico:

em todas as escolas está sempre em foco a ideia de uma situação de fato, em que uma pessoa, independentemente de ser ou de não ser proprietária, exerce sobre uma coisa

poderes ostensivos, conservando-a e defendendo-a. É assim que procede o dono em relação ao que é seu; é assim que faz o que tem apenas a fruição juridicamente cedida por outrem (locatário, comodatário, usufrutuário); é assim que se porta o que zela por coisa alheia (administrador, inventariante, síndico); é assim que age o que se utiliza de coisa móvel ou imóvel, para dela sacar proveito ou vantagem (usufrutuário). Em toda posse há, pois, uma coisa e uma vontade, traduzindo a relação de fruição (PEREIRA, 2017, p. 34).

Ademais, entende-se, no esteio do ordenamento jurídico brasileiro e da doutrina de Ihering, que a posse plena de um bem pode ser desdobrada, distinguindo-se aqueles que detêm a posse direta e a posse indireta. Quando o titular de um direito real sobre a coisa detém o uso e o gozo da coisa objeto de seu direito, diz-se que, nesse caso, ele possui a posse direta e indireta do bem. Todavia, é possível que o proprietário transfira o direito de usar a coisa para outro indivíduo, que passa a possuir a coisa em sede de direito pessoal. Neste caso, o proprietário conserva a posse indireta ou mediata da coisa, enquanto o detentor do direito de usar a coisa assume a posse direta (GONÇALVES, *op. cit.*). Esta é a intelecção do Código Civil, por força do seu art. 1.197, *in verbis*:

Art. 1.197. A posse direta, de pessoa que tem a coisa em seu poder, temporariamente, em virtude de direito pessoal, ou real, não anula a indireta, de quem aquela foi havida, podendo o possuidor direto defender a sua posse contra o indireto.

Portanto, sempre que o núcleo de um determinado contrato consistir na transferência da posse direta de um bem, como ocorre em um contrato de compra e venda (transfere-se a posse direta e a indireta) e em um contrato de locação (transfere-se apenas a posse direta), esta atividade não poderá ser considerada um serviço. Esta concepção não possui fundamento simplesmente formal. Entende-se que o ato de transferir a posse direta de um bem não envolve a fruição imediata de utilidade desta entrega. A utilidade será criada única e exclusivamente mediante o uso econômico do bem cuja posse foi transferida. O transmitente não serve ao adquirente, não o substitui, apenas aliena sua posse mediante o pagamento de um preço. Trata-se de uma interação mais frágil entre fornecedor e consumidor.

Uma vez entendidas as condições positiva e negativa para a presença de um serviço passa-se à análise de alguns *hard cases*, a título exemplificativo.

Nos contratos de locação de bens móveis, é evidente que o núcleo do contrato consiste na transferência da posse direta da coisa, cabendo ao locatário o direito ao uso e gozo do bem. O locador perde, ao mesmo tempo, o direito de uso e gozo, conservando a posse indireta, lastreada no título de propriedade do bem e no direito à fruição de uma renda.

Por sua vez, no contrato de hospedagem, a transferência da posse direta do imóvel não ocorre, sendo possível que o fornecedor retome o quarto a qualquer momento. É por este motivo que nos contratos de hospedagem se costuma inserir a cláusula de direito de lacrar o quarto no caso de inadimplemento da obrigação pecuniária. Por outro lado, na hospedagem são criadas utilidades imediatas, consistentes nas comodidades de limpeza, fornecimento de toalhas etc. De fato, sempre que a posse direta de um bem continua com o fornecedor, a fruição da utilidade deste bem dependerá de uma ação do fornecedor, consistente na disponibilização do bem para o consumidor.

Caso similar ocorre nos contratos de cessão de direito de uso de espaços, para exploração de festas, por exemplo. Nestes casos, a cessão de direito de uso se dá em caráter precário, sem a transferência da posse direta do bem. O cessionário não age como se o bem fosse seu, não conserva aparência de proprietário. Logo, a cessão de uso do espaço cria uma utilidade, bem imaterial, para o cessionário, que pode utilizar aquele espaço para a destinação específica objeto do contrato de cessão.

No caso do *leasing* financeiro, há a transferência da posse direta de um bem mediante pagamento de um preço, contudo, como apontado pelo Supremo Tribunal Federal, o núcleo do contrato consiste no complexo de atividades que assumem a natureza de uma intermediação ou de um financiamento. Assim, a utilidade gerada pelo fornecedor ao consumidor é autônoma em relação à transferência da posse do bem, o que não ocorre no contrato de locação. É o oposto do que ocorre no caso do *leasing* operacional, quando o núcleo da operação consiste na transferência da posse direta do bem e quando não existe utilidade fruída imediatamente com a entrega da coisa.

#### **4.6 Conclusões sobre o conceito constitucional de serviços**

Com base em todas as informações até este ponto coletadas, é possível afirmar que, historicamente, o ISS foi criado com o objetivo de tributar qualquer atividade econômica não abrangida pelas Competências da União e dos Estados. Esta perspectiva sobre o ISS correspondia à classificação dos serviços entre os setores econômicos, que se dava em caráter residual em relação à produção industrial e agrícola.

No entanto, desde a Constituição de 1967, esta perspectiva residual foi gradualmente sendo abandonada, a partir dos critérios interpretativos indicados pelo Decreto-Lei nº 406/1698 e pelas leis complementares que o sucederam. A perspectiva residual dos serviços passou a ser criticada por economistas como Peter Hill de Dimária Silva e Meirelles, por ser insuficiente para agrupar os serviços em um grupo identificável. Não há um conceito econômico amplamente aceito de serviços, contudo, a análise das características tidas pacificamente como irrenunciáveis a eles é suficiente para demarcar um limite interpretativo da palavra “serviço” na linguagem técnica, quer jurídica, quer econômica.

A Constituição Federal não é fruto de um trabalho desempenhado apenas por juristas. O pluralismo que marca a Assembleia Nacional Constituinte acarreta inevitavelmente o uso de aportes das mais diversas ciências, bem como da linguagem comum, para a construção das suas normas. Logo, é imprescindível para uma interpretação adequada do texto constitucional que o intérprete considere as outras ciências, as quais são juridicizadas na medida em que plasmados os seus conceitos na Constituição.

No caso do ISS, o Constituinte delegou a definição dos serviços tributáveis ao legislador complementar. Ele, por sua vez, delimitou o alcance da hipótese de incidência do ISS a partir da tipificação dos serviços em uma lista. Esta lista, conjugada com os artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 116/2003, oferece indicadores relevantes para a conceituação dos serviços enquanto atividades econômicas que satisfazem a necessidade de consumidores. Por outro lado, o veto ao subitem 3.01 da Lista, oferecido pelo Poder Executivo e mantido pelo Poder Legislativo, demonstra que a simples transferência da posse de um bem não pode representar um serviço. Esta interpretação é a mesma que o Supremo Tribunal Federal vem adotando desde então e que resultou na edição da Súmula Vinculante nº 31. A maioria dos Ministros do Supremo Tribunal Federal advoga por uma concepção lassa de obrigações de fazer para delimitar a competência do ISS. Esta concepção não contradiz a economia, ao contrário, a afirma. Os Ministros Luiz Fux e Luís Roberto Barroso parecem se inclinar para uma perspectiva residual do ISS, a qual, consoante demonstrado neste capítulo, não é a que abrange por completo a análise econômica do tema.

## 5 O PROCESSO DE DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA E SEUS IMPACTOS NA TRIBUTAÇÃO DO ISS: UM ESTUDO DE CASOS

No capítulo um deste trabalho, demonstrou-se o percurso histórico que culminou na publicação da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, diploma normativo que introduziu no Brasil um sistema tributário de competências privativas, entre elas a competência municipal para instituir o ISS. Ao longo da história da tributação do Brasil, é nítida a interpenetração entre a economia, a política e o direito, no desenho dos tributos utilizados para a arrecadação de recursos ao tesouro. Por exemplo, no Brasil colônia, como os serviços no geral tinham pouca relevância em termos de movimentação da economia, não existiam tributos para gravá-los. Os tributos só surgiram no século XIX, a partir do crescimento da importância dessas atividades ante um mercado consumidor que se proliferou com a chegada da Corte ao país. Por outro lado, os debates em torno de uma maior ou menor autonomia dos entes subnacionais favoreceu o desenho de competências tributárias que se apresenta atualmente.

Nesse sentido, o progressivo desenvolvimento das novas tecnologias também impõe desafios para o sistema tributário nacional. Isto porque as graduais mudanças que estas tecnologias provocam no mercado refletem no volume de tributos carreados ao Estado. No caso do Brasil, que trabalha com um sistema de competências distribuídas na Constituição, os desafios são maiores, porque a mudança de comportamento das relações econômicas influencia não apenas o montante total de valores arrecadados, como também a distribuição desse montante, em função das competências atribuídas a cada ente da federação.

Desse modo, a digitalização da economia<sup>104</sup> enseja questionamentos importantes para a tributação. Por exemplo, uma vez que muitas empresas passam a prescindir de estabelecimentos físicos para praticar atividades econômicas relevantes, as nações têm buscado uma melhor resposta para determinar em que país a renda dessas atividades deve ser tributada. É um desafio que se refere ao critério espacial da hipótese de incidência dos impostos sobre a renda.

Especialmente para os chamados impostos indiretos, há um desafio maior. Não só se questiona o local onde seria devido o imposto, mas também se a atividade digitalizada é tributável pelo imposto. No Brasil, há um agravante. A competência para tributar a geração de

---

<sup>104</sup>Prefere-se utilizar a expressão “digitalização da economia”, em detrimento de “economia digital”. Isto porque a economia digital não se dissocia propriamente dos outros setores da economia, mas ela permeia quase todos os modelos de negócios atualmente existentes (ROTHMANN, 2019, p. 1017).

valor no mercado de consumo de bens (mercadorias) e serviços é repartida entre entes federados distintos. Assim, a discussão já acirrada em torno de conceitos de mercadorias e de serviços ganha um componente de complexidade, o de qualificar o que representa um bem (mercadoria) digital ou um serviço digital.

No presente trabalho, o foco é o ISS e os limites de seu escopo material. Este tema já é objeto de problematizações na doutrina e na jurisprudência desde longa data, como analisado nos capítulos 2 e 3. Duas linhas distintas de pensamento se desenvolveram. A primeira, bastante abrangente, assume nítido caráter residual e abrange as atividades econômicas não inseridas nas competências tributárias do Estado e da União, desde que elas estejam previstas na lei complementar. A segunda corrente, por sua vez, assume um caráter restritivo, limitando o conceito da expressão “serviços de qualquer natureza” às atividades que constituem “obrigações de fazer” assumidas pelos fornecedores dos serviços.

No entanto, de acordo com as conclusões obtidas pelo capítulo 4, ambos os lados defendidos pela maioria da doutrina possuem lacunas de raciocínio. A primeira corrente peca ao atrelar a definição de serviços a um conceito econômico que não existe. Os economistas que descreveram os serviços como bens imateriais nunca se preocuparam em firmar um conceito de serviço, apenas qualificaram os serviços como atividades produtivas. Logo, esta visão econômica que classifica os serviços como um setor residual da economia não pode servir de base para interpretar a regra de competência tributária.

De outra sorte, a segunda corrente peca ao não se socorrer da ciência econômica como parâmetro para compreensão do comando constitucional. Assim, os autores costumam qualificar diversas atividades como não sujeitas ao ISS, por entenderem que elas se resumem ao cumprimento de obrigações de dar, quando, na verdade, tais atividades possuem todas as características de um serviço.

Assim, resta verificar, como escopo deste capítulo, se o processo de digitalização da economia pode tornar o ISS um imposto inócuo ou insuficiente, na medida em que o seu alcance material não atinja as atividades mais relevantes que surgem das novas tecnologias.

## **5.1 Os impactos do processo de digitalização da economia e sua relação com os serviços**

De acordo com o Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2017), comitê vinculado à Organização das Nações Unidas (ONU) a digitalização tem sido considerada o acontecimento mais significativo para a economia desde a revolução industrial. Contudo, as mesmas inovações tecnológicas que têm criado oportunidades de desenvolvimento, segundo o referido comitê, não têm produzido igual impacto positivo em termos de arrecadação tributária.

O fenômeno da digitalização é acompanhado de perto pela comunidade internacional. Neste sentido, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) endereçou suas preocupações quanto à taxação da economia digital no seu projeto BEPS<sup>105</sup>, responsável pelo estudo de alternativas para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros na tributação internacional. O primeiro dos planos de ação organizados pela OCDE no projeto BEPS justamente ataca os desafios que surgem com a digitalização da economia.

Nos termos do relatório final do plano de ação 1, a economia digital é fruto de um processo transformativo que veio com o avanço da tecnologia da informação. Este processo, de proporções revolucionárias, tornou as tecnologias mais baratas, eficazes e padronizadas, possibilitando o aperfeiçoamento dos processos negociais em todos os setores da economia. Alguns exemplos desse aperfeiçoamento são destacados pelo relatório, tais como: a venda de produtos online por varejistas, que não só simplifica os processos de compra, como possibilita a coleta de dados dos clientes para fins de ofertas de serviços personalizados e publicidade; prestação de serviços financeiros online, com transações realizadas remotamente e em tempo real; possibilidade de controle remoto das remessas de produtos; oferta remota de serviços de educação, entre outros relacionados a aprendizagem em sentido amplo; coleta de dados de modo a melhorar a performance do setor de saúde (OCDE, 2015, p. 142).

Em que pese os impactos inegavelmente positivos da digitalização da economia, o relatório final destaca que este fenômeno maximiza os riscos de erosão da base tributável e remessa de lucros. Pela importância dessa conclusão, transcreve-se:

Embora a economia digital não gere problemas exclusivos de BEPS, algumas de suas principais características exacerbam os riscos do BEPS. O TFDE discutiu várias estruturas tributárias e legais que podem ser usadas para implementar modelos de negócios na economia digital. Essas estruturas destacam oportunidades existentes para alcançar o BEPS, reduzindo ou eliminando impostos nas jurisdições em toda a cadeia de suprimentos, incluindo mercados e países de residência. Por exemplo, a importância dos intangíveis no contexto da economia digital, combinada com a mobilidade de intangíveis para fins fiscais sob as regras tributárias existentes, gera

---

<sup>105</sup> Em inglês, “Base Erosion and Profit Shifting”.

oportunidades substanciais de BEPS na área de impostos diretos. Além disso, a capacidade de centralizar a infraestrutura à distância em uma jurisdição de mercado e realizar vendas substanciais de bens e serviços nesse mercado de um local remoto, combinado com a crescente capacidade de realizar atividades substanciais com uso mínimo de pessoal, gera oportunidades potenciais para alcançar o BEPS fragmentando operações físicas para evitar tributação. Algumas das principais características da economia digital exacerbam também os riscos de BEPS no contexto da tributação indireta, em especial no que empresas que realizam atividades isentas de imposto sobre valor agregado (IVA) (empresas isentas) (OCDE, 2015, p. 144, tradução nossa).

Boa parte da preocupação endereçada no relatório tem relação com o modelo vigente na tributação internacional, presente inclusive na Convenção Modelo da OCDE, que utiliza como critério para determinação do país competente para tributar determinada renda a presença de estabelecimentos permanentes. Assim, em regra, o país de residência da empresa atrai a competência para tributação de seus lucros<sup>106</sup>. Ocorre que, com a digitalização, as empresas passam a prescindir da necessidade do uso de estabelecimentos físicos para produção de atividades econômicas relevantes em qualquer país, o que eleva os riscos com a deterioração das bases tributárias.

Na doutrina brasileira, Marco Aurélio Greco (2018, p. 782) aponta que os avanços da tecnologia acarretaram três consequências de proporções enormes para fins de tributação. São elas: a desmaterialização dos bens; a desterritorialização das atividades; a desintermediação das transações.

A desmaterialização consiste na desnecessidade de existência de um suporte físico, material, para fruição de utilidades que outrora só eram conseguidas a partir de bens materiais (GRECO, *ibid.*). Por exemplo, com a computação em nuvem, um indivíduo pode utilizar serviços disponibilizados on-line e configurados sob demanda (OCDE, 2015, p. 59). Isto é, frui-se uma utilidade a partir de um intangível que é acessado por meio da rede.

Veja-se a relevância que tal processo possui para as relações no mercado. Um cliente de um banco pode ter acesso à sua conta pessoal por meio da internet, sem a necessidade de ir até a agência. No sítio ou na aplicação acessada pelo cliente, ele tem a possibilidade de conversar com o seu gerente, contratar empréstimos, fazer aplicações etc. A desmaterialização, deste modo, torna cada vez menos necessária a existência de agências bancárias fisicamente estabelecidas para atender aos clientes, e, conseqüentemente, o número de funcionários contratados diminui. Até mesmo os meios de pagamento são desmaterializados. Se, de um lado, os bancos proporcionam aos seus clientes ambientes virtuais cada vez mais práticos,

---

<sup>106</sup> Sergio André Rocha (2017) critica a imposição do critério do estabelecimento permanente por meio da Convenção Modelo da OCDE, prática que ele inclui entre outras (inclusive incentivadas no projeto BEPS) que ele denomina de “imperialismo fiscal”.

diminuindo a circulação de dinheiro físico, de outro, os meios de pagamento da economia tradicional passam a ser ameaçados pela chegada das criptomoedas<sup>107</sup>.

Dessa forma, a desmaterialização implica a gradual eliminação da necessidade de elementos materiais para a fruição de utilidades. Por exemplo, com os *downloads*, os consumidores não precisam mais adquirir *CD-ROMS* ou livros físicos, eles podem optar por adquirir tais produtos através de transações totalmente eletrônicas, mediante as quais as cópias das músicas ou dos livros são transferidas de um servidor para outro. Hoje, o *download* já começa a ser substituído, haja vista que os consumidores podem satisfazer sua necessidade de ouvir músicas ou de ler livros por meio de arquivos hospedados em outros servidores. Assim, na economia digitalizada, a moeda é eletrônica, o livro é eletrônico, o filme é transmitido via streaming. Os objetos físicos são substituídos por dados e bits.

Por sua vez, o fenômeno da desintermediação das transações na economia digitalizada acarreta a aproximação entre o fornecedor de um bem ou serviço e o seu consumidor. Se antes o produtor vendia seu produto para o atacadista, que o repassava ao varejista e, por fim, ao consumidor final, hoje a internet permite a relação direta entre o primeiro e o último. Este fenômeno é facilmente percebido com a entrada das indústrias no mercado de varejo (PADIS, 2017).

Dessa maneira, destacam-se no contexto da economia digitalizada os modelos de negócios *business-to-consumer* (B2C), no qual os bens ou serviços são ofertados pelos produtores diretamente aos consumidores finais, independentemente da distância da localização do vendedor. Mas não só este modelo se destaca, como também o *consumer-to-consumer* (C2C), por meio do qual as pessoas físicas, não empresárias, vendem ou alugam seus ativos através de pessoas jurídicas que atuam como intermediárias (ROCHA; CASTRO, 2018, p. 22). A economia do compartilhamento<sup>108</sup> permite que serviços e bens sejam usufruídos coletivamente, possibilitando o melhor emprego de seus recursos para satisfazer suas necessidades.

---

<sup>107</sup> Rosine Kadamani (2018, p. 205 e 208) distingue a moeda virtual, “que em geral engloba programas de milhagem, moedas de jogos de videogame e similares”, a moeda eletrônica, associada ao Real referido em formato digital e a criptomoeda, que é moeda em sentido econômico e social, mas não jurídico, já que não é emitida nem controlada pelo Estado.

<sup>108</sup> Segundo Juliet Schor (2017), a economia do compartilhamento é de difícil definição e as atividades inseridas em seu escopo são frequentemente listadas pelas próprias empresas que a desenvolvem ou pela imprensa. Pode-se categorizar a economia do compartilhamento nas atividades de recirculação de bens, uso expandido de bens duráveis, troca de serviços, e compartilhamento de bens produtivos.

Sendo assim, a digitalização traz consigo uma interessante repercussão. Na mesma medida em que se reduz a quantidade de intermediários tradicionais, isto é, aqueles que repassam os bens dentro de uma cadeia de produção, distribuição e venda, surgem as empresas digitais com foco em intermediação. Essas empresas, como aquelas que operam aplicativos de transporte e de hospedagem, atuam como aproximadoras de pessoas que necessitam de determinados recursos e aquelas que os detêm.

Por fim, a desterritorialização consiste na perda da relevância do território, isto é, do local físico onde se desenvolvem as atividades econômicas. Como as atividades passam a ser praticadas no plano virtual, há grande dificuldade em se determinar onde estas atividades devem ser tributadas e o quantum devido pelo contribuinte (GRECO, *op. cit.*, p. 783).

Não obstante o processo de digitalização da economia, com todas as suas características, ofereça desafios de grandes proporções para a tributação internacional, os desafios não são menores na tributação doméstica, especialmente a brasileira. O país possui um sistema tributário naturalmente complexo, em razão da extensão geográfica do país e do modelo federativo baseado na existência de Entes Federados dotados de autonomia financeira e orçamentária. A opção do constituinte de positivizar na Carta as competências tributárias atribuídas privativamente a cada ente federado adiciona um complicador, tendo em vista a rigidez do processo legislativo de alteração das normas constitucionais.

Neste trabalho, defende-se a ideia de que a solução do problema do alcance do aspecto material da hipótese de incidência do ISS é de fundamental relevância para as conclusões a respeito da tributação das novas tecnologias, sob o ângulo da tributação indireta. Isto porque, se o ISS for encarado, como já o foi, como um imposto residual em relação aos demais impostos sobre a produção e circulação, será ele o principal imposto incidente sobre as novas tecnologias. De outra sorte, caso se adote um conceito de serviços que admita um espaço vazio no consumo de bens e serviços, é necessário que se analise a conveniência de instituição de um imposto residual pela União que abranja as atividades não tributadas, especialmente se elas se relacionarem às novas tecnologias.

Do ponto de vista do ISS, todas as características da digitalização anteriormente apontadas são relevantes, seja sob a ótica do aspecto material, seja sob a do aspecto espacial<sup>109</sup>.

---

<sup>109</sup> A análise do impacto da digitalização da economia para o aspecto espacial do ISS não é objeto deste trabalho. No entanto, o processo de digitalização da economia implica, para o ISS, as mesmas preocupações apontadas pela OCDE para a tributação internacional. Tendo em vista que a tributação do ISS se baseia em regra na presença de um estabelecimento prestador par afins de definição do local de tributação, a necessidade cada vez menor da alocação física de estabelecimentos produz riscos e desequilíbrios para distribuição dos recursos provenientes da arrecadação tributária.

Nesse sentido, a desmaterialização dos bens é, talvez, a consequência mais relevante para as discussões a respeito da subsunção das novas tecnologias à hipótese de incidência do ISS, porque, por meio dela, a evidência de um fazer, entendido como um esforço humano, fica diluída em uma série de códigos e informações que viajam em meio digital.

Dessa maneira, diversos doutrinadores têm questionado a incidência do ISS sobre algumas tecnologias, por entenderem que não há a ocorrência de uma obrigação de fazer propriamente dita. A título de exemplo, José Eduardo Soares de Melo (2018, p. 282) afirma que não incide ISS sobre as atividades de difusão de vídeos, áudio e texto pela internet, por não estar evidenciada uma obrigação de fazer na atividade. Por sua vez, Rodrigo de Freitas e Bruno Akio Oyamada (2018, p. 395-396) entendem não incidir o ISS sobre as atividades de computação em nuvem. Já Renato Lacerda de Lima Gonçalves (2005), Adolpho Bergamini (2014) e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira (2014) sustentam não incidir o ISS sobre as atividades de cessão de software.

Da perspectiva da desintermediação das atividades, há também impacto para o ISS. A aproximação de fornecedores e consumidores favorece a concentração da arrecadação nos grandes centros onde se situam os estabelecimentos prestadores. Não é mais necessário que uma empresa possua uma representação ou escritório em determinada cidade para que ela faça negócios com clientes lá domiciliados. A internet facilita estes negócios, prejudicando a arrecadação das cidades de “destino” dos serviços, isto é, aquelas onde estão domiciliados os seus consumidores.

Outra consequência deste fenômeno consiste na mudança das características dos intermediários das transações. Há uma notória redução de determinadas atividades de intermediação, por meio da constituição de agentes e comissionários. De outra sorte, grandes empresas de tecnologia passam a monopolizar os serviços de intermediação de forma remota, através de aplicativos e sites de compartilhamento. Assim, surgem empresas como a *Amazon*, que não só possuem estoque próprio de livros e outros acessórios, mas fazem intermediação para a venda desses bens que constituem o estoque de outras lojas. Ademais, empresas como o *Airbnb* promovem a intermediação entre pessoas físicas que desejam oferecer hospedagem/aluguel de imóveis e aquelas que querem fruir desses bens. Logicamente, essa alteração no *modus operandi* dos negócios de intermediação impacta o ISS de várias maneiras.

Por último, o fenômeno da desterritorialização põe em xeque o critério do estabelecimento prestador como aquele mais relevante para fins de determinação do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS. Tendo em vista que a relevância dos estabelecimentos

para a ocorrência das atividades torna-se cada vez menor, o local do consumo das atividades passa a ser maior indicador da capacidade contributiva evidenciada.

## **5.2 Identificando as novas tecnologias que ensejam dúvidas para a incidência do ISS**

Uma conclusão a respeito da aderência do aspecto material da hipótese de incidência do ISS aos novos modelos de negócio que resultam do processo de digitalização da economia passa pela identificação das tecnologias que revelam atividades situadas em uma zona cinzenta. Nesta zona cinzenta, deve haver uma dúvida razoável sobre a subsunção dessas atividades ao conceito de serviços.

Algumas das novas tecnologias que tem suscitado controvérsias nos aspectos da tributação não afetam diretamente este problema da subsunção. A dificuldade que elas impõem é mais da ordem prática, de como fiscalizar, cobrar, ou se referem aos outros aspectos da hipótese de incidência (onde e quando o fato gerador ocorreu, quanto se deve pagar e a quem). Um exemplo de tecnologia que traz este desafio é o da economia do compartilhamento. Naturalmente, as empresas que providenciam o compartilhamento de bens e serviços funcionam como intermediárias em relação às partes que se aproximam. Logo, sobre esta atividade, inequivocamente incide o ISS, restando discussões a respeito do local da tributação, entre outros de ordem prática. Assim, a economia do compartilhamento não será objeto de análise extensa neste trabalho.

As dificuldades que as novas tecnologias oferecem para o enquadramento no conceito de serviços estão normalmente ligadas à automatização, isto é, à ausência de uma atividade humana exercida no momento de seu fornecimento. Esta característica típica das atividades digitais costuma gerar dúvidas. Outra questão problemática é a da aderência da divisão entre as obrigações de dar e de fazer, tendo em vista que atividades são fornecidas e consumidas digitalmente, sem a evidenciação física delas. É na intersecção destas duas problemáticas que residem a maior parte dos problemas.

Neste sentido, este trabalho analisará em específico quatro atividades em que as questões acima expostas são preponderantes. São elas: o *download de software*, a *computação em nuvem*, o *streaming* e a impressão 3d.

### 5.3 Tributação do software

As discussões a respeito da incidência do ISS ou do ICMS sobre operações que envolvem *softwares* não são novidade no país e já datam de mais de 20 (vinte) anos. O *software* é, talvez, o grande precursor do processo de desmaterialização promovido pela economia em digitalização e, por isso, o estudo das repercussões tributárias sobre as transações que os envolvem é imprescindível. As conclusões obtidas são relevantes não só para a compreensão do alcance do aspecto material da hipótese de incidência do ISS, como também o do ICMS.

O conceito de *software*, ou programa de computador, é regulado pelo direito brasileiro. Dispõe o art. 2º da Lei nº 9.609/1998:

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Comentando o aludido dispositivo, Paulo Cesar Teixeira Duarte Filho e Arthur Pereira Muniz Barreto (2018, p. 173-174) concluem que “o *software* é, por essência, um bem intangível, que pode ser materializado ou não em uma plataforma ou suporte físico, este, quando presente, servindo como simples veículo”. Os *softwares* possuem, segundo os autores, ora a função de *software* de sistema, quando executam a função de controle das tarefas de um computador, ora a função de *software* aplicativo, quando executam tarefas úteis ao desenvolvimento do trabalho do usuário.

Ainda no esteio da regulamentação legal dos programas de computador, é importante frisar que a proteção à propriedade intelectual do *software* é a mesma conferida às obras literárias<sup>110</sup> e que, em regra, o uso do *software* é objeto de contrato de licença de uso<sup>111</sup>.

Como já detalhado no capítulo 3, o Supremo Tribunal Federal fixou, nos REs de nºs 176.626-3 (STF, 1998) e 199.464-9 (STF, 1999), paradigma sobre a incidência de ICMS sobre os denominados *softwares* de prateleira, ou exemplares *standard* de programas de computador.

---

<sup>110</sup> Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

<sup>111</sup> Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Nos termos do voto do ministro relator Sepúlveda Pertence, não seria possível atribuir a bens incorpóreos a condição de mercadorias, o que tornaria impossível a incidência do ICMS sobre os *softwares*. No entanto, as cópias dos programas de computador produzidas em série e comercializadas no varejo, na medida em que materializariam a criação intelectual através de um *corpus mechanicum*, poderiam ser consideradas mercadorias e, portanto, sua venda poderia ser gravada pelo ICMS.

Portanto, consoante a distinção feita no RE nº 176.626-3, os softwares podem ser classificados como de prateleira, isto é, aqueles fabricados em massa e destinados a uma pluralidade de usuários; de cópia única, entendidos como aqueles que se destinam ao atendimento de necessidades específicas de um usuário; e, por fim, os customizados, que são híbridos entre os *softwares* de prateleira e os de cópia única, uma vez que podem ser adaptados conforme necessidades do cliente (GONÇALVES, 2005, p. 70). Alice Marinho Corrêa da Silva et al. distinguem os *softwares* de prateleira dos de cópia única da seguinte forma:

Os softwares de prateleira (*off the shelf*) são programas de computador que constituem pacotes de programas bem definidos, estáveis, feitos em escala de produção, não levando em consideração as necessidades individuais de seus usuários, bem como não permitindo alterações nesse sentido.

Dessa forma, os softwares de prateleira são ofertados publicamente e vendidos por meio de estabelecimentos comerciais ao usuário, que deverá adaptar suas necessidades ao programa produzido em série.

[...]

O software cópia única é o programa de computador que é feito especificamente para determinado usuário, por meio de empresas ou profissionais liberais. Estas empresas e profissionais concebem o software para atender às necessidades do usuário.

Esta classe de software não é considerada mercadoria como o de prateleira, uma vez que este não poderia ser enquadrado como mercadoria, mas sim como propriedade intelectual (SILVA *et al*, 2017, p. 96).

Assim, a partir do paradigma supracitado, firmou-se o entendimento de que a comercialização das cópias dos programas de computador, materializadas em um suporte físico, distingue-se da licença de uso do *software*, que, obviamente, também ocorre na operação. O seguinte trecho do voto do ministro Sepúlveda Pertence torna mais clara esta distinção, ao assemelhar a venda de cópias de *softwares* de prateleira à venda de livros, *in verbis*:

"[...] quando o software standard é licenciado - a licença é uma permissão para fazer algo que de outro modo seria ilícito -, há na verdade dois contratos: por um lado, um contrato para que sejam fornecidas as manifestações físicas do software; e por outro, um contrato para atribuição de uma licença de uso do software. O contrato pelo qual o cliente é investido na posse do software será um contrato de compra e venda ou de doação se a propriedade sobre os meios físicos for transmitida ao licenciado; se não houver essa transmissão, tratar-se-á de um contrato de locação ou, porventura, de comodato. Mas o contrato de licença subsiste paralelamente, e é importante porque -

como veremos – os produtores de software, após a entrega do exemplar do software, continuam preocupados em proteger os direitos de propriedade intelectual sobre o software por eles criado, e em impor restrições ao uso do software entregue."

De fato. O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o *corpus mechanicum* de obra intelectual que nele se materializa. Tampouco, *a fortiori*, a assume o consumidor final, se adquire um exemplar do programa para dar de presente a outra pessoa. E é sobre essa operação que cabe plausivelmente cogitar da incidência do imposto questionado (STF, 1998, p. 322).

### 5.3.1 Download de software

A questão do software se tornou mais complexa na medida em que se popularizou a transferência eletrônica dos softwares através da internet, isto é, o *download*<sup>112</sup> destes arquivos. Com o *download*, ao menos em primeira análise, o cliente que adquire a licença de uso do *software* não recebe com ele nenhum suporte físico. Na verdade, a linguagem em que consiste o *software* é transmitida de um suporte físico (computador remoto) para outro (computador local) de posse do cliente. Não há, nesta transação, a tradição de um bem tangível.

Ao julgar Medida Cautelar na ADI nº 1.945/MT (STF, 2011), o STF enfrentou a questão do *download* de *software*, apontando para uma mudança em seu entendimento a respeito da necessidade de correspondência entre mercadorias e bens materiais, ou tangíveis. Nos termos do voto vencedor, já analisado com maior extensão no capítulo 3, o conceito de mercadoria não deveria se limitar aos bens corpóreos, até porque a própria Constituição prevê a incidência de ICMS sobre a transmissão de energia elétrica, que não seria um bem corpóreo em sentido estrito. Além disso, não haveria por que dispensar um tratamento diferente a situações idênticas, com a única diferença de que, em determinado caso, o cliente adquire o software em um disquete, CD-ROM, enquanto em outro ele o adquire por transferência eletrônica.

Nessa toada, a comercialização de exemplares *off-the-shelf* de programas de computador teria a condição de mercadoria, ainda que despida de sua materialização por meio de um suporte físico. Este entendimento foi incorporado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária –

---

<sup>112</sup> “O Download (baixar, em uma tradução simples) é um termo que corresponde à ação de transferir dados de um computador remoto para um computador local. Essa cópia de arquivos pode ser feita tanto a partir de servidores dedicados (como FTP, por exemplo), quanto pelo simples acesso a uma página da Internet no navegador” (BRITO, 2012, n.p.).

CONFAZ, através da publicação do Convênio ICMS nº 181, de 28 de dezembro de 2015, que autorizou os Estados a conceder “redução na base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres”. No referido instrumento, o Conselho incluiu entre as operações sujeitas à redução da base de cálculo e, por decorrência lógica, à tributação, as “operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados”<sup>113</sup>.

Nesse esteio, o CONFAZ ratificou o entendimento de que as operações de *download* de *software* são tributadas pelo ICMS quanto da publicação do Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, que regulamentou procedimentos de cobrança do ICMS sobre operações envolvendo “bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados”. As cláusulas 1ª e 2ª do referido Convênio são bastante elucidativas quanto à investida dos Estados sobre esta base tributária:

Cláusula primeira As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.

Cláusula segunda As operações com os bens e mercadorias digitais de que trata este convênio, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados anteriores à saída destinada ao consumidor final ficam isentas do ICMS.

Em sentido oposto, a Secretaria Municipal de Fazenda de São Paulo editou o Parecer Normativo SF nº 01, de 18 de julho de 2017, com o entendimento de que o licenciamento ou cessão de direito de uso de *software*, por meio de suporte físico ou de *download*, é sujeito ao ISS e não ao ICMS, tendo em vista estar enquadrado no subitem nº 1.05 da lista anexa à Lei nº 13.701/2003<sup>114</sup> (Lei que institui o ISS em São Paulo, reproduzindo a lista de serviços da LC nº 116/03). Ademais, o Parecer Normativo dispõe que é irrelevante o fato de o *software* ser

---

<sup>113</sup> Nesse sentido a cláusula primeira do Convênio: “Cláusula primeira Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, , Santa Catarina, São Paulo, Tocantins autorizados a conceder redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, relativo às operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados.”

<sup>114</sup> Art. 1º O Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados ("download de software"), ou quando instalados em servidor externo ("Software as a Service - SaaS"), enquadra-se no subitem 1.05 da lista de serviços do "caput" do artigo 1º da Lei nº 13.701 , de 24 de dezembro de 2003.

padronizado (*off-the-shelf*) ou ser produzido por encomenda (cópia única), sendo tributáveis pelo ISS ambas as situações.

Por sua vez, a Receita Federal tem se posicionado no sentido de que a aquisição de software de prateleira (*off-the-shelf*) possui a natureza de circulação de mercadoria e que, por este motivo, as remessas ao exterior realizadas como pagamento pela aquisição da licença de uso destes *softwares* não podem ser classificadas como royalties e nem estar sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte. Esta foi a posição adotada pela Coordenação de Tributação (COSIT) na solução de Divergência nº 27/2008, *in verbis*:

Não estão sujeitos à incidência de Imposto de Renda na Fonte (IRRF) nem à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) os valores remetidos ao exterior em pagamento pela aquisição ou pela licença de direitos de comercialização de software sob a modalidade de cópias múltiplas ("software de prateleira") (COSIT, 2008).

Posteriormente, a COSIT retificou o seu entendimento para esclarecer que são classificados como *royalties* as remessas para pagamento de licenças de comercialização e distribuição de *softwares*. Transcreve-se:

EMENTA: LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de software, para revenda a consumidor final, o qual receberá uma licença de uso do software, enquadram-se no conceito de royalties e estão sujeitas à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento). SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA QUE REFORMA A SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 27, DE 30 DE MAIO DE 2008. DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts.1º e 2º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998; art. 7º, inciso XII, da Lei nº 9.610, de 2 de fevereiro de 1998; art. 710 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (COSIT, 2017).

Portanto, é possível concluir que a Receita Federal tem interpretado que os *softwares* não customizados (*off-the-shelf*) são mercadorias, independentemente da existência de um suporte físico com ele conjugado.

Os críticos da visão dos *softwares standard* como mercadorias apontam principalmente para dois pontos. O primeiro, o de que mercadorias não podem ser bens incorpóreos. O segundo, o de que os *softwares* são objeto de contratos de licença, isto é, a propriedade dos *softwares* não é transmitida. Nessa linha, Renato Lacerda de Lima Gonçalves afirma:

Considerando que “comercialização” consiste na atividade de comprar e vender mercadorias, termo este que, segundo a melhor doutrina, é definido como “bens móveis corpóreos destinados ao comércio”, e isto *software* não é. Em primeiro lugar, porque *software* é bem incorpóreo. E, em segundo lugar, não são comprados e vendidos com frequência, mas sim têm seus direitos de uso negociados entre as partes, notadamente entre titular de direitos autorais e usuários. Caso admitíssemos que o mesmo *software* é comprado e vendido a cada operação de licença de uso, afrontariamos gravemente o caráter de exclusividade, pois teríamos tantos direitos reais de propriedade distintos quantos fossem as relações de licença de uso que vigorassem, o que seria inadmissível (GONÇALVES, 2005, p. 82).

Em sentido semelhante, embora com base em premissa diferente, Alberto Macedo aduz que o licenciamento de *software* nunca poderia ser equiparado à mercadoria, porque o uso do *software* constitui bem imaterial (serviço em acepção econômica) e porque não há transferência de titularidade do bem. *In verbis*:

No conceito constitucional de “operação de circulação de mercadoria”, a “operação de circulação” demanda a necessidade de haver a transferência de titularidade do bem, não só juridicamente, por contratos de compra e venda, por exemplo; mas faticamente, com a efetiva circulação, representativa da tradição.

No mercado de *software*, este nunca foi objeto de compra e venda, e sim de licença de uso, conforme o artigo 9º da Lei 9.609/1998, que prevê que “o uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença”. E se não há transferência de titularidade, já falta um dos requisitos para que o *software* possa ser considerado mercadoria.

[...] E esta última expressão dicotômica revela que como resultado da produção econômica, ou se circulam bens materiais (mercadorias) ou bens imateriais (serviços), neste último enquadrando-se o licenciamento de *software*, não havendo um *tertiu genus*, exatamente como é na Economia, e que a Constituição incorporou (MACEDO, 2017, n.p.).

Com base nos estudos empreendidos nos capítulos anteriores, conclui-se que não assiste razão aos críticos, quando afirmam que a transmissão de programas de computador através de *download* não poderia se caracterizar como mercadoria. Suas afirmações ora se baseiam na falsa premissa do primado do Direito Privado sobre o Direito Tributário, ora se baseiam em um conceito econômico ultrapassado de serviço e, por consequência, de mercadoria.

É cediço que há bens imateriais que não consubstanciam serviços, haja vista ser possível o seu estoque. Estes bens não são perecíveis, imediatamente consumidos, como os serviços. Pelo contrário, estes bens podem ser explorados economicamente. No caso do *software*, trata-se de uma criação intelectual que se sujeita às mesmas proteções jurídicas das obras literárias. Logo, é evidente a similaridade entre os softwares e as obras de literatura, que podem ser exploradas através da confecção de cópias (exemplares), que assumem a forma de mercadorias.

Deste modo, parece acertada a conclusão já admitida no RE nº 176.626-3 de que, na comercialização de exemplares *off-the-shelf*, se dá a transferência da propriedade de uma cópia

do *software*, tal qual ocorre quando um leitor adquire um exemplar de um livro. A licença de uso acompanha a cópia, haja vista que o titular do direito autoral sobre o *software* é, em princípio, aquele que tem o poder de autorizar o uso de sua obra. No entanto, a menos que o autor licencie os direitos de comercialização do *software*, o licenciado não pode reproduzir aquele arquivo de qualquer forma, assim como ocorre com uma obra literária, na medida em que o adquirente de um livro não pode reproduzi-lo por qualquer meio ou processo.

Portanto, sempre que ocorre um *download* de um arquivo acompanhado de uma licença de uso permanente, é razoável afirmar que ele foi incorporado ao patrimônio do adquirente o direito àquela cópia (pura e simplesmente). Este arquivo, inclusive, está em sua posse, uma vez que o arquivo está registrado em seu computador pessoal (suporte físico).

Conclusão semelhante é cunhada por Maurine Morgan Pimentel Feitosa, para quem incide o ICMS nas operações envolvendo *downloads*. No entanto, sua argumentação é ligeiramente distinta.

Conforme amplamente explanado, a cessão de uso de software de prateleira implica inequívoca transferência eletrônica de dados, de modo que a ocorrência ou não de tradição, nos termos em que delineada pelo código civil e autorizada pelo art. 49, Lei nº 9.610/1998, não constitui o elemento preponderante para fins de se aferir a ocorrência do fato gerador do imposto.

De outro lado, a assertiva de que a tributação de programas de computador pressuporia, necessariamente, a existência de suporte físico, tampouco parece se coadunar com a constante evolução da era virtual, de crescente desmaterialização dos bens. Dessa forma, entende-se que a tributação sobre o consumo prescinde do *corpus mechanicum*, alcançando diretamente as transferências digitais.

Por fim, há que se atentar para o fato de que incide o ISS sobre o download dos chamados *softwares* por encomenda (cópia única), na medida em que são atendidas especificações especialmente solicitadas pelo contratante. Nesse caso, há um serviço, porque se trata de uma **relação econômica, não consistente na mera transferência da posse direta de um bem, por meio da qual o fornecedor age em benefício do consumidor, substituindo-o e atribuindo-lhe uma utilidade**. O produto negociado é justamente a atividade de confecção e personalização do software, atividade esta que é consumida quando o software é criado e entregue ao destinatário. Trata-se, assim, de uma obrigação de fazer em sentido amplo, um serviço em sua acepção constitucional. Como este serviço foi definido na LC nº 116/03 no subitem 1.05 da lista, o *download* de *software* de cópia única deve ser tributado pelo ISS.

### 5.3.2 Computação em nuvem

Consoante as lições de Salvador Cândido Brandão Júnior e Tathiane Piscitelli (2018, p. 24), a computação em nuvem tem como primeiro pressuposto o propósito de armazenamento de dados em um local distinto daquele onde a empresa contratante desenvolve sua atividade. Assim, a computação em nuvem consiste primordialmente na hospedagem de dados em um servidor externo que, por sua vez, provê uma série de funcionalidades, como por exemplo a garantia da integridade, segurança e sigilo dos dados. Trata-se, assim, de uma espécie de terceirização de atividades de guarda e armazenamento dos dados, que permite à empresa a concentração de sua infraestrutura e recursos no desempenho da sua finalidade.

Em que pese o armazenamento de dados em um servidor externo constitua a base da computação em nuvem, este é apenas o ponto de partida para uma série de outras funcionalidades. É neste sentido que Alice Marinho Côrrea da Silva et al (2017, p. 96) definem a computação em nuvem como “a oferta de serviços, em um ambiente eletrônico, o que envolve o processamento de dados, a partir da utilização de softwares, programas de armazenamento de dados entre outros”. Estes serviços não requerem conhecimento do consumidor a respeito da localização física ou da configuração do sistema que os presta.

Nota-se, então, que o objetivo da computação em nuvem é o de reduzir os custos de infraestrutura do consumidor, que passa a consumir essa infraestrutura na forma de utilidades fruídas a partir de um fornecedor que a detém. A computação em nuvem dispensa a aquisição de *softwares* e *hardwares*, que passam a ser acessados sob demanda, em um movimento conhecido como *everything as a service – XaaS* (JÚNIOR; PISCITELLI, *op. cit.*, p. 25).

Nessa toada, a computação em nuvem é tecnologia altamente disruptiva que promove influência não só em empresas como em consumidores pessoas físicas. Se antes as organizações precisavam de grandes *data centers*, isto é, aqueles locais físicos onde ficavam concentrados os computadores e sistemas que processavam os dados em uma empresa (MOTTA FILHO, 2014), hoje tais estruturas são dispensáveis.

O *National Institute of Standards and Technology* (NIST), na qualidade de entidade de pesquisa vinculada ao Departamento do Comércio do Governo dos Estados Unidos, produziu um documento com objetivo de definir o conceito e as principais características da computação em nuvem. Transcreve-se a definição de computação em nuvem segundo o NIST:

A computação em nuvem é um modelo para permitir acesso remoto, conveniente e sob demanda a um conjunto compartilhado de recursos de computação configuráveis (por exemplo, redes, servidores, armazenamento, aplicativos e serviços) que pode ser

rapidamente provisionado e liberado com o mínimo esforço de gerenciamento ou interação do provedor de serviços (NIST, 2011, tradução livre).

Para o NIST, a computação em nuvem possui cinco características essenciais. São elas: o consumidor pode acessar as utilidades do ambiente sem necessidade de interação humana com o provedor do serviço; as utilidades estão disponíveis para o usuário em qualquer tipo de plataforma, como celulares, *tablets* ou *laptops*; os recursos computacionais servem a múltiplos consumidores em função da demanda dos usuários; a capacidade de provisionamento é elástica, podendo atender a demandas maiores dos usuários com rapidez; os serviços são controlados e otimizados automaticamente, providenciando transparência ao provedor e ao consumidor do serviço.

Por sua vez, a computação em nuvem se traduz em diversos “serviços” ou utilidades prestados pelos provedores, que costumam ser classificados em três tipos, a saber: (i) O *software as a service* (software como um serviço - SaaS); (ii) *platform as a service* (plataforma como um serviço - PaaS); e (iii) *infrastructure as a service* (infraestrutura como um serviço - IaaS). De acordo com Salvador Cândido Brandão Jr. et al (*op. cit.*, p. 33), estes serviços se diferenciam uns dos outros em função das camadas de acesso à nuvem do provedor. Assim, da camada mais interna para a mais externa, estão situados, respectivamente, o IaaS, o PaaS e o SaaS.

Dessa forma, no IaaS, tem-se o oferecimento de uma infraestrutura de hardware ao usuário, isto é, o usuário fica dispensado de possuir dispositivos físicos de armazenamento e processamento destes dados. Assim, o consumidor adquire pacotes de espaço, determinados em *megabytes*, *gigabytes* ou *terabytes*, em função de sua demanda. O que se destaca no IaaS é o fato de que o consumidor não possui controle ou gestão da infraestrutura da nuvem, contudo, ele possui o controle dos sistemas operacionais, do armazenamento e das aplicações instaladas.

Por sua vez, o PaaS se situa em uma camada superior em relação ao IaaS, na medida em que o provedor fornece não apenas a infraestrutura ao cliente, mas também uma plataforma de computação e ferramentas de programação, ideais para desenvolvedores de *software* (ROCHA; CASTRO, 2018, p. 23). Ou seja, no PaaS o cliente recebe uma plataforma mais estruturada para que ele implante suas próprias aplicações. O consumidor recebe insumos para a criação dos aplicativos, tais como programas, linguagens, bibliotecas, serviços e ferramentas providos pelo servidor (MENDONÇA FILHO, 2018, p. 465).

Por último, na camada mais externa da nuvem, o SaaS pode ser entendido como a operação em que o provedor fornece um ambiente virtual de *softwares* acessíveis de diversos

dispositivos sem o consequente fornecimento de acesso à infraestrutura subjacente, como os servidores e sistemas operacionais (FREITAS; OYAMADA, 2018, p. 379). O provedor da nuvem permite o acesso às aplicações com a conveniência de ser totalmente dispensada a administração da infraestrutura pelo consumidor.

Como se pode perceber, a computação em nuvem é tecnologia que permite o acesso remoto a diversas utilidades, sem que seja necessário o *download* de arquivos em dispositivos dos consumidores. Desse modo, as poucas respostas até então cunhadas em termos de tributação de *softwares* no Brasil restaram insatisfatórias para pacificar se as atividades praticadas pelos provedores de *cloud computing* seriam tributadas pelo ISS, pelo ICMS, ou por nenhum imposto.

Por exemplo, os Estados passaram a defender que as operações de SaaS seriam tributáveis pelo ICMS. Nos termos do Convênio ICMS nº 106/2017, que também regulamentava a cobrança do ICMS sobre o *download* de *software*, a disponibilização de bens ou mercadorias digitais por meio de *sites* ou plataformas eletrônicas seria tributável e recolhido para a unidade federada onde estivessem estabelecidos ou domiciliados os adquirentes dos bens.

Com base no Convênio ICMS nº 106/2017, o Estado de São Paulo publicou o Decreto nº 63.099/2017 e a Portaria CAT nº 24/2018, esta última deixando claro que os *softwares* de prateleira estariam sujeitos ao ICMS, ainda quando disponibilizados na nuvem<sup>115</sup>. Por sua vez, o já mencionado Parecer Normativo SF 1/2017<sup>116</sup>, da Secretaria Municipal de Fazenda de São Paulo, estatui que o SaaS deve ser compreendido na base tributária do ISS, assim como os *softwares* submetidos ao processo de *download*.

---

<sup>115</sup> Art. 1º Nas operações com bens e mercadorias digitais realizadas por meio de transferência eletrônica de dados destinadas a consumidor final domiciliado ou estabelecido no Estado de São Paulo deverão ser observadas as disposições desta portaria.

Parágrafo único. Para fins do disposto nesta portaria, são considerados bens e mercadorias digitais todos aqueles não personificados, inseridos em uma cadeia massificada de comercialização, como eram os casos daqueles postos à venda em meios físicos, por exemplo:

1. softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados (de prateleira), ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, independentemente de serem utilizados pelo adquirente mediante "download" ou em nuvem;
2. conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto, com cessão definitiva ("download"), respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos.

<sup>116</sup> Art. 1º O Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados ("download de software"), ou quando instalados em servidor externo ("Software as a Service - SaaS"), enquadra-se no subitem 1.05 da lista de serviços do "caput" do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003.

Parágrafo único. O enquadramento a que se refere o "caput", no tocante ao SaaS, não prejudica o enquadramento de parte da sua contratação nos subitens 1.03 e 1.07 da lista de serviços do "caput" do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 2003.

A Receita Federal também proferiu entendimento sobre a natureza do SaaS, enquadrando tais operações como serviços técnicos, o que significa, na esfera da competência tributária federal, a incidência de imposto de renda retido na fonte e da CIDE tecnologia<sup>117</sup>.

Na doutrina, há divisão entre os que entendem que o *cloud computing* não deve ser tributado por nenhum imposto e os que entendem que deve ser tributado pelo ISS. Para Sérgio Papini de Mendonça Uchoa Filho e Iris Cintra Basilio, incide o ISS sobre as três modalidades de computação em nuvem, conforme se reproduz:

No que concerne ao tema do *cloud computing*, entendemos que estando presentes as modalidades SaaS, IaaS e PaaS, já detalhadas acima, o(s) serviço(s) é(são) perfeitamente identificável(is) e o tributo a ser cobrado é o ISS. O fundamento para tal conclusão, - pela tributação do ISS, no caso da confirmação do contexto fático dos modelos negociais atualmente conhecidos pelo *cloud computing* - está na natureza das próprias operações, que em princípio envolvem o dever do contratado de não apenas disponibilizar o acesso à infraestrutura desejada, ao *software* ou à plataforma, mas também assegurar o correto funcionamento, atualizações, aumento da capacidade de armazenamento de dados conforme a demanda, além de outras funcionalidades previstas em contrato, oferecendo utilidades econômicas que consistem em prestações de serviços eletrônicos ou digitais em ambientes virtuais (UCHOA FILHO; BASÍLIO, 2018, p. 465).

No mesmo sentido, porém com nível maior de precisão, Daniela Silveira Lara et al (2018, p. 395 *et seq.*) defendem em regra a incidência do ISS, contudo, abordam também a problemática do enquadramento das diferentes modalidades na lista de serviços. Para eles, as operações de *IaaS* possuem a natureza jurídica de cessão de uso de espaço virtual, com atividades preponderantes de armazenamento e processamento de dados. Esta cessão de espaço caracteriza uma obrigação de fazer, logo, o *IaaS* se inclui na hipótese de incidência do ISS, adequando-se ao subitem 1.03 da lista de serviços anexa à LC nº 116/03<sup>118</sup>. Já o *PaaS*, em que pese possua a natureza de serviço, não possui previsão na lista anexa, uma vez que sua atividade não coincide com o processamento e armazenamento de dados, caracterizando-se por uma gama complexa de utilidades. Por último, os autores afirmam ser incabível a incidência do ICMS

---

<sup>117</sup> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF  
 EMENTA: SOFTWARE AS A SERVICE. SERVIÇO TÉCNICO. TRIBUTAÇÃO. Incide imposto de renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de Software as a Service (SaaS), considerados serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico. DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999; art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001; art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014.

<sup>118</sup> 1 - Serviços de informática e congêneres.

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

sobre o *SaaS*, considerando que, mesmo que houvesse uma evolução do conceito constitucional de mercadoria, esta evolução nunca poderia abarcar um direito de uso temporário, como ocorre no caso. Assim, o *SaaS* deve ser enquadrado como serviço, já que se refere a uma altíssima gama de obrigações de fazer inerentes a tais contratos, sendo possível o uso do subitem 1.05 da lista anexa para tributar as operações.

Por outro lado, Rodrigo de Freitas e Bruno Akio Oyamada defendem que não pode incidir ISS, tampouco ICMS, nas operações envolvendo *cloud computing*. Transcreve-se:

No caso específico das operações de *cloud computing*, como visto, não há em regra o desenvolvimento de *software* para atender às necessidades específicas do cliente (“*software* por encomenda”), mas sim o oferecimento de utilidades que se configuram como a disponibilização de infraestrutura no ambiente virtual, que pode ou não estar acompanhada da licença de uso de *softwares* padronizados, os quais em regra independem de qualquer interação humana para viabilizar sua utilização pelo usuário (FREITAS; OYAMADA, *op. cit.*, p. 390).

[...]

Diante dessas considerações, é possível concluir que as operações de *cloud computing* não estão dentro do campo de competência do ICMS por não envolverem a transferência da propriedade de bens corpóreos ou incorpóreos, mas, quando muito, o licenciamento ou cessão de uso de *software* (FREITAS; OYAMADA, *op. cit.*, p. 395).

Respeitando-se as opiniões contrárias, parece que outra conclusão não pode ser obtida da análise dos serviços fornecidos por meio da computação em nuvem que não a qualificação de tais atividades enquanto serviços. Ora, não é à toa que estas atividades são chamadas de serviços. Elas são assim denominadas porque o seu núcleo é justamente o oferecimento de utilidades suficientes para a satisfação de necessidades específicas dos consumidores, que não correspondem a transferência da propriedade ou da posse de qualquer bem, material ou não. O ato de disponibilizar um espaço de armazenamento, uma plataforma para desenvolver aplicações, ou mesmo um software em um ambiente externo, se assemelham à grande maioria dos serviços a que se referem os itens da lista anexa à LC nº 116/03.

Por exemplo, o subitem 12.16 da lista trata da exibição de filmes, entrevistas, musicais etc. Tais serviços são semelhantes aos de computação em nuvem, tendo em vista que seu núcleo é a disponibilização de um conteúdo em um espaço que pertence, em regra, ao fornecedor. Disponibilizar, no sentido aqui utilizado, significa permitir o uso de algo sem a efetiva entrega de sua posse. Sempre que há disponibilização, há um fazer em sentido amplo, como já abordado no capítulo 4 desta obra.

Por todo o exposto, é possível afirmar que a computação em nuvem, nas modalidades de *IaaS*, *PaaS* e *SaaS* denotam **relações econômicas não consistentes na mera transferência da posse direta de um bem por meio das quais o fornecedor age em benefício do**

**consumidor, substituindo-o e atribuindo-lhe uma utilidade.** Logo, são serviços, desde que previstos na lista anexa à LC nº 116/03, o que ainda não ocorre apenas com o *PaaS*, como bem observado por Daniela Silveira Lara et al (2018).

## 5.5 *Streaming*

O termo *streaming* é radicado na língua inglesa e pode ser traduzido para o português como “fluxo de mídia”. Assim, *streaming* constitui um processo de distribuição de dados de multimídia, ou similares, cujas informações não são armazenadas no disco rígido dos dispositivos receptores, mas transmitidas remotamente (KISCHINEVSKY et al, 2015).

Para Alberto Macedo (2019, p. 514), *streaming* é a “tecnologia de transmissão de áudio e/ou vídeo pela internet, a qual permite que a transmissão de áudio e vídeo seja realizada sem a necessidade de se fazer o download de todo o conteúdo a ser transmitido antes de se ouvir a música ou assistir o vídeo”. Esta tecnologia envolve um sistema de buffer, que armazena o conteúdo em pequenas partes e equilibra o download do conteúdo com a sua respectiva exibição, evitando que o áudio ou vídeo seja exibido com cortes. Trata-se de um sistema que opera pela coleta de pacotes de arquivos reserva, que permitem que os atrasos na obtenção de pacotes, oriundos de falhas na transmissão, não provoquem a interrupção da exibição.

Nesse sentido, a tecnologia de *streaming* se diferencia do download de conteúdos através da rede computadores, tendo em vista que, por meio do sistema de buffer (arquivo em memória de curta duração), os dados que compõem o arquivo são descartados e não permanecem no computador (MARTONE; CARPINETTI, 2007, p. 133).

O *streaming* é considerado pela doutrina especializada como uma espécie do gênero aplicações *over the top* (OTT). As aplicações *over the top* são definidas pelo Órgão de Reguladores Europeus para as Comunicações Eletrônicas (BEREC, 2016, tradução livre) como “conteúdos, serviços, ou aplicativos fornecidos aos usuários finais através da rede pública de internet.”. É interessante ressaltar que as aplicações OTT não se confundem com os serviços de comunicação prestados pelos provedores de acesso à rede, constituindo todo o conteúdo, serviços e aplicações oferecidas diretamente aos usuários por meio dela. Como exemplos de serviços OTT, pode-se listar os serviços de mensagem instantânea (Whatsapp, Telegram,

Skype, entre outros), o conteúdo baseado na rede, como sites de notícias, redes sociais etc, além do conteúdo de multimídia disponibilizado através de download ou *streaming*.

Por meio da análise dos termos de uso das aplicações populares de *streaming*, é possível compreender o objeto dos contratos e da atividade desempenhada. Por exemplo dispõem os termos de uso do contrato oferecido pela *Netflix* (2018):

A Netflix fornece um serviço personalizado de assinatura que permite aos nossos assinantes acessar filmes e séries ("conteúdo da Netflix") transmitidos pela Internet para determinados televisores, computadores e outros aparelhos conectados à Internet ("aparelhos compatíveis com a Netflix").

Estes Termos de uso regulam a sua utilização do serviço Netflix. Usados nestes Termos de uso, os termos "serviço Netflix", "nosso serviço" ou "o serviço" significam o serviço personalizado fornecido pela Netflix, para busca e visualização do conteúdo da Netflix, incluindo todos os recursos e funcionalidades, recomendações e avaliações, o site e as interfaces do usuário, assim como todo o conteúdo e software associados ao serviço.

4.2 [...] Durante sua assinatura Netflix, a Netflix concede a você um direito limitado, não exclusivo e intransferível para acessar o serviço Netflix e assistir ao conteúdo da Netflix. Exceto pelo descrito acima, nenhum outro direito, titularidade ou participação lhe é concedido. Você concorda em não utilizar o serviço em exibições públicas.

4.3 [...] Você pode assistir ao conteúdo da Netflix, primordialmente no país onde fez sua inscrição e somente nas áreas geográficas onde oferecermos nosso serviço e tivermos licenciado esse conteúdo.

4.4. O serviço Netflix, inclusive o catálogo de conteúdo, é atualizado regularmente. Além disso, diferentes aspectos do serviço são testados de forma contínua, incluindo o site, as interfaces de usuário, os recursos promocionais e a disponibilidade do conteúdo da Netflix.

Em uma análise preliminar dos termos de uso supracitados, é possível concluir que a NETFLIX se obriga para com os respectivos contratantes a disponibilizar um determinado conteúdo de mídia, denominado "conteúdo da Netflix". Este conteúdo é disponibilizado por meio de um serviço personalizado de assinatura e transmitido através da internet para dispositivos compatíveis com a rede. Segundo a empresa, o serviço fornecido implica a possibilidade de busca e visualização do conteúdo, com recursos, funcionalidades, recomendações e avaliações do site, bem como interfaces do usuário.

Percebe-se que se trata de um *software* complexo, que não se limita a exibir um filme, ou seriado, mas que possui uma série de utilidades agregadas. Conforme explicitado nos termos de uso, o catálogo de conteúdo é atualizado regularmente e os serviços são testados de forma contínua.

Ademais, é importante dizer que os termos de uso afirmam uma restrição geográfica para o acesso ao aplicativo, por restrições relativas ao licenciamento do conteúdo.

Por sua vez, os termos de uso da *Spotify* (2019) são mais claros quanto aos direitos garantidos no contrato, que não envolvem nenhuma transferência de propriedade, mas uma

licença de uso do conteúdo por ela disponibilizado. Pela sua relevância, destaca-se a cláusula quarta dos termos:

O Serviço Spotify e o Conteúdo são propriedade do Spotify ou dos licenciadores do Spotify. Concedemos a você uma licença limitada, não exclusiva e revogável para fazer uso do Serviço Spotify, e uma licença limitada, não exclusiva e revogável para fazer uso pessoal, não comercial e de entretenimento do Conteúdo (a "Licença"). Esta Licença deverá permanecer em vigor até e a menos que seja encerrada por você ou pelo Spotify. Você promete e concorda que está usando o Conteúdo para seu uso pessoal, não comercial e de entretenimento, e que não redistribuirá ou transferirá o Serviço Spotify ou o Conteúdo.

Os aplicativos de software e o Conteúdo do Spotify são licenciados, e não vendidos, para você, e o Spotify e seus licenciadores detêm a propriedade de todas as cópias dos aplicativos de software e do Conteúdo do Spotify, mesmo após a instalação em seus computadores pessoais, celulares, tablets e/ou outros dispositivos relevantes ("Dispositivos") (2019, n.p.).

Dessa forma, é possível afirmar que o contrato firmado entre a *Spotify* e seus usuários envolve duas licenças de uso, uma relativa ao software por ela desenvolvido e disponibilizado e outra relativa ao conteúdo que a *Spotify* detém, obtido junto aos artistas e produtores musicais.

Muito embora os termos de uso da *Netflix* não explicitem os respectivos licenciamentos com a mesma clareza daqueles relativos ao *Spotify*, entendemos que se trata de relações jurídicas bastante assemelhadas. Conclui-se que, ao menos em relação a estes modelos de negócios, que envolvem *softwares* acoplados à internet, os serviços de *streaming* envolvem disponibilização de conteúdo mediante cessões de direito de uso. Estes licenciamentos se relacionam tanto ao software, quanto aos direitos autorais relativos ao conteúdo disponibilizado.

É justamente em decorrência desta relação entre os serviços de *streaming* e as cessões de direitos autorais que diversos doutrinadores passaram a defender que esta atividade tem natureza jurídica de uma cessão de direitos. Neste sentido, Betina Treiger Grupenmacher (2018, p. 329) afirma que “os serviços *over the top* transmitidos por *streaming* são disponibilizações de conteúdo de áudio e vídeo sem cessão definitiva, em razão do que possuem a natureza jurídica de cessão de direitos[...]”, concluindo que tais atividades não podem se equiparar a prestações de serviços. Na mesma toada, José Eduardo Soares de Melo (2019, p. 274-275) entende que os contratos de *streaming* “na realidade jurídica, compreendem, a cessão de direitos autorais” e que, por não caracterizarem um negócio jurídico relativo a uma obrigação de fazer, não podem ser tributados pelo ISS.

Em entendimento diverso, Rodrigo Corrêa Martone e Ana Carolina Carpinetti (2007, p. 142-143) defendem que as exibições de conteúdo via *streaming* possuem como núcleo a própria

exibição, que constitui uma obrigação de fazer e, portanto, sujeitam-se ao ISS. Em obra publicada em período anterior ao da inclusão do subitem 1.09 na Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, os autores supracitados classificam a atividade nos subitens 12.14 e 12.16 da Lista, relativos o fornecimento de música e exibição de filmes.

Por fim, é relevante destacar a posição de Ricardo Augusto Alves dos Santos, (2019, p. 706) para quem a disponibilização do conteúdo não se limita à cessão de direito de uso desses bens, mas se reveste de uma série de “obrigações de fazer indispensáveis à transmissão dos arquivos de som e imagem aos usuários finais”. Nesse prisma, o contrato firmado entre as empresas de *streaming* e os usuários teria uma natureza complexa e *sui generis*. Portanto, a tributação destes serviços pelo ISS só é possível a partir da vigência da Lei Complementar nº 157/2016.

#### 5.5.1 Da incidência do ISS sobre o *streaming*

De início, cabe dizer que a Lei Complementar nº 157/2016 incluiu expressamente um novo subitem à lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 com vistas à tributação do *streaming*. Logo, o legislador complementar estabeleceu a premissa de que o *streaming* é serviço, e como tal, deve ser tributado pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, o ISS, de competência dos Municípios, nos termos do art. 156, inciso III, da Constituição Federal. Os serviços de *streaming* foram tipificados na lista da seguinte maneira:

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

Resta, então, averiguar se a atividade de disponibilização de conteúdos de áudio e vídeo através da internet pode ser considerada serviço, dados os limites interpretativos da norma de competência tributária do ISS.

Como visto no capítulo IV, de acordo com a perspectiva restritiva dada pelo Supremo Tribunal Federal ao conceito constitucional de serviços, pode-se definir serviço como **toda relação econômica, não consistente na mera transferência da posse direta de um bem, por**

**meio da qual o fornecedor age em benefício do consumidor, substituindo-o e atribuindo-lhe uma utilidade.**

Nesse esteio, é necessário observar que a definição de streaming envolve distribuição de dados de multimídia ou similares que não são armazenados nos dispositivos dos destinatários. Do ponto de vista do primeiro requisito da definição de serviços, tem-se claramente estabelecida uma relação econômica entre o fornecedor das aplicações e o consumidor dos conteúdos.

Por outro lado, é evidente que os serviços de streaming não implicam a mera transferência da posse direta de um bem. A uma porque os conteúdos transmitidos não são armazenados nos dispositivos destinatários. Logo, trata-se da satisfação de uma necessidade do consumidor, que não é estocável e que é consumida imediatamente. O fornecedor do *streaming* disponibiliza o conteúdo, mas não transfere a posse deste conteúdo. Neste ponto é relevante a constatação de que, mesmo que juridicamente possa se considerar que esta disponibilização de conteúdo requer uma cessão de direitos de uso, em nenhum momento o uso do conteúdo, para consumo pessoal, significa a posse do conteúdo, até porque quem detém o uso econômico é o fornecedor das aplicações. A questão da posse fica evidente, na medida em que a inadimplência do consumidor dá ao fornecedor o poder de suspender imediatamente o acesso ao conteúdo.

Portanto, estão presentes nos serviços de *streaming* as duas condições para que uma atividade possa ser considerada serviço. Eles criam uma utilidade imediata para o tomador, ao mesmo tempo que não representam a mera transferência da posse direta de um bem. Logo, a disponibilização do conteúdo representa uma obrigação de fazer em sentido amplo, isto é, um serviço em sua acepção constitucionalmente admitida.

Por fim, cabe salientar que o *streaming*, na qualidade de aplicação *over-the-top*, nunca pode se confundir com o serviço de comunicação. O serviço de comunicação é ofertado pelos provedores dos aplicativos que tornam possível a relação comunicativa entre o emissor e o receptor (SANTOS, *op. cit.* p. 709), enquanto a aplicação *over-the-top* é justamente aquela atividade que oferece novas utilidades ao usuário de um serviço de comunicação. Nesse sentido, o *streaming* é qualificado como um serviço de valor adicionado<sup>119</sup>. Tal distinção é importante,

---

<sup>119</sup> O Serviço de Valor Adicionado é definido no art. 61 da Lei nº 9.472/1997 (Lei Geral das Telecomunicações): “Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

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

tendo em vista que o art. 155, II, da CF coloca entre as competências dos Estados a tributação dos serviços de comunicação, não sendo este o caso das aplicações *over-the-top*<sup>120</sup>.

## 5.6 Impressão 3D

De acordo com Thierry Rayna e Ludmila Striukova (2014), a impressão 3D, também denominada de manufatura aditiva (*additive manufacturing*, AM), pode ser descrita como o procedimento em que um objeto tridimensional é impresso, isto é, construído, a partir da adição de materiais específicos camada por camada. Assim, segundo os referidos autores, trata-se de um processo de fabricação que se diferencia dos tradicionais, na medida em que eles trabalham com a premissa da subtração de objetos a partir da matéria prima<sup>121</sup>. A primeira etapa do procedimento passa pela criação de um modelo digital do objeto a ser impresso, o que geralmente é realizado por meio de um software de modelagem 3D (muitos dos quais gratuitos). É possível que o modelo seja criado a partir de um scanner 3D, reproduzindo um objeto tangível por ele scaneado.

Neri Volpato e Jonas de Carvalho (2018, p. 17) definem a impressão 3D como “um processo de fabricação por meio da adição sucessiva de material na forma de camadas, com informações obtidas diretamente de uma representação geométrica computacional 3D do componente”. Trata-se, assim, nas lições dos citados autores, de um processo aditivo que permite a fabricação de componentes físicos a partir dos mais variados tipos de materiais, em um processo totalmente automatizado e rápido quando comparado aos meios tradicionais de fabricação.

Uma vez esclarecido como se dá o processo de impressão 3D, é inevitável a comparação desta tecnologia com a de um item familiar, a impressora de mesa. A impressora basicamente

---

<sup>120</sup> No mesmo sentido, Alberto Macedo (2019).

<sup>121</sup> Neri Volpato e Jonas de Carvalho descrevem os principais processos de fabricação: “Os principais processos de fabricação possuem princípios baseados na moldagem do material, que envolve ou não a sua fusão (por exemplo, vários tipos de fundição de metais em moldes permanentes ou não, moldagem por injeção de plástico metalurgia do pó, moldagem de peças em fibra de vidro etc.); na remoção (ou subtração) de material, até se chegar à forma desejada [...]; na conformação, que gera a geometria final da peça a partir da deformação plástica do material inicial (por exemplo, forjamento, conformação e estampagem de chapas, extrusão, laminação, entre outros); na união de componentes [...]. que pode promover a junção de partes mais simples para compor uma peça mais complexa; e na divisão dos componentes (por exemplo, serragem e cortes, que faz o contrário da união. No final da década de 1980, um novo princípio de fabricação baseado na adição de material foi apresentado, denominado atualmente de AM ou impressão 3D “(VOLPATO; CARVALHO, 2018, p. 16).

imprime o objeto, através do emprego de um processo aditivo que esguicha um plástico derretido e, através de um laser, endurece as camadas do material de modo a modelá-lo (DESAI; MAGLIOCCA, 2013).

É inegável a constatação de que a impressão 3D traz desafios em matéria de tributação do consumo. Nessa toada, Flávio Veitzman (2018) descreve alguns desses desafios:

[...] Este é justamente o caso da utilização de impressoras 3D em escala comercial: dentistas passarão a produzir diretamente, por meio de impressoras 3D, próteses a serem utilizadas por seus pacientes; hospitais também fabricarão as próteses, ou até mesmo órgãos a serem utilizados por seus pacientes em cirurgias; indústrias imprimirão as próprias máquinas que irão compor os seu ativo permanente, as quais serão utilizadas para a fabricação dos bens a serem comercializados junto aos seus consumidores; distribuidores/lojistas poderão imprimir (“fabricar”) os bens a serem comercializados junto aos seus consumidores, por que não, poderão imprimir, no conforto de suas residências, os próprios bens que serão objeto de seu consumo. [...] Essas transformações tão significativas na organização das cadeias comerciais e de produção colidem frontalmente com conceitos tradicionais de tributação, que pressupõem operações comumente encontradas na “velha economia”: circulação física de mercadorias, produção industrial, importação e exportação envolvendo bens físicos, de “carne e osso” etc.

A impressão 3D é uma tecnologia que tem por consequência mais evidente a desintermediação das transações. A posse de um equipamento de impressão 3D é o suficiente para que um consumidor possa satisfazer a sua necessidade obtendo diretamente do produtor o bem de que necessita. Sequer será necessário que o produtor, ele próprio ou indiretamente através de uma outra empresa, faça o transporte do bem até o endereço do consumidor. O bem é materializado ali mesmo, em sua casa ou estabelecimento. Mais até do que isso, dado que diversos *softwares* de modelagem são disponibilizados sem custo para os consumidores, eles próprios terão condições de satisfazer suas necessidades sem custos de contratação e, nesse caso, sem incorrer em qualquer tributo, salvo o incidente sobre a aquisição da matéria prima.

Por outro lado, no sentido inverso da desmaterialização dos bens, a impressão 3D funciona como um novo método de fabricação de bens materiais. O usuário de uma impressora 3D passa a condição de fabricante dos bens de consumo que ele mesmo usufrui. Esta manufatura pode ser produzida a partir de um arquivo digital adquirido, ou por meio de uso de *softwares* e aplicações de uso livre na internet. Nesse sentido, haveria a incidência do ISS na cessão destes *softwares* que contém *designs* dos bens de consumo desejados?

Para Alberto Macedo (2018), a resposta é negativa. Para o autor, a venda dos arquivos digitais estaria sujeita ao IPI e ao ICMS, porque estes arquivos são vendidos com a vocação única de serem impressos. Como seu uso inevitavelmente acarretará a existência de um bem

material, não poderia haver a incidência do ISS, qualificado por ele como bem imaterial<sup>122</sup>.

Transcreve-se:

Mas uma celeuma surge em relação à primeira empresa. Se ela, que elaborou o arquivo digital de modelo 3D, vender esse arquivo digital, qual fato gerador estará realizando, dado que está vendendo um bem imaterial? Lembremos que serviço de qualquer natureza, sujeito à incidência do ISS, é justamente bem imaterial, em contraposição a mercadoria, que é bem material.

Aqui, surge a necessidade de considerar a evolução dos tempos e verificar se esse arquivo digital só tem utilidade após impresso seu modelo 3D ou não. Se o adquirente desse arquivo digital não tem como utilizar o bem resultante dele enquanto não impresso, então estamos falando de um bem que, em que pese esteja imaterial (no momento da venda e aquisição), tem a vocação de só poder ser utilizado depois de impresso seu modelo 3D (denominemos, doravante, como “arquivo digital com vocação para ser impresso”).

Nessa situação, estamos falando de incidência de ICMS e IPI. ICMS porque é um bem com vocação de ser impresso para poder ser utilizado, e IPI porque a empresa que elabora esse arquivo digital de modelo 3D está modificando a natureza de um bem, e em seguida vendendo-o, ainda que imaterial, mas com vocação para ser impresso, para terceiro (MACEDO, 2018, p. 188).

Concordamos com o autor que, no caso em comento, incidirá o ICMS e o IPI. No entanto, entende-se que a incidência destes impostos, em detrimento do ISS, não está relacionada ao fato de o bem ter a única vocação de ser impresso, isto é, materializado. Independentemente de sua materialização, o critério que denota ser o arquivo digital de impressão 3D uma mercadoria é o fato de ele ser produzido e comercializado em escala. O vendedor, quando disponibiliza o arquivo para ser vendido em sua “prateleira virtual”, o faz como se estivesse comercializando qualquer outra mercadoria. Quando o comprador adquire aquele arquivo, ele adquire um exemplar daquela criação, que tem natureza jurídica de obra intelectual. Aqui aplica-se a mesma lógica dada ao *download* de software.

No entanto, é possível visualizar situações nas quais se caracteriza o fornecimento de um serviço, sendo possível a tributação do ISS. Caso o consumidor contrate um *designer* para fabricar um protótipo mediante especificações por ele demandadas, estar-se-á diante de um autêntico serviço, porque a utilidade criada não consiste na mera entrega de um bem, mas na sua criação sob demanda. Inclusive, tal serviço já pode ser tributado a partir do subitem 23.01 (serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres) da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, haja vista que a atividade consiste em um desenho industrial, ou no mínimo um congêneres. A definição de desenho industrial é dada pela Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996, conhecida como a lei de propriedade industrial, *in verbis*:

---

<sup>122</sup> Para mais informações, ver item 2.1.2 do Capítulo 2.

Art. 95. Considera-se desenho industrial a forma plástica ornamental de um objeto ou o conjunto ornamental de linhas e cores que possa ser aplicado a um produto, proporcionando resultado visual novo e original na sua configuração externa e que possa servir de tipo de fabricação industrial.

Outro caso de serviço atrelado à tecnologia de impressão 3D ocorre caso o consumidor possua um protótipo (arquivo digital) mas não possua a impressora, solicitando assim a uma determinada empresa que imprima o arquivo. A atividade de impressão pode ser sujeita ao ISS, caso prevista a atividade na lista de serviços. É discutível se a esta atividade ser enquadrada no atual subitem 13.05 da lista<sup>123</sup>.

Por fim, cabe destacar o entendimento dado pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal por meio da Solução de Consulta nº 97 da COSIT, de 25 de março de 2019 (COSIT, 2019). Segundo o parecer da COSIT, o estabelecimento que executa atividade de impressão 3D é, em regra, contribuinte do IPI, salvo nos casos de execução por encomenda direta do consumidor ou usuário. O parecer da COSIT, em suas conclusões, se aproxima daquelas por nós defendidas.

Sendo assim, verifica-se que a impressão 3D não oferece maiores desafios à tributação nacional no que se refere ao alcance material dos tributos. Ora as atividades serão sujeitas ao ICMS e o IPI, ora ao ISS. Talvez os maiores problemas associados a esta tecnologia estejam ligados ao critério espacial da incidência, na medida em que frequentemente ocorrerão casos de “importações de serviços” ou de mercadorias (arquivos digitais), sem qualquer passagem por uma aduana.

---

<sup>123</sup> “Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarem sujeitos ao ICMS.”

## CONCLUSÃO

Como percebido ao longo dos capítulos precedentes, há uma dificuldade histórica na definição de um conceito da expressão “serviços de qualquer natureza”. Esta dificuldade possui origem em diversos aspectos. O primeiro deles deriva da ambiguidade do termo serviços na linguagem comum, que pode ser usada em sentidos bastante distintos. Ademais, sob o aspecto da economia, ficou demonstrado que o uso do termo serviços foi associado impropriamente a uma atividade econômica residual, tendo em vista que nos séculos XVIII e XIX as atividades produtivas mais relevantes eram a agropecuária e a indústria. Assim, a residualidade dos serviços proposta pelos economistas trouxe confusão na delimitação de um significado para a palavra.

Aos problemas terminológicos, o ISS acrescenta outras questões, derivadas do contexto histórico de seu surgimento. O ISS é, ao mesmo tempo, um sucessor do Imposto Sobre Vendas e Consignações, do Imposto sobre Indústrias e Profissões, do Imposto sobre Transações e do Imposto Sobre Diversões Públicas. Como se tratava de impostos com características diferentes entre si, o ISS abrigou algumas contradições. Em parte, é um imposto devido sobre valores fixos, como o IIP, em parte, é devido a partir do movimento econômico das empresas, como o IVC. Em alguns casos os materiais e serviços tomados pelo prestador são dedutíveis da base de cálculo do imposto devido na prestação, como um autêntico IVA, em outros o imposto incide de forma cumulativa. Estas complexidades fazem do ISS um imposto que suscita muitas discussões. Uma delas é primordial: no que consiste o aspecto material da hipótese de incidência do ISS? O que são os serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, da Constituição, definidos em lei complementar? O que é uma prestação de serviços, como positivada na Lei Complementar nº 116/2003?

Desde a publicação da Emenda Constitucional nº 18/1965, ao longo dos anos diversos doutrinadores tentaram esclarecer o conteúdo material da hipótese de incidência do ISS, fixando limites ora mais largos, ora mais restritos. A eficácia da lei complementar e da lista de serviços para restringir o seu alcance foi questionada. O Supremo Tribunal Federal, por diversas vezes, foi provocado sobre a incidência do ISS em algumas atividades, ora previstas na lista, ora não previstas.

O resultado do enfrentamento dessas discussões foi uma interpretação do texto constitucional ainda não pacificada, nem na doutrina, nem na jurisprudência. Contudo, não se

pode dizer que estes mais de cinquenta anos de experiência não produziram frutos. Eles revelaram uma forma de pensar, um conceito que repousa inerte nas decisões e nos comentários doutrinários.

Para chegar a esta definição do alcance da norma de competência do ISS, é necessário rejeitar algumas concepções defendidas por parte da doutrina. Entre elas, a de que existe uma preponderância de sobreprincípios ligados à interpretação restritiva do poder de tributar. Esta tese, defendida por Humberto Ávila (2004), prescreve que no sistema tributário nacional existiria uma preponderância de princípios gerais e índole garantista. Tal visão contrasta com os objetivos constitucionais de construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Nestes objetivos, revela-se a ponderação entre os valores de liberdade e igualdade, segurança e justiça (TORRES, 2005). A afirmação sobre uma prevalência de sobreprincípios garantistas no direito tributário só pode ser aceita no contexto de uma sociedade amparada por um ideal libertário, o que não é confirmado pela Constituição Federal de 1988. Pelo contrário, a Constituição afirma um Estado Democrático de Direito, resultado das tensões entre as posições mais liberais e protetivas e as mais interventivas e sociais (GRECO, 2001).

Ademais, para chegar a uma definição conclusiva a respeito do significado da expressão “serviços de qualquer natureza”, é necessário recusar a premissa do império do direito privado sobre o direito constitucional tributário. É certo que as normas constitucionais são construídas pela sociedade e, portanto, recebem a influência da linguagem comum, jurídica, científica extrajurídica etc. (VELLOSO, 2005). Logo, não é correta a afirmação de que os conceitos utilizados pelo direito privado devem prevalecer sobre outros importados de outras ciências, mas juridicizados na Constituição. Há que se buscar aquele conceito que melhor corresponda às intenções do legislador constitucional e à evolução natural dos conceitos que é inerente à linguagem, seja ela comum ou técnica.

Sendo assim, é possível identificar que a Constituição utiliza o termo serviços de múltiplas formas, muitas delas ligadas ao ciclo econômico de bens e serviços. Debruçando-se sobre a ciência econômica e sobre estudos mais recentes a respeito dos serviços, verifica-se um processo de revisão do conceito de serviços. A antiga associação entre serviços e bens imateriais, que justificou a tese de Bernardo Ribeiro de Moraes na década de 1970 sobre o conceito de serviços, está em franco declínio. O processo de imaterialização dos bens que decorre da evolução da tecnologia da informação tornou evidente que há inúmeros bens imateriais que não correspondem a serviços. Assim, o pretense distanciamento entre o conceito econômico de serviços e o presente no direito privado, que dominou os debates doutrinários até

aqui travados, não se confirma na prática. Pelo contrário a economia adiciona elementos significativos para distinguir os serviços de outras atividades, delimitando o alcance material da regra de competência tributária do ISS.

Conforme evidenciado no capítulo 4, o estudo das características irrenunciáveis à definição de serviços ante a economia justifica a posição do Supremo Tribunal Federal de editar a Súmula Vinculante nº 31, afastando a tributação do ISS sobre a locação de bens móveis, e, ao mesmo tempo, de confirmar a tributação do ISS no *leasing* financeiro e no *leaseback*. Consoante os entendimentos contidos nas argumentações dos ministros, é possível observar implicitamente a presença de ao menos dois fatores, um positivo e um negativo, capazes de demarcar uma atividade tributável pelo ISS. São eles: serviço é sempre uma atividade desempenhada mediante uma relação econômica que gera uma utilidade imediata e não estocável; serviço nunca se resume à transferência da posse direta de um bem. Logo, satisfeitas estas condições, tem-se um conceito de serviço, que corresponde a uma aceção larga de obrigações de fazer e limitada de obrigações de dar. Traduzindo o conceito de serviços a partir da análise das decisões do Supremo, pode-se entender que serviço é **toda relação econômica, não consistente na mera transferência da posse direta de um bem, por meio da qual o fornecedor age em benefício do consumidor, substituindo-o e atribuindo-lhe uma utilidade.**

Este conceito adiciona elementos a aquele manifesto pelos ministros Luiz Fux e Luís Roberto Barroso, no RE nº 651.703 (STF, 2017), e que entende os serviços como oferecimento de um utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador. Embora o conceito por eles delineado não esteja em sua essência equivocado, falta a ele o elemento distintivo preponderante para separar serviços de outras atividades, qual seja, saber se a providência adotada consiste na mera transferência da posse direta de um bem, ou se essa atividade envolve uma utilidade imediata e não estocável dela derivada.

A partir das conclusões obtidas, adiciona-se outra. O escopo material da hipótese de incidência do ISS é compatível com o processo de digitalização da economia, haja vista que boa parte dos negócios que envolvem as novas tecnologias estão abrangidos pelo conceito de serviços. No capítulo 5, empreendeu-se o estudo de como os impactos da evolução tecnológica se relacionam com a dinâmica da tributação do ISS, especialmente em seu aspecto material. Atividades como a computação em nuvem, o *download* de software, o *streaming* e a impressão

3D desafiam a doutrina tradicional, porque constituem atividades imateriais e automatizadas, nas quais a “obrigação de fazer” fica diluída, provocando confusão.

No entanto, a partir do estudo da economia, é possível separar as atividades abrangidas pelo ISS, as que são pelo ICMS e as que não são por nenhum dos dois impostos. No *streaming*, há, inequivocamente, um serviço, haja vista que a disponibilização de conteúdos de áudio e vídeo na *internet* constitui uma relação econômica, que adiciona uma utilidade ao consumidor e não implica transferência da posse direta de um bem. O que há é a disponibilização deste bem, que continua na posse de seu provedor (direta e indireta). Não há uma distância substancial entre um serviço de *streaming* e uma exibição de um filme em cinema, ou de um *show* de música.

A mesma dinâmica se verifica nos serviços baseados em computação em nuvem. Em suas três modalidades tradicionais, evidencia-se uma relação econômica não consistente na mera transferência da posse direta de um bem. Tais serviços são diferentes da locação, tendo em vista que o fornecedor providencia um espaço, uma infraestrutura, ou mesmo um software, em um ambiente em que o consumidor não precisa deter a posse do bem, isto é, armazená-lo em seu dispositivo. A ausência de necessidade de infraestrutura de *hardware* para ter acesso às utilidades providas é o elemento que caracteriza com clareza o serviço.

Por sua vez, no *download* de *software*, ora a atividade será submetida à incidência do ISS, ora a do ICMS. Reconhece-se que, tal como o conceito de serviços foi mais bem delimitado na economia a partir do avanço das novas tecnologias, tal fenômeno também ocorreu com o conceito de mercadoria. Se outrora mercadorias só poderiam representar bens materiais e tangíveis, hoje é nítido que tal característica não é mais indispensável para a sua qualificação. Nesse sentido, percebe-se que não há diferença substantiva entre um *download* de um livro virtual e uma compra de um exemplar de um livro físico. Em ambos os casos, uma cópia de uma obra autoral é repassada ao consumidor mediante o pagamento de um preço. Assim, a venda da cópia constitui uma operação relativa à circulação de uma mercadoria, que, no caso do *software*, é sujeita ao ICMS<sup>124</sup>. O mesmo raciocínio se aplica a qualquer cópia de *software*, desde que transmitida em caráter definitivo.

Por outro lado, se o *download* está atrelado ao pagamento de mensalidades, há que se reconhecer a presença de uma locação da cópia, tal qual a locação de um vídeo-tape. Assim, não há que se falar na incidência do ISS ou do ICMS. No entanto, se o *download* está associado

---

<sup>124</sup> A venda de exemplares de livros é imune à incidência do ICMS, nos termos do art. 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal.

à um *software* que fornece atualizações e interação constante entre o fornecedor e o usuário, esta operação estará sujeita ao ISS, tendo em vista não se resumir a uma mera transferência da posse direta de um bem.

Por fim, na impressão 3D existe, na prática, um novo modelo de fabricação de bens por meio de um processo de manufatura aditiva. Assim, em que pese em um primeiro momento se destaque a digitalização dos protótipos, o que ocorre de fato é uma nova forma de materialização de bens. Assim, haverá serviço sempre que a atividade não implique a mera transferência da posse do bem (no caso o arquivo digital). Quando o elemento preponderante for a confecção do protótipo sob demandas específicas do consumidor, restará caracterizado um serviço tributável pelo ISS.

Em resumo, o processo de digitalização da economia tende a aproximar fornecedores e consumidores, facilitar trocas e desmaterializar as relações. As manufaturas tendem a ser substituídas por arquivos digitais. No entanto, digitais ou não, os bens e serviços permanecem. Muda a forma de acesso, a quantidade de ofertas, porém, permanece o consumo. Com uma consistência no uso dos conceitos de serviços e mercadorias, é perfeitamente possível a permanência do imposto sobre serviços no sistema tributário nacional brasileiro na dinâmica da economia digital.

## REFERÊNCIAS

AGÊNCIA BRASILEIRA DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL (ABDI). **Agenda Brasileira para a Indústria 4.0**. [S. l.]. Disponível em: <http://www.industria40.gov.br/>. Acesso em: 7 jul. 2019.

AGÊNCIA SENADO. **Comissão Afonso Arinos elaborou anteprojeto de Constituição**. [S. l.], 1 out. 2008. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2008/10/01/comissao-afonso-arinos-elaborou-anteprojeto-de-constituicao>. Acesso em: 12 out. 2019.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.

ASSEMBLEIA NACIONAL CONSTITUINTE. **Anteprojeto da Comissão**. Volume 147. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, maio de 1987. Disponível em: [https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes\\_Brasileiras/constituicao-cidada/o-processo-constituente/comissoes-e-subcomissoes/comissao5/subcomissao5a](https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/o-processo-constituente/comissoes-e-subcomissoes/comissao5/subcomissao5a). Acesso em: 12 out 2019.

ASSEMBLEIA NACIONAL CONSTITUINTE. **Atas das Comissões**. Diário da Assembleia Nacional Constituinte. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, junho de 1987. Disponível em: [https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes\\_Brasileiras/constituicao-cidada/o-processo-constituente/comissoes-e-subcomissoes/comissao5/subcomissao5a](https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/o-processo-constituente/comissoes-e-subcomissoes/comissao5/subcomissao5a). Acesso em: 12 out 2019.

ASSEMBLEIA NACIONAL CONSTITUINTE. Comissão de Sistematização. **Substitutivo do Relator: parecer sobre as emendas apresentadas**. Diário da Assembleia Nacional Constituinte. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, outubro de 1987. Disponível em: [https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes\\_Brasileiras/constituicao-cidada/o-processo-constituente/comissao-de-sistematizacao/copy\\_of\\_comissao-de-sistematizacao](https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/o-processo-constituente/comissao-de-sistematizacao/copy_of_comissao-de-sistematizacao). Acesso em: 12 out 2019.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

ATALIBA, Geraldo. **Estudos e pareceres de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. v. 3.

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

ÁVILA, Humberto. O Impostos sobre Serviços e a Lei Complementar nº 116/03. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**: De acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

BALTHASAR, Ubaldo Cesar. A gênese do imposto sobre o valor agregado. **In: Revista Sequência**. Florianópolis, n. 56, jun. 2008.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**: Doutrina e Jurisprudência (da EC nº 18/65 à LC 116/03). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Definição de Serviços para fins de tributação pelo ISS. **In: Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 104, p. 74-87, maio 2004.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayes. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cleber; ATALIBA, Geraldo; LOPES FILHO, Osiris; ARZUA, Heron. **Seminário sobre o regime tributário de modernos institutos de direito empresarial – ‘Leasing’ e ‘Merchandising’**. Coordenação SUNDFELD, Carlos Ari. *In* Revista de Direito Tributário n. 38. São Paulo: RT, 1986.

BASTOS, Felipe Silvestre Lacerda. **ISS: Construindo um conceito constitucional de serviço**. 1. ed. Rio de Janeiro: Gramma, 2017.

BEREC. **Report on OTT Services**. [S.l.] Disponível em: <http://berec.europa.eu> Acesso em: 10 fev 2019.

BERGAMINI, Adolpho. **Curso de ISS (livro eletrônico)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. 6 Mb; PDF.

BERGAMINI, Adolpho. A não incidência do ISS nas operações com *softwares*. **In: Revista de Estudos Tributários**, v. 16, n. 99. Porto Alegre, 2014.

BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência Municipal para instituir o ISS: (Do Decreto-lei n. 406/68 à LC nº 116/2003) (à memória de Geraldo Ataliba). *In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.)*. **ISS na lei complementar nº 116/2003 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004. p. 03-52.

BOTTALLO, Eduardo Domingos (org.). Notas sobre o ISS e a Lei Complementar nº 116/03. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.)*. **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003.

BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido; PISCITELLI, Tathiane. Introdução: do data center à nuvem. *In: PISCITELLI, Tathiane (org.)*. **Tributação da nuvem**: Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Diário Oficial, 17 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 20 jan. 2019.

\_\_\_\_\_. Constituição (1891). **Constituição da Republica dos Estados Unidos do Brazil, de 24 de fevereiro 1891**. Diário Oficial da República dos Estados Unidos do Brazil, 24 fev.

1891. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm). Acesso em: 6 maio 2019.

\_\_\_\_\_. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 16 jul. 1934. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm)>. Acesso em: 6 maio 2019.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 15 jan 2019.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 5.690, de 15 de julho de 1874. Dá Regulamento para arrecadação do imposto de indústrias e profissões. **Coleção de Leis do Império do Brasil, 1874**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-5690-15-julho-1874-550413-publicacaooriginal-66366-pe.html>. Acesso em: 6 maio 2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. **Diário Oficial da União, 20 fev. 1998**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm). Acesso em: 6 maio 2019.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União, 01 ago. 2003**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 15 jan 2019.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. **Diário Oficial da União, 30 dez. 2016**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm). Acesso em: 15 jan. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso especial nº 1760627/RS. Segunda Turma. Relator: FALCÃO, Francisco. **Publicado no D.J.E. 14.06.19**. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201802091806&dt\\_publicacao=14/06/2019](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201802091806&dt_publicacao=14/06/2019). Acesso em: 27 set. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso especial nº 664.012/RJ. Segunda Turma. Relator: MAGALHÃES, Assusete. **Publicado no D.J. 17.03.2016**. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201500366244&dt\\_publicacao=17/03/2016](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201500366244&dt_publicacao=17/03/2016). Acesso em 27 mai. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Agravo em Recurso especial nº 425635/PE. Segunda Turma. Relator: MARTINS, Humberto. **Publicado no D.J.E. 16.12.2013**. Disponível em:

[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201303644835&dt\\_publicacao=16/12/2013](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201303644835&dt_publicacao=16/12/2013). Acesso em: 15 mai. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso especial nº 1.002.693/RS. Segunda Turma. Relator: MEIRA, Castro. **Publicado no D.J. 07.04.08**. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200702588320&dt\\_publicacao=07/04/2008](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200702588320&dt_publicacao=07/04/2008). Acesso em: 27 mai. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 54002/PE. Primeira Turma. Relator: REINALDO, Demócrito. **Publicado no D.J. 08.05.95**. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num\\_processo=&num\\_registro=199400280017&dt\\_publicacao=08/05/1995](https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199400280017&dt_publicacao=08/05/1995). Acesso em: 15 mai. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 69.986/DP. Primeira Turma. Relator: REINALDO, Demócrito. **Publicado no D.J. 30.10.95**. Disponível em [https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num\\_registro=199500350203&dt\\_publicacao=30-10-1995&cod\\_tipo\\_documento=](https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199500350203&dt_publicacao=30-10-1995&cod_tipo_documento=). Acesso em: 27 set. 2019

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 586739/MG. Segunda Turma. Relator: MEIRA, Castro. **Publicado no D.J. 19/09/2005**. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200301394043&dt\\_publicacao=19/09/2005](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200301394043&dt_publicacao=19/09/2005). Acesso em: 20 mai. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 1.160.253/MG. Segunda Turma. Relator: MEIRA, Castro. **Publicado no D.J. 19.08.2010**. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200901880868&dt\\_publicacao=19/08/2010](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200901880868&dt_publicacao=19/08/2010). Acesso em: 15 mai. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3142. Relator: TOFFOLI, Dias. **Publicado no D.J.E. 09.10.2020**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754064931>. Acesso em: 22.11.2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3287. Relator: MELLO, Marco Aurélio. **Publicado no D.J.E. 28.08.2020**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753634379>. Acesso em: 22.11.2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5835 (Med. Liminar). Relator: MORAES, Alexandre de. **Publicado no D.J.E. 03.04.2018**. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5319735>. Acesso em: 13 mai. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo no Recurso extraordinário nº 677125. Relator: BRITTO, Ayres. Publicado no DJe 11.04.12. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4214812>. Acesso em: 16. jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo no Recurso extraordinário nº 1053677. Relator: FACHIN, Edson. Publicado no DJe 26.06.2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5205821>. Acesso em: 16 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo no Recurso extraordinário nº 1166624/MG. Relator: FACHIN, Edson. **Publicado no DJe 01.08.19.** Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752030871>. Acesso em: 13 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.105.607/SP. Relator: FUX, Luiz. **Publicado no DJe 21.08.19.** Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750577253>. Acesso em: 14 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental na Reclamação nº 8.623/RJ. Relator: MENDES, Gilmar. **Publicado no DJe 10.03.11.** Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620191>. Acesso em: 13 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 546.588-1/MG. Primeira Turma. Relator: PERTENCE, Sepúlveda. Publicado no DJ. 23.08.2005. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=365846>. Acesso em: 15 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 551.336-5/RJ. Segunda Turma. Relator: GRACIE, Ellen. Publicado no DJ. 13.12.2005. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=365846>. Acesso em: 15 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso extraordinário com Agravo nº 656.709/RS. Segunda Turma. Relator: BARBOSA, Joaquim. **Publicado no DJe 08.03.2012.** Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1801906>. Acesso em: 13 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso extraordinário nº 115370-8. Relator: LÚCIA, Cármen. **Publicado no DJe 29.03.19.** Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749474495>. Acesso em: 13 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Constitucionalidade nº 1.945/MT. Relator: GALLOTTI, Octavio. **Publicado no DJe 14.03.2011.** Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>. Acesso em: 19 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 35 Distrito Federal. **Publicado no DJe de 05.03.2010.** Disponível em: [http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV\\_31\\_\\_PSV\\_35.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_31__PSV_35.pdf). Acesso em: 15 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 79.952/SP. Segunda Turma. Relator: Flores, Thompson. **Publicado no D.J. 02.10.74.** Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=171553>. Acesso em: 27 set. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 105.477/PE. Segunda Turma. Relator: REZEK, Francisco. **Publicado no D.J. 06.09.85.** Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=197312>. Acesso em: 27 set. 2019)

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 105.844-7/SP. Segunda Turma. Relator: PASSARINHO, Aldir. **Publicado no D.J. 17.09.93.** Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=197622>. Acesso em: 15 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 106.047-6/SP. Primeira Turma. Relator: MAYER, Rafael. **Publicado no D.J. 13.12.85.** Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=197766>. Acesso em: 20 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 108.665-3/SP. Primeira Turma. Relator: CORREA, Oscar. **Publicado no D.J. 16.05.1986.** Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=199976>. Acesso em: 15 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 112.947-6/SP. Segunda Turma. Relator: MADEIRA, Carlos. **Publicado no D.J. 07.08.1987.** <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5451074>. Acesso em: 16 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 113.383-0/SP. Primeira Turma. Relator: CORRÊA, Oscar. **Publicado no D.J. 29.04.1988.** Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=203920>. Acesso em: 14 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 115.103-0/SP. Primeira Turma. Relator: CORRÊA, Oscar. **Publicado no D.J. 22.03.1988.** Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=205345>. Acesso em: 14 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 116.121/SP. Relator: GALLOTTI, Octavio. **Publicado no D.J. 25.05.2001.** Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>. Acesso em 13 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 163.725-1/ES. Segunda Turma. Relator: MELLO, Marco Aurélio. **Publicado no D.J. 27.08.99.** Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=214611>. Acesso em: 15 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 176.626-3/SP. Primeira Turma. Relator: PERTENCE, Sepúlveda. **Publicado no D.J. 11.12.98**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 20 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 254.559/SP. Relator: MELLO, Marco Aurélio. **Publicado no D.J. 17.06.2015**. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8696697>. Acesso em: 27 set. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 547.245/SC. Tribunal Pleno. Relator: GRAU, Eros. **Publicado no D.Je 05.03.2010**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>. Acesso em: 15 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 503.136/RJ. Tribunal Pleno. Relator: MENDES, Gilmar. **Publicado no D.Je 16.06.2020**. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur426461/false>. Acesso em: 15 jul. 2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 651.703/PR. Relator: FUX, Luiz. **Publicado no DJe 26.04.17**. <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 26 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso extraordinário nº 688.223/PR. Relator: FUX, Luiz. **Publicado no DJe 04.10.12**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2875294>. Acesso em: 22 jul. 2019.

BRENNAN, Jason; TOMASI, John. Classical Liberalism. In: ESTLUND, David (Ed.) **The Oxford Handbook of Political Philosophy**. New York: Oxford University Press, 2012, p. 115-132.

BRITO, Edivaldo. **O que é download?** [S. l.], 17 maio 2012. Disponível em: [techtudo.com.br/artigos/noticia/2012/05/o-que-e-download.html](http://techtudo.com.br/artigos/noticia/2012/05/o-que-e-download.html). Acesso em: 27 dez. 2019

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Grama, 2016

CARRIÓ, Genaro R. **Notas sobre derecho y lenguaje**. Buenos Aires. Abeledo-Perrot, 2013.

CASQUET, Pedro. **O conceito de serviço e a constituição brasileira**. São Paulo: Almedina, 2014. *E-book*.

CHIESA, Clélio; O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e os aspectos relevantes da lei complementar nº 116/03. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003.

CARVALHO, José Murilo de. **República, democracia e federalismo no Brasil, 1870-1891**. Varia Historia, Belo Horizonte, jan/jun 2011. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-87752011000100007>. Acesso em: 4 abr. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e Método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Rubens Miranda de. **ISS: A lei complementar nº 116/03 e a nova lista de serviços**. São Paulo: MP Editora, 2006.

CASQUET, Pedro. **O conceito de serviço e a constituição brasileira**. São Paulo: Almedina, 2014. *E-book*.

CASTRO, Laudifer Sfreddo de. **O que é produto e o que é serviço: para entender de verdade**. [S. l.], 22 jun. 2016. Disponível em: <https://blog.contaazul.com/o-que-e-produto-e-o-que-e-servico-entender-de-verdade>. Acesso em: 15 dez. 2019.

CEZAROTI, Guilherme. A tributação dos serviços na Constituição Federal, o novo Código Civil e a Lei Complementar nº 116/2003. *In*: MACHADO, Rodrigo Brunelli (coord.). **O ISS na lei complementar nº 116/2003**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

COMITEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS. **Tax challenges in the digitalized economy**. Gênova, out. 2017. Disponível em: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM\\_CRP22\\_-Digital-Economy.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM_CRP22_-Digital-Economy.pdf). Acesso em: 10 dez. 2019.

COORDENAÇÃO GERAL DE TRIBUTAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (COSIT). **Solução de Consulta nº 97 – Cosit**. Brasília, mar. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/receita-publica-entendimento-tributacao.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2020.

COORDENAÇÃO GERAL DE TRIBUTAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (COSIT). **Solução de Divergência nº 27 de 30 de maio de 2008**. Brasília, mai. 2008. Disponível em: <http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?d=DECW&f=G&l=20&n=-DTPE&p=13&r=256&s1=COSIT&s4=&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>. Acesso em: 10 dez. 2020.

COORDENAÇÃO GERAL DE TRIBUTAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (COSIT). **Solução de Divergência Cosit nº 18, de 27 de março de 2017**. Brasília, mar. 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81825>. Acesso em: 10 dez. 2020.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza. *In*: TORRES, Heleno Taveira (org.). **ISS na Lei complementar 116/2003 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Direito Tributário, direito penal e tipo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

DESAI, Devem; MAGLIOCCA, Gerard. **Patents, Meet Napster: 3D Printing and the Digitization of Things (October 9, 2013)**. [S.L.]: Indiana University, 2014. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2338067>. Acesso em: 12 fev. 2020.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro. O ISS e a Lei Complementar 116/003: locação de bens, cessão de direitos e “atividades-meio”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (orgs.). **ISS: LC 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2012.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 3.

DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira; BARRETO, Arthur Pereira Muniz. Desafios da tributação doméstica de operações com software na era da economia digital. In: MONTEIRO, Alexandre *et al*, (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **O fato gerador da obrigação tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Coords). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2019.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

FERREIRA JÚNIOR, Amarílio; BITTAR, Marisa. Artes liberais e ofícios mecânicos nos colégios jesuíticos do Brasil colonial. **Revista Brasileira de Educação**, Rio de Janeiro, Sept./dec. 2012. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?frbrVersion=2&script=sci\\_arttext&pid=S1413-24782012000300012&lng=en&tlng=en](http://www.scielo.br/scielo.php?frbrVersion=2&script=sci_arttext&pid=S1413-24782012000300012&lng=en&tlng=en). Acesso em: 30 mar. 2019.

FIGUEIREDO, Adriana Stamato de; MOTA, Douglas. Aspectos relevantes da nova lei do ISS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (orgs.). **ISS: LC 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2012.

FREITAS, Rodrigo de; OYAMADA, Bruno Akio. Operações de Cloud Computing (SaaS, IaaS, PaaS etc): ICMS vs. ISS. In: MONTEIRO, Alexandre *et al*, (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018.

GALINARI, Rangel; TEIXEIRA JÚNIOR, Job Rodrigues. **Serviços: conhecimento, inovação e competitividade**. BNDES Setorial, Rio de Janeiro, n. 39, p. 235-279, mar. 2014.

GASPAR, Walter. **ISS: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1994.

GIARDINO, Cléber. ISS - competência municipal. In: **Revista de Direito Tributário**. nº 32, ano IX, abr.-jun. 1985.

GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro, volume 5: direito das coisas**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

GONÇALVES, Priscila Petereit de Paola. **A discriminação das rendas no Brasil: debates na Assembleia Nacional Constituinte (1890-1891)**. Confluências, Niterói, novembro 2012.

GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A tributação do software no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo: estudios de teoría y metateoría del derecho**. Tradução: Jordi Ferrer i Beltrán. Barcelona: Gedisa Editorial, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um "SIMPLES" informático. In: MONTEIRO, Alexandre *et al.*, (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018.

GOMES, Orlando. Obrigações. Rio de Janeiro: Forense, 1961, apud GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do *streaming* e serviços *over-the-top*. In: PISCITELLI, Tathiane. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS – Local em que é devido o tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (orgs.). **ISS: LC 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2012.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do *streaming* e serviços *over-the-top*. In: PISCITELLI, Tathiane. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

GUIBOURG, Ricardo A., GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al conocimiento científico**. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 2004.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional: A sociedade aberta dos intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e "procedimental" da Constituição**. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1997.

HARADA, Kiyoshi. **Fato Gerador do ISS**. [S. l.], 26 maio 2017. Disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br/fato-gerador-do-iss-2/>. Acesso em: 14 out. 2019.

HICKS, J. R. **The Social Framework**: An introduction to economics. Oxford: Oxford University, 1960.

HILL, Peter. Tangibles, Intangibles and Services: A New Taxonomy for the Classification of Output. **The Canadian Journal of Economics**, Oxford, v. 32, n. 2, p. 426-446, abril/1999.

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

KADAMANI, Rosine. Moedas virtuais e tributação. *In*: PISCITELLI, Tathiane. **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

KAUFMANN, Arthur. **Filosofía del Derecho**. Tradução: Luis Villar Borda, Ana María Montoya. 2ª edição. ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999.

KISCHINHEVSKY, Marcelo; VICENTE, Eduardo; MARCHI, Leonardo de. Em busca da música infinita: os serviços de streaming e os conflitos de interesse no mercado de conteúdos digitais. **Revista Fronteiras - estudos midiáticos**, [S. l.], n. 3, p. 302-311, set/dez, 2015.

KON, Anita. Sobre as Atividades de Serviços: Revendo Conceitos e Tipologias. **Revista de Economia Política**, [s. l.], v. 19, n. 2, p. 64-83, abr-jun 1999.

KRUMHEUER, Eliana. **Qual a diferença entre produtos e serviços?** [S. l.], 15 abr. 2016. Disponível em: <https://blog.contaazul.com/diferenca-entre-produto-e-servico>. Acesso em: 15 dez. 2019.

KYMLICKA, Will. **Contemporary Political Philosophy**: An Introduction. 2ª ed. New York: Oxford University Press, 2002.

LARA, Daniela Silveira. IAAS, PAAS E SAAS: Como tributar? *In*: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da nuvem**: Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Tradução: José Lamego. 3ª edição. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LIMA, Daniel Serra. **Definição, Interpretação e Evolução Das Normas de Competência Tributária**: Teoria Aplicada à Jurisprudência do STF. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

MACEDO, Alberto. Impressão 3D e a tributação do consumo no Brasil. *In*: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

MACEDO, Alberto. ISS – o conceito econômico de serviços já foi juridicizado há tempos também pelo direito privado. *In*: MACEDO, Alberto [et al.]. **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015.

MACEDO, Alberto. **Licenciamento de software não pode ser considerado mercadoria virtual**. [S. l.]: Revista Consultor Jurídico, 13 dez. 2017. Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/2017-dez-13/alberto-macedo-stf-desvirtuar-conceito-mercadoria>. Acesso em: 27 dez. 2019.

MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2019.

MACEDO, José Alberto Oliveira. **Conflitos de competência na tributação do consumo**: 2013. 161 f. Tese (Doutorado em Direito). USP, São Paulo. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/pt-br.php> Acesso em: 10.11.2019.

MACHADO, Hugo de Brito. O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC n. 116/2003. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **ISS na lei complementar nº 116/2003 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004.

MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS: teoria, prática e questões polêmicas**: ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Bauru: EDIPRO, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. A Guerra Fiscal e a Responsabilidade Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (orgs.). **ISS: LC 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O ISS e a lei complementar nº 116/2003 – Aspectos relevantes. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTONE, Rodrigo Corrêa; CARPINETTI, Ana Carolina. Tributação da venda de conteúdo pela internet por meio de download e streaming. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações**, Belo Horizonte, n. 3, p. 131-145, jul/set. 2007.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. *In*: **XIX ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI**, 2010, Fortaleza - CE. **Anais**. 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>. Acesso em: 5 abr. 2019.

MEDEIROS, Larissa. **As principais diferenças entre os conceitos de produto e serviço**. São José dos Pinhais, 2019. Disponível em: <https://blog.vhsys.com.br/as-principais-diferencas-entre-os-conceitos-de-produtos-e-servico/>. Acesso em: 15 dez. 2019.

MEIRELLES, Dimária Silva e. O conceito de serviço. **Revista de Economia Política**, [s. l.], v. 26, n. 101, ed. 1, p. 119-136, jan/mar 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. A Lei Complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na atividade de difusão de vídeos, áudio e textos pela internet. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. **Tributação**

**da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.** São Paulo: Saraiva, 2019.

MELO, José Eduardo Soares de (coord.). **ISS - Aspectos teóricos e práticos.** 5ª. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDONÇA FILHO, Sérgio Papini de; BASILIO, Iris Cintra. Aspectos da tributação sobre o consumo no cloud computing. *In: MONTEIRO, Alexandre et al, (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.** São Paulo: Saraiva, 2018.*

MICHAELIS. [S. l.]: Editora Melhoramentos, 2019. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/>. Acesso em: 15 dez. 2019.

MILL, John Stuart. **Princípios de Economia Política:** Com algumas de suas aplicações à filosofia social. Tradução: Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996. v. I.

MIRANDA, João Damasceno Borges de; LEMOS, Alexandre Marques Andrade. Leasing e a questão da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (orgs.). **ISS: LC 116/2003.** Curitiba: Juruá, 2012.*

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MOTTA FILHO, Marcello Martins. Ensaio jurídico sobre a computação em nuvem (cloud computing). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 116, p. 175-201, 2014.

NERI, Volpato; DE CARVALHO, Jonas. Introdução à manufatura aditiva ou impressão 3D. *In: NERI, Volpato (org.). **Manufatura Aditiva: Tecnologias e aplicações da impressão 3D.** São Paulo: Edgar Blücher Ltda., 2018.*

OECD. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, Action 1 - 2015 Final Report. OECD Publishing, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em 16.12.2019.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. *In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (org.). **Sistema constitucional tributário: Dos fundamentos teóricos nos hard cases tributários - Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.*

PADIS, Pedro. **Desintermediação: um caminho sem volta.** [S. l.], 5 jul. 2017. Disponível em: <https://www.mercadoconsumo.com.br/2017/07/05/desintermediacao-um-caminho-sem-volta/>. Acesso em: 23 maio 2019.

PATROCÍNIO, José Antônio. **ISS: teoria, prática e jurisprudência:** lei complementar 116/2003 anotada e comentada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil - Vol. IV**. FILHO, Carlos Edison do Rêgo Monteiro (atualizador). 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação da economia compartilhada: caso das plataformas digitais de transporte e hospedagem sob a perspectiva do ISS. *In*: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. O imposto sobre serviços de qualquer natureza e o licenciamento de uso de *softwares*. *In*: **Revista de Estudos Tributários**, v. 16, n. 99. Porto Alegre, 2014.

PRÍNCIPE REGENTE DOM JOÃO VI. **Alvará de 20 de Outubro de 1812**. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/>. Acesso em: 30 mar. 2019.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. 3ª. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

RAYNA, Thierry; STRIUKOVA, Ludmila. **The Impact of 3D Printing Technologies on Business Model Innovation**. [S.L.]: Springer International Publishing, 2014. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2412841>. Acesso em 12 fev. 2020.

REIS, Tiago. **Serviço da dívida**: entenda o que significa essa despesa financeira. São Paulo, 2019. Disponível em: <https://www.sunoresearch.com.br/artigos/servico-da-divida/>. Acesso em: 30 nov. 2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária. *In*: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RIVERO, Behar; SALOMÓN, Daniel. **Introducción a la Metodología de la Investigación**. [S.l.]: Editorial Shalom, 2008.

ROCHA, Sergio André. O que é Formalismo Tributário? *In*: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 227, p. 146-155, ago. 2014.

ROCHA, Sergio André; CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. Plano de ação 1 do BEPS e as diretrizes gerais da OCDE. *In*: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

ROTHMANN, Gerd Willi. Evolução da tributação da economia digital na Alemanha. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Coords). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2019.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Reflexiones sobre un Sistema de Derecho Tributario Español (El principio de capacidad contributiva). *In*: **Hacienda y Decreecho**, Vol. III, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

SANDRONI, Paulo. **Novíssimo Dicionário de Economia**. São Paulo: Editora Best Seller, 1999.

SAUER, João Guilherme. ISS, Sujeito Ativo e Local da Prestação – A importância dos elementos de conexão para a construção jurisprudencial. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 196. São Paulo: Dialética, 2012.

SAY, Jean Baptiste. **Tratado de Economia Política**. Tradução: Balthazar Barbosa Filho. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

SCHOR, Juliet. Debatendo a economia do compartilhamento. In: ZANATTA, Rafael A. F.; PAULA, Pedro C. B. de; KIRA, Beatriz. **Economias do compartilhamento e o direito**. Curitiba: Juruá, 2017.

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

SANTOS, Ricardo Augusto Alves de. Tributação das aplicações over-the-top no Brasil: visão geral e análise das atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, envio de mensagens e realização de chamadas de voz por meio da internet. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2019.

SILVA, Alice Marinho Corrêa da Silva (et al). **Computação, comércio eletrônico e prestação de serviços digitais: sua tributação pelo ICMS e pelo ISS**. São Paulo: Almedina, 2017.

SOLOVE, Daniel J. **Privacy and Power: Computer Databases and Metaphors for Information Privacy**, 53 Stan. L. Rev. 1393, 2001.

SOUZA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações - o imposto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 1967.

TAUIL, Roberto A. **A habitualidade da prestação de serviços do ISS**. [S. l.], Ago 2016. Disponível em: <http://consultormunicipal.adv.br/artigo/tributos-municipais/26-08-2016-a-habitualidade-da-prestacao-de-servicos-no-iss/>. Acesso em: 14 out. 2019.

TAUIL, Roberto Adolfo. **Ministro Toffoli evita passar súmula vinculante sobre dedução de materiais do iss**. [S. l.], 12 ago. 2015. Disponível em: <http://consultormunicipal.adv.br/artigo/boletim-informativo/12-08-2015-ministro-toffoli-evita-passar-sumula-vinculante-sobre-deducao-de-materiais-do-iss/>. Acesso em: 19 out. 2019.

TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. **O ISSQN e a importação de serviços**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

**TERMOS de uso da Netflix**. [S. l.], 2018. Disponível em: <https://help.netflix.com/legal/termsfuse>. Acesso em: 10 fev. 2019.

**TERMOS e condições de uso da Spotify**. [S. l.], 2018. Disponível em: <https://www.spotify.com/br/legal/end-user-agreement/>. Acesso em: 10 fev. 2019.

**The NIST Definition of Cloud Computing** – Recommendations of the National Institute of Standards and Technology. 2011. Disponível em <https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>. Acesso em 28.12.2019.

TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Prestações de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior. *In*: TORRES, Heleno Taveira. **ISS na Lei complementar 116/2003 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda; GUEIROS, Juliana. O ISS e a Lei Complementar nº 116/03: Aspectos Polêmicos da Lista de Serviços. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003.

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. **IPEA**, Rio de Janeiro, jan. 1996. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/1839>. Acesso em: 4 abr. 2019.

VASQUES, Sérgio. **O imposto sobre valor acrescentado**. Coimbra: Almedina, 2015.

VEITZMAN, Flávio. Impressão 3D e sistema tributário disfuncional. *In*: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal I**, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa 1981.

XAVIER, Alberto; ESTRADA, Roberto Duque. O ISS das sociedades de serviços profissionais e a Lei Complementar nº 116/03. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003.