



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Filipe Silvestre Lacerda Bastos

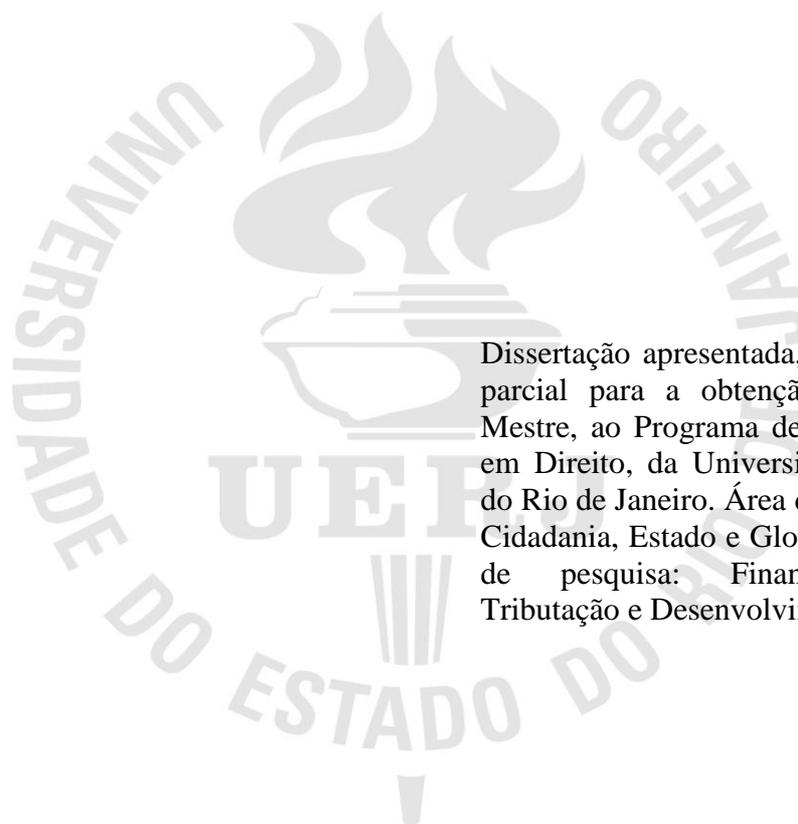
ISS: construindo um conceito constitucional de serviço

Rio de Janeiro

2016

Filipe Silvestre Lacerda Bastos

ISS: construindo um conceito constitucional de serviço



Dissertação apresentada, como requisito parcial para a 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. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz

Rio de Janeiro

2016

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

B327

Bastos, Filipe Silvestre Lacerda.

ISS: construindo um conceito constitucional de serviço / Filipe
Silvestre Lacerda Bastos. - 2016.
229 f.

Orientador: Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz .
Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Direito.

1. Imposto sobre serviços - Teses. 2. Competência tributária - Teses.
3. Tributação – Teses. I. Queiroz, Luís Cesar Souza de. Universidade do
Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 336.22

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

Assinatura

Data

Filipe Silvestre Lacerda Bastos

ISS: construindo um conceito constitucional de serviço

Dissertação apresentada, como requisito parcial para a 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. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovada em 22 de março 2016.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz (Orientador)
Faculdade de Direito - UERJ

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

Prof. Dr. Eduardo Maneira
Universidade Federal do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro

2016

DEDICATÓRIA

À minha mãe Márcia, pelo amor e pela força de enfrentar os momentos difíceis.

Ao meu pai Paulo, pessoa de bondade e caráter raros,

Ao meu irmão Fernando, meu melhor amigo de décadas e muitas mais.

À minha namorada Elisa, pelo amor e pelas risadas que invadem minha alma.

AGRADECIMENTOS

Ao Dr. Luís Queiroz, pela orientação, que vem desde a época do estágio, passando pela monografia na conclusão da graduação e agora no mestrado. Uma pessoa de grandes ideias, cuja calma ao ouvir as dúvidas e sugestões perspicazes contribuíram muito para o desenvolvimento do trabalho.

Ao Dr. Gustavo da Gama, pelos textos enviados para leitura e pela atenção concedida como membro da banca, sempre disponível para conversas; fatores importantes para a elaboração do trabalho.

Ao Dr. Eduardo Maneira, pela disponibilidade em ler o trabalho e participar de seu desenvolvimento, desde a banca de qualificação, cujas sugestões e diálogo permitiram enriquecê-lo.

À minha mãe, pela ajuda na revisão bibliográfica.

A Elisa, pela revisão do trabalho e pelas sugestões de alterações na redação.

Aos servidores da Biblioteca da Procuradoria, em nome da bibliotecária Andréia e da servidora Maridete, que auxiliaram na pesquisa bibliográfica.

A Rogério Lobo, cujo acesso a seu valioso acervo permitiu o desenvolvimento do trabalho.

Ao meu amigo Rodrigo Gismondi, pelo empréstimo de diversos livros utilizados na dissertação e pela troca de ideias, seja nos almoços, seja nas travessias da Baía.

Ao meu amigo Victor Willcox, pela pronta disponibilidade em ajudar quando o tempo se fez breve.

A todos os meus amigos de mestrado, pelos ótimos momentos que tivemos a oportunidade de compartilhar na UERJ.

RESUMO

BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. *ISS: construindo um conceito constitucional de serviço*. 2016. 229 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016.

O presente trabalho trata do processo de construção do conceito constitucional de serviço. A Constituição Federal de 1988 trata da matéria tributária de forma extensa. No campo das competências tributárias, distribui o poder de tributar entre os entes federativos tendo por base situações materiais, como serviço, renda e propriedade. É necessário aprofundar o que se pode entender por serviço a fim de compreender a competência tributária conferida aos Municípios para instituir o ISS. Por outro lado, a competência conferida é para tributar os serviços definidos em lei complementar. Dessa forma, é preciso entender a relação entre a competência tributária dos Municípios e o papel exercido pela lei complementar federal. O trabalho examina as funções atribuídas à lei complementar e estuda a existência de conceitos constitucionais, com foco no sistema rígido de atribuição de competências. Com base na existência de conceitos constitucionais, avança para compreender o processo de construção, apresentando concepções e a proposta de abordagem. Tendo em conta essa estrutura, trata do conceito constitucional de serviço, analisando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e exceções atribuídas a “serviço”. Confrontando as concepções, sustenta o conceito básico que se entende adequado, que é complementado pelo cotejo com o sistema constitucional. Por fim, o trabalho apresenta a proposta de conceito constitucional de serviço, que é posto para exame em situações específicas.

Palavras-chave: Competência tributária. Imposto. Serviço. Conceito constitucional.

ABSTRACT

BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. *ISS: constructing a constitutional concept of service*. 2016. 229 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016.

The present essay deals with the construction's process of the constitutional concept of service. The Federal Constitution of 1988 deals with tax matters extensively. In the field of tax powers, distributes the power to tax between the federative entities based on material situations, as service, income and property. It is necessary to deepen what is the meaning of service in order to understand the tax power granted to municipalities to institute the ISS. On the other hand, given competence is to tax services defined in the complementary law. Thus, it is important to understand the relationship between the tax power of the municipalities and the role played by federal complementary law. The essay examines the functions attributed to complementary law and studies the existence of constitutional concepts, focusing on rigid system of division of powers. Based on the existence of constitutional concepts, advances to understand the construction process, presenting concepts and the proposed approach. Given this structure, deals with the constitutional concept of service, analyzing the jurisprudence of the Federal Supreme Court and meanings for "service". Confronting the views, holds up the basic concept that is compatible, which is complemented by comparison with the constitutional system. Lastly, the paper presents the proposed constitutional concept of service and analyses specific situations.

Keywords: Tax power. Tax. Service. Constitutional concept.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NA CONSTITUIÇÃO E A REGULAMENTAÇÃO PELA LEI COMPLEMENTAR	14
1.1 Histórico do ISS	14
1.2 Funções gerais da lei complementar e as teorias dicotômica e tricotômica	18
1.3 Funções específicas da lei complementar no ISS	24
1.3.1 <u>Funções previstas no art. 156, § 3º da CRFB/1988</u>	24
1.3.2 <u>Serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar</u>	29
1.3.2.1 Competência da lei complementar vs. Competência dos Municípios para instituir o tributo	30
1.3.2.2 Posicionamento do STF e do STJ sobre a lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003 e espaço para a lei municipal	38
1.3.2.3 Limite máximo ao legislador complementar para definir os serviços tributáveis	39
2 EXISTÊNCIA DE CONCEITOS CONSTITUCIONAIS	41
2.1 Tipo <i>versus</i> conceito? Exame da classificação e considerações sobre a atividade interpretativa	41
2.1.1 <u>Tipos: significados</u>	42
2.1.2 <u>Características: análise crítica</u>	45
2.1.2.1 Renunciabilidade e inesgotabilidade das notas	45
2.1.2.2 Aproximação com a realidade, método de aplicação e gradação	48
2.1.2.3 Tipo enquanto pensamento valorativo	52
2.1.2.4 Abertura	53
2.1.2.5 Proposta de não adoção da distinção entre tipos e conceitos	56
2.2 Noções sobre o processo de conhecimento: palavra, objeto e conceito	58
2.3 Sistema rígido de competências, supremacia da Constituição e conceitos constitucionais	60
2.3.1 <u>Caso brasileiro: peculiaridade no Direito Comparado</u>	68
3 PROCESSO DE CONSTRUÇÃO DOS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS	70
3.1 Prevalência <i>a priori</i> em caso de incerteza: núcleo mínimo, <i>in dubio pro fisco</i> e <i>in dubio pro contribuinte</i>	70

3.1.1 <u>Críticas às concepções de índole libertária - os tributos e sua importância para o custeio dos direitos</u>	77
3.1.2 <u>A adequada leitura da Constituição e o afastamento do <i>in dubio pro fisco</i> e do <i>in dubio pro contribuinte</i></u>	84
3.2 Concepções apriorísticas sobre a incorporação de conceitos	88
3.3 Compreensão dos artigos 109 e 110 do CTN	91
3.4 Proposta de abordagem	92
3.4.1 <u>Significados prévios e sistema constitucional</u>	92
3.4.1.1 Exame prático das considerações	98
3.4.2 <u>Diálogo, fundamentação e precedentes</u>	102
3.4.3 <u>Modificações conceituais</u>	107
4 CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇO	111
4.1 Análise da jurisprudência do STF	111
4.1.1 <u>Serviço é o que vem definido pela lei complementar</u>	113
4.1.2 <u>Incorporação necessária do conceito do Direito Privado</u>	116
4.1.3 <u>Problematização da necessária utilização de conceito do Direito Privado e oscilação sobre o conceito constitucional de serviço</u>	123
4.2 Conceitos prévios de <i>serviço</i>	133
4.2.1 <u>Bem imaterial</u>	134
4.2.2 <u>Obrigação de fazer</u>	142
4.2.2.1 Obrigação de dar vs. Obrigação de fazer no Direito Civil	146
4.2.3 <u>Fruição de bens</u>	151
4.2.4 <u>Atividade fornecida no mercado de consumo</u>	155
4.2.5 <u>Conclusão do conceito prévio</u>	158
4.3 Complementação oriunda do sistema constitucional	163
4.3.1 <u>Capacidade contributiva: prestação de fazer oriunda de contrato oneroso</u>	163
4.3.2 <u>Capacidade contributiva não exige a habitualidade</u>	166
4.3.3 <u>Coerência do sistema tributário: prestação realizada de forma autônoma</u>	167
4.3.4 <u>Compreensão de “serviços de qualquer natureza”</u>	169
4.3.5 <u>Não alcança os serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual</u>	169
4.3.6 <u>Leitura do art. 155, § 2º, IX, “b”, da Constituição</u>	171
4.3.7 <u>Regime jurídico público ou privado</u>	177
4.4 Proposta de definição do conceito constitucional de serviço tributável pelo ISS	182

4.5 Conceito constitucional de serviço, lei complementar, lei municipal e situações concretas	183
4.6 Situações específicas	187
4.6.1 <u>Locação de bens móveis</u>	187
4.6.2 <u>Leasing</u>	192
4.6.3 <u>Afretamento</u>	197
4.6.4 <u>Franquia</u>	204
4.6.5 <u>Software</u>	207
4.6.6 <u>Farmácia de manipulação</u>	212
CONCLUSÃO	214
REFERÊNCIAS	218

INTRODUÇÃO

A regulação da matéria tributária na Constituição Federal de 1988 é notavelmente extensa. Em relação aos impostos, a Constituição promove uma distribuição detalhada do poder de tributar entre os entes federativos, tendo por critério principal materialidades. Nesse sentido, atribui aos Municípios a competência para instituir imposto sobre serviços.

Como compreender esse sistema de competências? O que se pode extrair da Constituição ao atribuir aos Municípios a competência para instituir o denominado Imposto sobre Serviços (ISS)?

Outro ingrediente é adicionado nesse problema, a lei complementar federal. A Constituição confere competência para que a lei complementar da União regule diversos aspectos tributários, inclusive, tributos de competências de outros entes federativos. O que traz a necessidade de compreender como se relaciona essa lei complementar da União com a competência tributária conferida a Estados e Municípios.

O Imposto sobre Serviços traz exemplo clássico dessa relação, se de um lado, a Constituição atribui competência tributária aos Municípios, de outro, no mesmo dispositivo, assevera que a lei complementar deve definir os serviços tributáveis.

A possibilidade de tributação pelo ISS de algumas situações específicas é objeto de intensa controvérsia, com opiniões doutrinárias favoráveis e contrárias, com fundamentos díspares. Esse estado se reflete em um contencioso expressivo, administrativo e judicial, em que Municípios e contribuintes defendem cada qual a posição que, em princípio, lhe pareceria mais favorável, aqueles pela incidência, estes pela não incidência. Fisco e contribuinte em polos opostos. Ocorre que não se pode olvidar a supremacia da Constituição, que orienta a todos.

A tributação não é um mal estatal, compreendendo tarefa relevante para angariar recursos necessários para a consecução de diversos mandamentos constitucionais. Se há problemas no funcionamento do Estado, na aplicação dos recursos públicos, é preciso corrigi-los, valendo-se do adequado funcionamento das instituições públicas ou privadas nesse controle, que, sobretudo, depende das pessoas.

O funcionamento por vezes deficiente não justifica condutas que impliquem desprezar o disposto na Constituição ou na legislação infraconstitucional com o interesse de arcar com a menor carga tributária. Posições que tenham esse pressuposto não merecem a tutela constitucional, existindo os instrumentos jurídicos adequados de controle.

Por outro lado, o Estado não é um fim em si. Os indivíduos precisam assumir a posição central, esses devem ser compreendidos como fim do Estado. Se há setores, atividades ou pessoas que são indevidamente beneficiados por alguma má estruturação do sistema tributário, que sejam feitas reformas, não perpetuando as iniquidades.

No entanto, esse contexto não pode servir para que se busque tributar com argumentos deturpados de justiça, sem que sejam respeitados os limites impostos pela Constituição e olvidando a existência de um sistema constitucional. A tributação é balizada pela Constituição, não justificando a defesa de posições que visem apenas ao aumento da arrecadação, sem atenção aos parâmetros constitucionais. Afinal, o Estado não é um fim em si, nem pode ser instrumentalizado para atender aos interesses de pessoas que temporariamente estejam no poder.

Isso apenas acirra a oposição entre Estado e indivíduo, Fisco e contribuinte, voraz arrecadador e sonegador contumaz. Com caminhos diametralmente opostos, o equilíbrio que é tão necessário parece estar bem distante.

É imperioso que formas de diálogo sejam apresentadas a fim de tentar diminuir a animosidade existente. Não é o objeto deste trabalho tratar de meios de aproximação e convergência de interesses. No entanto, é com base nesse cenário e com esse convencimento que se busca tratar do tema.

Ao longo do trabalho, analisa-se, criticamente, a relação entre a Constituição e a lei complementar, concepções sobre a forma de se compreender o sistema constitucional de competências e sentidos para o que se pode entender por serviço. Utiliza-se de obras doutrinárias e da análise de julgados, em especial, do Supremo Tribunal Federal, considerando a natureza constitucional da matéria.

Com base nesse arcabouço, estrutura-se a nossa proposta de abordagem do tema, informado pela ideia de convergência e de estruturação coerente dos argumentos. Não se pretende aparentar neutralidade nem valer-se de pretensa descoberta da “resposta correta”, mas apenas o modo que, após analisar argumentos de diversas direções, a nosso ver, parece mais adequado para a compreensão da temática.

Desde logo, também se alerte o leitor que a conclusão a que se chega não representa a descoberta de algo que tenha passado de forma inadvertida por inúmeros autores que trataram do tema. Nem essa era a pretensão inicial. O que se tinha por objetivo e que espera que o presente texto possa de alguma forma ter alcançado é apresentar uma análise coerente e devidamente fundamentada sobre o tema.

Com o trabalho, crê-se que essa pré-compreensão sobre a necessidade de diminuição de oposições injustificadas possa ser concretizada em algum grau, ainda que reduzido.

Passa-se a apresentar a estruturação do trabalho.

No primeiro capítulo, traz-se uma visão geral do Imposto sobre Serviços (ISS), especialmente, a relação das disposições constitucionais e a lei complementar. Inicia-se com o histórico do imposto, ao final, com a apresentação da sistemática prevista na Constituição Federal de 1988. Em seguida, passa-se a tratar das competências conferidas pela Constituição à lei complementar federal, primeiro de ordem geral e, depois, analisando as competências no tocante ao ISS, com foco na análise da competência para definir os serviços tributáveis.

No segundo capítulo, examina-se a existência de conceitos constitucionais no plano das competências tributárias. Primeiramente, analisa-se a classificação entre tipos e conceitos, tecendo considerações sobre a atividade interpretativa, ao final, apresentando o que se propõe. Em seguida, faz-se algumas considerações sobre o processo de conhecimento, importantes para o desenvolvimento do trabalho. Por fim, examina-se o sistema de competências tributárias estabelecido pela Constituição e sua relação com os conceitos constitucionais.

No terceiro capítulo, examina-se o processo de construção dos conceitos constitucionais. De início, examinando algumas concepções existentes, como a do *in dubio pro* contribuinte e a “tese do império do Direito Privado”. Neste capítulo, apresenta-se a proposta de como se compreende o processo de construção dos conceitos constitucionais, trazendo considerações sobre um caso prático. Situa-se também a proposta em um ambiente de diálogo, destacando o papel dos precedentes nesse processo. Ainda, aprecia-se o fenômeno de modificação dos conceitos.

Por fim, no quarto capítulo, trata-se do conceito constitucional de serviço tributável pelo ISS. Primeiramente, analisando a jurisprudência do STF sobre o tema. Depois, examinando alguns sentidos possíveis que são apontados para serviços. Posteriormente, a partir da construção do conceito prévio que se entende adequado, realiza-se a complementação desse conceito mediante uma interpretação sistemática da Constituição. Com base no conceito constitucional de serviço apresentado, tecem-se algumas considerações sobre sua relação com a lei complementar (federal), lei municipal e situações concretas, elegendo algumas situações controvertidas para análise.

1. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NA CONSTITUIÇÃO E A REGULAMENTAÇÃO PELA LEI COMPLEMENTAR

1.1 Histórico do ISS

O ISS aparece pela primeira vez em 1965, com a edição da Emenda Constitucional nº 18 à Constituição Federal de 1946, conhecida por promover verdadeira reforma do Sistema Tributário, conforme a autodenominação da emenda. Apesar de o ISS na configuração existente ter surgido com a emenda, há outras formas de tributação sobre serviços que podem ser vistas como antecedentes históricos.

É comum encontrar na doutrina a referência ao Alvará de 20 de outubro de 1812 como a primeira manifestação da tributação de serviços no Brasil, porém com campo de incidência bastante restrito, alcançando apenas algumas profissões ou atividades lucrativas.¹

O imposto que teria sido batizado de “Imposto do Banco” foi posteriormente alterado, passando a ser denominado de “Imposto sobre Lojas”, aumentando seu campo de incidência para qualquer casa que tivesse gêneros à venda.² Com o advento da Lei Orçamentária nº 1.114 de 1860,³ outro diploma legislativo apontado como relevante nessa fase inicial de tributação de serviços, o “Imposto sobre as Lojas” dá lugar ao Imposto de Indústrias e Profissões,⁴ que

¹ HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008. p. 1-2; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar: 2007, v. 4. p. 357.

² MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 5.

³ Referindo-se à taxa que compreenderia todas as indústrias e profissões, transcreve-se o trecho do dispositivo: “Art. 11. O Governo fica desde já autorizado: § 10. Para substituir o imposto estabelecido pelo § 2º do Alvará de 20 de Outubro de 1812, e alterado pelo art. 8º, § 4º da Lei de 22 de Outubro de 1836, e art. 10 da de 21 de Outubro de 1843, por huma taxa, que deverá comprehender todas as industrias e profissões que forem exercidas nas differentes Cidades e Villas do Imperio, com excepção somente das que pela natureza privilegiada das respectivas funções, e ou pela reconhecida insufficiencia e penuria de seus recursos, não a deverem ou puderem supportar. A referida taxa será em parte fixa, e em parte variavel, assentando a fixa sobre a natureza, classe e condição das industrias e profissões, e importancia commercial das Cidades e Villas em que forem exercidas, e a variavel sobre o valor locativo do predio, ou local, em que funcionarem. Huma e outra serão estabelecidas pelo Governo: não devendo porém exceder a taxa variavel a 10 por cento, quando se der ao mesmo tempo o pagamento da fixa, e a 20 por cento no caso contrario”.

⁴ Para aprofundar a origem histórica da tributação de serviços, ver: CAVALCANTI, Amaro. *Elementos de Finanças: estudo theorico-pratico*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896. p. 243-251. O autor analisa o imposto de indústria e profissões, tecendo considerações sobre seus antecedentes. Além dessa obra, ver: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARDOSO, Laís Vieira. Comentários à lista de serviços anexa à lei complementar n. 116/2003. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS:*

passa a abranger todas as indústrias e profissões, ou seja, alcançando qualquer atividade lucrativa, inclusive determinados serviços.

No campo constitucional, a primeira previsão de tributação sobre serviços surgiu com a Constituição de 1891, que atribuía aos Estados a competência para instituir Imposto sobre Indústrias e Profissões.⁵ Com a Constituição de 1934, o imposto permaneceu na competência tributária dos Estados, porém arrecadado por estes e pelos Municípios em partes iguais.⁶ Além disso, aos Municípios foi atribuída a competência para instituição de imposto sobre diversões públicas,⁷ que era, por assim dizer, uma previsão específica do imposto de Indústria e Profissões, na parte relativa à diversão pública, campo que posteriormente foi alcançado pelo ISS.⁸ Isso se repetiu na Constituição Federal de 1937. Com o advento da Constituição de 1946, o Imposto sobre Indústria e Profissões passou para a competência dos municípios, que ainda mantinham a competência de instituir Imposto sobre Diversões Públicas.⁹

Por mais que se possa apontar o Imposto sobre Indústrias e Profissões como antecedente imediato do ISS, os campos de abrangência não coincidem. Aquele abrangia a atividade econômica de indústria e estaria relacionado com categorias profissionais, ao passo que neste há uma limitação aos serviços.¹⁰

O Imposto sobre Serviços foi introduzido pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965¹¹ e veio para substituir o antigo Imposto de Indústrias e Profissões, previsto na Constituição de

LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 446-449; MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 1-7.

⁵ “Art. 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: [...] 4º) sobre indústrias e profissões” .

⁶ “Art. 8º - Também compete privativamente aos Estados: I - decretar impostos sobre:

[...] g) indústrias e profissões;

[...] § 2º - O imposto de indústrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguais”.

⁷ “Art. 13 (...) § 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:

[...] III - o imposto sobre diversões públicas”.

⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 44-50.

⁹ “Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2º, 4º, 5º e 9º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos:

[...]

IV – de licenças

V - de indústrias e profissões;

VI - sobre diversões públicas”.

¹⁰ Aliomar Baleeiro aponta que o Imposto de Indústrias e Profissões abrangia os serviços e as atividades econômicas de industrial, comerciante e produtor agrícola. *Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976. p. 264-265.

¹¹ “Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados”.

1946. A referida emenda também deixou de prever os seguintes impostos municipais: Imposto de Diversões Públicas, que, como visto, era uma incidência específica do Imposto de Indústrias e Profissões e o Imposto de Licença, que operava basicamente como uma duplicação ou agravamento do Imposto de Indústrias e Profissões.¹² Dessa forma, o Imposto sobre Serviços veio para substituir os referidos impostos.¹³

Em síntese, na seção sobre impostos sobre a produção e a circulação, a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 repartiu as competências da seguinte forma: à União, o Imposto sobre Produtos Industrializados e sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, Títulos e Valores imobiliários; aos Estados, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e, por fim, aos Municípios, o Imposto sobre Serviços. Assim, fez-se a divisão, de forma que cada ente federativo tivesse competência para instituir impostos em parte da cadeia de produção e de circulação. De modo mais preciso, a competência atribuída aos Municípios era de tributar os serviços não contidos na competência da União e dos Estados, o que impedia, por exemplo, a tributação dos serviços de transporte e comunicação, à época de competência da União (salvo os de natureza estritamente municipal). Assim, o ISS apresentava-se com estrutura semelhante à posteriormente trazida pela Constituição Federal de 1988.

A Constituição de 1967 incorporou,¹⁴ em grande parte, o sistema tributário desenhado pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, inclusive, a previsão do ISS na competência municipal,¹⁵ o que se repetiu com o advento da “Emenda Constitucional” nº 1 de 1969.¹⁶ Na Constituição de 1988, o imposto manteve-se na esfera municipal (art. 156, inciso III).

No plano infraconstitucional, logo após o surgimento do ISS na Constituição, foi editada a Lei nº 5.172/1966 que nos artigos 71 a 73, buscou regular o imposto municipal. Com a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 à Constituição Federal de 1946, embora haja

¹² MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 49-50.

¹³ Bernardo Ribeiro de Moraes destaca que outro imposto que também foi suprimido foi o Imposto de Transações, instituído por alguns Estados no exercício da competência residual, mas que acabou onerando algumas modalidades de serviços. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 44-49.

¹⁴ AHMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labríola de Campos. *História dos tributos no Brasil*. 2. ed. São Paulo: SINAESP, 2012. p. 284.

¹⁵ “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”.

¹⁶ “Art. 24. Compete aos municípios instituir imposto sobre:

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

menção de lei complementar em alguns dispositivos, não se estabeleceu distinção em relação às demais leis.¹⁷ A Lei nº 5.172/1966 foi aprovada como lei ordinária da União.

Com a Constituição de 1967, previu-se um processo legislativo diferenciado para a aprovação de leis complementares.¹⁸ Além disso, a referida Constituição estatuiu que incumbia à lei complementar veicular normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar, matérias que eram reguladas pela Lei nº 5.172/1966, intitulada Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar nº 36 de 1967. Considerando a validade à luz da Constituição vigente à época em que foi editado e a compatibilidade material com a Constituição de 1967, o Código Tributário Nacional (CTN) foi recepcionado pelo novo ordenamento constitucional. Uma vez que a nova Constituição exigia lei complementar para cuidar do assunto, eventual alteração somente seria possível por lei complementar.

Os respectivos dispositivos do CTN foram logo revogados com o advento do Decreto-lei nº 406/1968, que passou a regular integralmente o ISS. A disciplina através da figura do decreto-lei embasou-se no famigerado Ato Institucional nº 5 (art. 2º, § 1º).¹⁹ Com o objetivo de definir os serviços, o Decreto-lei nº 406/1968 instituiu uma lista. Com as alterações promovidas, em especial pelo Decreto-lei nº 834/1969 e pela Lei Complementar nº 56/1987 (dois diplomas legislativos que modificaram a lista de serviços),²⁰ o Decreto-lei nº 406/1968 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988.²¹ O Decreto-lei regulamentou a matéria

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 143. E-book.; AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. p.170-171; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 78-79.

¹⁸ “Art. 49 - O processo legislativo compreende a elaboração de:

I - emendas à Constituição;

II - leis complementares à Constituição;

III - leis ordinárias [...]”.

“Art. 53 - As leis complementares à Constituição serão votadas por maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias.”

¹⁹ “Art. 2º - O Presidente da República poderá decretar o recesso do Congresso Nacional, das Assembleias Legislativas e das Câmaras de Vereadores, por Ato Complementar, em estado de sítio ou fora dele, só voltando os mesmos a funcionar quando convocados pelo Presidente da República.

§ 1º - Decretado o recesso parlamentar, o Poder Executivo correspondente fica autorizado a legislar em todas as matérias e exercer as atribuições previstas nas Constituições ou na Lei Orgânica dos Municípios”.

²⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 52-55. Cumpre anotar que o autor defende que a Lei Complementar nº 56 padeceria de vício formal, não sendo recepcionada pela CF de 1988. Porém, o STF e o STJ reconheceram a vigência da lei em seus julgados. (STF, RE 361829, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 13/12/2005, DJ 24-02-2006 PP-00051 EMENT VOL-02222-03 PP-00593 LEXSTF v. 28, n. 327, 2006. p. 240-257 RIP v. 8, n. 36, 2006. p. 299-310; STJ, REsp 32.133/SP, Rel. Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/09/1993, DJ 11/10/1993. p. 21307).

²¹ STF, RE 262598, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, julgado em 14/08/2007, DJe-112 DIVULG 27-09-2007 PUBLIC 28-09-2007 DJ 28-09-2007

até que adveio em 2003 a Lei Complementar nº 116. Vários autores ainda ressalvam os § 1º e § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406,²² que não teriam sido revogados pela lei nova, permanecendo em vigor. Esse é o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ).²³

Com essa sucinta apresentação da evolução histórica legislativa, pode-se compreender melhor a previsão do ISS na Constituição Federal de 1988 e no plano infraconstitucional.

1.2 Funções gerais da lei complementar e as teorias dicotômica e tricotômica

Conforme visto, a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 introduziu o ISS no sistema constitucional brasileiro. A emenda atribuiu à lei complementar a função de fixar os critérios para distinguir os serviços de qualquer natureza (esfera municipal) da circulação de mercadorias (esfera estadual), com o escopo de solucionar potencial conflito de competência. Com a Constituição de 1967, previu-se um processo legislativo diferenciado para a aprovação de leis complementares, o que se repetiu com o advento da “Emenda Constitucional” nº 1 de 1969. Além disso, em ambas, ao trazer a competência para os municípios instituírem o ISS, já era prevista a função da lei complementar para definir os serviços, veicular normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar. Durante muito tempo existiu acalorado debate quanto às matérias que estariam reservadas à lei complementar, sendo comum a referência a duas linhas básicas de pensamento: a dicotômica e a tricotômica.

A discussão tinha por pano de fundo o disposto na Constituição de 1967, reproduzido de forma quase idêntica pela Emenda Constitucional nº 01 de 1969,²⁴ que, ao tratar do sistema tributário, discriminou as matérias que seriam tratadas por lei complementar. Havia quem

PP-00030 EMENT VOL-02291-04 PP-00641 RB v. 19, n. 528, 2007. p. 38-40; STF, S. 663 – “Os §§ 1º e 3º do art. 9º do Dec.-lei 406/68 foram recebidos pela Constituição.”

²² Por todos, ver MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 170-172.

²³ REsp 858493/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/10/2008, DJe 05/11/2008; REsp 897471/ES, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/03/2007, DJ 30/03/2007. p. 303. Há também discussão quanto à vigência do § 2º do art. 9º, especificamente sobre a alínea “b”. O STJ posicionou-se no sentido da não revogação (REsp 1327755/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2012, DJe 05/11/2012). Interposto recurso extraordinário, está pendente de definição no STF (RE 826713, Rel. Min. Roberto Barroso).

²⁴ “Art. 18. [...] §1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de Direito Tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

entendesse que a lei complementar apenas poderia dispor sobre conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar. Quanto às normas gerais, em verdade, deveriam buscar fundamento em uma das duas funções, não constituindo matéria autônoma. Eis os fundamentos da denominada teoria dicotômica. Por outro lado, para os adeptos da teoria tricotômica, além dos conflitos de competência e das limitações constitucionais ao poder de tributar, caberia um terceiro tipo de matéria (autônomo): o estabelecimento de normas gerais de Direito Tributário.²⁵

A polêmica foi minimizada com o advento da Constituição de 1988,²⁶ que firmou que o papel da lei complementar de estabelecer normas gerais é distinto das funções de dispor sobre conflitos de competência e de regular limitações constitucionais ao poder de tributar. O art. 146, inciso III da Constituição traz elenco de matérias que devem ser disciplinadas a título de normas gerais, por exemplo, a definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos, a definição de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Não é possível desconsiderar que a CRFB/1988 previu no art. 146, inciso III, a atribuição para estabelecer normas gerais. A regra faz parte do conjunto de normas que amolda e caracteriza o federalismo adotado pela Constituição de 1988, que possui viés centralizador.²⁷

Cabe, então, comentar as funções gerais da lei complementar em matéria tributária.

Por meio da lei complementar, devem ser reguladas as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, inciso II da CRFB/1988). Em termos de regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, em princípio, não se vislumbra questões que mereçam

²⁵ Sobre a discussão ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. E-book, p. 144-145; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 204-216.

²⁶ A divergência arrefeceu, porém não desapareceu. Paulo de Barros Carvalho defende que mesmo à luz do art. 146, inciso III, correta é a dicotômica, porquanto em relação às normas de direito tributário, as matérias discriminadas somente podem ser tratadas a título de normas gerais caso remontem a conflitos de competência ou a limitações constitucionais ao poder de tributar, prestigiando o princípio federativo e a isonomia das pessoas políticas. Op. cit. p. 214-215. Frederico Araújo Seabra de Moura ainda defende o caráter dicotômico, embora com certa mitigação, eis que faz alusão às funções primária (harmonização normativa) e secundária (em especial, dirimir conflito de competência ou regular limitações constitucionais ao poder de tributar) da norma geral. Sobre as normas gerais tributárias e o ISS: lista de serviços, conflitos de competência e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 89-91. Para nomear um defensor da posição tricotômica, que prevalece, cita-se Luciano Amaro, que assevera entender assim mesmo antes da Constituição de 1988. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 168-169. Discorda-se da posição de Betina Treiger Gruppenmacher que afirma que a teoria dicotômica teria prevalecido, para quem, inclusive, seria a correta. *A Regra-matriz de incidência do Imposto Sobre Serviços*. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/a-regra-matriz-de-incidencia-do-imposto-sobre-servicos-betina-treiger-gruppenmacher/>>. Acesso em: 26 out. 2015. p. 7.

²⁷ Nesse sentido: ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 192-195.

atenção especial no plano do ISS. Assim, passa-se a tecer considerações sobre as funções de fixar normas gerais e de resolver conflitos de competência.

O conceito de normas gerais é de difícil determinação,²⁸ problema que não acomete apenas o Direito Tributário. Em outras matérias, a Constituição prevê que lei da União Federal deverá trazer normas gerais, de âmbito nacional, aplicáveis a todos os entes federativos, embora não necessariamente seja lei complementar. Por exemplo, no Direito Administrativo, em que incumbe à lei da União (ordinária) estabelecer normas gerais sobre licitação e contratação (art. 22, inciso XXVII da CRFB/1988). A doutrina também aponta a dificuldade de se estrear o que é norma geral (caráter nacional) e o que é aplicável somente à União Federal.

Nas competências legislativas, estatui-se que, no caso de competência concorrente, cabe à União editar as normas gerais (art. 24, § 1º). Há diversas matérias que estão sujeitas à competência concorrente, inclusive, o Direito Tributário, conforme disposto no inciso I do art. 24. De certo modo, o art. 24 está alinhado com o art. 146, inciso III, que dispõe caber à lei da União (em matéria tributária, lei complementar) fixar as normas gerais.

O conceito de normas gerais conta com alta dose de indeterminação. Porém, em matéria tributária, a Constituição Federal já promoveu razoável densificação, trazendo nas alíneas do art. 146, inciso III, extenso rol de matérias que são constitucionalmente consideradas como normas gerais, dentre outras, a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Saliente-se que prevalece o entendimento de que o rol é exemplificativo, sobretudo pelo dispositivo conter em sua parte final, a expressão “especialmente sobre”, o que denota que existem outras matérias, além das enumeradas, que podem ser consideradas como normas gerais.

²⁸ Rubens Gomes de Sousa traz uma explicação histórica da introdução de “normas gerais”, que aparece na Constituição de 1946, ao atribuir competência legislativa da União para legislador sobre normas gerais de direito financeiro (art. 5º, inciso XV, “b”). O autor afirma que a origem do dispositivo é atribuída ao deputado Aliomar Baleeiro. A ideia inicial do deputado era atribuir à União competência ampla para legislar, tendo como única limitação ser uma questão nacional, ou seja, que tocasse às três esferas: União, Estados e Municípios. No entanto, a proposta encontrou resistência política, sendo invocado que isso poria em risco a autonomia dos Estados e dos Municípios e, em último grau, o próprio regime federativo. Com base neste cenário, Aliomar Baleeiro teria apresentado como solução de compromisso que a competência fosse limitada à edição de “normas gerais”. Não haveria qualquer proposta inicial de sentido para a expressão “normas gerais” e como delimitaria a competência, sendo apenas uma forma de conseguir a aprovação do texto neste ponto. Cf.: SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional: parte geral*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 4-5.

A despeito de não ser a hipótese do ISS, na eventual ausência de normas gerais, o Supremo Tribunal Federal entende que os entes tributantes podem exercer sua competência legislativa plena, com base no art. 24, inciso, I, §1º e § 3º da Constituição Federal. Assim posicionou-se em relação ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).²⁹

Vê-se, então, que não é um papel imprescindível de modo a obstar o exercício da competência de instituir o tributo. O raciocínio seria aplicável ao Município. Conquanto o art. 24 apenas faça referência à União, aos Estados e ao Distrito Federal, entende-se que por força da competência para legislar sobre interesse local (art. 30, inciso I), suplementar a legislação federal e estadual (art. 30, inciso II) e instituir tributos de sua competência (art. 30, inciso III e art. 156, incisos I, II e III), fundamentos alinhados à autonomia municipal, na hipotética ausência de normas gerais em lei complementar da União, os Municípios poderiam exercer a competência legislativa plena e instituir seus tributos.

Há interpenetração das funções, uma vez que a lei complementar ao dispor sobre a definição do fato gerador, esmiuçando os contornos do imposto, contribui, também, para a resolução dos conflitos de competência. Feita a observação, cumpre examinar o papel de a lei complementar dirimir os conflitos.

Há situações de possível tributação por mais de um imposto de entes federativos de níveis diversos, o chamado conflito vertical, e existem outras, em que um mesmo imposto é exigido por mais de um Estado ou mais de um Município, seria o conflito horizontal.

No caso do ISS, é bastante comum a hipótese de conflito horizontal, ou seja, mais de um Município tributando. Há divergência se é extraível diretamente da Constituição o aspecto espacial do ISS.³⁰ O art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 prevê que, em princípio, o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento do prestador, salvo esteja enquadrado em umas exceções trazidas no extenso rol. Previsão semelhante ao que constava no Decreto-lei nº 406/1968, art. 12, embora com menor número de exceções.

²⁹ RE 414259 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 24/06/2008, DJe-152 DIVULG 14-08-2008 PUBLIC 15-08-2008 EMENT VOL-02328-05 PP-00931 LEXSTF v. 30, n. 360, 2008. p. 160-165; RE 601247 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 29/05/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-114 DIVULG 12-06-2012 PUBLIC 13-06-2012.

³⁰ Betina Treiger Grupenmacher assevera que seria extraível do art. 156, inciso III da Constituição que o aspecto espacial seja do Município em que ocorre a prestação do serviço. *Regra-matriz de incidência do Imposto Sobre Serviços*. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/a-regra-matriz-de-incidencia-do-imposto-sobre-servicos-betina-treiger-grupenmacher/>>. Acesso em: 26 out. 2015. p. 12-15. Em sentido diverso, SAUER, João Guilherme. ISS, sujeito ativo e "local da prestação". A importância dos elementos de conexão para a construção jurisprudencial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.196. p. 83-94, jan. 2012. O autor destaca que no texto constitucional não é possível vislumbrar uma opção, refutando o argumento empregado em muitos julgados do STJ da referência ao princípio constitucional implícito da territorialidade. Conclui pela necessidade de se privilegiar o tratamento infraconstitucional.

Não obstante, sabe-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) durante muito tempo deixou de observar o critério apontado pela legislação infraconstitucional, porém sem declarar sua inconstitucionalidade (posicionamento firmado sob a égide do Decreto-lei nº 406/1968),³¹ afirmando que o ISS seria devido no local da efetiva prestação de serviço, o que mereceu críticas de parte da doutrina.³² O STJ por vezes justificava seu posicionamento como forma de combater o problema fático de “transferência simulada” de estabelecimento de prestadores para municípios de baixa tributação, o que não seria o instrumento adequado, vez que existindo fraude ou simulação, não haveria vinculação ao “estabelecimento ficto”.³³ Posteriormente à edição da Lei Complementar nº 116/2003, o STJ vem declarando aceitar o critério adotado pela lei complementar, porém ainda há instabilidade, o que está em desacordo com a segurança jurídica.³⁴

Não é o objeto de estudo aprofundar a divergência se o aspecto espacial do ISS é extraível diretamente da Constituição. Porém, ainda que se entenda que o aspecto espacial seja o território do Município em que ocorre a prestação do serviço e que não haveria fundamento normativo para se afastar de tal linha, em algumas situações, haverá dificuldade em se estabelecer onde se deu a prestação de serviços. Assim, pelo menos nestes casos, haveria espaço para a lei complementar atuar com o escopo de prevenir potenciais de conflitos de competência, por exemplo, através de uma presunção de onde se considera ocorrido o serviço.

Quanto ao conflito vertical, pode-se citar o exemplo entre o ICMS e o ISS, em que se tenha dificuldade de se estabelecer diante de uma situação, se é caso de circulação de mercadoria ou de serviço. Há um espaço para a lei complementar dirimir tais conflitos, o que será aprofundado em tópico posterior. A doutrina ressalta outros campos de potenciais conflitos do ISS, por exemplo, com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).³⁵

Surgem questionamentos sobre a possibilidade, em tese, de bitributação, considerando que a discriminação de competências tributárias firmada na CRFB/1988 é rígida, baseando-se em competências privativas. Se as competências atribuídas são normas constitucionais, os

³¹ A título de exemplo, ver: EREsp 130.792/CE, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, Rel. p/ Acórdão Ministra NANCY ANDRIGHI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 07/04/2000, DJ 12/06/2000. p. 66.

³² SANTIAGO, Igor Mauler Santiago. A interminável questão do local de pagamento do ISS. *Revista Consultor Jurídico*, ago. 2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-ago-08/consultor-tributario-interminavel-questao-local-pagamento-iss>. Acesso em: 29 dez. 2015; SAUER, João Guilherme. ISS, sujeito ativo e "local da prestação". A importância dos elementos de conexão para a construção jurisprudencial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.196. p. 83-94, jan. 2012.

³³ SANTIAGO, Igor Mauler Santiago. Op. cit.

³⁴ Idem.

³⁵ Ver: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v.4. p. 367-374.

limites poderiam ser alterados por normas de caráter infraconstitucional? A pretexto de dispor sobre conflitos, a lei complementar estaria habilitada a limitar a competência municipal?

Em que pese esse ponto da atribuição de competências ser explorado mais à frente, cumpre, desde logo, analisar o argumento para compreender o papel da lei complementar fixado pelo art. 146, inciso I. Por mais que se entenda que a repartição do poder de tributar a partir de materialidades já trace as linhas gerais de cada imposto, isso não impede a existência de zonas de sobreposição. Não por outra razão, a própria Constituição Federal no art. 146, inciso I, firmou a função de a lei complementar dirimir os conflitos de competência. Não se pode negar à lei complementar função que lhe foi expressamente reservada pela Constituição. Refutar mínimo papel, sem maior aprofundamento, implica supor uma excessiva suficiência do rígido sistema de competências tributárias instituído pela Constituição. Em verdade, o argumento levaria à inobservância da própria Constituição, que dispôs caber à lei complementar a resolução dos conflitos de competência em matéria tributária.

Não obstante, é possível o controle de constitucionalidade da lei complementar em face da Constituição, a partir da análise de compatibilidade entre o critério eleito e o sistema constitucional de competências. O que se busca alertar é que não se pode recusar espaço à lei complementar e que do sistema rígido de competências tributárias não decorre a impossibilidade de potenciais conflitos de competência. Isso é corroborado pela própria Constituição ao asseverar ser função da lei complementar solucionar os conflitos de competência, pressupondo, então, que existem ou podem existir.

Em estudo sobre o tema, Gustavo da Gama Vital de Oliveira alerta para a autocontenção judicial necessária no controle dos critérios eleitos pela legislação. Dentre as questões abordadas, cumpre apontar a precisa crítica quanto à utilização de argumentos de racionalidade econômica ou de política fiscal para invalidar a opção feita pelo legislador infraconstitucional.³⁶ De fato, a crítica parece oportuna, eis que a Constituição atribuiu à lei complementar a função de dispor sobre os conflitos de competência. Apesar de o sistema ser rígido, há zonas de potenciais conflitos. A partir da própria noção de racionalidade e de coerência no sistema jurídico, deve-se ter como premissa que a lei complementar, dentre outras condicionantes, tenha levado em conta a racionalidade econômica ao eleger o critério para dirimir o solucionar o conflito de competência. Invalidar a opção da lei complementar

³⁶ 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 aos hard cases tributários*. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 197-210.

unicamente sob o argumento de racionalidade econômica, sem aprofundar a problemática e notar que existem outros fatores que também devem ter sido sopesados em sua edição, não parece ser a leitura mais adequada.

1.3 Funções específicas da lei complementar no ISS

1.3.1 Funções previstas no art. 156, § 3º da CRFB/1988

Além do art. 146, a Constituição previu papel adicional à lei complementar da União, com o objetivo de conferir maior uniformidade e reduzir a liberdade de conformação dos entes municipais. Não é algo exclusivo do ISS. Além de trazer extenso rol de dispositivos dedicados ao ICMS, a Constituição previu caber à lei complementar dispor sobre diversos aspectos do imposto (art. 155, § 2º, XII).³⁷

Incumbe à lei complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas; excluir sua incidência de exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art. 156, § 3º da CRFB/1988), além de definir os serviços de qualquer natureza (art. 156, inciso III da CRFB/1988). Antes de adentrar na análise do art. 156, inciso III, que reclama exame mais detido, cumpre trazer breves considerações sobre o art. 156, § 3º da CRFB/1988.

Dentre as funções previstas nos incisos do § 3º do art. 156, a lei complementar deve estabelecer as balizas para as alíquotas.

A fixação de alíquota máxima veio com a edição da Lei Complementar nº 100/1999, prevendo o teto de 5%, que foi revogada expressamente pela Lei Complementar nº 116/2003

³⁷ Abstendo-se de analisar criticamente o caso, cumpre aludir brevemente a um exemplo da importância da lei complementar na visão do STF, trata-se do RE 439.796. A Emenda Constitucional nº 33/2001 alterou o art. 155, § 2º, IX, “a” em reação a posicionamento anterior do STF (Súmula 660), trazendo a expressa possibilidade de incidência do ICMS na importação, mesmo que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer seja a sua finalidade. No julgado, não obstante a previsão expressa na Constituição, o STF posicionou-se no sentido de que somente após a alteração da lei complementar 87/96 (o que se deu no final de 2002, Lei Complementar 114) seria possível que as leis estaduais fossem alteradas a fim de permitir a tributação das tais situações. Leis estaduais alteradas no interregno entre a Emenda Constitucional 33/2001 e a Lei Complementar 114/2002 careceriam de fundamento de validade, eis que anteriores à edição das normas gerais, o que somente veio com a alteração na lei complementar. (RE 439796, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-051 DIVULG 14-03-2014 PUBLIC 17-03-2014).

(art.10), porém, esta manteve o mesmo percentual de alíquota máxima:5%.³⁸ Curioso notar que o texto enviado à apreciação ao chefe do Executivo continha disposição específica para os serviços de jogos e diversões públicas (exceto cinema), em que a alíquota máxima seria de 10%. O inciso I foi vetado pelo Presidente da República por motivo de interesse público, sob o argumento de que esse permissivo mais elevado poderia prejudicar o desenvolvimento das atividades, em especial, destacando a necessidade de proteção dos empreendimentos turísticos.³⁹ O veto não foi superado pelo Legislativo, de forma que, há apenas uma alíquota máxima geral de 5%.⁴⁰

Quanto à alíquota mínima, a dinâmica foi diversa. Em 2002, foi editada a Emenda Constitucional nº 37, alterando o art. 156, § 3º, inciso I da CRFB/1988 e determinando que a lei complementar deveria fixar não só as alíquotas máximas, mas também as alíquotas mínimas. Além disso, a indigitada emenda constitucional acrescentou o art. 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que em seu inciso I dispõe que enquanto não editada a lei complementar sobre o assunto, a alíquota mínima é de 2%, salvo para os serviços constantes dos itens 32, 33 e 34 (dentre eles, a construção civil) da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406 de 1968 (à época, diploma legal que regulamentava a matéria).⁴¹ A Lei Complementar nº 116/2003 não dispôs sobre a alíquota mínima, logo esta segue definida pelo ADCT.

Além das limitações das alíquotas, a lei complementar tem a função de excluir a incidência das exportações de serviços para o exterior, conforme art. 156, § 3º, inciso II da Constituição.

³⁸ “Art. 8ºAs alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento)”.

³⁹ Confira-se a mensagem de veto: "Esta medida visa preservar a viabilidade econômico-financeira dos empreendimentos turísticos que poderão ser afetados pela permissividade dada aos entes federados de disporem da alíquota máxima de até 10% sobre o segmento de diversões públicas nos quais se incluem Parques de Diversões, Centros de Lazer e congêneres, bem como Feiras, Exposições, Congressos e congêneres, elencados nos itens 12.05 e 12.08, respectivamente, da Lista de serviços anexa à lei proposta, uma vez que são estas atividades instrumentos vitais para a geração de emprego e renda como pólos de atração e de desenvolvimento do turismo de lazer e de negócios em suas regiões. Ademais, pela sua natureza, não têm capacidade econômica de absorver alíquota elevada, que pode chegar a 10%, sobre seu faturamento. Vale também ressaltar que investimentos intensivos em capital, estratégicos para o desenvolvimento regional através do turismo, têm um prazo de maturação longo e são extremamente sensíveis às oscilações tributárias. Impõe-se o veto, portanto, pela contrariedade ao interesse público."

⁴⁰ Criticando a existência de uma única alíquota máxima, sendo preferível alíquotas máximas conforme os diferentes itens de serviço: HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008. p. 25-30.

⁴¹ Os itens semelhantes na Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 seriam os seguintes: 7.02, 7.04 e 7.05.

Quanto às exportações de serviços, a Lei Complementar nº 116/2003 trouxe em seu art. 2º, inciso I a previsão de que o imposto não incide sobre a exportação de serviços para o exterior. Há divergência na doutrina sobre a natureza da desoneração.

Por um lado, há os que defendem que a desoneração adviria diretamente da Constituição (art. 156, § 3º, inciso II).⁴²Em sentido diverso, outros expõem que a desoneração não é extraída diretamente da Constituição, somente vindo com a previsão na lei complementar (art. 2º, inciso I da Lei Complementar nº 116/2003).⁴³A segunda posição nos parece a mais adequada, porquanto a desoneração não advém diretamente da Constituição.

A compreensão do que configura imunidade é divergente na doutrina,⁴⁴não cabendo aprofundar as concepções no presente trabalho. Partindo do pressuposto de que a imunidade é a norma constitucional que demarca (negativamente) o campo da competência tributária,⁴⁵a situação que se comenta não seria uma hipótese de imunidade.A leitura que se faz do dispositivo constitucional não é de demarcar negativamente o campo da competência tributária do ISS. Há competência para tributar o ISS sobre as exportações, porém, em virtude de uma norma infraconstitucional, reduziu-se, parcialmente, o campo de incidência da norma tributária, impedindo que se tribute as exportações de serviços.

Então, qual o papel da norma constitucional ao estabelecer que cabe à lei complementar excluir da incidência do ISS as exportações de serviços para o exterior? Seria o art. 156, § 3º, inciso II da Constituição despicando?

Não, o artigo traz disposição necessária para a desoneração das exportações. De acordo com o sistema de competências tributárias, o ISS é um imposto atribuído aos Municípios, que são os titulares da competência. Porém, sabe-se que a Constituição não institui o tributo, função que cumpre ao ente tributante a partir de sua lei, observados os limites fixados pela Constituição (e pela lei complementar).

No bojo do exercício da competência tributária, pode o ente tributante (titular da competência) prever situações que estão afastadas da tributação. Apesar de, em princípio, estarem enquadradas na base econômica tributada, por força de expressa previsão legal, reduz-se, parcialmente, o campo de incidência da norma tributária. É o que se denomina de

⁴² HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008. p. 47; AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 160.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 198; MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 250.

⁴⁴ A título de exemplo, para Ricardo Lobo Torres, a imunidade tributária tem uma relação indissociável do que entende por seu fundamento: a liberdade individual. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v.3. p. 74-75.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op.cit.* p. 181-183.

isenção. A possibilidade de conceder isenção decorre da própria competência tributária. A isenção deve ser prevista na lei do ente tributante, que é o titular da competência tributária. Assim, é possível que ao instituir o ISS, um município preveja que estarão isentos as associações desportivas que preencham determinados requisitos. Não é essa a situação que ora se comenta, em que a desoneração não advém de lei municipal.

Na “Emenda Constitucional” nº 1 de 1969 (art. 19, §2º) havia previsão, bem aberta, de que a União através de lei complementar poderia conceder isenções de tributos estaduais ou municipais para atender à relevante interesse social ou econômico nacional. Denomina-se isenção heterônoma um ente isentar tributo de competência de outro ente federativo. Cumpre trazer à baila trecho da obra de Luís Cesar Souza de Queiroz:

A isenção decorre de opção do próprio legislador que tem competência para criar a norma tributária. Diferentemente, na hipótese de *isenção heterônoma*, a situação é provocada não pelo legislador competente para criar a norma tributária, mas pelo legislador complementar federal que tem competência para criar a norma complementar de produção normativa que estabelece requisitos de validade para a criação da norma tributária estadual ou municipal. É conhecida a regra geral de que ‘É vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios’ (art. 151, III) – isenção heterônoma – (ao contrário do que dispunha a Constituição anterior – art. 19, §2º). Contudo, tal regra encontra-se expressamente excepcionada – art. 155, §2º, XII, “e”; art. 156, § 3º, II, da Constituição.⁴⁶ (grifos no original).

Admitir que lei de ente diverso institua isenção vai de encontro ao sistema constitucional de competências tributárias e ao pacto federativo. Talvez até em reação ao que existia anteriormente (“Emenda Constitucional” nº 1 de 1969), a Constituição de 1988 estatuiu no art. 151, inciso III vedação que a União institua isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A vedação deve ser entendida de forma ampla, em respeito ao sistema constitucional de competências tributárias e ao federalismo, impedindo que qualquer ente institua isenção de tributo da competência de outro ente.

No entanto, a própria Constituição pode trazer exceções a essa proibição. Se não o fizer, não se admite isenções heterônomas, eis que o poder de isentar seria corolário do poder de instituir o tributo. Em situações em que se excepcione a vedação, a isenção não terá por fundamento a competência tributária, mas sim a norma expressa que conferiu autorização para a isenção de tributo de ente diverso.

⁴⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 116.

Nesse sentido, havia uma exceção no tocante ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Em sua redação original, o art. 155, §2º, inciso X, alínea “a” da Constituição previa que o ICMS não incidiria sobre exportações de produtos industrializados, excluídos os semielaborados definidos em lei complementar. Por sua vez, o art. 155, §2º, inciso XI, alínea “e” da Constituição dispõe que incumbe à lei complementar excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a". Há uma clara distinção entre os dispositivos constitucionais: o primeiro traz hipótese de imunidade tributária, ao passo que o segundo traz uma autorização constitucional para que a lei complementar exclua da incidência do ICMS exportações de outros de outros produtos e serviços. A autorização constitucional constitui exceção à vedação de que um ente tributante conceda isenção de tributo de outro.

Não se pode olvidar que a lei complementar referida é a lei complementar federal, espécie legislativa da União Federal a isentar tributo de competência dos Estados. Atualmente, apesar de não revogado, o art. 155, §2º, inciso XI, alínea “e” não faz mais sentido, perdendo sua utilidade, porque com o advento da Emenda Constitucional nº 42 de 2003, deu-se nova redação ao art. 155, §2º, inciso X, alínea “a” para ampliar a imunidade para as operações, em geral, que destinem mercadorias para o exterior e para serviços prestados a destinatários no exterior.

A situação descrita do ICMS auxilia a compreensão do papel art. 156, § 3º, inciso II. Da Constituição não se pode extrair uma imunidade. No entanto, é expressa a possibilidade de excepcionar-se a vedação de instituição de isenções heterônomas, possibilitando que a União através de lei complementar isente as exportações dos serviços para o exterior. Isso permite a formação do posicionamento do país de não onerar a exportação de serviços, situação uniforme, não dependente da atuação dos milhares de municípios.

A Constituição reservou amplo rol de matérias a serem tratadas por lei complementar federal. À União (ente central) cumpre o papel constitucional de conferir algum grau de uniformidade à tributação, mitigando a multiplicidade de diferenças que poderiam surgir em razão dos milhares de entes municipais que integram o Estado Federal Brasileiro. O dispositivo constitucional é um exemplo desse papel uniformizador da lei complementar no federalismo brasileiro, com caráter nacional, o que também está presente nas demais funções atribuídas pela Constituição e que se vem comentando, como por exemplo, tratar de normas gerais.

Portanto, o art. 156, § 3º, inciso II da CRFB/1988 funcionaria como autorização constitucional para a União isentar tributo de competência de outro ente federativo,

excepcionando a vedação de isenções heterônomas (art. 151, inciso III da CRFB/1988). Apartir da autorização constitucional, foi exercida a opção pelo legislador complementar de instituir isenção heterônoma sobre as exportações de serviços.⁴⁷ Se o dispositivo infraconstitucional vier a ser revogado, desaparece a desoneração. Dessa forma, é diferente da situação atual da exportação no ICMS (imunidade), conforme visto, e também do IPI, em que a Constituição traz hipótese de imunidade tributária ao afirmar que não incidirá sobre os produtos industrializados destinados ao exterior, art. 153, §3º.

Por fim, a necessidade de disciplinar a forma de concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais veio com a Emenda Constitucional nº 37 de 2002. De forma semelhante ao exposto anteriormente, a emenda trouxe disposição transitória (art. 88, inciso II do ADCT) prevendo que, enquanto não editada lei complementar sobre o assunto, não poderá ser objeto de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resultem direta ou indiretamente em burla à alíquota mínima, que, por enquanto, é de 2%.⁴⁸

Feitos esses breves comentários sobre o art. 156, § 3º, passa-se ao exame do art. 156, inciso III.

1.3.2 Serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar

Percebe-se pelo o que foi exposto que, apesar de o tributo ser de competência dos Municípios, a Constituição reservou amplo rol de matérias a serem tratadas por lei complementar federal. À União (ente central) cumpre o papel constitucional uniformizador da tributação, o que aparece de forma marcante na função estabelecida pelo art. 156, inciso III ao trazer a expressão “serviços de qualquer natureza [...] definidos em lei complementar”, que possui intensa relação com o art. 146, inciso III, alínea “a”, que estatui caber à lei complementar firmar as normas gerais sobre o fato gerador do imposto.

⁴⁷ Em sentido semelhante, a partir da distinção entre ordem jurídica nacional e ordens parciais, Clélio Chiesa defende que, no caso examinado, a lei complementar traria previsão de isenção da União enquanto representante do Estado Brasileiro, em nome de um interesse de ordem nacional. ISS – A função da lei complementar na demarcação da competência impositiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 57-59.

⁴⁸ Há posicionamento de que as limitações trazidas pela Emenda Constitucional nº 37 de 2002 (e art. 88, incisos I e II do ADCT) devem ser lidas como restritas às prestações de serviços cuja desoneração possa ensejar, em tese, guerra fiscal. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS*. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 10, n. 59. p. 133-151, 2012.

Cumpra examinar o papel de definir os serviços tributáveis.

1.3.2.1 Competência da lei complementar vs. Competência dos Municípios para instituir o tributo

Um primeiro ponto de discussão é se lei complementar editada pela União Federal pode definir quais os serviços passíveis de tributação, considerando que o imposto é de competência municipal. É uma árdua tarefa compatibilizar a tarefa da lei complementar da União e ao mesmo tempo preservar a competência dos Municípios para instituir o imposto. É preciso perceber que há duas normas que se pode extrair do art. 156, inciso III: a primeira outorga competência aos Municípios para instituir o ISS, a segunda outorga competência à União para definir tais serviços mediante lei complementar.⁴⁹

No plano infraconstitucional, a lei editada pela União (Lei Complementar nº 116/2003) assevera que o ISS tem “como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa” (art.1º). Coloca-se a discussão se a lei complementar pode prever quais serviços podem ser tributados pelo ISS.

Diversos autores posicionam-se no sentido de que a lista de serviços anexa à lei complementar federal não poderia limitar as atividades alcançáveis pelos Municípios, eis que são os entes titulares da competência tributária.⁵⁰ Dentre os argumentos, cita-se que a interpretação contrária estaria em descompasso com o princípio federativo, a autonomia municipal, o sistema de competências tributárias e a supremacia constitucional.

Seria afrontoso à autonomia municipal que a competência para instituir o ISS ficasse condicionada à benevolência do Congresso Nacional em editar listas extensas ou mais reduzidas, deixando de prever como tributáveis atividades que estariam dentro do conceito constitucional de serviço. Implicaria conferir atribuição excessiva à lei complementar. Além disso, não seria extraível da Constituição a catalogação exaustiva dos serviços. Em verdade, isso estaria em descompasso com a autonomia conferida aos Municípios e com a competência que lhes foi atribuída para instituir o ISS. Do mesmo art. 156, inciso III que prevê ser da

⁴⁹ BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004. p. 17-18. (Coleção de Direito Tributário, v.2).

⁵⁰ Além dos autores citados adiante, ver: BORGES, José Souto Maior. Op. cit. p. 37.

esfera da lei complementar definir os serviços de qualquer natureza, extrai-se que a competência para instituir o ISS é do Município, reforçada pelo que dispõe o próprio art. 30, inciso III, que estatui a competência dos Municípios para instituir e arrecadar os tributos de sua competência.

Ainda que se negue à lei complementar competência para catalogar os serviços tributáveis, restaria pendente como interpretar a expressão “serviços de qualquer natureza [...] definidos em lei complementar”.

Com o objetivo de compatibilizar a competência municipal e a cláusula “serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar”, Aires F. Barreto defende que a lei deveria definir os serviços tributáveis pelos Estados através do ICMS, que seriam a exceção, e não os serviços de qualquer natureza, tributáveis pelos Municípios, que seriam a regra,⁵¹ conforme interpretação do art. 156, inciso III e do art. 155, inciso II, ambos da CRFB/1988.⁵²

Em outra linha, há o posicionamento que interpreta a cláusula de definir os serviços de qualquer natureza à luz da função de dirimir os potenciais conflitos, atuando nas áreas de eventuais atritos entre o ISS e os impostos de competência alheia, definindo quando é caso de tributação pelo ISS e quando é caso de imposto diverso.⁵³

Em uma linha mais extrema, além de defender que a lei complementar teria natureza meramente exemplificativa, Clélio Chiesa assevera que não pode definir os fatos geradores, a despeito do que consta do próprio art. 146, inciso III, “a” da CRFB/1988. Sustenta o seguinte:

É indubitável, a nosso ver, que a Constituição contempla as materialidades possíveis dos impostos, não deixando margem ao legislador ordinário, ainda que seja a título de normas gerais, para redefinir as materialidades dos impostos. No caso do ISS, parece-nos que os eventos que podem ser submetidos à tributação por meio desse imposto são as prestações de serviços, entendidas estas como sendo os negócios jurídicos em que alguém assume o compromisso de prestar a outrem, em caráter oneroso, uma utilidade material ou imaterial. Portanto, no que diz respeito aos

⁵¹ O autor realiza uma crítica contundente à existência de uma lista, apontando que é fruto de uma indevida importação da experiência da experiência europeia, dos países que compunham à época o Mercado Comum Europeu. Afirma que o instituto das listas no direito comparado não se adapta à realidade nacional, eis que ou os Estados eram unitários ou não havia repartição do poder de tributar entre os entes federados, justamente o contrário do Estado Brasileiro. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 105-110.

⁵² “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

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

[...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

⁵³ CASQUET, Pedro. *O conceito de serviço e a constituição brasileira*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 79; MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 57; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. E-book. p. 1201-1202.

eventos que podem ser submetidos à tributação por meio do ISS, o Congresso Nacional nada pode dispor, ainda que seja a título de normas gerais.⁵⁴

Esse último posicionamento contraria de forma clara o que dispõe o indigitado artigo, que assevera caber à lei complementar estabelecer normas gerais para definir os fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes dos impostos, razão pela qual se pensa que não é uma leitura adequada.

Apesar da relevância dos argumentos e das propostas apresentadas para conferir sentido à cláusula “serviços de qualquer natureza [...] definidos em lei complementar”, ao ver, a questão deve passar por uma análise voltada à hipótese em exame, sendo importante centrar-se sobre a forma como a Lei Complementar nº 116/2003 exerceu a competência dada pela Constituição.

É preciso destacar que não há uma única forma de compreender um significado. Em síntese, pode-se fazer referência à denotação (ou extensão) e à designação (ou conotação). O conjunto de todos os objetos ou entidades que cabem em uma palavra consiste na denotação da palavra, ao passo que o conjunto de razões ou requisitos para incluir um objeto em uma classe forma a designação dessa palavra. Por exemplo, a palavra “cidade” pode referir-se indistintamente a qualquer uma de uma extensa lista, que inclui Buenos Aires, Barcelona, Paris, Londres, dentre outras. O conjunto dessa extensa lista compõe a denotação da palavra. Há razões porque foram incluídas ou qualificadas como cidades, em contraposição a outros locais que não. O critério de uso de uma palavra consiste na designação de uma palavra.⁵⁵

Em relação ao vocábulo “serviço”, seria possível trazer as razões pelas quais um determinado fato deve ser considerado serviço para fins de tributação pelo ISS, estabelecendo a designação dessa palavra. Ou adotar opção diversa, prevendo lista de situações que seriam consideradas serviços para fins de tributação pelo ISS, compondo a denotação dessa palavra. Sem excluir a possibilidade de combinar as duas formas de significação.

Cumprir fazer referência ao que se expôs no tópico sobre evolução histórica, eis que auxilia a compreensão da linha argumentativa que se envereda.

Durante o curto período em que regulou a matéria, até que o dispositivo fosse revogado pelo Decreto-lei nº 406/1968, o artigo 71 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário

⁵⁴ ISS: a função da lei complementar na demarcação da competência impositiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 65.

⁵⁵ GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Universitaria de Buenos Aires, 2004. p. 40-43.

Nacional),⁵⁶ optou pela junção das duas formas de significação. Em seu *caput*, procurou definir que o fato gerador seria a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados. Depois, em seus incisos, buscou definir o que seria considerado serviço. Primeiramente, apontando algumas hipóteses de serviços (incisos I, II, III, IV e V) e, ao final, trazendo uma cláusula residual pela qual determinada situação poderia ser considerada serviço (inciso VI).

Vista a forma de significar “serviço” adotada pelo CTN, passa-se a tecer breves considerações sobre a validade, sob o aspecto formal, ponto relevante para o tópico, sem olvidar dos questionamentos que se poderia apontar quanto à compatibilidade material, por exemplo, se as denotações explicitadas configuravam serviço.

À época em que editado o CTN, estava em vigor a Constituição de 1946, com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965. A lei complementar tinha a função de distinguir os serviços de qualquer natureza (competência municipal) da circulação de mercadorias (competência estadual) com o escopo de solucionar potencial conflito de competência. Questionável a validade dos artigos 71-73 do CTN à luz da Constituição então vigente, porque o CTN não se limitou a trazer dispositivos com tal finalidade. Em que pese os dispositivos tratem de dirimir o conflito de competência, em alguns pontos, transbordaram, definindo serviço em situações não limítrofes com a circulação de mercadoria, por exemplo, o art. 71, inciso II, ao definir como serviço a locação de espaço em bens imóveis.

Então, sob o aspecto formal, teria o legislador infraconstitucional exorbitado de sua esfera de competência e violado a Constituição? Teria transbordado a competência constitucional conferida à lei complementar federal, adentrando na competência dos Municípios para instituir o ISS e interferindo de forma indevida em sua autonomia? Em favor da validade, apontou-se que não houve abuso, uma vez que tinha amparo na competência

⁵⁶ “Art. 71. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados.

§ 1º Para os efeitos deste artigo considera-se serviço: (Redação dada pelo Ato Complementar nº 34, de 1967)

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”.

conferida pela Constituição de 1946 à União para editar normas gerais de Direito Financeiro (art. 5º, inciso XV, “b”), com nítido caráter uniformizador, podendo definir os fatos geradores dos impostos da União e também dos Estados e dos Municípios.⁵⁷

O que se pretende demonstrar com o exemplo é que o relevante não é a forma que foi utilizada para significar “serviço”, se através de denotação ou de conotação, ou ambas, mas sim se o que se explicitou na lei da União está adequado à competência atribuída pela Constituição.

Com a Constituição de 1967, o sistema tributário desenhado pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965 foi, em grande parte, incorporado. Há novidades relevantes, como por exemplo: previu um processo legislativo diferenciado para a aprovação de leis complementares, estatuiu que incumbe à lei complementar trazer normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar e, ainda, atribuiu à lei complementar a função de definir os serviços não compreendidos na competência da União e dos Estados.

Em seguida, adveio o Decreto-lei nº 406/1968, em que opção eleita pela legislação infraconstitucional foi diversa, no *caput* do art. 8º passou-se a definir o fato gerador do ISS como a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa, além de em seus parágrafos procurar firmar regras com o objetivo de evitar o conflito com o ICMS.⁵⁸ Então, utilizando-se de técnica diversa do Código Tributário Nacional, “serviço” seria um daqueles constantes da lista anexa, passando a significar “serviço” por meio da catalogação de situações que seriam consideradas serviços para fins de tributação pelo ISS, ou seja, aproximando-se da denotação.

Com a Constituição Federal de 1988, na própria competência dos Municípios para instituir o ISS, há previsão de que incumbe à lei complementar definir os serviços de qualquer natureza incluídos na competência municipal. Assim, segue linha semelhante ao que constava nas Constituições de 1967 e 1969.

⁵⁷ Para maiores detalhes do debate, ver: FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965. p. 51-53 e FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Autonomia dos governos locais em matéria tributária*, *RDA - Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 47. p. 1-12, 1957.

⁵⁸ “Art. 8º O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias”. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969).

Com base nessas considerações, cumpre adentrar na análise da Lei Complementar nº 116/2003.⁵⁹ No art. 1º, define-se como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que não constituam atividade preponderante do prestador. Em seus parágrafos, há regras que buscam esclarecer sobre situações específicas, por exemplo, a importação de serviços e o potencial atrito com o ICMS. Já o art. 2º traz situações que não se enquadram na hipótese de incidência do ISS, por exemplo, é o caso da exportação de serviços, isenção heterônoma, conforme exposto anteriormente.

A Lei Complementar nº 116/2003 tal como o Decreto-lei nº 406/1968 não procurou trazer a designação, ao invés disso, dispôs que o ISS “tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa”, catalogando situações e qualificando-as, decidindo-se pela denotação. Ainda que não pareça o melhor caminho para a hipótese que se comenta, a utilização da denotação através da catalogação de serviços configura uma opção aceitável por parte do legislador infraconstitucional, não se vislumbrando, por si só, violação à Constituição.

Por mais relevantes que sejam os fundamentos de competência dos Municípios para instituir o ISS e de autonomia municipal em um Estado Federativo, pensa-se que a competência dos Municípios para instituir o imposto deve observar o disposto na lei complementar, a quem incumbe definir o que se entende por serviço. Seja através da designação, seja através da denotação, a lei municipal ao instituir o ISS no respectivo município deve respeitar o estatuído pela lei da União, eis que a Constituição previu ser seu

⁵⁹ “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

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

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

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

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

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

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior”.

papel definir serviços para fins de tributação pelo imposto. Nos limites da lei complementar é que os municípios podem editar suas leis municipais.⁶⁰

É certo que isso implica restrição à competência tributária atribuída pela Constituição aos Municípios. Porém, é a mesma que a autoriza, primeiro, em relação a todos os impostos, ao prever que incumbe à União (através de lei complementar) fixar normas gerais sobre fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes dos impostos e, em segundo lugar, no tocante ao ISS, ao atribuir competência à lei complementar da União para definir os serviços tributáveis. Diferentemente da Constituição de 1946, a Constituição de 1988 explicitou diversas funções uniformizadoras atribuídas à lei da União na regulamentação dos impostos dos Estados e dos Municípios.

A competência tributária foi atribuída aos Municípios com essas condicionantes. A Federação Brasileira é peculiar, porque possui três níveis de poder – União, Estados e Municípios - o que já traz uma complexidade maior que as demais federações, sobretudo por serem milhares de Municípios.⁶¹ Em contraposição, há o viés centralizador firmado pela própria Constituição. Assim, conclui-se que apesar de ter adotado a forma federativa, a Constituição estabeleceu relevante papel uniformizador à União, em especial, através das denominadas normais gerais, aplicáveis a todos os entes federativos, podendo-se afirmar que o modelo adotado foi federativo, porém de caráter centralizador. A Federação Brasileira e a autonomia municipal precisam ser compreendidas nesse quadro. Com isso, não se quer, alijar o federalismo e a autonomia municipal do debate. Os argumentos são relevantes, mas procura-se dar outros contornos.

Lei complementar dispor que serviços são os da lista anexa não configura por si só violação à Constituição. Entretanto, a competência atribuída à lei complementar não é irrestrita. Ao exercer a competência, o Congresso Nacional deve ter em conta que o imposto é de atribuição dos Municípios e constitui fonte de receita necessária para que possam custear suas obrigações constitucionais. Não poderia a lei complementar estabelecer lista anexa em que apenas fosse contemplada ínfima quantidade de serviços, por exemplo, 5 (cinco), deixando de trazer inúmeras materialidades que se amoldam ao conceito constitucional de

⁶⁰ Nesse sentido, ver: MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p.108-111.

⁶¹ Com base na estatística do IBGE, o site do senado informa que atualmente existem 5.564 municípios. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/noticias/entenda-o-assunto/municipios-brasileiros>>. Acesso em: 19 out. 2014.

serviço, ponto sobre o qual se tecerá considerações mais adiante. Haveria um claro exercício insuficiente da competência atribuída pela Constituição.

O Congresso Nacional possui liberdade de conformação ao definir os serviços, porém essa liberdade não é ilimitada. Com base no conceito constitucional de serviço, não pode esvaziar a competência do Município, prevendo de forma deficiente os serviços que seriam tributáveis. A competência para instituir o ISS é atribuída aos Municípios para que possam obter as receitas necessárias para custeio de suas obrigações constitucionais, que não são poucas: saúde, educação, transporte, saneamento básico, dentre outras. Assim, esvaziar a competência dos Municípios iria de encontro aos deveres atribuídos pela Constituição.

O controle de constitucionalidade deve ser exercido com base nesses parâmetros, servindo de baliza para verificar se o exercício da atribuição de definir os serviços deu-se de forma insuficiente. Extrapolando a margem de conformação, a lei complementar (a lista) estaria em desacordo com a Constituição. Os municípios não ficariam impedidos de instituir o imposto. Seria o caso de ler a enumeração como meramente exemplificativa, através da interpretação conforme a Constituição ou, então, declarar a inconstitucionalidade da lei complementar da União. Assim, seria possível que os municípios tributassem, desde que com previsão na lei municipal respectiva, serviços não previstos na lei complementar. O entendimento teria amparo no exposto anteriormente, em que, na ausência de normas gerais, o Município poderia instituir e exercer a competência legislativa plena, em consonância com a autonomia garantida pela Federação. Em tese, em vez de catalogar os serviços, se a opção da lei fosse trazer uma designação de serviços, se demasiadamente restrita, esvaziando a competência tributária, a conclusão seria a mesma.

Voltando ao exame específico da lista anexa trazida pela LC nº 116/2003, nota-se que é bem extensa, contando com 40 (quarenta) itens, sendo que, em cada item, existem subitens, o que multiplica a possibilidade de serviços tributáveis. Além disso, em diversas partes, traz-se o vocábulo “congêneres”, que constitui cláusula de expressa abertura, permitindo a tributação de serviços congêneres (similares).

Conclui-se que a lista anexa à LC nº 116/2003 não é insuficiente e não está impossibilitando os municípios de cumprirem seus deveres constitucionais. Ainda que algum serviço específico não esteja previsto, isso não induz, por si só, que a lei complementar seja inconstitucional, porque o olhar deve para a lista como um todo, indagando se é insuficiente a ponto de minar a competência para instituir o Imposto sobre Serviços, esvaziando-o como fonte de receitas e impedindo, assim, que os municípios cumpram suas obrigações constitucionais.

A lei complementar ter adotado a maneira de significação através de uma catalogação dos serviços (lista) é uma opção, que não contraria a Constituição Federal. Os Municípios em princípio precisam respeitar a catalogação promovida pela lei complementar. Em vez de pretender buscar uma resposta *apriori*, com base na invocação direta da autonomia e da competência tributária, deve-se proceder ao exame da legislação. O que se deve ter cautela é verificar se a lista está dentro da liberdade de conformação do legislador. Se por certo não é uma tarefa fácil, com base nas considerações postas é possível identificar os casos em que é manifestamente insuficiente a definição de serviços pela lei complementar.

1.3.2.2 Posicionamento do STF e do STJ sobre a lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003 e espaço para a lei municipal

O Supremo Tribunal Federal (STF)⁶² e o Superior Tribunal de Justiça (STJ)⁶³ posicionam-se no sentido da denominada taxatividade da lista anexa da lei complementar. Apesar da taxatividade da lista, ressalvam em seus julgados que é possível alcançar os serviços correlatos àqueles previstos expressamente. Além disso, a abertura da lista seria reforçada pela previsão do vocábulo “congêneres” em diversos itens. O STF reconheceu a repercussão geral sobre a discussão acerca da taxatividade da lista de serviços (RE 784.439/DF).⁶⁴ A Corte terá uma nova oportunidade para se pronunciar, sendo que a tendência é que, agora sob repercussão geral, o posicionamento seja ratificado.

Sem adentrar na discussão sobre a adequação do uso do termo “taxatividade” e a discussão sobre interpretação e analogia, tarefa que demandaria denso estudo, extrapolando o objeto de trabalho, cabe trazer algumas considerações. Com base na Constituição, a União

⁶² O STF possui reiterados julgados sobre o tema, cita-se alguns que ilustram bem o posicionamento consolidado de longa data: RE 75952, Relator(a): Min. THOMPSON FLORES, Segunda Turma, julgado em 29/10/1973, DJ 02-01-1974 PP-00014 EMENT VOL-00934-04 PP-01340; RE 361829, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 13/12/2005, DJ 24-02-2006 PP-00051 EMENT VOL-02222-03 PP-00593 LEXSTF v. 28, n. 327, 2006. p. 240-257 RIP v. 8, n. 36, 2006. p. 299-310.

⁶³ Por todos, ver, sob o regime de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), sobre o Decreto-lei 406 de 1968: REsp 1111234/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 08/10/2009.

⁶⁴ Inicialmente, o paradigma era o no RE 615.580/RJ. Porém, em razão de pedido de desistência do recorrente, homologado, substituiu-se o paradigma pelo RE 630.600/RJ. Nesse também houve pedido de desistência do recorrente, que foi homologado e, assim, nova substituição e o paradigma passou a ser o RE 635.548/PB. Ocorre que o recorrente também desistiu do recurso. Na decisão de homologação prolatada em 2013, destacou-se a necessidade de que outro passe a ser o recurso representativo da controvérsia. Recentemente, foi escolhido como recurso paradigma o RE 784.439/DF, sendo relatora a Ministra Rosa Weber.

através da lei complementar tem o papel de definir os serviços tributáveis, no caso da Lei Complementar nº 116, a previsão na lista anexa. Dessa forma, os Municípios apenas podem tributar os serviços definidos pela lei complementar. Ocorre que essa mesma lei complementar é objeto de interpretação e conta com termos com considerável grau de indeterminação. Ademais, muitos itens vêm acompanhados, ao final, do vocábulo “congêneres”, ou seja, que pertencem ao mesmo gênero do que restou afirmando (ex. “6.02 – Esteticistas, tratamento de pele, depilação e *congêneres*.”). Por vezes, também é prevista ao final a locução “demais atividades” (ex. 6.04 – Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e *demais atividades físicas*). Ambas constituem técnicas de expressa abertura. Assim, a lei complementar tem o papel de definir os serviços tributáveis, porém isso não significa que se atinja uma “certeza” em quais são os serviços tributáveis, cabendo ao intérprete proceder a sua tarefa de interpretar a lista anexa e confrontá-la ao se deparar com situações específicas.

De toda forma, com base nos serviços definidos pela lei complementar, sobre os quais há espaço de interpretação, cabe ao respectivo município (ente tributante) ao instituir o ISS prever os serviços que serão tributados pelo ISS. Precisa respeitar duas ordens de limitação: a Constituição e a lei complementar. Assim, o município pode trazer os serviços que serão tributados, que não podem ultrapassar os previstos pela lei complementar, porém, podendo ficar aquém dos previstos. No tocante à materialidade, esse é o espaço que há para o legislador municipal.⁶⁵ Observe-se que o usual é a lei municipal reproduzir integralmente a lista da lei complementar.

1.3.2.3 Limite máximo ao legislador complementar para definir os serviços tributáveis

Há outro aspecto sobre a extensão da função do legislador complementar prever os serviços tributáveis. Aqui não sob o aspecto da insuficiência da lista, mas sim sob o viés do excesso, se houve abuso do legislador, prevendo, indevidamente, determinada situação como serviço.

É vedado que a lei complementar considere como serviço tributável aquilo que efetivamente não é serviço. Defender que os serviços sejam aqueles definidos em lei

⁶⁵ Sobre a função da lei complementar e sua relação com a Constituição e com a lei ordinária, ver: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 43-59.

complementar talvez implicasse menor complexidade, porém não é a posição mais adequada em razão do que dispõe à Constituição ao atribuir competência aos Municípios para instituir imposto sobre serviços. O legislador complementar não pode considerar como tributável aquilo que não esteja de acordo com o conceito de serviço para fins de tributação pelo ISS. Então, esse limite indica o objeto da dissertação. Se entendesse que serviço seria o que a lei complementar diz que é, a tarefa que se propõe no presente texto poderia se encerrar por aqui, bastaria que a lei municipal observasse o posto pela lei complementar. Não é o que se defende. Em vez disso, sustenta-se que é preciso seguir na construção do conceito constitucional de serviço, tecendo considerações, no capítulo a seguir, sobre a existência desse conceito.

2. EXISTÊNCIA DE CONCEITOS CONSTITUCIONAIS

No presente capítulo, busca-se examinar a questão relativa à existência conceitos constitucionais, tendo como foco as competências tributárias.

2.1 Tipo *versus* conceito? Exame da classificação e considerações sobre a atividade interpretativa

Tendo por base a classificação entre tipos e conceitos, há quem procure compreender que as situações materiais apontadas nas normas de competência tributária seriam tipos, enquanto que outros preferem entender como conceitos, extraindo consequências, por exemplo, quanto à metodologia para aplicação, apontada como uma das diferenças entre as duas categorias.

Luiz Eduardo Schoueri defende que a Constituição utilizou tipos na discriminação das competências tributárias. A Constituição não apresentaria limites rígidos, mas sim fluidos, gerando interpenetração e potenciais conflitos de competências tributárias. Argumenta com o papel atribuído à lei complementar para dirimir os conflitos de competência tributária. Se houvesse a utilização de conceitos, prescindível a edição de lei complementar, porquanto rígidos, não dariam espaço para conflitos. O papel da lei complementar seria inócuo. Por essa razão, a Constituição teria se utilizado de tipos e dado à lei complementar o papel de estabelecer os limites da competência através de conceitos, seja através da própria definição de fato gerador, bases de cálculos e contribuintes, seja através das próprias soluções específicas em casos de conflitos. Os conceitos da lei complementar não poderiam contrariar os tipos da Constituição, estes funcionariam como limites.⁶⁶

Com base em argumentos semelhantes, Raquel Cavalcanti Ramos Machado também defende que as competências tributárias são veiculadas por meio de tipos. Os tipos que seriam densificados por conceitos trazidos pela lei complementar, no exercício das competências trazidas pelo art. 146, inciso I, da Constituição.⁶⁷ Apesar disso, expõe que no tocante ao art.

⁶⁶*Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 544-551. E-book.

⁶⁷*Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 101-106.

156, inciso II, a expressão “direitos reais” não seria tipo, mas sim conceito, o que se aplicaria para outros casos em que se retrata uma realidade puramente institucional, que somente existe em um contexto estritamente técnico. O que ocorreria no texto constitucional ao mencionar “serviço público” e “exercício do poder de polícia” para as taxas e “obra pública” para contribuição de melhoria.⁶⁸ Percebe-se que a complexidade não é pouca.

Ricardo Lodi Ribeiro assevera que as regras constitucionais que delimitam competência manifestam-se por tipos e não por conceitos, vez que estes são, em razão da sua abstração, incapazes de descrever com fidelidade toda a riqueza e dinamismo da realidade econômica.⁶⁹

Em sentido diverso, não obstante conceba a diferença entre tipos e conceitos, Misabel de Abreu Machado Derzi assevera que as materialidades não podem ser vistas como tipos. Por serem flexíveis, com base em características renunciáveis, os tipos não se adaptariam à rigidez da discriminação de competências tributárias, que por sua vez, têm como ponto central a competência privativa.⁷⁰

Convém examinaressa classificação, tecer comentários sobre as características que são apontadas para cada categoria e fazer um confronto com o que se entende sobre a atividade interpretativa. Posteriormente, à luz dessas considerações, será analisada a atribuição constitucional de competências tributárias.

2.1.1 Tipos: significados

Existem diversas concepções sobre tipo.⁷¹ Não se pretende discutir cada uma dessas linhas de pensamento nem os inúmeros significados atribuídos, mas realizar uma análise crítica das características comumente relacionadas aos tipos, na acepção que os contrapõem aos conceitos.

⁶⁸ *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 217.

⁶⁹ *A segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 133.

⁷⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 137.

⁷¹ Para aprofundamento, ver: DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit. p. 35-50; DOURADO, Ana Paula. *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2007. p. 237-246.

Com esse propósito, percebe-se que a concepção defendida por alguns autores, como Alberto Xavier, que enxergava no Direito Tributário a tipicidade de forma fechada, não será a qual se baseará para se extrair as características do tipo. Para o autor, no Direito Tributário, o tipo seria fechado, operaria com a lógica da subsunção objetiva, não permitiria valoração, dentre outras características. Conforme será visto adiante, são características, justamente, no sentido oposto a que a maioria dos autores empresta aos tipos. Com o objetivo de bem ilustrar a posição, transcreve-se trechos de obra de sua autoria:

Ora, de entre as várias modalidades possíveis de tipologia – a exemplificativa, a taxativa e a delimitativa – a tipologia tributária é inegavelmente taxativa [...] O fato tributário é necessariamente um *fato típico*: e para que revista esta natureza é indispensável que ele se ajuste, em todos os seus elementos, ao tipo abstrato descrito na lei. A tipicidade do fato tributário pressupõe, por conseguinte, uma descrição rigorosa dos seus elementos constitutivos, cuja integral verificação é indispensável para a produção de efeitos. Basta a não verificação de um deles para que não haja, pela ausência de tipicidade lugar à tributação. O fato tributário, com ser fato típico, só existe como tal, desde que na realidade se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos que, por esta nova óptica, se convertem em elementos ou aspectos do próprio fato.⁷² [...] A tipicidade do Direito Tributário é, pois, segundo certa terminologia, uma *tipicidade fechada*: contém em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal.⁷³

A concepção do tipo fechado recebeu intensas críticas da doutrina, que em sua maioria vislumbra o tipo com características diversas.⁷⁴ Diz-se que a possibilidade de pensar em tipos abertos e tipos fechados é errada, vez que os fechados em nada se diferenciariam dos conceitos. Tipo fechado seria uma contradição, porquanto o tipo seria necessariamente aberto, de modo que se referir ao “tipo aberto” configuraria, praticamente, um truísmo.⁷⁵

A partir de estudo sobre as teorias do tipo, Misabel de Abreu Machado Derzi observa três sentidos principais em que o “tipo” é utilizado. Em um primeiro sentido, o tipo constituiria uma nova metodologia para o direito, tipo em oposição ao conceito (rígido). Um segundo sentido, no âmbito da criação legislativa do fato gerador, o tipo seria sinônimo de

⁷² XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade na tributação*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978. p. 86-87

⁷³ *Ibidem*. p. 91-92.

⁷⁴ Para obter mais informações acerca da crítica à concepção de tipicidade fechada, ver: TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 5, fev./mar./abr. 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 12 set. 2014; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 119.

⁷⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 58.

fato gerador tributário, *tatbestand*, hipótese de incidência. Por fim, enquanto padrão criado pela Administração como forma de facilitar a aplicação da lei, o que denomina de modo de pensar tipificante. A autora rejeita a identificação de tipo com fato gerador tributário e enquanto modo de pensar tipificante, ou seja, regulamentação administrativa para a execução em massa das leis. Para ela, tipo deve ser entendido na primeira acepção, enquanto nova metodologia jurídica, em oposição aos conceitos.⁷⁶

É o sentido que será examinado, uma vez que se objetiva analisar a distinção operada por boa parte da doutrina entre tipos e conceitos.⁷⁷ Dentre as principais características que são apontadas para o tipo, encontram-se: a abertura, o pensamento valorativo, a prescindibilidade de seus elementos, o método de correlação ou ordenação de fato a norma, a aproximação com a realidade e a gradação. Em verdade, muitas dessas características, para não dizer todas, estão intensamente imbricadas, de modo que, ao se falar de uma, necessariamente já se toca em outra, o que pode levar à repetição de alguns comentários.

Com o objetivo de se ter uma melhor percepção ao analisar as características apontadas pela doutrina, colaciona-se a seguir trecho de obra de Ricardo Lobo Torres que contém o que o autor entende sobre tipo:

Tipo é a ordenação dos dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança. Nele há abstração e concretude, pois é encontrado assim na vida social como na norma jurídica. Eis alguns exemplos de tipo: empresa, empresário, trabalhador, indústria, poluidor.⁷⁸

Em trabalho de referência sobre o tema, Misabel de Abreu Machado Derzi assevera que: “tipo é o nome que se dá à ordem que, comparativamente, ordena objetos, segundo características nem rígidas nem flexíveis, em sistema aberto, graduável, voltado à realidade de valor e sentido”.⁷⁹

Percebe-se que muitas das características enumeradas são referidas nas próprias definições. Visto que será estudado de acordo com a concepção que o opõe ao conceito, passe ao exame das características que são apontadas. Segue-se uma metodologia simples: a cada característica, primeiro apresenta-se os argumentos dos autores que a indicam e, logo depois,

⁷⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 50-68.

⁷⁷ Defendendo a distinção, além dos autores citados, ver: MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014.

⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 5, fev./mar./abr. 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 12 set. 2014. p. 2.

⁷⁹ Op. cit. p. 92.

faz-se uma análise crítica. Pela intensa relação, algumas características são tratadas dentro de um mesmo tópico, embora se tente, na medida do possível, tecer considerações individualizadas.

2.1.2 Características: análise crítica

2.1.2.1 Renunciabilidade e inesgotabilidade das notas

Um primeiro aspecto que precisa ser analisado é quanto à renunciabilidade das notas características do tipo. Diz-se que os elementos do tipo não precisam estar todos presentes no caso concreto para que se possa falar em coordenação ou ordenação ao tipo. É um dos motivos para se afirmar que o tipo é aberto, porquanto composto de um sistema elástico de características renunciáveis que, ainda que faltem em certos objetos, não implica que deixem de ser típicos.⁸⁰

Karl Larenz procura distinguir os tipos dos conceitos, porque aqueles não são fixados a partir de notas distintivas irrenunciáveis, ao passo que, nos conceitos, somente é possível cogitar de adequação do fato concreto à hipótese de incidência, caso todas as notas distintivas estejam presentes. Há uma relação com outra característica que é apontada para distinguir os conceitos dos tipos, que é quanto ao método de aplicação. Os tipos operariam pela lógica da correlação (ou tipificação ou ordenação), já para a adequação de um fato concreto à hipótese legal permeada por conceitos, vigoraria a lógica da subsunção.⁸¹

O conceito exigiria que todas as notas distintivas que o caracterizam se apresentem em um objeto, somente aí haveria subsunção ao conceito, o objeto passa a pertencer à classe de objetos designados pelo conceito.⁸² Transcreve-se a seguir como Karl Larenz entenderia o processo no que tange ao conceito:

⁸⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 75.

⁸¹ *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 5. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009. p. 299; TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 5, fev./mar./abr. 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 12 set. 2014. p. 24.

⁸² LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 5. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009. p. 308-309.

A «premissa maior» do silogismo subsuntivo é a definição do conceito, a «premissa menor» é a constatação – corroborada pela percepção – de que este objecto X apresenta todas as notas distintivas mencionadas na definição, e a conclusão é o enunciado de que X pertence à classe de objetos designados pelos conceitos, ou que X é um «caso» do género que se designou mediante o conceito – para o jurista a situação fática X seria um «caso» da previsão normativa conceptualmente apreendida.⁸³

Diferentemente do conceito, no tipo, as notas não precisam estar todas, ao menos algumas delas, presentes, para que haja a integração do fenómeno ao tipo. Isoladamente, as características apenas teriam o condão de funcionar como indícios ou sinais, que demandariam a conexão com a realidade concreta para verificar se, no todo, há coordenação da situação fática ao tipo previsto na hipótese legal.⁸⁴

O questionamento que deve ser feito é se isso seria uma peculiaridade dos tipos. Não se consegue vislumbrar enquanto tal. Possível, por exemplo, que ao se enquadrar determinado objeto a uma classe, seja necessária a presença de apenas 3 (três) das 5 (cinco) características atribuídas à classe. No processo de classificação, não há qualquer óbice que se estabeleça que para um objeto pertencer a uma classe, precise preencher algumas dentre as características apontadas e, não, necessariamente, todas. Pode-se citar como exemplo, a previsão do art. 32, §1º do CTN que no que toca ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) estatui que zona urbana é a área definida em lei municipal e que reúna ao menos 2 (duas) dentre as 5 (cinco) facilidades enumeradas pelo dispositivo legal, construídas ou mantidas pelo Poder Público (meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; abastecimento de água; sistema de esgotos sanitários; rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar e escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado).

De outra forma, é possível que se exija a presença de 1 (uma) característica específica, em combinação com mais 2 (duas) dentre um conjunto de 4 (quatro) características. As possibilidades são imensas. O que se pretende destacar é que, no processo de classificação, não há regra que determine que apenas sejam postas características imprescindíveis.

A renunciabilidade como peculiaridade do tipo parece ainda mais difícil ser aceita, a partir do momento em que se assevera que tipo e conceito não seriam contraposições rígidas.

⁸³*Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 5. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009. p. 300.

⁸⁴ *Ibidem*. p. 307.

Nesse sentido, vale ver o que afirma Karl Larenz ao relativizar a “renunciabilidade”, que é uma das principais características apontadas para distinguir os dois institutos:

«Tipo» e «conceito» não são de resto contraposições rígidas, admitindo, ao invés, pontos de comunicação. Nestes termos, vimos que um conceito definido mediante notas características tidas como acabadas pode conter *uma* nota característica que, por seu turno, é «aberta», à maneira de um tipo [...] Por outro lado, um tipo pode aproximar-se dum conceito mediante a fixação de notas características imprescindíveis (a par de outras que são apenas sintomáticas).⁸⁵

É uma mitigação forte à ideia de que os conceitos apenas conteriam notas imprescindíveis (ou irrenunciáveis), ao passo que os tipos conteriam apenas notas prescindíveis (ou renunciáveis ou abertas). Reforça o que se entende, que a prescindibilidade das notas não poderia ser apontada como peculiaridade dos denominados tipos.

Discorrendo sobre a renunciabilidade das notas, Misabel de Abreu Machado Derzi aponta que há um limite, alguma característica precisa estar presente, ainda que não uma característica específica, por exemplo, pode ser uma dentre as apontadas, sob pena de tornar o tipo algo vazio. Nessa linha, é que todas as características não poderiam ser consideradas renunciáveis ao mesmo tempo.⁸⁶ Haveria um núcleo mínimo de características, para distinguir o típico do atípico. Porém, o núcleo não seria algo fixo ou rígido. A ausência de todas as notas características levaria, necessariamente, à atipicidade.⁸⁷ Concorde-se com o raciocínio, apenas aponta-se que isso não seria uma peculiaridade dos tipos, mas algo inerente ao fenômeno classificatório.

Por outro lado, além de serem renunciáveis ou prescindíveis, encontra-se a assertiva de que as notas seriam não limitadas ou inesgotáveis, em suma, nessa perspectiva, fala-se em elasticidade, que conduziria à própria noção de abertura dos tipos.⁸⁸ Em contraposição, Humberto Ávila salienta que o número de elementos distintivos não pode ser irrestrito, do contrário não existiria norma jurídica ou instituto jurídico. A restringibilidade é essencial para que se possa cogitar de norma com força vinculativa.⁸⁹ Comunga-se do posicionamento do autor. Não é possível pensar em irrestringibilidade enquanto característica dos tipos em

⁸⁵ *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 5. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009. p. 310.

⁸⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 96.

⁸⁷ *Ibidem*. p. 97-98.

⁸⁸ *Ibidem*. p. 75 e 91.

⁸⁹ *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 254.

oposição aos conceitos, eis que na Ciência do Direito a irrestringibilidade seria inadequada, tornando vazio o instituto jurídico.

2.1.2.2 Aproximação com a realidade, método de aplicação e gradação

A doutrina indica que os tipos trabalhariam com a lógica da ordenação, enquanto que os conceitos com a lógica da subsunção. Além disso, aqueles permitiriam maior aproximação com a realidade. As duas questões são apresentadas conjuntamente, visto que se entende que estão intrinsicamente relacionadas, em especial, porque se afasta essas características, a partir da apresentação da concepção que se compreende como adequada para o fenômeno interpretativo.

Primeiro, a assertiva de que teriam maior conexão com a realidade. Diz-se que os tipos tem relação com a realidade, descobertos a partir dela, diferentemente dos conceitos, que são abstratos. Os tipos consistem em descrições de coisas, estados ou situações que se manifestam na realidade, já os conceitos são signos de significações.⁹⁰ Nesse sentido, os tipos são descritos, concretos e os conceitos definidos, abstratos.⁹¹ Os tipos mais abertos à realidade pela própria renunciabilidade de suas notas, permitindo uma evolução mais natural que o conceito.

Ao se interpretar um texto que, em princípio, conteria os denominados “conceitos” (em oposição aos tipos), não se vislumbra que o fenômeno interpretativo seja qualitativamente diferente, de modo a excluir a conexão com a realidade. Tece-se, a seguir, algumas linhas sobre o fenômeno interpretativo e sua conexão com a realidade.

Ao se confrontar com uma situação concreta, o intérprete considera os dados obtidos do caso no processo interpretativo. Na linha do que expõe Gadamer sobre a interpretação jurídica, “[...]o conhecimento de sentido de um texto jurídico e sua aplicação a um caso jurídico concreto não são dois atos separados, mas um processo unitário”.⁹² Isso auxilia a compreender que o caso concreto influencia o processo interpretativo.

⁹⁰ GRAU, Eros Roberto. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 67-68.

⁹¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 57-58.

⁹² *Verdade e método*. Tradução de Flávio Paulo Meurer; revisão da tradução de Enio Paulo Giachini. 14. ed. Petrópolis: Vozes, 2014. v.1. p. 409.

Por certo que, da riqueza de detalhes do caso, consegue-se construir significados mais precisos, fazendo a mediação entre a interpretação do texto à luz da situação concreta. Há uma relação perene entre fato e norma. Porém, é preciso realizar uma ressalva. A norma jurídica preexiste ao fato jurídico e não o sucede.⁹³ Pelo próprio papel prescritivo do Direito, enquanto regulador de condutas sociais, a norma não sucede ao fato, eis que, se assim não fosse, o sujeito praticaria o fato sem saber o efeito jurídico que daí decorreria. Levando a ideia ao extremo, o Direito apenas existiria depois do fato, concepção com a qual não se aquiesce. Pelo contrário, as pessoas precisam saber previamente o que é regulado para que possam se orientar em comportamentos futuros. É uma premissa importante para a própria convivência social. Em direção similar, Raquel Cavalcanti Ramos Machado salienta:

Dizer-se que o caso concreto é importante não é o mesmo que dizer que os significados possíveis do texto não o sejam. Do contrário, tais textos poderiam ter todos os sentidos, o que equivale a dizer que não teriam sentido algum, o que, no plano linguístico em geral, tornaria impossível a linguagem e a comunicação e, no plano jurídico em particular, tornaria letra morta os princípios democrático, da separação dos poderes e da irretroatividade, fazendo arbitrária a ação do aplicador do direito: a regra para o caso seria sempre e inteiramente criada por aquele encarregado de resolver os conflitos, em momento posterior.⁹⁴

Desse modo, apesar da relevância do caso concreto, alerta-se que não se deve minimizar a relevância do texto. Os casos concretos não podem ser vistos como fonte única da construção de sentidos. É possível construir os sentidos a partir de textos, independentemente da ocorrência dos fatos. Pensar o contrário implicaria admitir que antes da ocorrência do fato, um texto não teria sentido. O sentido pode ser construído mesmo antes da ocorrência da situação de fato.⁹⁵ Isso não quer dizer que haja um sentido unívoco, mas que algum sentido é possível extrair mesmo antes da situação concreta.

Não especificamente sobre o caso concreto, mas sim, considerando o contexto, cumpre salientar que a realidade influencia o ato de interpretar. Ao interpretar, faz-se dentro do contexto em que inserido, ou seja, conforme fatores geográficos, históricos, sociais, dentre

⁹³ A fim de aprofundar, ver: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Justiça e segurança na tributação: a aplicabilidade do princípio da irretroatividade aos casos de mutação normativa promovida pelo Poder Judiciário. In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da (Org.). *Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. v. 3. p. 388-391.

⁹⁴ *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 189.

⁹⁵ Em sentido diverso, afirmando que os significados alheios às situações concretas não existem: PRATA, Gabriel Magalhães Borges. *Interpretação dos conceitos empregados nas normas de competência tributária: aspectos fundamentais*. 2010. 226 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Disponível em: http://www.sapientia.pucsp.br/tde_arquivos/9/TDE-2010-10-22T12:45:35Z-10117/Publico/Gabriel%20Magalhaes%20Borges%20Prata.pdf. Acesso em: 19 ago. 2015. p. 38.

outros que compõem o ambiente em que o intérprete está presente. É uma interpretação em um dado momento e local. É algo presente na hermenêutica em geral. Além disso, o intérprete é influenciado por preconceitos (ou pré-compreensões), entendidos como juízos que se formam antes do exame definitivo da coisa em questão. Não há que se cogitar de neutralidade do intérprete. O que o intérprete pode buscar, na medida do possível, é a consciência dessas pré-compreensões, de modo a contribuir no controle do impacto que exercem no processo interpretativo.⁹⁶

Portanto, a interpretação não se baseia, exclusivamente, em textos legais. Ao invés disso, envolve, também, a consideração da realidade, isto é, do contexto em que é realizada, sendo influenciada por pré-compreensões do intérprete e enriquecida com os dados obtidos quando se examina um caso concreto. Não se comunga da ideia de que a maior conexão com a realidade seria uma peculiaridade dos tipos. Com base na noção apresentada sobre a atividade interpretativa, não é possível extrair tal conclusão. A aproximação com a realidade é algo inerente ao Direito. Também não cabe afirmar que a maior abertura à realidade deve-se à renunciabilidade das notas, visto que não é uma especificidade dos tipos, conforme se expôs anteriormente.

Em relação ao método de aplicação, como ficaria a questão da diferença apontada, em que os tipos trabalhariam com a ideia de ordenação e os conceitos com base na ideia de subsunção?

De início, ratifica-se a ideia de interpretação e aplicação não como atividades estanques e separadas, mas sim, integrantes de um processo unitário. Estabelecida a premissa, aplicáveis as considerações feitas sobre o modo como se desenvolve o processo interpretativo, não existindo um peculiar modo de interpretação ou aplicação aos chamados tipos.

Precisa-se destacar que a distinção promovida tem por premissa a ideia de uma subsunção pura, o que não se sustenta. Conforme bem aponta Humberto Ávila, entre a hipótese de incidência da lei e o conjunto de fatos exige-se um juízo de assimilação que inclui a consideração da realidade, excluindo a ideia de pureza ou objetivação. Não há uma subsunção pura, por assim dizer. A aplicação do Direito é sempre uma correlação, na acepção de um juízo de semelhança entre ser e dever ser.⁹⁷ Nesse sentido, Gadamer expõe que: “Entre a hermenêutica jurídica e a dogmática jurídica existe, pois, uma relação essencial, na qual a

⁹⁶ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Tradução de Flávio Paulo Meurer; revisão da tradução de Enio Paulo Giachini. 14. ed. Petrópolis: Vozes, 2014. v.1. p. 360-361.

⁹⁷ *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 241-243.

hermenêutica detém a primazia. A ideia de uma dogmática jurídica perfeita, sob a qual se pudesse baixar qualquer sentença como um simples ato de subsunção, não tem sustentação”.⁹⁸

Não há perfeita subsunção dos fatos à hipótese legal, cabendo ao intérprete valorar certos aspectos a fim de estabelecer uma relação de correspondência adequada. Não se pode ter como pressuposto metodológico a separação entre o plano do Direito e o da realidade, e de sua consequência, a inadmissão da influência das circunstâncias políticas, sociais e econômicas no processo de interpretação.⁹⁹ Viu-se que não há como pretender o distanciamento entre o sujeito e o objeto, o intérprete está inserido em dada realidade, não tem como se despir de todas as circunstâncias que o cercam e promover uma “interpretação pura”. Além disso, é influenciado por suas próprias pré-compreensões.

Em favor de uma especificidade do método de aplicação do tipo, afirma-se que a ordenação consistiria em algo graduável, pela lógica do “mais ou menos”, já o conceito operaria pela subsunção integral, onde prevaleceria a ideia do tudo ou nada. Aponta-se, assim, uma característica do tipo: a gradação. Assevera-se possível vislumbrar gradações dentre o que é mais ou menos típico, de acordo com a intensidade das notas típicas. Decorreria dos diferentes graus de intensidade, renunciabilidade e combinação em que se dão as características de um tipo.¹⁰⁰ Gradações nos níveis dentro do que é típico, do típico pleno até o limite, que, caso ultrapassado, geraria a atipicidade. Há essa possibilidade de trabalhar uma relação interna das características do tipo com base em graus.¹⁰¹

No entanto, a lógica da gradação não é uma peculiaridade que possa ser identificada com os tipos, para aqueles que admitem a classificação entre tipos e conceitos. Por exemplo, ao se tentar definir se algum objeto é “preto” ou “branco”, deve-se ter em mente que entre os extremos há tonalidades diversas, zonas cinzentas, umas se aproximando mais de um extremo, outras do extremo oposto. Nessa linha, diz-se que entre os extremos há gradação, o que é perfeitamente possível na linguagem em geral, guardando compatibilidade com o fenômeno da indeterminação dos conceitos.

Possível afirmar que há diferentes graus de intensidade em que se dão as características de um tipo. Porém, não é uma especificidade dos tipos, sendo aplicável também aos conceitos, desde que se supere a noção de subsunção pura, que já se fez

⁹⁸ *Verdade e método*: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução de Flávio Paulo Meurer; revisão da tradução de Enio Paulo Giachini. 14. ed. Petrópolis: Vozes, 2014. v.1. p. 433.

⁹⁹ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 123.

¹⁰⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 75.

¹⁰¹ *Ibidem*. p. 75-76.

referência. Repise-se que a renunciabilidade e a possibilidade de combinação dos elementos distintivos também estariam presente nos conceitos.

O que é preciso destacar é que a gradação não traz possibilidades de aplicação, de relações entre a hipótese de incidência e o conjunto de fatos. Ou a correlação ocorre e a consequência jurídica se dá, ou não há correlação. Não é uma gradação no processo de aplicação do Direito, mas sim uma gradação interna, enquanto combinação e intensidade das notas características do conceito.¹⁰²

2.1.2.3 Tipo enquanto pensamento valorativo

Diz-se também que, diferentemente do conceito, o tipo contém uma pauta valorativa a ser preenchida no caso concreto, através da correlação ou da tipificação. No conceito, em que se opera pela subsunção, não se recorre a pontos de vista valorativos.¹⁰³ No que toca às pautas carecidas de preenchimento valorativo, torna-se claro que a aplicação exige concretização, ou seja, determinação ulterior de seu conteúdo. Cada concretização alcançada serve de comparação e ponto de partida para concretizações posteriores. O pensamento orientado a valores seria característico das hipóteses de incidência em que há tipos, na medida em que não há mera subsunção, mas coordenação valorativa e concretização. Opera-se quando se procede tipologicamente, não quando se procede conceitualmente.¹⁰⁴

Nos conceitos, presente a lógica da subsunção, não haveria espaço para esse pensamento valorativo por parte do aplicador, a subsunção seria a qualificação do fato segundo a valoração prevista na lei.¹⁰⁵

Pelo o que já foi exposto, com a superação da ideia de uma subsunção (pura), não se compartilha da ideia de que os conceitos não admitem juízos a partir de pontos de vista valorativos. Os conceitos também possuem aptidão à aplicação valorativa. Isso passa pela

¹⁰² ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 242-243; 260.

¹⁰³ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 5. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009. p. 299; 308-309.

¹⁰⁴ Ibidem. p. 316.

¹⁰⁵ TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 5, fev./mar./abr. 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 12 set. 2014. p. 24.

superação da concepção da subsunção enquanto atividade rígida e mecânica de aplicação, sem que se abra qualquer margem de espaço de valoração ao intérprete.

Pode-se fazer alusão ao papel do juiz. A visão clássica de que lhe incumbe dizer o direito contido na lei não vigora mais. Contextualizada à época do liberalismo revolucionário francês, representava a desconfiança em relação aos magistrados, figuras preeminentes no antigo regime. A lei elaborada pelos representantes do povo impunha-se como barreira aos que detinham pretensões despóticas. Em nome do ideal de um Estado de Direito, o juiz deveria ater-se às palavras da lei, que representava a vontade geral do povo, titular do poder soberano. Prevalencia a concepção que o juiz realizava uma atividade mecânica de aplicação da lei ao caso concreto, através da subsunção dos fatos ao direito, chegando-se a uma solução previsível, única possível e almejada pelo ordenamento jurídico, sem a necessidade de qualquer atividade criativa.

O juiz não mais é entendido como aplicador mecânico da lei. Ao invés disso, reconhece-se que é sim criador do Direito, não exercendo a atividade de meramente revelar o conteúdo da lei. O papel criativo é importante, tendo em vista a indeterminação da linguagem e a distância entre a abstração da lei e as situações concretas. Atualmente, a concepção da separação de poderes deve ser vista de forma mais flexível, abandonando o modelo rígido, cunhado à época do liberalismo burguês. Desse modo, não mais deve prevalecer a concepção liberal-individualista que defendia a vinculação rigorosa do magistrado à lei como forma de proteção dos interesses individuais contra os abusos de poder. Rechaça-se a ideia de que o conhecimento prévio e preciso da chamada “vontade da lei” (ou “do legislador”) - submetendo o juiz a uma interpretação rigorosamente literal - conferiria ao indivíduo a segurança jurídica necessária para o resguardo dos direitos individuais. Deve-se buscar meios de controle.

Então, ao que parece, a ideia de pensamento valorativo como possibilidade exclusiva do tipo funda-se em uma ideia de que nos conceitos operaria a subsunção como atividade mecânica e pura. A partir do momento em que se entende a atividade interpretativa de outra forma, não mais prevalece a diferença apontada.

2.1.2.4 Abertura

A abertura dos tipos é referida na medida em que consistiriam uma totalidade aberta, graduável e correlacionável. Os conceitos apresentariam uma rígida soma de elementos distintivos à qual um conjunto de fatos deve ou não ser subsumido. Afirma-se que o tipo é aberto, diferentemente do conceito, que é fechado.¹⁰⁶ De forma semelhante, os tipos são abertos à realidade, primeiro por conter um sistema elástico de características não limitadas, segundo, porque suas notas seriam renunciáveis, o que permitiria evolução mais fluida, acomodando-se às variações que ocorressem na realidade.¹⁰⁷

Não se entende a abertura como característica exclusiva do tipo. A abertura existe também nos conceitos. Tanto a renunciabilidade quanto a gradação não são exclusividade dos tipos. Além disso, a possibilidade de pensamento valorativo está presente nos conceitos, o que confere abertura. Ademais, afirma-se a abertura a partir da própria compreensão do fenômeno linguístico. Nesse ponto, é preciso fazer um parêntese para tecer considerações sobre a linguagem.

É comum no fenômeno linguístico que uma mesma palavra designe mais de um significado, ocorrendo o que se denomina de ambiguidade. A fim de aclarar qual o significado, deve-se considerar o contexto em que a palavra é empregada.¹⁰⁸ Não se deve confundir a ambiguidade com a vagueza (ou indeterminação). Este fenômeno refere-se à dificuldade de se definir o conceito de um objeto.¹⁰⁹ O contexto não é o instrumento conclusivo para resolver a questão da indeterminação, ainda que se defina o significado que se quer empregar, os termos empregados podem ter o mesmo caráter de vagueza.¹¹⁰ Na linguagem, vale-se de simplificações. Somente há o incremento da precisão na medida em que se faz necessário. A linguagem é imprecisa e a variação do grau depende da necessidade de detalhamento e das próprias capacidades cognitivas e sensoriais do ser humano.¹¹¹

¹⁰⁶ TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 5, fev./mar./abr. 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 12 set. 2014. p. 3.

¹⁰⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 58; 75; 91 e 373.

¹⁰⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 22; GRAU, Eros Roberto. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 59.

¹⁰⁹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit. p. 23.

¹¹⁰ COSTA, Adriano Soares da Costa. Breves notas sobre a LC 116/03 e as cláusulas gerais: os limites da taxatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 432.

¹¹¹ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 71-72.

Destaque-se que há divergência em doutrina sobre o que recai a indeterminação. Alguns acreditam que atinge a palavra ou termo,¹¹² outros que a indeterminação acometeria o conceito, e por fim, há quem defenda ser um fenômeno complexo,¹¹³ que envolve o próprio processo de demarcação e constituição da realidade, seria inerente ao processo de conhecimento. No presente texto, não é uma questão que será tratada com rigor, referindo-se indistintamente a indeterminação ora da palavra, ora do conceito ou do próprio processo de conhecimento.

A indeterminação está presente na linguagem em geral, não é uma especificidade da linguagem jurídica. Em regra, os conceitos possuem indeterminação ou são vagos até certo grau. A indeterminação seria algo natural da linguagem.¹¹⁴ Dessa forma, ainda para os que defendem a classificação entre tipos e conceitos, a indeterminação estaria presente nos conceitos, representando mais um fator que evidencia a abertura dos conceitos e fragiliza a denominação de “conceitos fechados” e a própria classificação.

É comum a referência aos “conceitos indeterminados” ou “conceitos jurídicos indeterminados”. Por exemplo, Ricardo Lobo Torres¹¹⁵ afirma que em oposição ao fechamento dos conceitos, haveria técnicas de abertura, além dos tipos, os conceitos indeterminados e as cláusulas gerais.¹¹⁶

Se pensarmos que os conceitos são, em sua maioria, indeterminados, é preciso ter atenção ao utilizar tais nomenclaturas. A noção de conceitos (absolutamente) determinados é bem rara, podendo ser mencionados os conceitos numéricos, por exemplo, ao se fazer referência que um sujeito possui 2,00 m de altura.¹¹⁷ A indeterminação é da natureza da

¹¹² GRAU, Eros Roberto. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 72.

¹¹³ Nesse sentido: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 24-25.

¹¹⁴ Ver: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF*. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (Org.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015. p. 249-250. O autor informa que o fenômeno da indeterminação é inerente ao processo de conhecimento humano e é fomentado por dois fatores: a mutação e a diversidade espacial. Em síntese, a mutação seria o fenômeno representativo das mudanças de compreensão da realidade pelas mais variadas razões, ao passo que a diversidade espacial representaria a circunstância de as diferentes características do meio circundante informarem a compreensão e a construção da realidade.

¹¹⁵ O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 5, fev./mar./abr. 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 12 set. 2014. p. 24.

¹¹⁶ Karl Engisch expõe que as cláusulas gerais são formulações da hipótese legal que em função de sua grande generalidade abrange todo um domínio de casos subordinados a seu tratamento jurídico. Não haveria uma estrutura específica. Contrapõem-se a uma elaboração casuística das espécies legais. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução de J. Baptista Machado. 10 ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008. p. 229. Na mesma linha, RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 115.

¹¹⁷ ENGISCH, Karl. Op. cit. p. 208-209.

linguagem, estando presente em quase todos os conceitos, havendo uma diferença de grau. Por ser uma diferença de grau, é preciso ter cautela ao se referir aos “conceitos jurídicos indeterminados”, sob pena de se ter uma classificação enquanto simples oposição aos raros conceitos determinados.

De toda forma, a abertura dá-se, em especial, em virtude da indeterminação da linguagem. Não se pretende afirmar que os autores que distinguem os tipos dos conceitos apontem a indeterminação como critério distintivo,¹¹⁸ o que se objetiva demonstrar é que a indeterminação representa fator importante para a abertura e estaria presente mesmo nos denominados conceitos, porquanto derivada de fenômeno comum na linguagem em geral. Por mais esse motivo, não se aceita que a abertura é uma característica exclusiva dos tipos.

Consoante se busca focar nas competências tributárias, cumpre asseverar que a abertura da Constituição é notável, porque trata dos pontos fundamentais, sem descer às minúcias, tarefa da legislação infraconstitucional. Além disso, ainda que a linguagem em geral apresente indeterminação, os dispositivos constitucionais valem-se, com maior frequência que a legislação infraconstitucional, de conceitos jurídicos dotados de alto grau de indeterminação, o que é informado pela elevada carga axiológica que permeia a Constituição.¹¹⁹ Tudo isso confirma a abertura dos conceitos utilizados para a atribuição de competências.

2.1.2.5 Proposta de não adoção da distinção entre tipos e conceitos

Classificações não são coisas que estão na natureza e que, em consequência, podem conhecer-se mediante um adequado estudo do universo, mas sim que se revelam úteis ou não. Classificações não são verdadeiras ou falsas, tal como não existem nomes verdadeiros nem

¹¹⁸ Anote-se que Luiz Eduardo Schoueri expressamente afirma que a evolução tipológica não tem a ver com a indeterminação da linguagem. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 541, E-book. Ao distinguir tipos de conceitos, Misabel de Abreu Machado Derzi não aponta a indeterminação enquanto caráter distintivo, eis que afirma que a indeterminação não estaria nos tipos, que seriam claros, podendo existir em algumas categorias intermediárias, como os conceitos indeterminados. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 88. Em sentido diverso, admitindo que o tipo possa conter conceitos indeterminados, embora não seja uma diferença em relação aos conceitos, que também poderia conter, em especial os conceitos indeterminados: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 107.

¹¹⁹ Sobre a abertura da Constituição, inclusive no que toca ao sistema tributário nacional, ver: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: constituição financeira, sistema tributário e Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, v.1. p. 46-54 e 348-349.

falsos para cada objeto. Existem classificações aceitas ou pouco conhecidas, úteis ou inúteis (para algum fim determinado), frutíferas ou estéreis (em alguma direção determinada). Cada classificação tem sua própria utilidade, dentro de determinadas circunstâncias ou para certas pessoas ou funções, e assim a preferência variará segundo quem seja o classificador.¹²⁰

Pelo o que foi exposto, em razão da inexistência de diferenças claras que possam sustentar uma classificação entre tipos e conceitos, pensa-se que a melhor abordagem é não adotar a distinção, fazendo-se referência apenas a *conceitos*. A discriminação entre tipos e conceitos traria uma desnecessária complexidade. De forma semelhante, após extensa análise sobre o tema, Humberto Ávila conclui que “o tipo não representa nenhuma forma autônoma de pensamento que possa ser *confrontada* com o conceito”,¹²¹ de modo que “não é sustentável uma separação entre tipo e conceito”.¹²²

Isso não implica desprestigiar aqueles que esposam tal concepção. A distinção exerceu papel importante na afirmação de que não se pode pensar na interpretação como atividade meramente mecânica de aplicação, sem valoração, sem conexão com a realidade e de forma rígida. A apresentação de uma categoria dos tipos com características opostas - em especial para os que defendiam que o usual seria a presença de tipos¹²³ - conferiu o embasamento teórico necessário para que não se ficasse preso a uma compreensão distorcida da atividade interpretativa. Porém, considerando o atual estágio da hermenêutica, não obstante a defesa por parte de importantes autores, entende-se que a classificação traz mais complexidade do que utilidade. Prefere-se trabalhar com a expressão *conceito*, na visão apresentada no presente texto, como uma ideia que se tem sobre um objeto,¹²⁴ não como algo hermético e absolutamente determinado. Compreende-se conceito de forma bem ampla, aberta e, em regra, com alguma dose de indeterminação.

Com base na noção de conceito que se defende no presente trabalho, não há maior problema em se pensar em conceitos constitucionais em matéria tributária, não obstante a denominada atribuição rígida de competências tributárias, conforme se verifica em tópico posterior.

¹²⁰ GUIBOURG, Ricardo A., GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Universitaria de Buenos Aires, 2004. p. 39-40.

¹²¹ *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 259.

¹²² *Ibidem*. p. 261.

¹²³ Nesse sentido, ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 132-133.

¹²⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 23.

2.2 Noções sobre o processo de conhecimento: palavra, objeto e conceito

Visto o ponto sobre a proposta de não distinção entre tipos e conceitos, passa-se a examinar algumas noções sobre o processo de conhecimento que se acredita relevantes para a compreensão da temática.

No âmbito da linguagem, o signo é um elemento que designa outro elemento. Dentre as espécies de signo que se pode referir, há o ícone, em que se retrata o objeto a que se refere; o índice, em que se percebe uma ligação física com o objeto que designa e o símbolo, que é a espécie de signo elaborada de forma arbitrária, sem que haja uma ligação com o objeto que significa.¹²⁵ A última espécie é a que mais interessa, porquanto a linguagem do Direito expressa-se normalmente através de símbolos, ou seja, há uma construção artificial, não havendo retrato ou ligação física com o objeto. Nesse sentido, as palavras integram essa linguagem simbólica e artificialmente construída com a função de transmitir significados em um processo comunicacional.

Compete ao homem definir os limites dos objetos da realidade que o circunda, estabelecendo critérios para identificar e separar uma coisa de outra. Com o desenvolvimento do processo de conhecimento e de participação na realidade, vislumbra-se a necessidade de atribuir nomes aos objetos. Na linha do que expõe Gadamer, “[...] essa liberdade frente ao mundo circundante é também liberdade frente aos nomes que damos às coisas, como diz de maneira profunda o relato do *Gênesis*, segundo o qual Adão recebeu de Deus o pleno poder de pôr nomes”.¹²⁶

Em um ambiente em que já existe uma forma de comunicação, o sentido de uma palavra em um contexto é assimiladona medida em que se vivencia as experiências. Embora não haja uma ligação de essência entre as palavras e os objetos, devido ao caráter cultural da linguagem, em um ambiente que exista forma de comunicação, a atribuição de significados às palavras resta em boa parte posta. Porém, a linguagem não é estanque, é passível de modificação, o que é evidenciado com os neologismos, gírias, etc.¹²⁷ Além disso, é sempre

¹²⁵ *Imposto sobre a renda*: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 15-16.

¹²⁶ GADAMER, Hans-Georg *Verdade e método*: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução de Flávio Paulo Meurer; revisão da tradução de Enio Paulo Giachini. 14. ed. Petrópolis: Vozes, 2014. v.1, p. 573.

¹²⁷ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária*: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 74.

possível avisar ao receptor que se está empregando a palavra em significado diverso, explicando qual é, o que é até comum em textos científicos. Não há nomes verdadeiros ou falsos, existindo liberdade de estipulação, porém deve-se ter em conta que, para possibilitar a comunicação, os receptores devem ter ciência do nome e do significado.¹²⁸

Isso já revela que não há que se pretender uma separação absoluta entre sujeito e objeto, eis que a própria demarcação do objeto a ser explicado e construído implica uma escolha. Não cabe cogitar de neutralidade do sujeito, o que parece provir da clássica orientação das ciências naturais, em que se defendia um distanciamento entre sujeito e objeto. Se não cabe nas ciências naturais, uma vez que na eleição do próprio objeto de estudo já se está influenciando, quanto mais nas ciências sociais.¹²⁹

O sujeito ao se deparar com o objeto de estudo está imerso na tradição. Não há como sair e ter essa visão de fora de toda a herança histórica e da tradição.¹³⁰ Não obstante, não se pode negar a relevância de ter a consciência para poder combater o que se pretende modificar. Não há um determinismo, vinculando o modo de pensar, porém o sujeito ao fazê-lo, está inserido na tradição, não podendo afirmar que o faz de forma completamente independente.

Além disso, o sujeito ao se deparar com um texto vem carregado de seus preconceitos (ou pré-compreensões), que podem ser confirmados ou não ao proceder ao processo hermenêutico. O preconceito não é visto como necessariamente negativo, uma vez que não é possível defender a ideia de expurgar os preconceitos para deixar com o que o sujeito (intérprete) veja-se “livre” ao examinar um objeto. Superada a ideia de preconceito como algo necessariamente negativo, é possível trilhar o caminho para a compreensão adequada da finitude humana e da consciência de cada qual na história.¹³¹ É possível buscar a consciência dessas pré-compreensões, para se ter em conta de que modo influenciam no processo interpretativo.¹³² Porém, não é possível afastar-se e “purificar-se” das pré-compreensões para analisar o objeto, até porque são elementos essenciais para o desenvolvimento da própria atividade intelectual.

¹²⁸ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 16-18.

¹²⁹ Nesse sentido, ver: GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Universitaria de Buenos Aires, 2004. p. 193; REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 73; 210-211; 246.

¹³⁰ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Op. cit. p. 372.

¹³¹ GADAMER, Hans-Georg *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Tradução de Flávio Paulo Meurer; revisão da tradução de Enio Paulo Giachini. 14. ed. Petrópolis: Vozes, 2014. v.1, p. 360-367.

¹³² Ibidem. p. 359.

A fim de facilitar a compreensão do trabalho, informa-se que a palavra (ou termo ou vocábulo)¹³³ é entendida como um signo simbólico (símbolo) que representa um significado.¹³⁴ Por sua vez, o conceito¹³⁵ representa uma ideia geral (noção) que se tem acerca de algum objeto, tendo expressão verbal na palavra.¹³⁶ Essas são definições sobre palavra e conceito. A definição¹³⁷ é a operação mental que delimita o conceito,¹³⁸ que se consubstancia em uma explicação ou descrição através da linguagem.

Considerando que a linguagem do Direito apresenta-se em geral através de símbolos e que a atribuição de nomes aos objetos é feita de forma artificial, é possível que mais de uma palavra relacione-se com um mesmo conceito ou que uma mesma palavra faça referência a mais de um significado. Conforme descrito, este é o fenômeno da ambiguidade, ou seja, uma mesma palavra sendo usada em mais de um sentido, designando mais de um objeto, que são inconfundíveis. Não é rara a inexistência de correspondência unívoca entre palavra e significado. A fim de se perceber qual o sentido que se está referindo, é preciso observar o contexto em que a palavra é empregada, o que em geral possibilita eliminar a dúvida. Por mais que se saiba o objeto a que se refere, ou seja, inexistindo ou sanada a ambiguidade, depara-se com a indeterminação. Os conceitos (absolutamente) determinados são raros, em regra, os conceitos possuem indeterminação ou são vagos até certo grau, apresentando-se como dificuldade comum com a qual o intérprete se depara no processo de construção de sentidos. Ainda que contem com elevado grau de indeterminação, os conceitos possuem utilidade, sob risco de se pretender que signifiquem qualquer coisa, minando o processo de conhecimento. Portanto, é uma dificuldade, mas não um obstáculo intransponível.

2.3 Sistema rígido de competências, supremacia da Constituição e conceitos constitucionais

¹³³Sobre a acepção de *palavra*: “**Palavra** [...] **1.** Fonema ou grupo de fonemas com uma significação; termo, vocábulo, dicção” (grifos no original). FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1975. p. 1019.

¹³⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 23.

¹³⁵Sobre a acepção de *conceito*: “**Conceito. 1.** *Filos.* Representação dum objeto pelo pensamento, por meio de suas características gerais [...]” (grifos no original). FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Op. cit.. p. 357.

¹³⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit.. p. 23.

¹³⁷Sobre a acepção de *definir*: “**definir** [...] **1.** Do ponto de vista lógico, definir significa determinar a ‘compreensão’ que caracteriza um conceito.” JAPIASSU, Hilton; MARCONDES, Danilo. *Dicionário básico de Filosofia*. 2. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1991. p. 66.

¹³⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit. p. 23-24.

Diferentemente de outros sistemas jurídicos, a regulação da matéria tributária na Constituição Federal de 1988 é extensa, diminuindo o espaço de conformação da legislação infraconstitucional. Adotou-se um sistema misto de discriminação de rendas entre os entes federativos, abrangendo a divisão em competências (divisão horizontal) e a distribuição de receitas (divisão vertical). A divisão horizontal é a divisão do poder de tributar entre os entes federados, permitindo que obtenham receita pela imposição de seus próprios tributos. Por outro lado, a divisão vertical consiste na percepção de parcela dos recursos obtidos a partir da competência impositiva alheia, podendo ser direta - o ente beneficiado recebe as receitas diretamente - ou indireta - os recursos são destinados a fundos de participação, cujas receitas são divididas entre os beneficiários, segundo critérios previamente definidos.

No campo da divisão horizontal do poder de tributar, a Constituição traz os tributos que podem ser instituídos pelos entes federativos, destacando as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (art. 145 ao art. 149-A da CRFB/1988). Ainda que haja intensa divergência quanto às espécies tributárias,¹³⁹ entendendo algumas formas de tributar como categorias distintas ou como pertencentes a um gênero comum de tributo (posição tripartite ou quadripartite ou pentapartite), os tributos que podem ser instituídos são os que vêm na Constituição e nos limites que ela estabelece, além dos tributos residuais que também precisam guardar respeito aos requisitos trazidos pelo texto constitucional.

No tocante às taxas e às contribuições de melhoria (art. 145, incisos II e III da CRFB/1988), a competência tributária está relacionada com a competência administrativa do ente habilitado ao exercício do poder de polícia, a prestar o serviço público ou a realizar a obra pública. Os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais foram atribuídos à União, salvo a contribuição de iluminação pública, de competência municipal (art. 149-A da CRFB/1988) e as contribuições ao regime próprio da previdência, incumbindo ao respectivo ente público (art. 149, § 1º da CRFB/1988).

Em relação aos impostos, a Constituição promove uma distribuição detalhada do poder de tributar entre os entes federativos (art. 153 ao art. 156 da CRFB/1988). As

¹³⁹ Para panorama sobre as espécies tributárias, ver: MANEIRA, E. Apontamentos sobre as espécies tributárias. In: ALLEMAND, Luis Cláudio Silva (Org.). *Direito Tributário: questões atuais*. Brasília: OAB - Conselho Federal, 2012. p. 51-71.

competências são atribuídas em campos privativos à União, aos Estados e aos Municípios,¹⁴⁰ tendo como critério a designação de materialidades. O ter competência privativa significa dizer que, salvo disposição constitucional em sentido diverso, quando a Constituição confere competência tributária privativa a um ente, somente este tem a atribuição de instituir o respectivo tributo (aspecto positivo), pelo que os demais não possuem tal atribuição (aspecto negativo).

Não há obrigatoriedade de distribuição do poder de tributar em campos privativos, sendo possível que haja campos de interpenetração entre os entes federativos. Porém, o modelo adotado, foi o de competências privativas. Sobre o aspecto positivo e o aspecto negativo da competência tributária privativa, destaca-se a lição de Amílcar de Araújo Falcão:

No caso da competência privativa, necessariamente (de alguma forma, o mesmo pode ocorrer quanto à competência concorrente), da sua atribuição no texto constitucional provém uma dúplici decorrência. Em primeiro lugar, a atribuição de competência privativa tem um sentido positivo ou afirmativo: importa em reconhecer a uma determinada unidade federada a competência para decretar certo e determinado impôsto. Em segundo lugar, da atribuição de competência privativa decorre um efeito negativo ou inibitório, pois importa em recusar competência idêntica às unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional de habilitação: tanto equivale dizer, se pudermos usar tais expressões, que a competência privativa é *erga omnes*, no sentido de que o é por seu titular ou por terceiros contraquaisquer outras unidades federadas não contempladas na outorga.¹⁴¹

É bem difundida, em doutrina, a classificação dos sistemas de atribuição de competências tributárias em: rígidos e flexíveis. A classificação tem por base o grau de liberdade concedida aos entes tributantes no tocante à instituição de tributos de sua competência. O sistema flexível é aquele que admite a superposição de encargos sobre uma mesma base, o compartilhamento de fatos geradores pelos entes tributantes. Ao passo que o sistema rígido consiste em distribuição em áreas bem definidas de competência exclusiva.¹⁴² Com base nessa classificação, a Constituição de 1988 adotou um sistema rígido.¹⁴³

É possível verificar na Constituição que sobre uma mesma transmissão de bem imóvel não possa incidir o imposto municipal previsto no art. 156, inciso II e o imposto estadual

¹⁴⁰ Ao Distrito Federal compete os impostos estaduais (art. 155 da Constituição) e os municipais (art. 147 da Constituição). Com o objetivo de facilitar a leitura, dispensa-se menções expressas ao longo do texto, satisfazendo-se com a presente observação.

¹⁴¹ *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965. p. 38.

¹⁴² LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro*: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 85-86.

¹⁴³ Para um histórico dos sistemas adotados pelas Constituições Brasileiras, ver: LOBO, Rogério Leite. Op. cit.; ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2012. p. 155-163.

previsto no art. 155, inciso I. Se há transmissão *inter vivos* e *onerosa*, só pode incidir o imposto municipal. Já se houver transmissão *causa mortis* ou *inter vivos* a título de doação, só pode incidir o imposto estadual. As qualificações são mutuamente excludentes.

Contudo, o sistema rígido de competências não impede que sobre uma mesma situação fática incida mais de um tributo. Por exemplo, na situação de importação de mercadoria pode incidir o Imposto de Importação (II), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Considera-se aspectos diferenciados de uma situação fática. Assim, a repartição rígida do poder de tributar não pode levar a ideia de que uma situação fática tributada por meio de um imposto não possa ser tributada por outro.¹⁴⁴ Ao atribuir competência somente a um ente, a Constituição exclui as demais unidades federadas do espaço privativo da competência impositiva (aspecto negativo). A separação em competências privativas implica que somente a União possa tributar a renda ou apenas os Estados possam tributar a circulação de mercadorias, salvo disposição constitucional em sentido contrário, como ocorre na competência extraordinária conferida à União nas excepcionais situações de iminência ou de guerra externa.

A rigidez não deve levar à noção de que seriam conceitos “fechados”, na acepção que é utilizada pelos teóricos dos *tipos* quando definem os *conceitos*. A abertura e a indeterminação estão presentes nas competências tributárias, havendo espaço para o intérprete. Só que não é irrestrito, em verdade, é limitado. Os conceitos utilizados pela Constituição para a discriminação de competências são dotados de razoável grau de indeterminação, porém isso não infirma o rígido sistema de competências tributárias, porquanto possuem algum sentido, que precisa ser respeitado pela legislação infraconstitucional, em nome da própria supremacia da Constituição.

Por outro lado, a existência de um espaço na atividade interpretativa e a conexão com a realidade não significa que seja necessário tratar através de *tipos*. Não se afigura nítida a classificação entre tipos e conceitos, razão pela qual se entende que o preferível é a utilização da expressão *conceito*, esse entendido na forma apresentada, qual seja, via de regra, suscetível ao fenômeno da indeterminação e dependente de valoração. Desse modo, afasta-se a concepção de que os conceitos são sempre fechados, sem abertura e que operariam com base em lógica de subsunção pura.

¹⁴⁴ VELLOSO, A. P. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 320.

Com base nas ideias defendidas, não há incompatibilidade em dizer que as materialidades empregadas pela Constituição para a atribuição de competências são conceitos. Em acepção semelhante ao que ora se defende, Humberto Ávila assevera que:

Em face de todas essas considerações, pode-se concluir que as regras de competência utilizam-se de determinados conceitos que, em virtude do postulado da supremacia da Constituição, não podem ser desconsiderados, ainda que exista sempre uma margem de indeterminação irrenunciável por meio da linguagem. Sua concretização é que irá, porém, desvelar quais são os elementos prescindíveis e imprescindíveis, sempre de acordo com aspectos valorativos. O essencial é que a Constituição usa expressões que, na linguagem comum ou técnica, possuem significados mínimos que não podem ser desprezados pelo intérprete. Além disso, a comparação dos significados mínimos das várias expressões utilizadas pela Constituição também permite a compreensão de determinados conceitos no próprio ordenamento constitucional.¹⁴⁵

Dessa forma, tomando por base a compreensão de conceitos apresentada, entende-se que é perfeitamente possível afirmar que as materialidades utilizadas para a atribuição de competências¹⁴⁶ configuram conceitos constitucionais.

A discriminação é detalhada e o método (principal) empregado para atribuir competências foi o de descrever situações de fato. Assim, sobre a Constituição Federal de 1988, afigura-se relevante a lição de Luís Cesar Souza de Queiroz sobre as classificações das competências dos impostos em: extraordinária e ordinária, sendo que esta se subdivide em discriminada e não discriminada (ou residual).¹⁴⁷

A competência extraordinária é da União e toma por base uma circunstância específica, qual seja: iminência ou caso de guerra externa, permitindo a instituição de impostos sobre materialidades que podem ou não estar na competência tributária da União. Vê-se que há uma leve mitigação à rigidez, permitindo que a União tribute mesmo situações que estejam no âmbito de competência dos demais entes políticos. É por essa razão que Paulo

¹⁴⁵*Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 272. O autor desenvolve a concepção com base em categorias como “reserva material posta” e “reserva material pressuposta”. Para aprofundar, ver em especial. p. 261-272.

¹⁴⁶A competência é tradicionalmente vista como parcela do poder, assim é mais preciso mencionar atribuição de competências em vez de repartição de competências. A repartição é do poder de tributar entre os entes e não propriamente repartição de competências. Nesse sentido, empregando a expressão “atribuição de competência”, QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda: o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (Org.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015, p. 245-246. Assim, vale o alerta para as expressões comumente utilizadas: “repartição de competências” e “repartição rígida de competências”. De toda forma, a nosso ver, não há maior prejuízo, apenas devendo haver cuidado no emprego de tais expressões, que podem induzir a um sentido equivocado.

¹⁴⁷*Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 205.

de Barros Carvalho afirma que há competência privativa para a União.¹⁴⁸ Porém, não se compartilha da concepção, eis que essa espécie de competência não é expressiva, relacionada com circunstâncias bem excepcionais: iminência ou caso de guerra externa. A nosso ver, é mais adequado afirmar que Estados, Distrito Federal e Municípios também possuem competências privativas. De toda forma, remonta indiretamente, à competência ordinária da União e dos demais entes, que pode ser ordinária discriminada ou não discriminada, esta normalmente designada como residual.

A competência residual é da União e possui limites, não podendo ter fatos geradores ou bases de cálculo próprios dos discriminados na Constituição (art. 154, inciso I). Dessa forma, o campo da competência residual é obtido por exclusão, ou seja, não pode invadir o campo da competência discriminada.

A competência extraordinária indiretamente refere-se à discriminada, ao passo que a residual delimita-se no campo que não inclua a discriminada. Então, no desenho constitucional, é especialmente relevante a competência discriminada, que consiste na divisão dos impostos entre os entes federativos através de espaços discriminados, tendo por base, a designação de situações de fato (materialidades).

As palavras empregadas no texto constitucional para tanto: “renda”, “serviços”, “mercadorias” e “propriedade” não devem traduzir a mesma noção, sob pena de tornar inócua a repartição do poder de tributar. A Constituição ao utilizar palavras distintas pressupõe conceitos que não se confundem. Em vez de adotar o sistema de atribuição de específicas competências materiais para instituir impostos, seria o mesmo se a Constituição previsse disposição nos seguintes termos: “União, Estados e Municípios podem instituir impostos”? A resposta é negativa. A Constituição buscou trazer distinções, o que precisa ter algum sentido. Não se quer afirmar que a Constituição esgota a matéria, com o alerta de que isso também não ocorre em outras partes do texto constitucional, mas sim que algum sentido precisa ser extraído como pressuposto lógico do sistema de atribuição de competências tributárias. Conforme o alerta do Min. Luiz Gallotti: “[...] se a lei pudesse chamar [...] de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”.¹⁴⁹

A questão assume contornos mais amplos. A própria existência da Constituição pressupõe que as palavras empregadas no texto constitucional sejam a expressão verbal de

¹⁴⁸ *Curso de Direito Tributário*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 220.

¹⁴⁹ Voto do Min. Luiz Gallotti. RE 71758, Relator(a): Min. THOMPSON FLORES, Tribunal Pleno, julgado em 14/06/1972, DJ 31-08-1973 PP-06310 EMENT VOL-00919-01 PP-00272 RTJ VOL-00066-01 PP-00140.

conceitos, assim, conceitos constitucionais. Partindo da premissa lógica de que a Constituição utiliza palavras com o objetivo de transmitir mensagem com algum sentido, as palavras empregadas referem-se a conceitos, que sem embargo possuem algum grau de indeterminação, não equivalem a qualquer coisa.

A existência de conceitos constitucionais é decorrência lógica do conhecimento e da supremacia da Constituição. Nesse sentido, Reinaldo Pizolio assevera que:

Por isso é que afirmamos que os conceitos constitucionais – a existência deles – constituem, no mínimo, uma exigência lógica do conhecimento e da aplicação da Constituição Federal. Trata-se de um verdadeiro imperativo do ato de conhecimento e do ato de interpretação, pois como poderíamos aplicar a Constituição se não a conhecemos e como poderíamos conhecê-la senão por meio dos significados das palavras, dos conceitos por ela empregados? Como poderíamos adentrar o mundo jurídico constitucional, como conhecer a realidade regulada normativamente pela Constituição Federal se os conceitos ali presentes não têm conteúdo definido, ainda que minimamente, porque tal conteúdo somente seria determinado pelo legislador ordinário? O próprio legislador ordinário, como haveria de pautar seu comportamento na elaboração da lei?¹⁵⁰

Pretender que se refiram a qualquer ideia permitiria que legislação infraconstitucional dispusesse, por exemplo, que para efeito de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) mercadoria fosse entendida como qualquer bem móvel, ou mesmo, qualquer bem. O legislador infraconstitucional seria o responsável por delimitar sua própria competência, em descompasso com a supremacia constitucional e a própria noção de competência, porquanto a limitação é nota inerente à competência, só existe na medida em que atribuída, sob pena de se tratar de “competência ilimitada”, o que, em verdade, seria poder e não competência.¹⁵¹ É necessário pressupor conceitos constitucionais, informando o que pode ser posto pelos diplomas infraconstitucionais.

Assim, a supremacia constitucional e o sistema rígido de competências tributárias militam em favor dos conceitos constitucionais nas competências tributárias.¹⁵² A legislação infraconstitucional (complementar e ordinária) precisa guardar respeito aos conceitos constitucionais, que apresentam limites, não equivalendo a qualquer coisa. Nesse sentido, cumpre colacionar lição de Luís Cesar Souza de Queiroz:

[...] as palavras são utilizadas na Constituição com o fim de transmitir uma mensagem com sentido, com o propósito de designar algum conceito, o qual

¹⁵⁰ *Competência tributária e conceitos constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 92.

¹⁵¹ VELLOSO, A. P. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 30.

¹⁵² No mesmo sentido: PIZOLIO, Reinaldo. *Competência tributária e conceitos constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 190-191.

possui limites máximos, mesmo sendo conceito do tipo indeterminado. Não se pode esquecer que a maior parte dos conceitos (jurídicos ou não) é do tipo *indeterminado*, ou seja, é acometida de certa dose de *indeterminação*, fenômeno que é inerente ao próprio processo de conhecimento humano. Contudo, **se existe um conceito, há características definitórias que informaram seus limites, que permitem identificá-lo e diferenciá-lo de outros conceitos.** Assim, o fato de se poder considerar que a expressão *‘renda e proventos de qualquer natureza’ como base tributável* representa um *conceito indeterminado* não importa em reconhecer que trata de um conceito vazio, sem sentido, sem limites máximos, nem permite deduzir que o legislador infraconstitucional possui total liberdade para definir tal conceito.¹⁵³ (grifos no original).

É preciso promover uma distinção: a existência de conceitos constitucionais nas disposições sobre competências tributárias não se confunde com afirmar que o texto constitucional preveja definições das competências. A Constituição não define as competências tributárias, ou seja, não delimita o conceito em um enunciado. Também não o faz em outros campos, no que toca às imunidades, não define o que é livro ou templo de qualquer culto. Também não define o que é “República”, “Estado Democrático de Direito”, “soberania”, “cidadania”, “dignidade da pessoa humana”, etc. Resta evidenciado que a ausência de definições de conceitos utilizados pela Constituição não é uma peculiaridade do subsistema de competências tributárias nem do sistema constitucional tributário.

Não se quer asseverar que inexistam definições na Constituição, de fato há, por exemplo, no campo da nacionalidade, em que o texto constitucional define brasileiro nato e naturalizado (art. 12 da CRFB/1988).¹⁵⁴ Destaque-se que isso também não garante plena certeza e segurança, porque a própria definição enquanto objetivada e materializada em texto também é carregada de termos, que por sua vez contam com grau de indeterminação. Dessa forma, apesar de existirem definições no texto constitucional, há diversas partes em que se emprega um termo desacompanhado de uma definição, o que não poderia ser diferente, eis que seria uma tarefa impossível exigir que a cada termo se trouxesse uma definição, sendo

¹⁵³ *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 208.

¹⁵⁴ “Art. 12. São brasileiros:

I - natos:

- a) os nascidos na República Federativa do Brasil, ainda que de pais estrangeiros, desde que estes não estejam a serviço de seu país;
- b) os nascidos no estrangeiro, de pai brasileiro ou mãe brasileira, desde que qualquer deles esteja a serviço da República Federativa do Brasil;
- c) os nascidos no estrangeiro de pai brasileiro ou de mãe brasileira, desde que sejam registrados em repartição brasileira competente ou venham a residir na República Federativa do Brasil e optem, em qualquer tempo, depois de atingida a maioridade, pela nacionalidade brasileira;

II – naturalizados:

- a) os que, na forma da lei, adquiram a nacionalidade brasileira, exigidas aos originários de países de língua portuguesa apenas residência por um ano ininterrupto e idoneidade moral;
- b) os estrangeiros de qualquer nacionalidade, residentes na República Federativa do Brasil há mais de quinze anos ininterruptos e sem condenação penal, desde que requeiram a nacionalidade brasileira”.

que mesmo a definição contém termos que careceriam de definição. Percebe-se que essa não é uma exigência que se possa fazer.

A ausência de definição não significa que o termo empregado pela Constituição corresponda a qualquer coisa. É possível falar em conceitos constitucionais das competências tributárias, cumprindo recordar que o conceito é ideia geral que se tem sobre um objeto, tendo expressão verbal na palavra. No texto constitucional, não se encontra definição de renda, serviço ou mercadoria, porém há conceitos constitucionais ligados a esses termos, ainda que com considerável grau de indeterminação.

2.3.1 Caso brasileiro: peculiaridade no Direito Comparado

O sistema de competências tributárias previsto na Constituição é relevante para a afirmação da existência de conceitos constitucionais em matéria tributária, em especial, tendo por critério principal a distribuição do poder de tributar com base em materialidades, o que permitir inferir que o legislador infraconstitucional está limitado pelo conceito constitucional de serviço, de mercadoria, de renda e outros que se seguem.

Essa é uma situação peculiar do ordenamento jurídico pátrio. Constituições de outros países não dedicam tanta atenção à matéria tributária quanto à brasileira,¹⁵⁵ quanto mais promover um detalhado sistema de atribuição de competências.¹⁵⁶ A repartição do poder de tributar não representa a regra dos demais países que adotam o federalismo,¹⁵⁷ ou mesmo em países unitários nos quais a ideia de descentralização fiscal se faz presente,¹⁵⁸ sendo comum que as Constituições dos demais países sejam praticamente omissas em relação a tal ponto. Apesar de a Constituição alemã tratar de matéria tributária de forma mais extensa, não chega

¹⁵⁵ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Notas acerca das Emendas Constitucionais em Matéria Tributária e Financeira. *Revista Carioca de Direito*, Rio de Janeiro, v. 1, n.1. p. 53-72, jan./jun. 2010. p. 54.

¹⁵⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Limites do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). *Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 735-758.

¹⁵⁷ Apesar de um Estado Federal, a Constituição norte-americana pouco trata da matéria tributária. Cf. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras. *Revista Fórum de Direito Tributário*: Belo Horizonte, ano 8, n. 48. p. 127-146, nov./dez. 2010; ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. rev. e atual.. Rio de Janeiro: Renovar, 2012. p. 161-162.

¹⁵⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 6.

ao detalhamento da Constituição brasileira.¹⁵⁹No que toca às competências tributárias, não obstante a Constituição Alemã tenha disposições sobre o assunto, não está estruturado um sistema de atribuição de competências tributárias, tal como presente na Constituição brasileira.¹⁶⁰ Além disso, na Constituição desse país europeu, abre-se a possibilidade de competência concorrente entre a União e os Estados-membros em algumas hipóteses.¹⁶¹

Nos sistemas constitucionais estrangeiros, como é mais difícil encontrar conceitos constitucionais em matéria de competência tributária, o grau de liberdade de que goza o legislador infraconstitucional é sensivelmente maior, pois a ele é conferido poder para dispor sobre a atribuição de competência tributária. Assim, nesses sistemas estrangeiros, a questão assume contornos distintos, geralmente, cogita-se de conflito entre lei tributária e lei privada, travado no plano infraconstitucional, ainda que seja necessário respeitar alguns limites constitucionais, como a capacidade contributiva e a autonomia dos entes em um Estado Federal. Portanto, apesar de poderem constituir importante fonte para compreensão, é preciso ter cautela ao se analisar produções doutrinárias ou decisões judiciais estrangeiras sobre competência tributária ou conceito de serviço.¹⁶²

¹⁵⁹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Competência tributária e interpretação constitucional: o caso das bases de cálculo do ICMS, da COFINS e do PIS e a visão do STF. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Org.). *Estado Fiscal e Tributação*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2015. p. 14.

¹⁶⁰ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 615-616.

¹⁶¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 6.

¹⁶² Nesse sentido: MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 64-66.

3. PROCESSO DE CONSTRUÇÃO DOS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Visto que existem conceitos constitucionais, é preciso aprofundar o estudo de como se dá o processo de construção desses conceitos, apreciando algumas concepções doutrinárias a respeito e analisando a controvérsia atinente ao disposto nos artigos 109 e 110 do CTN, para, em seguida, apresentar a perspectiva que se adota.

3.1 Prevalência *a priori* em caso de incerteza: núcleo mínimo, *in dubio pro fisco* e *in dubio pro contribuinte*

Neste tópico, serão avaliadas concepções relacionadas a prevalência *a priori* em caso de incerteza.

Primeiramente, a aceção que defende um respeito a um núcleo semântico mínimo. Nesse sentido, Reinaldo Pizolio assevera que:

Em outros termos, por mais vaga ou ambígua que possa ser a palavra, por mais que dependa do contexto em que é utilizada para se apurar o seu significado, nem por isso ela deixa de possuir um significado intrínseco, uma carga mínima de significação que não lhe pode ser separada. [...] Portanto parece-nos que os conceitos constitucionais utilizados para a outorga de competência tributária possuem um *conteúdo semântico mínimo* que *delimita* a região material do mundo fenomênico ao qual se referem e *limita* o exercício do poder de tributar, razões mais que suficientes para que o legislador infraconstitucional não possa dele se afastar no desempenho de sua função legiferante.¹⁶³ (grifos no original).

O referido autor ainda defende que o conceito teria um conteúdo semântico máximo, aquilo que o conceito poderia “suportar”, informado pela capacidade contributiva e pela vedação à tributação confiscatória.¹⁶⁴ É um limite que traz pouca densidade, eis que, respeitado o núcleo mínimo, o legislador teria liberdade de estipulação, desde que não viole a capacidade contributiva. Nesse sentido, afirma que:

¹⁶³ *Competência tributária e conceitos constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 196.

¹⁶⁴ PIZOLIO, Reinaldo. Op. cit. p. 197.

Uma vez que o conteúdo do conceito pode ser, em certa medida, trabalhado pelo legislador para fins de tributação, é necessário averiguar no produto de seu trabalho qual a conformação legislativa dada ao conceito, ou seja, cumpre avaliar se o legislador, partido do conteúdo semântico mínimo, ingressou na área de **livre estipulação do conceito** – ali oferecendo tratamento normativo aos diversos fatos e situações abrangidos pela lei – para verificar se, ao final, manteve-se na aludida área ou extrapolou os limites de possibilidade.¹⁶⁵ (grifos nossos).

Dessa forma, os conceitos constitucionais estariam relacionados à ideia de um núcleo mínimo (além do respeito à capacidade contributiva), fora do qual haveria liberdade para a legislação infraconstitucional. Com base nessa acepção, haveria liberdade para o legislador exercer a competência tributária, no caso brasileiro, o legislador complementar. O legislador complementar apenas não poderia atuar quando patente a exclusão de determinada situação do âmbito de um conceito, por exemplo, quando flagrante que o bem não constitui mercadoria, violando o núcleo mínimo do conceito. Ou, então, se a tributação revelar-se confiscatória. Assemelha-se à tese do *in dubio pro fisco* aplicável na interpretação dos enunciados que atribuem competências, na medida em que reconhece competência ao legislador complementar sempre que houver incerteza.

A ambiguidade e a indeterminação da linguagem não levam a essa conclusão. O significado dos signos não é restrito a esse “núcleo de significação”, sob pena de restringir de forma excessiva o conteúdo semântico a algo isento de dúvidas, o que pode ser complicado de se obter. Por outro lado, sequer seria possível cogitar de núcleo significativo mínimo atemporal, o que se aproximaria da ideia de essência dos conceitos. Conforme se aprofundará mais à frente, a mutação dos conceitos é algo que pode acontecer, o que afasta a ideia de núcleo mínimo.

Há concepções que esposam prevalência *a priori* em casos de incerteza, com base no interesse de um dos polos da relação fisco-contribuinte.

Chega-se à segunda acepção, que preconiza a prevalência *a priori* com base no interesse do fisco. A formulação do *in dubio pro fisco* é a que defende a prevalência do interesse geral, representado pelo interesse do fisco (recursos necessários para garantir as prestações destinadas à coletividade), sobre o interesse particular, representado pelo interesse do contribuinte. É uma concepção que também não pode ser admitida, eis que se aproximaria

¹⁶⁵ PIZOLIO, Reinaldo. *Competência tributária e conceitos constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 197.

da tese da “supremacia do interesse público”, o que se pensa não encontrar amparo na Constituição Federal de 1988.¹⁶⁶

A terceira concepção é a que defende a prevalência *a priori* com base no interesse do contribuinte - *in dubio pro contribuinte*. Esse extremo oposto também é inadequado, pois não se admite uma aplicação apriorística em que se procura sempre tutelar o interesse do contribuinte, ou seja, que, em caso de dúvida sobre a amplitude da competência tributária, entenda-se que *a priori* a situação não esteja incluída.

Embora não trate especificamente do tema das competências tributárias, cabe referir-se à clássica construção de Ives Gandra da Silva Martins sobre o *in dubio pro contribuinte*.¹⁶⁷ Assevera que o tributo é norma de rejeição social, partindo de uma classificação que propõe entre normas de aceitação social e de rejeição social, aquelas de cumprimento ordinário, independentemente da existência de sanção, ao passo que nestas, a sanção seria a própria essência da obrigação, causa para o seu cumprimento.¹⁶⁸ Além disso, esse autor destaca a rejeição social da norma tributária em razão da deficiência na aplicação dos recursos obtidos com a tributação.

Partindo desse caráter odioso do tributo, propõe que sanção tributária seria semelhante ao tributo, a diferença seria de mera técnica de arrecadação. Isso para sugerir um regime jurídico único para ambos,¹⁶⁹ inclusive, no tocante à interpretação, aplicando-se o art. 112 do CTN não só à penalidade, como também ao tributo. Assim, se não restar caracterizada de forma escoreta a hipótese de incidência do tributo, a interpretação deve ser mais favorável ao contribuinte. É a defesa do *in dubio pro contribuinte*. A despeito de não tratar de competência, as premissas são importantes e de certa forma compartilhadas pela concepção que se apresenta a seguir, esta sim, abrangendo o campo das competências tributárias.

A construção que agora se comenta é a proposta de releitura do *in dubio pro contribuinte* feita por Marcos de Aguiar Villas-Bôas.¹⁷⁰ O autor afirma que o *in dubio pro contribuinte* seria extraído do sistema constitucional tributário, em razão das diversas normas voltadas a proteger o contribuinte, como as que preveem o direito de propriedade e o de liberdade. Propõe aceção diversa da tradicional, que preconiza julgamento favorável ao

¹⁶⁶ Nesse sentido: CALIENDO, Paulo. Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: conceito e aplicação do princípio *in dubio contra sacrificium*. *Scientia Iuris* (UEL), v. 18, n. 1, jul. 2014. p. 193.

¹⁶⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998.

¹⁶⁸ *Ibidem*. p. 128-129.

¹⁶⁹ *Ibidem*. p. 197; 208-211 e 408.

¹⁷⁰ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP, 2012.

contribuinte em caso de dúvida, trazendo fundamentos para justificar a existência da norma constitucional do *in dubio pro contribuinte*.¹⁷¹

Segundo o autor, o Direito Tributário traz uma peculiaridade: trata da relação entre o Estado e o contribuinte, destacando o tributo como instrumento de arrecadação estatal que atinge os direitos fundamentais do contribuinte.¹⁷² Outro fundamento seria a proximidade com o Direito Penal em função da relevância dos bens jurídicos envolvidos. A propriedade seria extremamente importante, porque é a base para que as pessoas tenham recursos necessários para ter acesso a diversos bens essenciais, como moradia, alimentos e remédios, sobretudo considerando que a prestação dos serviços do Estado é deficiente. Se o Direito Penal é regido pelo *in dubio pro reo* para proteger o direito de liberdade, o Direito Tributário deve ser regido pelo *in dubio pro contribuinte*, tutelando o direito de propriedade, e em certo grau, o próprio direito de liberdade.¹⁷³

Expõe que o art. 112 do CTN também deve ser aplicado aos tributos, eis que seria uma manifestação do *in dubio pro contribuinte* no plano infraconstitucional.¹⁷⁴ O autor alude, ainda, à igualdade preconizada pela Constituição, asseverando que deve ser protegida a parte mais fraca da relação jurídico-tributária, no caso o contribuinte, tal como no Direito do Trabalho, o trabalhador.¹⁷⁵

A nova roupagem consiste em afirmar que não é uma norma interpretativa prévia definitiva ou que havendo dúvidas determine a prevalência do interesse do contribuinte. Propõe uma prevalência em abstrato e relativa. Funcionaria como um peso inicial na ponderação, promovendo pequeno desequilíbrio na balança em favor do contribuinte,¹⁷⁶ impondo que o ônus argumentativo para limitar as normas constitucionais que resguardam o contribuinte (propriedade e liberdade) seja maior. Seria um parâmetro objetivo na ponderação, evitando que o julgador se apoie em interesses pessoais ou daqueles que não estão litigando.¹⁷⁷ Sobre a interpretação das competências tributárias, aduz o seguinte:

Como viemos afirmando, se as normas de direitos fundamentais possuem uma superioridade axiológica perante as demais, deve existir um parâmetro para a ponderação dos casos difíceis que as envolvam. Uma vez que a relação tributária consiste na atuação do poder estatal sobre os direitos fundamentais do cidadão, o

¹⁷¹ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP, 2012. p. 161-163.

¹⁷² Ibidem. p. 170.

¹⁷³ Ibidem. p. 171-175.

¹⁷⁴ Ibidem. p. 181-182.

¹⁷⁵ Ibidem. p. 193-198.

¹⁷⁶ Ibidem. p. 251-252.

¹⁷⁷ Ibidem. p. 120.

parâmetro deverá ser empregado nos casos difíceis que envolvam o Direito Tributário. Quando houver maiores dúvidas no que diz respeito à competência de determinado ente para tributar uma situação, o que significa não existir argumentos fortes ao seu favor, a questão deverá ser julgada em favor do contribuinte, fazendo valer os seus direitos fundamentais.¹⁷⁸

Então, em caso de conflito com outra norma constitucional, sustenta que há prevalência *a priori* dos direitos fundamentais, o que deve ser confirmado no exame da situação concreta. Assim, é um *standard*, em que existindo um conflito entre um direito fundamental e outra norma constitucional, inclusive a que atribui competência tributária, em princípio, prevalece o direito fundamental.¹⁷⁹

Analisando as premissas das concepções apresentadas, percebe-se que a postura de prevalência *a priori* do interesse do contribuinte face à tributação resta articulada em argumentos de tributo como sanção, como norma de rejeição social, como ataque aos direitos fundamentais ou do inevitável desperdício dos recursos arrecadados na “máquina estatal”. Implica, em certo grau, uma perspectiva refratária à tributação. Essa visão da tributação pode ter fundamento filosófico no pensamento libertário, dentre as correntes liberais, a que mais extrai conclusões no sentido de limitar a atuação estatal. Não se está afirmando a defesa por parte dos autores, que não fazem tal alusão, em verdade, em trecho da obra, Ives Gandra da Silva Martins até admite intervenção do Estado na economia, muito embora não vendo como algo positivo, em razão do inevitável desperdício na aplicação dos recursos públicos.¹⁸⁰ Porém, as premissas empregadas nas construções teóricas aproximam-se de noções libertárias.

De forma sintética, o liberalismo pode ser identificado como modo de pensar em que o centro é o indivíduo, este enquanto sujeito autônomo deve ter a liberdade para escolher os meios para dirigir sua vida, responsabilizando-se por eles, desde que não firam direitos de terceiros.¹⁸¹ Assim, o centro é o indivíduo e não alguma entidade coletiva, como nação, grupo étnico ou comunidade; rejeita-se a figura do Estado paternalista informando o modo de cada qual conduzir sua vida e interferindo em suas escolhas. O liberalismo manifesta-se na esfera política, vinculado à defesa de liberdades públicas, como a liberdade de expressão e de

¹⁷⁸ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP, 2012. p. 188.

¹⁷⁹ *Ibidem*. p. 126-128.

¹⁸⁰ *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 129; 406-407.

¹⁸¹ O liberalismo sofre críticas, por exemplo, das filosofias comunitaristas e das republicanas, em razão do excessivo foco no indivíduo, o denominado “egocentrismo” das doutrinas liberais, esquecendo que os indivíduos estão engajados em contextos culturais específicos. SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 616. E-book.

religião, e na esfera econômica, em que significa a rejeição da intervenção estatal no mercado, a defesa da propriedade privada e da livre iniciativa.¹⁸²

O libertarianismo (ou libertarismo) defende a liberdade tanto no aspecto político como no aspecto econômico. É uma vertente do liberalismo que defende bastante a liberdade econômica e a proteção dos direitos patrimoniais, sendo contrário a intervenções estatais na economia e a políticas redistributivas, pregando a existência de um Estado-mínimo.¹⁸³ De acordo com o pensamento libertário, claro, trazendo apenas uma noção, que por ser breve, pode pecar por simplificar e generalizar, forte que o indivíduo tem a propriedade sobre o próprio corpo e seus bens (*self-ownership*),¹⁸⁴ os indivíduos possuem direitos pré-políticos (naturais) à vida, à liberdade e à propriedade, que constituem a razão de ser do próprio Estado, que deve cingir-se à tutela dos direitos individuais e à contenção do uso ilegítimo da força pelos cidadãos.¹⁸⁵ Difere, assim, do liberalismo igualitário, que defende as liberdades públicas e, ao mesmo tempo, apoia intervenções do Estado no campo econômico, voltadas à promoção da igualdade material, o que não significa eliminar a liberdade no campo econômico, eis que algum grau de liberdade precisa ser garantido para ser considerado como pertencente ao liberalismo.¹⁸⁶

Na visão libertária, em razão de seu caráter coercitivo, a atuação estatal de tributação somente seria tolerada na medida em que estritamente necessária ao custeio de atividades governamentais legítimas no contexto de um Estado-mínimo, ou seja, relacionadas com a proteção dos direitos à vida, à liberdade e à propriedade. O tributo é visto como uma retirada injusta, ainda que possa ser tutelada pelo ordenamento jurídico, uma vez que priva o indivíduo de seu direito de propriedade, interferindo em sua liberdade de dirigir sua vida como bem lhe aprouver. A interferência do governo sobre a liberdade através da tributação estará sob suspeita e precisará de justificativa excepcionalmente forte, como por exemplo, financiar um exército, um poder judiciário, uma força policial, a fim de, justamente, garantir a liberdade, a segurança e a propriedade. Não se admite a tributação para promover bem-estar geral, assegurar justiça distributiva ou igualdade de oportunidades. O Estado não pode exigir queda nos lucros, assim como não pode exigir que um indivíduo troque de religião. Para a

¹⁸² SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 604-607.

¹⁸³ Ibidem. p. 625-626.

¹⁸⁴ BRANDÃO, Rodrigo. Entre a anarquia e o Estado do Bem-Estar Social: aplicações do libertarianismo à filosofia constitucional. *RDE - Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, v. 14, 2009. p. 145.

¹⁸⁵ Ibidem. p. 140-141.

¹⁸⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 87-88.

posição libertária, haveria uma incoerência moral em se defender outros direitos liberais e ao mesmo tempo diminuir a relevância da liberdade econômica e dos direitos patrimoniais. Já os liberais igualitários discordam, esposando que não são semelhantes liberdades existenciais com a liberdade econômica quase total, uma vez que não está no bojo de uma autonomia individual enquanto essência do ser humano.¹⁸⁷

Outro aspecto constante do pensamento libertário é a ênfase no desperdício dos recursos arrecadados dos particulares pelo Estado. Visualiza-se o tributo mais como instrumento voltado ao custeio das “necessidades da máquina estatal” ou “de interesses privados dos detentores do poder”, do que uma forma de custear as necessidades da sociedade civil. O tributo é apresentado como similar a um castigo imposto aos indivíduos, privados de seus bens para custear a máquina estatal.¹⁸⁸ Dessa forma, mais um motivo para que a tributação seja mínima, diminuindo o desperdício e o desvio na aplicação dos recursos.¹⁸⁹

Embora os autores não afirmem que as construções teóricas têm inspiração libertária, compartilham de premissas defendidas pelo pensamento libertário. Repise-se, não se afirma que são adeptos do libertarianismo, porém os argumentos aproximam-se de noções libertárias, ainda que irrefletidas. Liam Murphy e Thomas Nagel indicam que muitas ideias de política e de justiça tributária estão contaminadas pelo que denominam de “libertarismo vulgar”, em oposição ao que chamam de libertarismo de direito. O libertarismo de direito seria o pensamento filosófico político, tal como anteriormente descrito.¹⁹⁰ Ao passo que o libertarismo vulgar representaria algumas ideias de direito moral rigoroso e absoluto à propriedade e de merecimento dos retornos de mercado que estão incorporadas no senso comum, através de um conjunto de pressupostos irrefletidos e geralmente tácitos em uma economia capitalista. Seria uma versão confusa e disfarçada do verdadeiro libertarianismo. Para os autores, exemplo marcante é a discussão de justiça tributária que se centraria sobre a distribuição tomando como base a renda pré-tributária, pressupondo de forma tácita que a distribuição pré-tributária do bem-estar material seja justa. Outro pressuposto irrefletido seria a ideia do merecimento que surge na mentalidade dos que participam de uma economia capitalista: os retornos mais altos obtidos são merecidos como recompensa, em razão do

¹⁸⁷ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 86-89.

¹⁸⁸ GODOI, Marciano Seabra de. Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012. p. 196-197.

¹⁸⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, Curitiba, v. 30, n. 0, 1998. p. 222.

¹⁹⁰ *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 44-52.

esforço da pessoa e da disposição em se arriscar, o que implica que o mercado existe enquanto fenômeno separado do governo.

Visto isso, cumpre efetuar o exame crítico dos argumentos das construções teóricas apresentadas.

3.1.1. Críticas às concepções de índole libertária - os tributos e sua importância para o custeio dos direitos

Em primeiro lugar, não se pode confundir o tributo com sanção ou tentar aproximar os institutos, afirmando que as diferenças sejam diminutas, apenas quanto à forma de arrecadação. A Constituição faz referência aos tributos que podem ser instituídos pelos entes federativos, destacando as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (art. 145 ao art. 149-A da CRFB/1988). Pela análise das espécies tributárias, ainda que haja divergência sobre a classificação, não se pode extrair da Constituição que tributo seja sanção pela prática de ato ilícito. Pela leitura constitucional, a conclusão é em sentido oposto, ao prever os tributos, não há referência de situações que se qualificam como atividades ilícitas. Isso é ratificado no tópico das limitações constitucionais ao poder de tributar, que delinea os aspectos gerais do regime tributário, com a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade, a anterioridade nonagesimal, a vedação à tributação confiscatória e as imunidades (essas últimas, em relação aos impostos). É relevante a vedação que a tributação implique confisco, denotando que o tributo não pode ser confundido com sanção.

O raciocínio mantém-se no que toca aos dispositivos constitucionais sobre atribuição de competências tributárias dos impostos, em que se faz referência a situações materiais (serviços, propriedade, mercadorias, dentre outras), sem prever a prática de atos ilícitos. Convém observar que a disciplina constitucional sobre repartição de receitas tributárias também não traz qualquer disposição que possa justificar a inclusão da ideia de sanção no conceito constitucional de tributo.

A partir da Constituição, em especial do Sistema Tributário Nacional, é possível extrair uma noção do que se entende por tributo, um conceito constitucional de tributo.¹⁹¹ Se por um lado, como na maioria dos conceitos, possui certo grau de indeterminação, é viável extrair da Constituição, de um ponto de vista excludente, que sanção não está no conceito de tributo. Logo, tributo não é sanção. A conclusão não se altera pelo exame da Constituição como um todo, uma vez que o contexto constitucional não ampara a pretensão de um conceito diverso, em que o tributo seja considerado sanção por ato ilícito ou se confunda com a sanção.

Destaque-se que o próprio Código Tributário Nacional confirma isso no art. 3º, ao dispor que o tributo não constitui sanção por ato ilícito. O tributo não é sanção nem é devido em razão da prática de uma ilicitude, embora possa existir o dever de pagar com abstração de que o fato gerador tenha ocorrido em uma situação de ilícito. Em verdade, a sanção surge como consequência da violação de uma norma.¹⁹²

Não é adequado também denominar o tributo como norma de rejeição social. Em primeiro lugar, porque a classificação entre normas de aceitação social e de rejeição social demandaria aprofundamento do papel da sanção no âmbito normativo, sendo difícil compreender a ideia de norma de aceitação social. Afinal, se não existissem um conjunto de normas voltadas a tutelar a propriedade, ainda assim seria respeitada? E, ainda que existentes, por diversas vezes não é violada? Ademais, a afirmativa de que o tributo somente é pago em razão da existência de sanção demandaria embasamento empírico, não se podendo extrair conclusão *a priori*. Por fim, ressalte-se que a obrigação de pagar tributos possui fundamento na solidariedade social, o que impede que as normas tributárias sejam qualificadas *a priori* como normas de rejeição social,¹⁹³ ou seja, normas que apenas seriam cumpridas em razão da ameaça de sanção, não oferecendo aos destinatários qualquer justificativa moral para cumprimento.

Além disso, não parece adequada a perspectiva de apresentar o tributo como forma de ataque ou de restrição aos direitos fundamentais,¹⁹⁴ considerando que é simplificar, em demasia, o que está em jogo.

¹⁹¹ Não é o objeto de estudo, porém a quem tiver interesse, ver: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. A importância da Constituição para a identificação das espécies tributárias e produção das respectivas normas. In: FUX, Luiz; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus (Org.). *Tributação e justiça fiscal*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014. p. 81.

¹⁹² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 25.

¹⁹³ Nesse sentido: GODOI, Marciano Seabra de. Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012. p. 204.

¹⁹⁴ Para um exemplo, confira-se o seguinte trecho: “Uma vez que o Direito Tributário é um meio de retirar propriedade dos particulares para abastecer o Estado e permitir que esse realize as finalidades para ele propostas,

Como bem aponta Marciano Seabra de Godói, a visão de que o tributo é limitação ou sacrifício aos direitos de liberdade e de propriedade não é compatível com a evolução histórico-política do tributo, em que, ultrapassada a sociedade estamental, deixa de ser receita pública esporádica e odiosa e passa a ser a fonte básica e permanente dos serviços e políticas públicas.¹⁹⁵

Os recursos são necessários para o custeio não apenas dos denominados direitos sociais, os quais, tradicionalmente, se atenta mais para a sua dimensão prestacional, mas também dos denominados direitos individuais ou de liberdade. Os direitos individuais não exigem prestações meramente negativas, ou seja, uma esfera livre de atuação estatal, como se poderia pensar em uma primeira análise. A estrutura necessária para a proteção dos direitos de propriedade e de liberdade é formada por instituições de segurança e de aplicação do sistema jurídico, dependendo de recursos para o custeio. Aplica-se, inclusive às liberdades políticas, por exemplo, com a manutenção do aparato necessário para a organização e a realização de eleições. Para efetivamente tutelar um direito exige-se que o Estado empregue recursos e pessoal em tal tarefa. Nesse sentido, todos os direitos são positivos.¹⁹⁶ E, os direitos demandam recursos, a compreender, inclusive, os denominados direitos “negativos” ou de primeira geração. Cumpre trazer trecho da obra de Stephen Holmes e Cass R. Sunstein:

To the obvious truth that rights depends on government must be added a corollary, one rich with implications. Rights cost money. Rights cannot be protected or enforced without public funding and support. This is just as true of old rights as of new rights, of the rights of Americans before as well as after Franklin Delano Roosevelt’s New Deal. Both the right to welfare and the right to private property have public costs. The right to freedom of contract has public costs no less than the right to health care, the right to freedom of speech no less than the right to decent housing. All rights make claims upon the public treasury.¹⁹⁷¹⁹⁸

não vejo como negar que a tributação é uma limitadora constante do direito fundamental de propriedade.” VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro* contribuinte: continuação do debate. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 220, jan. 2014, p. 112.

¹⁹⁵ A volta do *in dubio pro* contribuinte: avanço ou retrocesso? In: Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2013, v. 17. p. 185.

¹⁹⁶ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W.W. Norton & Company. Edição Kindle. posição 512.

¹⁹⁷ *Ibidem*. Edição Kindle. posição 108.

¹⁹⁸ Tradução livre do trecho: “Para a verdade óbvia de que os direitos dependem de governo deve ser adicionado um corolário, um rica com implicações. Direitos custam dinheiro. Direitos não podem ser protegidos ou executados sem financiamento público e apoio. Isto é tão verdadeiro para os direitos velhos como para os novos direitos, para os direitos dos americanos anteriores como posteriores ao *New Deal* de Franklin Delano Roosevelt. Tanto o direito ao bem-estar como o direito à propriedade privada têm custos públicos. O direito à liberdade contratual tem custos públicos não inferiores aos do direito à saúde, o direito à liberdade de expressão não inferiores aos do direito à moradia digna. Todos os direitos demandam do tesouro público.”

Assim, entende-se como equivocada a visão do tributo como subtração dos direitos dos indivíduos.¹⁹⁹

Cumprir mencionar o alerta de Liam Murphy e Thomas Nagel sobre ser uma ilusão a propriedade da renda como direito pré-tributário. Afirmam que a propriedade enquanto convenção está tão enraizada nas pessoas que acaba por se tornar invisível (exemplo de libertarismo vulgar). O caráter convencional da propriedade existiria porque depende de um sistema de leis do Estado que a tutelam, este que depende da existência de recursos. Embora a proteção de alguma forma de propriedade privada seja elemento essencial da liberdade humana, a estrutura geral dos direitos de propriedade deveria ser determinada, em grande medida, pela consideração de outros fatores,²⁰⁰ como leis e convenções do qual o sistema tributário é integrante. A propriedade seria sustentada em parte pela existência do sistema tributário, não sendo possível ser avaliada isoladamente.²⁰¹ Outrossim, não se poderia pensar em uma hipotética renda em um mercado sem governo, uma vez que o mercado depende do governo e de seus meios de imposição. Os resultados pré-tributários seriam resultado de um mercado, mas não livre, e sim regulado de acordo com um conjunto de princípios políticos estabelecidos pelo governo.²⁰²

Stephen Holmes e Cass R. Sunstein também destacam a ligação entre propriedade, mercado e Estado,²⁰³ cabendo transcrever trecho em que de forma figurada bem ilustram a conexão entre propriedade e Estado: “It therefore makes no more sense to associate property rights with ‘freedom from government’ than to associate the right to play chess with freedom from the rules of chess. Property rights exist because possession and use are created and regulated by law.”²⁰⁴²⁰⁵

De forma semelhante, J.L. Saldanha Sanches em reflexão aponta a profunda interconexão entre mercado, propriedade e tributação (Estado financiado pelas receitas fiscais), rebatendo as assertivas de que a tributação representaria simples oneração da

¹⁹⁹ Nesse sentido: GODOI, Marciano Seabra de. Crítica à visão libertarista do tributo e do Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012. p. 200.

²⁰⁰ *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 61-62.

²⁰¹ *Ibidem*. p. 98-99.

²⁰² *Ibidem*. p. 46-47.

²⁰³ *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W.W. Norton & Company. Edição Kindle, posição 652; 713.

²⁰⁴ *Ibidem*. Edição Kindle. posição 660.

²⁰⁵ Tradução livre do trecho: “Portanto, não faz mais sentido associar os direitos de propriedade com a ‘liberdade face ao governo’ do que associar o direito de jogar xadrez com a liberdade face às regras do xadrez. Direitos de propriedade existem porque a posse e o uso são criados e regulados por lei.”

sociedade, que antes existia e se desenvolvia de forma eficiente.²⁰⁶ Marciano Seabra de Godói assevera que o tributo compõe, junto com outros institutos, o quadro institucional necessário para a preservação dos direitos no âmbito de uma economia capitalista de mercado.²⁰⁷

Dessas obras, é preciso extrair o alerta de perspectiva: a propriedade e o mercado não podem ser observados sem que se atente para a atuação estatal, sob pena de se ter uma visão parcial e insuficiente. Para o desenvolvimento de ambos, deve-se afastar um cenário de insegurança, em que prevaleça a violência e a “lei” do mais forte.²⁰⁸ Necessita-se que o Estado estabeleça um sistema de proteção, através de diplomas normativos, com um sistema judicial que garanta a aplicação, se necessário, com o apoio de força policial. Isso não implica desprestigiar a relevância da propriedade ou da liberdade econômica, importantes para o desenvolvimento individual e do próprio bem-estar da sociedade.²⁰⁹

Destaque-se que escapa ao âmbito do presente trabalho analisar se a carga tributária no Brasil é excessiva ou se adequado o sistema tributário, o que demandaria estudos, análise intensa de dados empíricos, comparando com outros países, sem esquecer a necessidade de confronto com a dimensão dos gastos públicos.²¹⁰ Nessa parte, o que se busca destacar é que pensar o Estado e a tributação como violação ao direito de propriedade e à liberdade econômica não seria propriamente adequado. A noção de *in dubio pro* contribuinte não é um caminho amparado pela Constituição. Apenas considera um aspecto da equação, olvidando que esses mesmos direitos dependem dos meios institucionais para a sua proteção e desenvolvimento, dentre os quais a própria tributação. Se o pensamento libertário até admite a tributação para custear o aparato necessário para a tutela dos direitos individuais (serviços judiciais, de defesa e polícia),²¹¹ a visão de tributação como vulneração de direito fundamental já se revela inadequada. Indo além, afigura-se mais imprópria, ao se aprofundar o papel da tributação na efetivação dos direitos fundamentais em geral.

²⁰⁶ *Justiça fiscal*. Colaboração de João Taborda da Gama. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010. p. 24-25.

²⁰⁷ A volta do *in dubio pro* contribuinte: avanço ou retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2013. v. 17, p. 204.

²⁰⁸ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W.W. Norton & Company. Edição Kindle. posição 798.

²⁰⁹ *Ibidem*. Edição Kindle. posição 674.

²¹⁰ Para aprofundamento ver: BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermenêuticamente crítica*. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2015. p. 211-238. Os autores apontam a inadequação da carga tributária brasileira, apresentando alguns problemas, como: a excessiva carga tributária sobre o consumo, a necessidade de aprimoramento do Imposto sobre a Renda, as distorções da tributação da pessoa física comparada a pessoa jurídica e a falta de implementação da progressividade em alguns impostos, como o IPTU.

²¹¹ GALLO, Franco. *Las razones del fisco: ética y justicia en los tributos*. Tradução de José A. Rozas e Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 71.

Além disso, a própria ideia de Estado-mínimo parece não ter sido agasalhada pela Constituição Federal de 1988.²¹² Por mais que valorize a proteção à propriedade privada e à liberdade, inclusive no campo econômico, através da liberdade de iniciativa e da livre concorrência, a Constituição também traz mandamentos inequivocamente voltados à dimensão social do Estado, prevendo direitos sociais (educação, saúde e moradia) e não estabelecendo hierarquia entre os direitos individuais e os direitos sociais. A Constituição elenca dentre os objetivos fundamentais: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais. Assim, não se pode olvidar a necessidade de considerar o Direito Tributário em conjunto com o Direito Financeiro, porquanto os recursos arrecadados devem ser empregados para efetivar os direitos fundamentais em geral (inclusive os sociais) e os objetivos fundamentais postos.²¹³ A justiça de um sistema de tributação não deve ser examinada sem a análise dos gastos públicos.²¹⁴

Não cabe a assertiva de que necessariamente haverá desperdício dos recursos arrecadados, o que justificaria o caráter odioso do tributo. Se não é correto afirmar que os recursos arrecadados dos contribuintes terão uma destinação necessariamente melhor do que se permanecessem na esfera privada, por outro lado, isso não significa que necessariamente o recurso a ser arrecadado pelo Estado não tenha utilidade, perdendo-se na máquina estatal,²¹⁵ o que parece ser o pensamento libertário. Por mais que se reconheça a existência de problemas graves no funcionamento do Estado, como desvio de recursos, confusão entre o interesse público e o privado e ineficiência das atividades estatais, não se pode colocar como algo generalizado e absoluto. O Estado ainda exerce relevante função na efetivação de direitos fundamentais com a aplicação dos recursos provenientes dos tributos. É preciso afastar-se da crença de que, em geral, os recursos arrecadados serão mal aplicados, o que é posto como premissa para sustentar uma visão restritiva da tributação, vislumbrando o Direito Tributário

²¹² Nesse sentido, ver: BRANDÃO, Rodrigo. Entre a anarquia e o Estado do Bem-Estar Social: aplicações do libertarianismo à filosofia constitucional. *RDE - Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, v. 14, 2009. p. 190; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 630. E-book.

²¹³ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito Tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 29-30.

²¹⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Legitimação do tributo: algumas notas. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, 2015. p. 9.

²¹⁵ BRANDÃO, Rodrigo. Op. cit. p. 190; GODOI, Marciano Seabra de. A volta do *in dubio pro contribuinte*: avanço ou retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2013. v. 17, p. 199.

como instrumento de defesa do contribuinte frente à “sanha arrecadatória estatal”.²¹⁶ É importante que o Estado obtenha os recursos necessários para o custeio de suas atividades, dentre as quais a efetivação dos próprios direitos fundamentais. A visão refratária à tributação parece desequilibrar a equação, eis que do outro lado, reclama-se recursos para fazer frente às despesas, campo do Direito Financeiro.²¹⁷

Thomas Piketty assevera que o desenvolvimento da perspectiva social do Estado em países ricos no século XX coincide com o aumento em proporção da arrecadação tributária na renda nacional, permitindo a consolidação de um Estado Fiscal, o que demonstra a relevância da tributação para a efetivação de despesas sociais. Comparando com a média das receitas fiscais na renda nacional dos países de desenvolvimento intermediário e dos países mais pobres, nestes em que a média é ainda mais baixa, afirma que estão aquém do necessário para financiar serviços de garantia do sistema (como a polícia) e, ao mesmo tempo, a educação e a saúde. Ou, então, o que pode acontecer é que os profissionais sejam mal pagos, implicando que nenhum serviço público funcione corretamente, levando a um círculo vicioso, que contribui para desacreditar o Estado, tornando mais difícil o apoio da sociedade às medidas voltadas a mobilizar aumento da receita tributária.²¹⁸ Assim, embora com nuances próprias, possível pensar que o Estado Brasileiro esteja inserido nesse círculo vicioso.

A tributação afigura-se como importante forma de angariar recursos para que o Estado faça frente às despesas necessárias à efetivação de direitos e objetivos constitucionais, sem contar o papel extrafiscal da tributação, através da utilização do tributo como indutor ou inibidor de comportamentos em nome do atingimento de uma finalidade constitucionalmente relevante, como por exemplo, a proteção ao meio ambiente, variável que soma importância à tributação, na tarefa de realização dos valores juridicamente tutelados pela ordem constitucional. Não concordamos com a descaracterização da dimensão coletiva do tributo, com base na precariedade dos gastos públicos, negligenciando que os direitos fundamentais dependem desses recursos. O que não implica o inverso, ou seja, uma interpretação prévia em favor do fisco. Dessa forma, a visão do tributo como espoliação dos direitos fundamentais e do ordenamento tributário como de exceção não se sustentam na Constituição de 1988.²¹⁹

²¹⁶ SCAFF, Fernando Facury. O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário e financeiro. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, Belo Horizonte, v. 4, 2006, p. 100-101.

²¹⁷ *Ibidem*. p. 101-102.

²¹⁸ *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 466; 478.

²¹⁹ GODOI, Marciano Seabra de. A volta do *in dubio pro* contribuinte: avanço ou retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2013. v. 17, p. 197.

Como, em síntese, a ideia do *in dubio pro contribuinte* (ou *in dubio contra fiscum*) geralmente está associada à prevalência em favor do contribuinte para os casos em que existe mais de uma interpretação possível,²²⁰ cabe tecer considerações sobre o processo interpretativo.

3.1.2. A adequada leitura da Constituição e o afastamento do *in dubio pro fisco* e do *in dubio pro contribuinte*

Consoante se busca estudar a atribuição constitucional de competências tributárias, cumpre asseverar que a Constituição é aberta, porque aborda os pontos fundamentais, sem descer às minúcias. Além disso, ainda que a linguagem, em geral, apresente indeterminação, os dispositivos constitucionais valem-se, com maior frequência que a legislação infraconstitucional, de conceitos jurídicos dotados de alto grau de indeterminação. Sem contar a elevada carga axiológica que permeia a Constituição. Tudo isso confirma a abertura dos conceitos utilizados para a atribuição de competências.

O processo interpretativo não se esgota na mera verificação da possibilidade semântica de um texto isolado, envolvendo a consideração e a valoração das demais disposições do sistema, das circunstâncias da realidade no caso concreto, dentre outros aspectos. Então, se existir dúvida ou controvérsia sobre a aplicação de uma dada norma a uma situação, não se compartilha a tese de adesão ao sentido mais favorável ao contribuinte, o que implicaria a paralisação do processo interpretativo antes de seu esgotamento. De extremo oposto, também não se pode admitir o *in dubio pro fisco*, privilegiando o interesse geral representado pelo fisco (recursos necessários para garantir as prestações destinadas à coletividade) sobre o interesse particular representado pelo contribuinte.

A questão deve ser desenvolvida no processo interpretativo, não sendo adequado conferir prevalência ou peso *a priori* com base em pretensa prevalência de interesse (do fisco ou do contribuinte), que não encontra amparo na Constituição. A polarização entre fisco e contribuinte merece reflexão, sobretudo se considerado que não existe uma única categoria de contribuinte, podendo haver interesses diversos diante da tributação. As propostas de modos de interpretação apriorísticos baseados na prevalência do interesse envolvido, do particular (*in*

²²⁰ CALIENDO, Paulo. Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: conceito e aplicação do princípio *in dubio contra sacrificium*. *Scientia Iuris* (UEL), v. 18, n. 1, jul. 2014. p. 186-187.

dubio pro contribuinte) ou do Estado (*in dubio pro fisco*) estão e devem permanecer superadas.²²¹ Comentando sobre a formação de conceitos constitucionais tributários, inclusive no âmbito das competências tributárias, Andrei Pitten Velloso também rejeita concepções apriorísticas para os dois extremos.²²²

Sobre o tema, havendo divergência sobre se um tributo é devido ou não, Marciano Seabra de Godói rejeita que deva ser privilegiada a incidência tributária em nome do interesse público (da coletividade), porém, combate o inverso também, o *in dubio pro* contribuinte, que se baseia, em geral, em uma mensagem implícita de que o tributo é uma apropriação destrutiva (que se perde na máquina estatal) do patrimônio privado.²²³ Os recursos arrecadados possuem uma função importante na efetivação de direitos fundamentais.

O núcleo da teoria do *in dubio pro contribuinte* é descrever a relação tributária como de opressão entre o Estado autoritário e o contribuinte desprotegido e o Direito Tributário como de exceção, por limitar direitos individuais (direito de propriedade e de liberdade). Ainda que se pretenda conferir outros contornos, essas premissas são encontradas na obra de Marcos de Aguiar Villas-Bôas.²²⁴ Não por outra razão, este expõe que a igualdade fundamentaria a proteção do contribuinte, fragilizado frente ao Estado.

Assim, não se comunga das concepções doutrinárias refratárias à tributação. O art. 112 do CTN é aplicável apenas ao aspecto sancionador, não alcançando o tributo. A nosso ver, inexistente a norma constitucional do *in dubio pro* contribuinte, ainda que com caráter de conferir maior peso ao contribuinte em eventual confronto com o interesse fiscal. Do ordenamento constitucional, não se consegue ver um critério apriorístico e específico para a interpretação do Direito Tributário.

Não cabe invocar a alegada semelhança com o Direito Penal. Primeiramente, a noção de tributo não se confunde com sanção por ato ilícito, não havendo paralelo com o Direito Penal. Além disso, o âmbito penal precipuamente cuida da potencial restrição da liberdade física do indivíduo, o que não se põe no Direito Tributário. Nem se alegue que busca tutelar de forma especial bem jurídico de relevância, como a propriedade. Felipe Faria de Oliveira

²²¹ No mesmo sentido: TÔRRES, Heleno Taveira. Interpretação e Integração das normas tributárias. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coord.). *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, v. 1, p. 261-262.

²²² *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 101-102.

²²³ Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012. p. 199-200.

²²⁴ Nesse sentido, ver: GODOI, Marciano Seabra de. A volta do *in dubio pro* contribuinte: avanço ou retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2013. v. 17, p. 184.

bem expõe a inexistência de uma especial conexão com a propriedade a justificar uma metodologia prévia, porquanto isso representa ignorar que outros ramos do Direito também preservam a propriedade, como o Direito Civil com a categoria dos direitos reais.²²⁵ Em sentido semelhante, Marciano Seabra de Godói afirma inexistir método próprio ao Direito Tributário, preconizando os mesmos métodos de interpretação e aplicação empregados nos demais ramos do Direito.²²⁶ Ricardo Lobo Torres trilha linha semelhante, para quem o Direito Tributário não pode ser visto como excepcional, inexistindo especificidade metodológica.²²⁷

Nem se alegue a dimensão objetiva dos direitos fundamentais como fundamento para a concepção. Além da dimensão subjetiva, relacionada à posição jurídica que os sujeitos possuem, em maior ou menor extensão, em geral, em face do Estado, haveria também uma dimensão objetiva. A partir do reconhecimento de que protegem os valores mais relevantes da coletividade, entende-se que haveria uma força irradiante dos direitos fundamentais que os converteria em diretriz para a interpretação e a aplicação de normas e atos jurídicos, além de deveres ligados à proteção e à promoção desses valores na ordem jurídico-social. Então, no aspecto que é afeto ao presente estudo, os direitos fundamentais seriam convertidos em norte para a interpretação das normas jurídicas em todo o Direito Positivo.²²⁸

O primeiro ponto é que em relação às próprias normas constitucionais, essa perspectiva deve ser vista com cautela, eis que não se pode promover uma hierarquia entre as normas constitucionais. Ressalte-se, ainda que, o subsistema de competências tributárias é obra do Poder Constituinte Originário, com as ressalvas de alterações pontuais posteriores. Não se quer negar que os direitos fundamentais possam ser considerados na interpretação das normas constitucionais, porém outras normas também o são, incluindo o subsistema de competências impositivas. O que se repisa é que não se consegue extrair da Constituição a existência de uma norma no sentido de peso inicial na balança em favor do contribuinte. Novamente, o que se vislumbra dessa concepção é a busca de uma resposta, ainda que não definitiva, antes mesmo de se iniciar o processo interpretativo e que não encontra amparo no contexto constitucional.

²²⁵*Direito Tributário e direitos fundamentais*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010. p. 242.

²²⁶ Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. In: Valcir Gassen. (Org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012. p. 203-204.

²²⁷ Normas de interpretação e integração do direito tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 31-32.

²²⁸ SARMENTO, Daniel. A proteção judicial dos direitos sociais: alguns parâmetros ético-jurídicos. In: NOVELINO, Marcelo. (Org.). *Leituras complementares de constitucional: direitos humanos e direitos fundamentais*. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2010. p. 389-427; MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 300-302.

A leitura deve-se dar pela Constituição. Se há tutela do direito de propriedade e de liberdade, também encontra-se prevista a tributação. Não é possível partir de uma pretensão maior conexão com a propriedade para justificar uma metodologia própria *a priori* favorável ao contribuinte, pois, ainda que indiretamente, isso pode ser prejudicial aos demais contribuintes, uma vez que implica deixar de arrecadar recursos necessários para o custeio estatal e para a realização dos direitos fundamentais. Isso não equivale negar que na interpretação deva-se preocupar com as proteções à liberdade, à propriedade e à segurança do contribuinte. Há normas constitucionais tributárias voltadas a tal tutela, em especial, no tópico das limitações constitucionais ao poder de tributar (legalidade, igualdade, anterioridade, irretroatividade, vedação à tributação confiscatória e as imunidades) que, inclusive, podem adquirir contornos não tão tradicionais. Para trazer um exemplo, possível construir a partir da ideia de irretroatividade tributária (ou de proteção à confiança ou da ideia de não-surpresa²²⁹ ou mesmo da segurança jurídica) um argumento de proteção ao contribuinte não apenas em face de uma mudança formal do ordenamento jurídico (com o advento de uma nova lei), como também em situações de mudanças de jurisprudência consolidada.

Portanto, a partir das limitações constitucionais ao poder de tributar, dos direitos fundamentais e das demais normas constitucionais, não se compartilha do entendimento que preconiza a prevalência *a priori* do interesse contribuinte, ainda que de forma relativa. É preciso respeitar o processo interpretativo, que se por vezes não constitui tarefa fácil, não pode servir como justificativa para indicar a prevalência *a priori* do interesse do contribuinte, sem suporte no ordenamento. Não se pode olvidar do grave risco de servir de muleta para o intérprete, que ao se deparar com uma situação em que se discute a amplitude da competência tributária, opte pelo caminho mais fácil, interrompendo o processo interpretativo e lançando mão do *in dubio pro* contribuinte para solucionar o conflito. O extremo oposto também não deve ser tutelado, não sendo admissível a defesa do *in dubio pro* fisco, eis que não há amparo no ordenamento constitucional. Nem é possível afirmar que o processo interpretativo se esgota na mera verificação de um suposto núcleo de certeza semântico.

²²⁹ Nesse sentido, Eduardo Maneira defende o princípio da não surpresa do contribuinte como instrumento constitucional de limitação ao poder de tributar, por exemplo, balizando a modulação temporal das decisões judiciais em matérias tributárias. Ativismo judicial e os seus reflexos em matéria tributária. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Tavares (Org.). *Direito Tributário e a Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. v.1, p. 269-282. Ricardo Lodi Ribeiro também defende o princípio da não surpresa, apontando a ligação da segurança jurídica com as limitações temporais ao poder de tributar: *A segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança*. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2008. p. 188.

É preciso aprofundar o processo de construção de sentidos, voltando o olhar para as disposições constitucionais como um todo, para as circunstâncias do caso concreto, dentre outros aspectos. Concepções apriorísticas com base em um interesse (do fisco ou do contribuinte) sugerem a paralisação do processo interpretativo antes de seu esgotamento, não sendo adotadas no presente trabalho.

3.2 Concepções apriorísticas sobre a incorporação de conceitos

Rejeitadas as ideias apriorísticas ao se deparar com incertezas, no presente tópico, inicia-se o exame da delicada relação entre a interpretação da Constituição e os conceitos prévios extraídos da legislação infraconstitucional ou de campos extrajurídicos.

A ideia de suficiência do texto constitucional espousa que não haveria a necessidade de análise de outra manifestação linguística. Segundo a ideia de suficiência, a interpretação da Constituição não pode ser influenciada pelo arcabouço infraconstitucional ou por enunciados que não sejam jurídicos, sob pena de comprometer a supremacia constitucional.

Em linha semelhante, haveria a linha de pensamento no sentido de que o Direito Constitucional Tributário rejeita os conceitos preexistentes, uma vez que os signos empregados possuiriam uma significação específica em razão da substância econômica ou de influxos do ramo tributário. Ao fazer referência a signos com conceitos preexistentes, a Constituição não os acolheria enquanto formas jurídicas, mas apenas tendo em vista a substância econômica que dá causa. Ou então, que os signos empregados implicariam novo significado *a priori*, sem que possam ser formas e significações jurídicas prévias oriundas do Direito Privado, que seriam irrelevantes para o Direito Tributário.²³⁰

A interpretação da Constituição não deve ser realizada à luz da legislação infraconstitucional, porém parece complicada a ideia de que a interpretação da Constituição deva esgotar-se no texto constitucional. Isso implica esquecer que os vocábulos empregados pela Constituição referem-se a significados, que se formam partir de convenções linguísticas. Sem essa base, o intérprete sequer teria a capacidade de compreender os próprios preceitos constitucionais.²³¹ Embora o texto constitucional deva ser o foco central, não obstaculiza o

²³⁰ Para aprofundamentos dessas acepções, sem que o autor afilie-se a qualquer delas, ver: VELLOSO, A. P. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 50-76.

²³¹ VELLOSO, A. P. Op. cit. p. 41.

acesso a outros meios, sob pena de tornar inviável a construção de conceitos constitucionais. Não se adere à noção de que a interpretação da Constituição restrinja-se ao próprio texto constitucional.

A não consideração de conceitos prévios traz dificuldade na construção dos sentidos, impondo que todos os signos empregados pela Constituição refiram-se a conceitos novos. A ideia de que a Constituição é o estatuto da nova ordem jurídica não pode ser levada ao extremo de que qualquer concepção jurídica prévia deva ser olvidada, ainda que *a priori*. Pode representar risco à segurança jurídica desprezar ou minimizar a importância das normas de regulação jurídico-social até então existentes.

Em linha oposta, mesmo que existam variantes,²³² é possível perceber que é forte a ideia geral de que o Direito Constitucional Tributário incorpora invariavelmente os conceitos preexistentes relacionados aos signos empregados. Haveria uma espécie de subordinação aos demais ramos do Direito, que muitas vezes é referida como “tese do primado do Direito Privado”, embora esses conceitos possam ser oriundos de outros ramos ou até extrajurídicos.

A “tese do império do Direito Privado” parece encontrar apoio em grande parcela da doutrina pátria, razão pela qual se dedica espaço mais extenso para apreciar a mesma. Por essa doutrina, nega-se a possibilidade de a Constituição adotar, tacitamente, conceitos diversos daqueles existentes no campo extratributário (inclusive do Direito Privado). Esses seriam invariavelmente incorporados pela Constituição, salvo se existir previsão específica no texto constitucional no sentido da não incorporação. Possível fazer a relação com a noção de que o Direito Tributário seria de “sobreposição”, voltando-se para situações que também constituem objeto de outros campos do Direito. Assim, atua sobre conceitos trabalhados por outras áreas do Direito Positivo, não podendo, ao menos tacitamente, desconsiderá-los. Ao se utilizar um signo, os conceitos dos demais ramos jurídicos seriam incorporados pela Constituição.

Sob a égide de Constituição anterior, Alcides Jorge Costa invoca o art. 110 do CTN como argumento forte nesse sentido e destaca que entender o contrário seria permitir que o próprio legislador infraconstitucional, o aplicador ou o intérprete da lei efetue, substancialmente, a discriminação de competências.²³³

²³² Para aprofundamento, ver: VELLOSO, A. P. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

²³³ Direito Tributário e Direito Privado. In: MACHADO, Brandão (Coord.) *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 224-225.

Cita-se a posição de Luiz Emygdio F. da Rosa Junior, que pressupõe que, ao se utilizar um termo que possua significação prévia no Direito Privado, haverá a necessária incorporação dessa significação pela Constituição. Transcreve-se trecho de obra do autor:

A regra é que, sendo o direito tributário autônomo, a lei tributária pode alterar conceitos, institutos e formas de direito privado, como ocorre, por exemplo, nos arts. 133, II, e 134 do CTN, quando se referem à responsabilidade subsidiária, não prevista no Código Civil brasileiro. Entretanto, quando esses institutos, conceitos e formas do direito privado são empregados para delimitar ou definir competência tributária, não poderão ser alterados pela lei tributária porque a Constituição Federal recepcionou esses conceitos do direito privado. Assim, a Constituição Federal, em seu art. 156, II ao determinar a competência dos Municípios para instituir o imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso de bens imóveis, refere-se a esse instituto tal qual é conceituado no direito privado. Da mesma forma, quando a CF refere-se a mercadoria para determinar a competência tributária dos Estados e Distrito Federal no tocante ao ICMS (CF, art. 155, II), está recepcionando o conceito de mercadoria segundo o direito comercial. Em outras palavras, quando a Constituição Federal emprega determinado conceito, instituto ou forma de direito privado, para definir ou limitar a competência tributária, ela recepciona ou melhor, constitucionaliza tal conceito, instituto ou forma de direito privado, e, assim, a lei tributária que alterá-lo, para fazer incidir tributo, deverá ser considerada inconstitucional.²³⁴

Em linha semelhante, Luciano Amaro assevera que o legislador não pode expandir sua competência por meio de ampliar a definição, o conteúdo ou o alcance de conceitos de direito privado, dos demais ramos do direito ou dos próprios conceitos extrajurídicos.²³⁵ Com base no art. 110 do CTN, o autor defende que a Constituição necessariamente incorpora os conceitos prévios de direito privado ou de demais ramos, embora admita conclusão diversa caso haja disposição expressa em sentido contrário.

Apesar de se manifestar contrariamente ao primado do Direito Privado, pondo em relevo o “primado do direito constitucional”, Heleno Taveira Tôrres afirma que a lei tributária não pode alterar o conteúdo de Direito Privado quando forem tipos constitucionalmente previstos para atribuição de competências tributárias, ao que parece, pressupondo que a Constituição necessariamente incorpora os conceitos prévios de direito privado.²³⁶

Discorda-se da ideia de primado do Direito Privado,²³⁷ sendo plenamente possível que o Direito Constitucional Tributário adote conceitos próprios. Essa tese está em desacordo com

²³⁴ *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2012. p. 265.

²³⁵ *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 217-221.

²³⁶ Interpretação e integração das normas tributárias. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coord.). *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. v. 1, p. 280.

²³⁷ No sentido do primado do Direito Privado, além dos autores citados, ver: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976. p. 403-406; MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 230-231; COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 274-

a noção de que as normas sobre competência tributária podem inovar no sistema jurídico. *A priori* não se pode excluir a possibilidade de adotar conceitos próprios e distintos dos existentes. É possível que até coincidam, porém não há identificação necessária. Pode ser que os conceitos prévios revelem-se inadequados para a compreensão dos enunciados que atribuem competências tributárias. A questão não pode ser posta pela mera incorporação necessária desses conceitos prévios.

Assim, rejeita-se essas concepções apriorísticas para os dois extremos, assim como as *in dubio pro fisco* e *in dubio pro contribuinte*.²³⁸

3.3 Compreensão dos artigos 109 e 110 do CTN

Cumprido analisar o disposto no art. 109 e no art. 110 do CTN,²³⁹ sendo certo que este último, por vezes, é invocado como decisivo nas discussões sobre competência tributária. Em princípio, destaca-se que não se vê muita utilidade nos dispositivos, ao se tentar condicionar a forma de interpretação. A matéria interpretativa - em especial de disposições constitucionais - não se esgota no que dispõe o CTN. De toda forma, apresenta-se como se entende os dispositivos, não desconhecendo que a matéria é controvertida.

Do art. 109, lê-se que os princípios gerais de direito privado são utilizados para delimitar a abrangência dos institutos de origem privada que tenham sido empregados pela legislação tributária. Porém, saliente-se que não atuam de forma exclusiva, concorrendo com outras fontes, por exemplo, com as próprias normas existentes no Direito Tributário. Ademais, ao fazer referência aos conceitos, institutos e formas de direito privado, é possível que a lei tributária promova alterações, aqueles passariam a adquirir notas próprias no Direito Tributário. Desse dispositivo, não é possível extrair conclusão no sentido da tese do primado do direito privado ou do oposto.

276. E-book; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 1959-1960. E-book.

²³⁸ No mesmo sentido: VELLOSO, A. P. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

²³⁹ “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

O art. 110 assevera que os institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição para atribuir competência tributária não podem ser alterados pela lei tributária. É uma decorrência lógica da própria supremacia da Constituição,²⁴⁰ estando até deslocado no CTN. Além disso, não só os conceitos de direito privado, como de outros ramos ou até de natureza extrajurídica, se utilizados pela Constituição, não podem ser alterados pela lei tributária. A questão é que não resolve o ponto principal, saber se a Constituição ao empregar o signo que tenha conceito consolidado no Direito Privado implicou a utilização desse conceito preexistente. O dispositivo apenas refere-se à etapa posterior, ou seja, caso tenha sido utilizado, a lei tributária não pode modificar o sentido, em nome do respeito à norma constitucional que atribui competência tributária.

Assim, discorda-se da concepção de que o art. 110 do CTN disporia que os conceitos constitucionais seriam inevitavelmente aqueles preexistentes na legislação infraconstitucional, vinculando o legislador, que não poderia alterar os conceitos de Direito Privado. De toda forma, ainda que seja esse o sentido, ao interpretar a Constituição não se pode estar cingindo ao que dispõe uma norma interpretativa infraconstitucional, sob risco de desrespeitar a própria Constituição, caso essa aponte que o significado constitucionalmente adequado ao signo não é aquele consolidado no Direito Privado. O caminho está na Constituição e não nos artigos 109 e 110 do CTN.²⁴¹

3.4 Proposta de abordagem

3.4.1 Significados prévios e sistema constitucional

O ponto fundamental é não adotar concepções prévias ao processo interpretativo, na linha do que foi exposto. Passa-se a apresentar a forma como se vê a questão, com o objetivo de contribuir para a compreensão da temática.

Um primeiro ponto é examinar se a palavra empregada pelo texto constitucional possui significado prévio, ou seja, se já há conceito que é atribuído ao termo. A existência de um conceito prévio não conclui a tarefa, até porque pode existir mais de um. Porém, o

²⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 112.

²⁴¹ VELLOSO, A. P. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 99-100.

significado ou os significados prévios constituem relevante ponto de partida para o processo de construção dos conceitos constitucionais.

Então, deve-se verificar se há algum sentido preexistente para o signo empregado pela Constituição na atribuição de competência tributária. Inexistindo, por consequência, o conceito é inteiramente novo, não havendo como se valer de conceitos prévios. Na hipótese mais comum que é a existência de conceitos prévios, infraconstitucionais ou extrajurídicos, tem-se substrato relevante para o processo de construção de conceitos constitucionais, que por certo, não se esgota nesse momento, devendo verificar sua compatibilidade com o contexto e o sistema constitucional. De toda forma, ao se confrontar os conceitos prévios existentes com o sistema constitucional, é possível que sejam incompatíveis, hipótese em que se demandaria nova construção conceitual.

Há quem defenda que o texto (conjunto de termos) limita a atividade interpretativa. O limite vem das variantes de interpretação que são dadas a esses símbolos que integram o texto, ou seja, seus usos linguísticos. Nesse sentido, expõe J. J. Gomes Canotilho:

O recurso ao **texto** constitucional, não obstante as dificuldades das operações de determinação dos enunciados linguísticos das normas constitucionais, tem este sentido básico no processo metódico de concretização: (1) o conteúdo vinculante da norma constitucional deve ser o conteúdo semântico dos seus enunciados linguísticos, tal como eles são mediatizados pelas convenções linguísticas relevantes; (2) a formulação linguística da norma constitui o *limite externo* para quaisquer variações de sentido jurídico-constitucionalmente possíveis (função negativa do texto).²⁴² (grifo no original).

Os usos linguísticos limitariam os significados que podem ser extraídos a partir da atividade interpretativa. O que não se amolda ao uso linguístico naquele momento em consideração não pode ser tido como resultado da interpretação.²⁴³

A proposição é relevante, evitando que se transborde para emprego de compreensão subjetiva do intérprete, com o perigo de descolamento do texto, que constitui um ponto importante de objetivação. Porém, pensa-se que não pode ser apresentado como algo absoluto. Com a devida justificação, pode ser ultrapassado.

A relevância é assegurada na medida em que se afirma que os usos linguísticos constituem base para a construção de conceitos constitucionais. Ao se asseverar que limitam os significados que podem ser extraídos, diz-se que: os significados que podem ser extraídos

²⁴² *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1218.

²⁴³ VELLOSO, A. P. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 178-186.

de um texto seriam limitados pelos usos linguísticos. É isso que se pretende? Em todas as situações?

Um primeiro aspecto a fim de afastar a rigidez de tal concepção é que os usos linguísticos constituíam limite, mas não ficando presos aqueles ao tempo da edição do texto, podendo ser considerados os existentes no momento da atividade interpretativa. De fato, isso é positivo, sob pena de aprisionamento a noções que podem não corresponder ao que se debate atualmente. Porém, ainda assim, os usos linguísticos limitariam a construção de sentidos? E, se forem incompatíveis com o sistema constitucional?

Os significados prévios constituem ponto de partida. Além disso, pode-se dizer que limitam a atividade de construção de sentidos, porém não de forma absoluta. Constituem limite na medida em que para serem afastados, exige-se do intérprete que apresente razões para tanto, há esse ônus. Essa ressalva é importante, sob pena de impossibilitar a construção de novos sentidos que, por vezes, pode ser necessária. Os significados prévios constituiriam ponto de partida, configurando razões para sua adoção, porém seriam ultrapassáveis na medida em que sejam apresentadas suficientes razões contrárias.

A construção de sentidos novos - sem amparo nos usos linguísticos até então existentes - não constitui algo trivial, acontecendo em situações excepcionais. No processo de construção de sentidos, é preciso apresentar adequados argumentos para se afastar os significados que vem sendo adotados para certa palavra, por exemplo, em razão de o conceito prévio não ser compatível com o sistema constitucional, que indica significação diversa, total ou parcialmente.

Cabe referir à concepção de Andrei Pitten Velloso que defende que a Constituição ao utilizar um signo que possua um conceito prévio, *prima facie* estaria adotando esse conceito. Para o autor, não se deve presumir que o Poder Constituinte distanciou-se dos usos pré-constitucionais, sem conferir elementos para identificação, a despeito de assim ser possível concluir ao final do processo interpretativo.²⁴⁴ A noção apresentada pelo autor é similar ao que se defende no presente trabalho, na medida em que pontua que o conceito prévio é, em princípio, adotado, embora possa ser afastado no bojo do processo interpretativo, assim: “[...] não é um critério para o término do trabalho hermenêutico, mas para seu início [...]”.²⁴⁵ E, o autor destaca que “os conceitos constitucionais [...] são fruto da incorporação de variantes de significados presentes em usos linguísticos prévios ou do desenvolvimento de um significado

²⁴⁴*Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 266.

²⁴⁵*Ibidem*. p. 124.

específico, pelo uso lingüístico-constitucional.”²⁴⁶ Em que pese aponte os usos linguísticos como limite da atividade interpretativa, abre um espaço para admitir a formação de um significado específico a partir da Constituição, o que ocorreria, em especial, a partir da análise do sistema constitucional.²⁴⁷

De forma diversa, Gabriel Magalhães Borges Prata não faz essa ressalva, ao defender que a significação deve corresponder a um uso linguístico corrente da comunidade. Ainda que admita a possibilidade de mudanças de significados ao longo do tempo, não havendo conceitos imutáveis, repisa que o novo precisa ser entendido no contexto de um uso convencional da linguagem, assim intersubjetivo.²⁴⁸ Ao interpretar, dever-se-ia respeitar os usos vigentes que se atribuem aos termos interpretados, salvo se houver previsão expressa do novo significado por parte da Constituição – tratando-se de competência tributária - e de forma justificada, quando haverá um novo critério de uso, agora racionalmente instituído.²⁴⁹ Para o autor, os usos linguísticos configurariam limite forte na construção de significados, apenas cedendo espaço se houve previsão expressa na Constituição. Seriam vinculantes.

O afastamento explícito de um uso linguístico por parte da Constituição não seria propriamente uma exceção, pois prevalece por força da supremacia constitucional, embora o enunciado constitucional como qualquer texto deva ser interpretado. É difícil verificar a ocorrência desta situação, porquanto a Constituição normalmente não traz definições em matéria de competência tributária. Ao que parece, tal concepção não confere o devido peso à Constituição, satisfazendo-se com a verificação dos usos linguísticos para os vocábulos presentes na Constituição, em que pese tenha o aspecto positivo de ressaltar a necessidade de diálogo com a tradição a fim de justificar um uso em detrimento de outro.²⁵⁰ A nosso ver, deixa de examinar a compatibilidade com o sistema constitucional, que pode reclamar significação diversa.

Visto isso, cumpre pontuar a questão da coexistência de significados prévios, um jurídico e outro extrajurídico.

Oportuno é o exemplo trazido por Luís Eduardo Schoueri no tocante ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), em que bem aponta a possibilidade de

²⁴⁶*Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 178.

²⁴⁷ *Ibidem*. p. 191; 214 e 268.

²⁴⁸*Interpretação dos conceitos empregados nas normas de competência tributária: aspectos fundamentais*. 2010. 226 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Disponível em: < http://www.sapientia.pucsp.br/tde_arquivos/9/TDE-2010-10-22T12:45:35Z-10117/Publico/Gabriel%20Magalhaes%20Borges%20Prata.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2015. p. 141-143.

²⁴⁹ *Ibidem*. p. 145-149.

²⁵⁰*Ibidem*. p. 169-173.

coexistência de significado jurídico e extrajurídico. No art. 156, inciso I da CRFB/1988, utiliza-se o signo “propriedade” para atribuir competência aos Municípios. No Direito Privado, o vocábulo é a representação verbal do direito de propriedade. Porém, o signo pode assumir conceito ligado à linguagem coloquial (extrajurídico), indicando a significação de “bem imóvel”. Para o autor, este seria o sentido constitucional no tocante ao IPTU, então, extrajurídico.²⁵¹ O exemplo demonstra que é possível a concorrência de conceitos prévios jurídicos (no caso, oriundo do Direito Privado) e conceitos extrajurídicos. O ponto não é examinar se algum e qual desses conceitos foi adotado pela Constituição, mas sim responder à seguinte indagação: há prevalência de um conceito sobre outro?

Não se vislumbra, *a priori*, uma prevalência (ainda que relativa) de conceitos jurídicos em relação aos conceitos extrajurídicos, pois sempre é necessária a consideração do processo interpretativo. Além disso, representa cautela para que não se dificulte a influência de outras fontes de significação que a palavra pode conter, inclusive, de ordem extrajurídica. É importante para garantir a abertura do sistema, em especial, da ordem constitucional. Por outro lado, não cabe o inverso, ou seja, a prevalência *a priori* de conceitos extrajurídicos, sob o argumento de que a Constituição é permeada pela política. Então, no presente trabalho não se defende uma prevalência *a priori*, seja de conceitos extrajurídicos, seja de conceitos jurídicos. Em sentido diverso, Andrei Pitten Velloso expõe que diante de mais de um conceito preexistente, sendo um jurídico e outro não, haveria uma presunção relativa de que adotado o conceito jurídico, o que estaria em consonância com o postulado de unidade do ordenamento jurídico.²⁵²

Verificar a existência de significados prévios é relevante, porém não é suficiente, é preciso avançar.

A ideia de suficiência do texto constitucional é complicada, eis que implica esquecer que os termos empregados no texto constitucional referem-se a significados, que se formam a partir de convenções linguísticas, sem os quais o intérprete sequer teria capacidade de compreender a Constituição. Se por um lado, os usos linguísticos são importantes para a interpretação, por outro, não se pode olvidar a supremacia da Constituição. Não se deve chegar ao extremo que é pretender interpretar a Constituição à luz do que dispõem os diplomas infraconstitucionais ou extrajurídicos. Assim, os conceitos constitucionais não são determinados pela legislação infraconstitucional. O sistema constitucional pode apontar em sentido diverso, o que é determinante, em consonância com a supremacia da Constituição e de

²⁵¹ *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 1481-1482. E-book.

²⁵² Cf. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 281.

seu corolário comando de interpretação das leis conforme a Constituição.²⁵³ Na lição de J.J. Gomes Canotilho, entender o contrário implicaria a legalidade da Constituição sobrepondo-se à constitucionalidade da lei.²⁵⁴

Exercem influência na significação as demais normas constitucionais, em especial, as que compõem o Sistema Tributário Nacional (capacidade contributiva, isonomia, subsistema de competências impositivas, etc.). Por exemplo, ainda que se tenha a noção de serviço, o serviço tributável pelo ISS não pode alcançar os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, vez que o próprio art. 156, inciso III exclui os serviços compreendidos no art. 155, inciso II. Isso demanda uma contração do conceito de serviço tributável pelo ISS, conforme se aprofunda em tópico posterior. O processo não é apresentado com base em etapas estanques e com ordem de apreciação. De imediato, antes de ver os conceitos prévios, é possível verificar pelo sistema constitucional que estão excluídos do conceito de serviço tributável pelo ISS: o serviço de comunicação e interestadual e intermunicipal de comunicação. A ordem apresentada é apenas para facilitar a compreensão.

Abre-se um parêntese para pontuar que a consideração da capacidade contributiva não pode levar à ideia de elasticidade que ultrapasse os limites das convenções linguísticas, sob o argumento de que todas as manifestações de riqueza devem ser tributadas. A Constituição ao prever as competências tributárias, o faz de forma taxativa, de modo que as demais manifestações da capacidade contributiva somente podem ser tributadas com base em competências residuais.²⁵⁵

Dessa forma, além dos conceitos prévios, é preciso analisar o sistema constitucional. O que se busca destacar é a necessidade de realizar a atividade interpretativa e não a mera verificação de um conceito prévio e afirmar sua incorporação pela Constituição. Os signos não se confundem com os conceitos, e assim, do emprego de um signo no texto constitucional que possua, até então, uma significação consolidada não se pode, de imediato, concluir que tenha ocorrido a incorporação pela Constituição. Até porque, muitas vezes, pode existir mais de um sentido atribuído ao mesmo signo, havendo ambiguidade. Por isso, a relevância do processo interpretativo, rejeitando as concepções apriorísticas.

Há outros elementos relevantes para a construção dos conceitos constitucionais, conforme já se deve ter percebido, é algo pertinente ao processo interpretativo. Por exemplo,

²⁵³ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 225.

²⁵⁴ *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1234.

²⁵⁵ VELLOSO, A. P. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 295-296.

o contexto é instrumento importante pra resolver a determinação de significado dentre os existentes. A construção do significado complementa-se com a análise do contexto, verificando se algum uso linguístico prévio pode ser entendido como adequado ou se o contexto indica a construção de conceito diverso. Igualmente, no processo interpretativo, é preciso conferir importância às situações concretas, que auxiliam na construção de sentidos. Ao se confrontar com uma situação concreta, o intérprete considera os dados obtidos do caso no processo interpretativo. Da riqueza de detalhes das questões empíricas, consegue-se construir significados mais precisos, fazendo a mediação entre a interpretação do texto à luz do caso concreto.

3.4.1.1 Exame prático das considerações

Neste tópico, examina-se situação prática com o objetivo de consolidar algumas considerações feitas no decorrer do trabalho. A controvérsia sobre a abrangência da contribuição previdenciária do empregador sobre a folha de salários traz situação profícua e rica para o exame da temática

Com base na redação original do art. 195, inciso I da CRFB/1988,²⁵⁶ surgiu discussão sobre o sentido da expressão “folha de salários”, se poderia a lei tributária incluir também a remuneração e *pro labore* pagos a autônomos e a administradores. Precisava-se estabelecer qual o conceito constitucional de folha de salários e, assim, se a expressão implicaria a utilização do conceito prévio oriundo do Direito do Trabalho. Adotada essa ideia, as remunerações pagas a dirigentes das empresas e autônomos não estariam incluídas, uma vez que não haveria que se cogitar de salário, ante a ausência de vínculo empregatício. Contudo, seria possível que se entendesse de forma diversa, equivalendo à remuneração que recebe o trabalhador, independentemente de ser empregado. O Supremo Tribunal Federal (STF) posicionou-se pela incorporação do sentido estabelecido pelo Direito do Trabalho.²⁵⁷

²⁵⁶ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro”.

²⁵⁷ Supremo Tribunal Federal. Plenário. Recurso extraordinário nº 166.772-9. Rel. Min. Marco Aurélio, j. 12.05.1994, D.J. 16.12.1994.

O Ministro (Min.) Relator Marco Aurélio destacou a previsão de “empregador” e “folha de salários”, que deveriam ser entendidos à luz do disposto na Consolidação das Leis Trabalhistas. Outro argumento foi que o art. 7º da Constituição emprega o termo “salário” e sem que se possa defender que é aplicável aos trabalhadores autônomos e administradores. Assim, ao mesmo termo empregado em diferentes partes da Constituição não seria possível conferir sentidos diversos.

O Min. Francisco Rezek divergiu do relator e propôs para o vocábulo “empregador” a adoção de em um sentido coloquial. Além de indicar a necessidade de se observar o outro ponto do financiamento da seguridade social, em que no inciso II do art. 195 fazia referência aos trabalhadores em geral. Acompanhando a divergência, o Min. Ilmar Galvão apontou o caráter contributivo do sistema da previdência social estabelecido pela Constituição e que o sistema não é restrito aos empregados, abrangendo autônomos, avulsos e administradores.

O Min. Celso de Mello acompanhou o voto do Min. Relator, observando que salário deveria ser entendido em função de critérios técnicos, nos exatos limites em que definido pelo Direito do Trabalho. Além disso, invocou o art. 110 do CTN como fundamento para que fosse respeitado o sentido técnico da legislação trabalhista.

Por sua vez, o Min. Carlos Velloso pontuou que a linguagem da Constituição não é eminentemente técnica, mas sim comum. Se existiria o conceito técnico do Direito do Trabalho, o conceito de salário no Direito Previdenciário seria mais amplo, remuneração que percebe o segurado, sendo que este englobaria não apenas o empregado, mas os trabalhadores em geral. Estando a questão no subsistema da seguridade social é no Direito Previdenciário que deve ser buscado o conceito de salário. Assim, acompanhou a divergência.

O Min. Sepúlveda Pertence seguiu o relator e afirmou que os vocábulos “folha de salários” e “empregador” deveriam encontrar seu sentido no Direito do Trabalho. A Constituição não autorizaria conclusão diversa, inclusive pela análise do sistema da previdência social na Constituição, que reforçaria a adoção dos conceitos de empregado, empregador e salário oriundos do Direito do Trabalho.

Acompanharam também o entendimento do relator, o Min. Sidney Sanches, o Min. Néri da Silveira, o Min. Moreira Alves - sustentando prevalência do sentido técnico quanto aos vocábulos empregados pelo texto constitucional - e o Min. Octávio Gallotti. Dessa forma, prevaleceu a leitura de que os sentidos para empregador e salário seriam os consolidados no Direito do Trabalho.

Passa-se a comentar os argumentos apresentados com o objetivo de consolidar alguns pontos abordados no trabalho.

Em primeiro lugar, o argumento de que um mesmo vocábulo não pode apresentar significações distintas não merece prevalecer, é plenamente possível que um mesmo signo possa trazer conceituações diversas no texto constitucional a depender do contexto. Nesse sentido, Raquel Cavalcanti Ramos Machado traz elucidativo exemplo, em que a palavra “casa” recebe diferentes significados, podendo ser o referente acasa enquanto asilo inviolável do indivíduo (art. 5º, inciso XI) ou o correspondente a uma casa do Congresso Nacional (a título de exemplo, a menção no art. 5º, §3º).²⁵⁸ Outrossim, invocar o art. 110 do CTN não contribui para a resolução da questão, conforme já se comentou. A simples existência de um conceito prévio consolidado não significa que tenha sido incorporado pela Constituição. Constatar que “salário” possua um conceito preexistente no Direito do Trabalho não é suficiente. É preciso verificar se não existem outros sentidos que possam ser atribuídos ao vocábulo, que podem ser de caráter jurídico (como a proposta de que teria o sentido do Direito Previdenciário) ou até extrajurídico. Nesse ponto, repise-se que não se consegue vislumbrar a prevalência *a priori*, ainda que *relativa*, de conceito jurídico em relação a um conceito extrajurídico nem o inverso.

Nos votos do Min. Francisco Rezek e do Min. Carlos Velloso, percebe-se que fazem alusão a conceitos diversos dos existentes no campo trabalhista. Nesse sentido, cumpre citar a lição de Fábio Zambitte Ibrahim que assevera que o conceito de salário para o Direito Previdenciário é mais amplo e diverso do existente no campo trabalhista:

[...] para efeitos previdenciários, salário tem conceito mais amplo, pois é valor a ser substituído pelo benefício previdenciário, razão de ser da própria previdência social. Por esse prisma, todos os trabalhadores recebem salário. Esse instituto era previsto dentro do título referente à ordem social da Constituição, o que deveria impor uma interpretação mais ampla do conceito.²⁵⁹

Verificada a existência de conceito ou conceitos, deve-se examinar se algum desses é compatível com o contexto referido e com o sistema constitucional. O salário na acepção de Direito de Trabalho implicaria que “folha de salários” seja restrita à remuneração paga a empregados, não abrangendo a paga a autônomos e a administradores. Isso é compatível com a Constituição?

Para tanto, é preciso analisar as demais normas constitucionais. É preciso ter em conta o sistema previdenciário social, do qual todos participam e não só os empregados. Além

²⁵⁸ *Competência tributária*: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 182.

²⁵⁹ *Curso de Direito Previdenciário*. 16 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2011. p. 243-244.

disso, o próprio caráter contributivo desse sistema enquanto determinação da própria Constituição.

Ao que parece, o conceito de salário do Direito de Trabalho não era compatível com a análise sistemática da Constituição. Nem se diga que haveria outras fontes de custeio, a título de exemplo, a receita de concurso de prognósticos, vez que não constitui contribuição de natureza previdenciária. Não haveria razão para onerar os que pagam empregados, mas não onerar os que pagam autônomos, uma vez que na pessoa do segurado, ambos são tributados. Há um desequilíbrio caso se conceda benefícios a todo tipo de segurado, mas só se exija contribuições daqueles que pagassem a uma modalidade deles, que seria a dos empregados. Há uma perspectiva de igualdade que precisa ser considerada. A referida leitura representaria um desestímulo à contratação de empregados, o que parece ir de encontro ao que a Constituição preconiza. Além disso, isso implica que autônomos e administradores permaneçam como segurados, mas inexistam contribuição patronal sobre o que lhes é pago, em prejuízo ao custeio da Previdência Social e ao equilíbrio do sistema.²⁶⁰ Assim, o conceito mais amplo - incluindo remuneração em geral paga ao trabalhador, empregado ou não - era o mais adequado, considerando o sistema constitucional.

Desse modo, a lei tributária que instituiu contribuição patronal também sobre a remuneração paga ao autônomo não violava a norma constitucional de competência tributária, por não alterar o conceito de salário utilizado pela Constituição no art. 195, inciso I. Isso apenas ocorreria caso se chegasse à conclusão que o conceito prévio do Direito de Trabalho fosse o extraível da Constituição ao empregar o termo. O que parece é que o sentido do ramo trabalhista é incompatível com o sistema constitucional. A Constituição reclama a construção de conceito diverso, o que o conceito mais amplo e oriundo do Direito Previdenciário parece atender.

No entanto, esse não foi o posicionamento firmado pelo STF. Não por outra razão, adveio, primeiramente, a Lei Complementar nº 84/1996 (no exercício da competência residual) e depois a Emenda Constitucional nº 20/1998 com o objetivo de “correção” da jurisprudência. A emenda constitucional alterou a redação e passou a fazer referência além da folha de salários, a “demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à

²⁶⁰ Apontando os efeitos sistêmicos da decisão no financiamento da Previdência Social, ver: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Direito Tributário e diálogo constitucional*. Niterói, Impetus, 2013. p. 180; BRANDÃO, Rodrigo. *Supremacia judicial versus diálogos constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da constituição?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012. p. 296-297.

pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”. Alteração formal da Constituição com claro intuito de superar o entendimento do STF.

Não obstante, Humberto Ávila entende de forma diferente, asseverando que o STF conferiu a melhor solução, porquanto em relação à compreensão da folha de salários, a noção de salário do Direito do Trabalho seria mais suportada pelo Estado de Direito e pela análise sistemática da Constituição.²⁶¹ Em sentido diverso, Carlos Alexandre de Azevedo Campos afirma que o STF não teria caminhado na melhor linha interpretativa do sistema tributário. Teria ignorado que é regido pela isonomia, pela capacidade contributiva e, no que toca ao sistema de custeio da seguridade social, pela solidariedade, dando peso excessivo ao elemento literal, em desprestígio ao critério sistemático e teleológico.²⁶²

De toda forma, sem centrar sobre o resultado, o que parece relevante é filtrar qualitativamente os argumentos a serem utilizados, refutando os que partam de concepções que não possuam amparo constitucional, na linha do que foi defendido nos tópicos anteriores.

3.4.2 Diálogo, fundamentação e precedentes

Reforça-se que a construção de conceitos constitucionais deve-se dar no âmbito de um discurso embasado em argumentos, que possam ser controlados de forma intersubjetiva. Deve-se indicar as razões pelas quais se chegou à determinada interpretação de forma a permitir um controle intersubjetivo, tornando a concepção transparente e democratizando sua compreensão. Isso é o que se objetiva por em prática no presente trabalho e que se defende seja aplicado, inclusive nas decisões judiciais, contribuindo para sua legitimidade em um Estado Democrático de Direito.

O presente trabalho não se fecha à concepção defendida nem é estanque, é um resultado provisório. Por ser provisório, devem ser respeitadas as opiniões contrárias e está aberto à crítica. A partir de críticas e outros trabalhos sobre o tema, renova-se o diálogo, suscitando reflexões e levando a eventuais modificações. Esse permanente diálogo é impulsionado pela própria mutabilidade de conceitos, que se comenta adiante.

²⁶¹ *Sistema Constitucional Tributário*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 271.

²⁶² Interpretação do sistema constitucional tributário. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Org.). *Estado fiscal e tributação*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2015. p. 109.

Outro ponto que é importante ressaltar é que a construção dos conceitos constitucionais não começa do nada.²⁶³ Há uma tradição jurídica que existe e precisa ser considerada. O que não equivale dizer que deve ser sempre seguida, repetida. Robert Alexy alude ao “princípio da inércia”, atribuído a Chaim Perelman.²⁶⁴ Uma ideia que tenha sido aceita, para ser rejeitada, precisa de motivo para tanto. Há uma disposição sobre o ônus argumentativo: seguir uma ideia aceita não requer justificação, a mudança que exige uma justificação. O que não significa que tudo deva permanecer imutável, mas enuncia que é irracional abandonar sem motivo uma ideia aceita até então. Não é necessário justificar tudo, mas apenas aquilo do que se discorda e é aceito.²⁶⁵ Isso contribui para o problema de fundamentação, diminuindo a carga argumentativa ao se remontar ao consolidado em determinado contexto. Diríamos que a mudança requer justificação mais densa do que a seguir um sentido consolidado, em que se poderia afirmar existir um ônus argumentativo menor. Apenas cumpre observar que em um estudo que busque aprofundar o tema, essa descarga argumentativa perde força, por muitas vezes se fazer relevante, justamente, examinar criticamente o posicionamento aceito. Porém, isso não invalida que geralmente a ideia é relevante, principalmente, em processos judiciais ou administrativos.

Os precedentes são relevantes para a significação dos termos empregados nas competências tributárias.

O uso dos precedentes favorece a ideia de tratar de maneira igual o igual, correspondendo a um imperativo de justiça. Pressupondo que não há diferenças relevantes, em um caso “igual”, é importante seguir o precedente, o que está de acordo com a segurança jurídica e a proteção da confiança na aplicação do Direito. Caso se deseje desviar da linha dos precedentes, é importante trazer as razões para tanto. Na linha do que foi exposto, o ônus argumentativo na mudança é maior. Por ora, não se prendendo ao disposto no ordenamento brasileiro, a importância dos precedentes não significa sua obrigatoriedade. Em geral, é possível não seguir o precedente, mas a carga argumentativa pertence a quem discrepe do precedente. É exigência de racionalidade apresentar razões para desviar-se do precedente.²⁶⁶

²⁶³ COSTA, Adriano Soares da Costa. Breves notas sobre a LC 116/03 e as cláusulas gerais: os limites da taxatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 435-437.

²⁶⁴ ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica*. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva; revisão técnica da tradução e introdução à edição brasileira Claudia Toledo. 2. ed. São Paulo: Landy, 2005. p. 177-178.

²⁶⁵ Idem.

²⁶⁶ Ibidem. p. 265-267.

O ônus argumentativo é tanto para superar o precedente (*overruling*) quanto para comprovar que o caso apresenta peculiaridade (*distinguish*).²⁶⁷

Nesse sentido, caminha o Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), cuja entrada em vigor está prevista para março de 2016, abrindo espaço para trazer breves considerações. No novo Código, em diversas passagens destaca-se o papel dos precedentes. A título de exemplo, o art. 926, ao atribuir aos tribunais o dever de uniformizar e resguardar a estabilidade e a coerência de sua jurisprudência. O art. 927²⁶⁸ que determina que os juízes e tribunais devam observar os precedentes. Além das conhecidas decisões vinculantes, como decisões do STF em controle concentrado e as súmulas vinculantes, o Código estatui que são de observância obrigatória: os acórdãos provenientes de julgamento de recursos especial e extraordinário repetitivos, proferidos com base em incidente de resolução de demandas repetitivas ou em assunção de competência. Não observados, cabe reclamação (art. 985, §1º e art. 988, inciso IV). Além disso, determina-se que os próprios enunciados de súmulas do STF (em matéria constitucional) e do STJ (em matéria infraconstitucional) precisam ser observados. Outrossim, a orientação do plenário ou órgão especial ao qual os juízes e o tribunal estejam vinculados.

Percebe-se que a valorização dos precedentes é diretriz do novo Código. A demonstração de distinção em relação ao caso submetido ou que o entendimento foi superado é requisito de fundamentação da decisão judicial que deixe de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte (art. 489, §1º, inciso VI).²⁶⁹ Não é o objetivo aprofundar a questão, mas já se apresenta uma indagação: se os invocados (súmulas, jurisprudência ou precedentes) não forem enunciados de súmula vinculante, decisões em controle concentrado e julgados em repetitivos (art. 927, incisos I, II e III)? Se forem

²⁶⁷ ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva; revisão técnica da tradução e introdução à edição brasileira Claudia Toledo. 2. ed. São Paulo: Landy, 2005. p. 268.

²⁶⁸ “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.”

²⁶⁹ “Art. 489 [...]”

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: [...] V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.”

enunciados de súmulas do STF e do STJ (não vinculantes) ou de orientação do plenário ou do órgão especial do tribunal ao qual estejam vinculados (art. 927, incisos IV e V)?²⁷⁰ São obrigatórios²⁷¹ ou os juízes e tribunais podem não seguir o entendimento?

É preciso aguardar como a questão será tratada,²⁷² com a entrada em vigor e o tempo necessário para o amadurecimento do novo sistema processual, sem olvidar a possibilidade de modificações legislativas. Em princípio, há obrigatoriedade, mas para o objetivo do presente texto, é possível concluir que ainda que se entenda possível divergir, seria imperioso que, no mínimo, fossem apresentadas as razões para não seguir o entendimento. Ausente o requisito, a decisão judicial padece de vício, sendo omissa e cabendo embargos de declaração (art. 1.022, inciso II). Ao que parece a decisão judicial também é considerada omissa nos casos em que não se manifeste sobre tese firmada em julgamento de repetitivos (entendida como firmada em resolução de demandas repetitivas, em recurso especial repetitivo e em recurso extraordinário repetitivo, ou seja, este com repercussão geral), ainda que não alegada pela parte.²⁷³ Seria um dever do juiz se pronunciar de ofício, sendo omissa a decisão que não atenda tal comando. Não sanada a omissão, haverá nulidade (art. 11 e art. 1.013, §3º, inciso IV).

Por outro lado, pontue-se que mesmo para os casos de aplicação de precedente ou de enunciado de súmula, é preciso que na decisão judicial estejam contidos os fundamentos

²⁷⁰ Adiciona-se o questionamento se a referência do art. 489, §1º se restringiria às hipóteses do art. 927. A leitura da ENFAM entende que sim, adicionando apenas a hipótese de enunciado de súmula de tribunal local. Enunciado 11: “Os precedentes a que se referem os incisos V e VI do § 1º do art. 489 do CPC/2015 são apenas os mencionados no art. 927 e no inciso IV do art. 332.” O PODER JUDICIÁRIO E O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, 2015, Brasília. *Enunciados...* Brasília: Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM), 2015. Disponível em: <<http://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERSÃO-DEFINITIVA-.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2015.

²⁷¹ Nesse sentido, destacando que haveria obrigatoriedade (força obrigatória), embora não sejam propriamente vinculantes (por exemplo, porquanto não caberia reclamação, art. 988, inciso IV do Código): DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria. *Curso de Direito Processual Civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. 10. ed. São Paulo: Jus Podivm, 2015. p. 465. No Fórum Permanente de Processualistas Cíveis, ao menos a leitura do Enunciado 170 indica que haveria obrigatoriedade: “(art. 927, caput) As decisões e precedentes previstos nos incisos do caput do art. 927 são vinculantes aos órgãos jurisdicionais a eles submetidos. (Grupo: Precedentes)”. FÓRUM PERMANENTE DE PROCESSUALISTAS CÍVIL. Enunciados... Disponível em: <<http://portalprocessual.com/wp-content/uploads/2015/06/Carta-de-Vitória.pdf>>. Acesso em: 06 nov. 2015.

²⁷² Observando a questão, Daniel Amorim Assumpção Neves expõe que: “O mais relevante e problemático, entretanto, é considerar que o órgão jurisdicional não pode mais se opor ao entendimento consagrado em súmula ou jurisprudência porque, o fazendo, sua decisão será nula. Trata-se de tornar todos os entendimentos sumulados vinculantes em ampliação infraconstitucional da regra constitucional da súmula vinculante. Compreende-se a preocupação do legislador reformista com a segurança jurídica, só se questiona se o Código de Processo Civil é o diploma legal mais adequado para criar a vinculação ora analisada.” *Novo Código de Processo Civil - Lei 13.105/2015*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015. p. 48. E-book.

²⁷³ Em sentido aparentemente diverso, fazendo a vinculação com os precedentes arguidos pelas partes, cf.: MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo Curso de Processo Civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2015, v. 2. p. 540.

determinantes para aplicar ao caso e a demonstração de que o caso tratado na demanda se ajusta aos fundamentos (art. 489, §1º, inciso V). Ao que parece não seria incompatível com o que se defende. Cabe destacar a leitura feita pela Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM), que dispõe que para aplicação de tese firmada em repetitivos basta trazer a correlação fática e jurídica entre o caso concreto e o apreciado no paradigma, não sendo necessário enfrentar os fundamentos já analisados no precedente. Vai ao encontro à ideia de que o precedente serve como uma forma de minimizar o ônus argumentativo, embora não o dispense totalmente, porquanto, ao menos, a correlação entre o caso concreto e a situação examinada pelo paradigma deva ser apresentada.²⁷⁴

Além disso, no §4º do art. 927, estatui-se que para a modificação de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de repetitivos, é necessário fundamentação adequada e específica, por força da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia. Isso só reforça que ao se superar um precedente, haverá um ônus argumentativo maior. Sem contar a expressa previsão de modulação temporal nesses casos em nome da segurança jurídica e do interesse social (§3º do art. 927). A partir do momento em que se afaste de um posicionamento jurisprudencial, é importante que haja a calibragem temporal da mudança, permitindo a transição para um novo modelo.²⁷⁵

Portanto, ao longo do novo CPC, há diversas concretizações de exigência de fundamentação das decisões judiciais - que ganha destaque inclusive como disposição fundamental do processo (art. 11) - e de valorização dos precedentes. É importante no âmbito de um discurso racional e parece que vai ao encontro do que aqui se explicita, ao se destacar a presença de um ônus argumentativo reforçado para deixar de aplicar um precedente ou superá-lo propriamente.

²⁷⁴ Enunciado n. 19: “A decisão que aplica a tese jurídica firmada em julgamento de casos repetitivos não precisa enfrentar os fundamentos já analisados na decisão paradigma, sendo suficiente, para fins de atendimento das exigências constantes no art. 489, § 1º, do CPC/2015, a correlação fática e jurídica entre o caso concreto e aquele apreciado no incidente de solução concentrada.” O PODER JUDICIÁRIO E O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. 2015, Brasília. *Enunciados...* Brasília: Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM), 2015. Disponível em: <<http://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERSÃO-DEFINITIVA-.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2015.

²⁷⁵ Sobre a modulação temporal em matéria tributária, ver: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Aplicabilidade do princípio da irretroatividade à jurisprudência dos tribunais. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 3., 2006, São Paulo. *Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 425-486; MANEIRA, E. Ativismo judicial e os seus reflexos em matéria tributária. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Tavares (Org.). *Direito Tributário e a Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. v. 1. p. 269-282.

3.4.3 Modificações conceituais

A experimentação prática com a lógica dialética de exame crítico de ideias implica refutar hipóteses e, assim, através de rupturas e novos aprendizados, contribui para o processo de produção do conhecimento. O que provoca alteração do saber do estudioso e do objeto, mostrando que a questão não pode ser posta em termos absolutos.²⁷⁶ A construção dos conceitos constitucionais em competências tributárias também segue essa lógica, os conceitos não podem ser visto como imutáveis.

É plenamente possível que os conceitos constitucionais de competências recebam novos sentidos em virtude de alterações de diversos matizes, tais como: históricas, sociais e econômicas, afastando-se daqueles que eram em grande parte aceitos à época da elaboração do texto constitucional. É algo que acontece, podendo ser relacionado com a ideia de “alienação” do texto, o texto (palavras) não fica preso ao sentido dominante à época de sua produção, podendo ser interpretado de forma diversa, a depender do momento em que se encontra o intérprete.²⁷⁷ É até comum que as novas gerações compreendam de forma diversa o mesmo texto, uma vez que a cada interpretação, há uma atualização do momento em que se encontra na tradição, à luz da situação em que se encontra o novo intérprete.²⁷⁸

Os conceitos constitucionais não são acabados, porquanto os conteúdos dos termos linguísticos não se encontram previamente engessados. A linguagem serve como forma de acesso à própria realidade, meio pelo qual se constrói o conhecimento e o mundo ao qual temos contato.²⁷⁹ Não há como proceder a uma estruturação ontológica, exata e atemporal entre signo e significado. Assim, os mesmos termos podem adquirir novos significados em decorrência de diversas utilizações linguísticas, em consonância com a dinâmica do mundo humano.²⁸⁰ No curso da aplicação, há o enriquecimento da construção de seus usos. As mudanças conceituais são favorecidas pela abertura da linguagem, pela vagueza e pela alteração dos usos linguísticos.²⁸¹

²⁷⁶ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método*. Tradução de Flávio Paulo Meurer; revisão da tradução de Enio Paulo Giachini. 14. ed. Petrópolis: Vozes, 2014. v.1. p.461-465.

²⁷⁷ Ibidem. p. 507.

²⁷⁸ Ibidem. p. 406-407; 461-465; 487.

²⁷⁹ OLIVEIRA, Felipe Faria. *Direito Tributário e direitos fundamentais*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010. p. 192-194.

²⁸⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Legitimação do tributo: algumas notas. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v.3, nº 3, 2015. p. 3.

²⁸¹ VELLOSO, A. P. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 322-325.

Nesse ponto, cumpre trazer um exemplo: a discussão sobre a abrangência do art. 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição: a imunidade alcança o livro eletrônico? É preciso verificar se o livro estaria em uma acepção mais restrita enquanto vinculado ao suporte de papel ou se pode ter essa conceituação mais ampla, abrangendo também o livro eletrônico. Embora não caiba aprofundar a questão, o vocábulo “livro” pode ser compreendido de forma intensamente diversa do que em 1988, quando o livro eletrônico era questão bem incipiente. Com o desenvolvimento tecnológico de dispositivos eletrônicos mais finos e com telas mais nítidas (*tablets* e *e-readers*), pode-se notar a efetiva popularização da edição e distribuição dos livros eletrônicos.²⁸² Nesse sentido, Eduardo Maneira e Alexandre Teixeira Jorge apontam que:

[...] o livro eletrônico poderia vir a ser considerado imune por força de mutação constitucional, conforme vem reconhecendo a jurisprudência da Suprema Corte. Isso porque, a letra do art. 150, VI, “d”, da CF/1988 sofreu uma alteração semântica em decorrência de modificações sob os prismas histórico-social e fático-axiológico, resultantes do progresso tecnológico vivenciado desde o início de sua vigência. Mutações essas que, vale dizer, tiveram início no final da década de 1990, com a introdução do livro eletrônico no mercado nacional, e sua popularização em 2008, ano que em que foi lançado o leitor de livros digitais Kindle. Antes de tal período, sequer se cogitava na existência do livro eletrônico a nível nacional [...].²⁸³

Isso demonstra a evolução conceitual. Com base nesses significados prévios, há uma questão imediata a ser respondida: o significado pode se afastar do que poderia ser extraído à época da aprovação do texto constitucional?

Buscar entender o sentido de um texto com base nas concepções que se tinha à época de sua aprovação é algo complicado, eis que o percorrer histórico já é feito e influenciado pelas concepções que o intérprete possui. De toda forma, é válido recorrer a fontes indiretas da época de aprovação a fim de que retratem, na medida do possível, o contexto vigente. Ainda que se intua que não era o sentido pretendido à época, seja por não prever a situação do livro digital, seja pela opção de não abarcar a situação, isso não vincula as futuras gerações. O máximo que se pode trazer é um ônus argumentativo para embasar o sentido que se entende extrair, o que já se propaga como regra para a construção dos conceitos constitucionais, não configurando algo extraordinário. Repise-se, por mais que haja opiniões em sentido contrário,

²⁸² MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 200.

²⁸³ A imunidade tributária do livro comercializado em mídia eletrônica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 225, jun. 2014, p. 59.

os significados das palavras não ficam “congelados” ao sentido dominante à época de sua produção.

No exemplo, o progresso tecnológico possibilitou a consolidação dos livros eletrônicos, o que não estava presente à época da promulgação da Constituição. Afastado o óbice, cumpre examinar qual conceituação está em consonância com o contexto e o sistema constitucional. Andrei Pitten Velloso defende que a acepção mais ampla está em compatibilidade com a garantia da liberdade de expressão e de pensamento e com a finalidade de difundir cultura, informação e educação, o que também está presente no livro eletrônico, reforçando a ideia de que a imunidade também o alcança. A questão de ser veiculado em mídia eletrônica e não em papel de imprensa não retiraria sua qualificação como espécie de livro, apenas haveria uma diferença na forma.²⁸⁴ Um ponto interessante é o exame sob o aspecto da defesa do meio ambiente. Deixar de reconhecer a imunidade ao livro eletrônico conferiria tratamento privilegiado ao livro com suporte material em papel, o que estaria em desacordo com a tutela constitucional do meio ambiente (art. 170, inciso VI e art. 225 da Constituição).²⁸⁵ A conceituação mais consentânea com o sistema constitucional (liberdade de expressão, direito ao meio ambiente equilibrado, difusão da cultura e da educação) é a ampla, que inclui o livro eletrônico. Humberto Ávila chega à conclusão de que a imunidade alcança os livros eletrônicos, com base nos argumentos sistemáticos contextuais (efetivação da liberdade de comunicação, que fundamenta a imunidade dos livros) e jurisprudenciais (Tribunal Pleno do STF que de certa forma se posiciona de forma a ampliar a imunidade dos livros).²⁸⁶

A existência de conceitos constitucionais em matéria tributária constitui-se em pressuposto lógico, sob pena de tornar útil a mensagem objetivada em palavras. Porém, não implica um conceito absoluto e imutável.²⁸⁷ Em verdade, tem-se um conceito que é mutável e aberto, estando em permanente atualização, porém em dado momento é preciso saber qual o conceito, não podendo ser invocadas tais considerações para se abster. Estar em permanente mudança não equivale a significar qualquer coisa. No texto, há o maior resquício de

²⁸⁴ A imunidade tributária do livro digital: fundamentos e alcance. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, n.83, jan-fev. 2012, p. 30. Em sentido similar: MANEIRA, E.; JORGE, Alexandre Teixeira Jorge. A imunidade tributária do livro comercializado em mídia eletrônica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 225, jun. 2014, p. 54.

²⁸⁵ VELLOSO, A. P. Op. cit. p. 31; MANEIRA, E.; JORGE, Alexandre Teixeira Jorge. Op. cit. p. 58.

²⁸⁶ Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n° 79, 2001. p. 181.

²⁸⁷ Nesse sentido: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. A importância da Constituição para a identificação das espécies tributárias e produção das respectivas normas. In: FUX, Luiz; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus (Org.). *Tributação e justiça fiscal*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014. p. 75.

objetividade do Direito, nele há uma mensagem objetivada (exteriorizada) que não pode ser desprezada. Faz-se um corte, buscando a noção que se tenha naquele momento e espaço, embora seja aberta, dotada de certo grau de indeterminação e provisória, com a possibilidade de vir a ser alterada posteriormente, não correspondendo a uma “verdade definitiva”.

No campo das competências tributárias, o conceito de circulação de mercadoria é um bom exemplo. Se antes a significação estava atrelada à circulação de um bem móvel e corpóreo, com a evolução tecnológica, merece maior reflexão, considerando a possibilidade *download* de arquivos digitais, que também podem implicar a aquisição de bem.²⁸⁸

Cabe comentar a posição de Reinaldo Pizolio, para quem as normas de normas de competência tributária consistiriam limites ao poder de tributar, eis que indicam as parcelas da realidade que podem ser tributadas, excluindo as demais. Desse modo, haveria uma eficácia negativa. Prosseguindo, assevera que a atualização interpretativa não poderia ser feita em tais normas para aumentar o campo da competência, apenas para restringir.²⁸⁹ Diverge-se. Não é possível cristalizar um conceito, ainda que condicionado a determinado interesse. O tempo não tem preferência. A admissão da modificação conceitual apenas se favorável ao contribuinte não encontra amparo na Constituição. Em certa medida, aproveita-se as objeções apresentadas à teoria do *in dubio pro* contribuinte para se opor à formulação da “cristalização conceitual *pro contribuinte*”.

Por fim, faz-se um alerta. Na hipótese de a Constituição empregar um termo para atribuir competência que possua significação prévia na legislação infraconstitucional e que em dado momento, no processo interpretativo se conclua pela sua adequação, a simples alteração dessa disposição infraconstitucional não provoca, por consequência, a modificação do conceito constitucional. A mutabilidade dos conceitos não autoriza tal conclusão. A simples alteração do conceito de propriedade na legislação privada não modificaria por si só a competência tributária do IPTU e do ITR à revelia do processo interpretativo. Caso contrário, a supremacia e a rigidez constitucional seriam desrespeitadas, havendo a possibilidade de se modificar a Constituição pela alteração da legislação infraconstitucional.

²⁸⁸ No mesmo sentido, MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 196-197.

²⁸⁹ *Competência tributária e conceitos constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 217.

4. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇO

A partir do que foi exposto nos capítulos anteriores, será desenvolvido o conceito constitucional de serviço²⁹⁰ para fins de tributação pelo Imposto sobre Serviços, previsto no art. 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988. Primeiramente, analisando a jurisprudência do STF, considerando a relevância que se pontuou dos precedentes. Depois, examinando alguns sentidos possíveis que são apontados para serviços. Posteriormente, será apresentada uma proposta para o conceito constitucional de serviço, tendo em conta o conjunto de disposições da Constituição. Por fim, examinar-se-ão algumas situações controversas, mediante a utilização da proposta desenvolvida ao longo do trabalho.

4.1 Análise da jurisprudência do STF

O Supremo Tribunal Federal vem enfrentando situações em que se controverte sobre o enquadramento na competência tributária do ISS. Por diversas vezes, foi colocado ao crivo do STF se a situação prevista como tributável (ou seja, prevista na lista anexa à Lei Complementar) é serviço. Isso passa pela consideração do conceito constitucional de serviço, ainda que por vezes não esteja tão claro nos julgados.

Para a construção do conceito de serviço para fins de incidência do ISS, crê-se que é relevante examinar os precedentes que trataram do assunto. É o que se propõe, centrando a análise na jurisprudência do STF, a quem cabe, em uma perspectiva do conflito posto em juízo, dar a última palavra em matéria constitucional.

Agora, o STF não é o único intérprete da Constituição. A interpretação da Constituição não é uma atividade privativa do Estado, mas sim é influenciada pela teoria

²⁹⁰ Dentre outros, defendendo a existência de um conceito constitucional de serviço: CASQUET, Pedro. *O conceito de serviço e a constituição brasileira*. São Paulo: Almedina, 2014; BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 111; VELLOSO, A. P. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005; ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. ISS. Normas Constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. *Leasing financeiro: análise da incidência*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n.122, nov. 2005, p. 123; MACEDO, José Alberto Oliveira. ISS e arrendamento mercantil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 177; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar: 2007. v.4, p. 359.

democrática, estando aberta aos inúmeros intérpretes, estatais e não estatais.²⁹¹ O que se objetiva enfatizar é que, além de não ser reservada ao Estado, dentro do Estado, a interpretação não é privativa de um órgão estatal, nem mesmo da “Corte Constitucional”. O Poder Legislativo também é intérprete da Constituição.²⁹² O Congresso Nacional ao dirimir os conflitos de competência ou ao trazer os serviços tributáveis pelo ISS (na lista anexa), adotou como base um conceito constitucional de serviço, ainda que não esteja explícito. O que não significa que irá prevalecer. É possível que seja proposta uma demanda judicial, quando o Judiciário é provocado a decidir. Envolvendo matéria constitucional, potencialmente, o STF teria a última palavra no caso. Porém, o diálogo mais amplo não se encerra.²⁹³ Pode ser editada uma nova lei complementar ou acrescentado outro item à lista anexa que reabra a discussão do conceito constitucional de serviço. Conforme alerta Carlos Alexandre de Azevedo Campos:

A interpretação constitucional não pode ser encarada como tarefa exclusiva do Supremo Tribunal Federal. A Corte pode ter a última palavra sobre um caso particular, mas não necessariamente acerca da questão constitucional mais ampla que governa o caso. A definição da questão mais ampla deve ser o resultado da “construção coordenada” entre os poderes, *i.e.*, de um processo dialógico. O respeito ao espaço dos demais poderes torna a atuação do Tribunal mais legítima e agrega valor ao processo de construção dos significados da Constituição. Comportamento diverso representará forma de ativismo aprioristicamente ilegítimo: o *ativismo judicial antidialógico*.²⁹⁴

De toda forma, os precedentes do STF são peças importantes para a construção do conceito constitucional de serviço. Para examinar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a incidência do ISS, foca-se na situação de locação de bem móvel,²⁹⁵ porque foi na análise dela que a Corte centralizou a discussão sobre a amplitude do conceito de serviço, embora o *leasing* também mereça comentários mais detidos, conforme se verá adiante.

²⁹¹ HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição, contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1997. p. 14-15.

²⁹² *Ibidem*. p. 26-27.

²⁹³ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Competência tributária e interpretação constitucional: o caso das bases de cálculo do ICMS, da COFINS e do PIS e a visão do STF. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Org.). *Estado fiscal e tributação*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2015. p. 1-37, p. 2-3.

²⁹⁴ *Dimensões do ativismo judicial no STF*. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 332-333.

²⁹⁵ Utilizando-se os termos de busca: *ISS e locação de bem e móvel*, chegou-se a 58 (cinquenta e oito acórdãos). Com base nos mesmos termos, encontra-se mais de uma centena de decisões monocráticas, que não foram objeto de análise.

4.1.1 Serviço é o que vem definido pela lei complementar

Em um primeiro momento, o STF posicionou-se pela admissão da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. Cita-se como precedente o RE 112.947.²⁹⁶ No julgado, a recorrente sustentava que não poderia incidir o ISS, uma vez que segundo a conceituação civilista, o contrato de locação de coisas móveis não se confundiria com o de prestação de serviços. Com base no voto do Ministro Relator Carlos Madeira, a Segunda Turma refutou a pretensão recursal e posicionou-se no sentido de que a referência ao instituto privado (locação de bens móveis) não implicaria a recepção plena de tal conceito de Direito Privado. No Direito Tributário, deveria receber a necessária filtragem pela perspectiva econômica. Nas palavras do relator:

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, utilitatiscausa. [...] 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 um fato econômico, despido de todo o formalismo e de todas as aparências, vai ali buscar ou verificar a realidade econômica subjacente, através do exame da circulação de riqueza que se operou [...] O que se destaca, utilitatiscausa, 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. 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 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. É o que se dá precisamente na locação de guindastes, por parte da recorrente: não se cuida de locação de coisas móveis, mas do fato de sua atividade, desenvolvida com os guindastes, pelos serviços que com eles são prestados, adquirem consistência econômica, de modo a tornar um índice de capacidade contributiva do Imposto sobre Serviços. (grifos no original).

De acordo com o julgado, o relevante seria buscar o substrato econômico da operação de locação, não se atendo à forma. Assim, a previsão da locação de bens móveis na lei complementar – no caso, item 52 da lista anexa do Decreto-lei 406/1968, incluído pelo Decreto-lei nº 834 de 1969 – não violaria a Constituição (art. 24, inciso II da Constituição de 1969) ou o art. 110 do CTN.

²⁹⁶ RE 112947, Relator(a): Min. CARLOS MADEIRA, Segunda Turma, julgado em 19/06/1987, DJ 07-08-1987 PP-15439 EMENT VOL-01468-04 PP-00784.

O posicionamento foi reiterado em julgados da Primeira e da Segunda Turmas.²⁹⁷ Cabe trazer à baila o RE 115.103, em que nos termos do voto do Min. Rel. Oscar Corrêa, a Primeira Turma asseverou que o importante é que a lei complementar tenha definido como serviço, confira-se:

[...] “Gira, portanto, a controvérsia em torno da conceituação do que seja serviços e a extensão que tem [...] E nós mesmos, cuidamos da conceituação de serviços, mais longamente, no RE 100.799 (RTJ 109/799 e seg.), analisando-o no campo tributário”. Não há portanto, falar em violação do art. 24, II, da Constituição Federal se a lei o definiu e explicitou.²⁹⁸

Além disso, no julgado, outro argumento trazido foi o de que deveria ser assegurada a incidência do ISS por ser o único imposto que poderia abranger a atividade, que não estaria sujeita ao ICMS, vez que não há transferência de propriedade do bem. Fez-se uma análise do texto constitucional, embora ainda trazendo o argumento de cunho infraconstitucional, serviço é o que a lei complementar diz que é, dessa vez de forma explícita.

Passa-se à análise crítica.

O posicionamento do STF deixou de realizar a apreciação da legislação infraconstitucional em consonância com a interpretação sistemática da Constituição, o que é passível de crítica. Não é suficiente afirmar que a locação de bens móveis deva ser vista do ponto de vista econômico. É preciso verificar se é compatível com a Constituição, ou seja, com o conceito constitucional de serviço. A temática tem estatura constitucional devido ao sistema de atribuição de competências existente na Constituição, diferentemente do que ocorre em outros países. Assim, ausentes maiores considerações sobre qual seria o conceito constitucional de serviço, fica difícil compreender de que forma a situação em causa seria sujeita à tributação pelo ISS.

Buscar a substância econômica da situação e entender que seria abarcada na medida em que a lei complementar refere-se à locação de bens móveis é algo complicado. A Constituição outorga competência para a lei complementar definir os serviços tributáveis. Se faz referência à locação de bens móveis, em princípio, é a partir da forma como a locação é prevista no Direito Privado, o que é reforçado pela lei complementar não trazer indício de configuração distinta. A ideia de prévia busca da substância econômica traz problemas para a

²⁹⁷ Ver: AI 119117 AgR, Relator(a): Min. CELIO BORJA, Segunda Turma, julgado em 01/09/1987, DJ 25-09-1987 PP-20421 EMENT VOL-01475-05 PP-00962;; RE 113383, Relator(a): Min. OSCAR CORREA, Primeira Turma, julgado em 22/03/1988, DJ 29-04-1988 PP-09849 EMENT VOL-01499-03 PP-00497.

²⁹⁸ RE 115103, Relator(a): Min. OSCAR CORREA, Primeira Turma, julgado em 22/03/1988, DJ 29-04-1988 PP-09851 EMENT VOL-01499-04 PP-00678.

construção de sentidos, pressupondo que haja sempre conceitos novos. Há um grave risco à segurança jurídica. Se por um lado, utilizar um signo com significação prévia na legislação privada não implica sua adoção, por outro, desprezar qualquer contribuição sem trazer razões para tanto, meramente alegando que deva ser buscada a capacidade econômica, não encontra suporte constitucional.

Ponto distinto é entender que o caso concreto qualifica-se como locação de bens móveis. São questões distintas. Pode ser que uma determinada situação não se enquadre como locação de bens móveis, mas sim como outra atividade, que precisa ter previsão na lei complementar para ser tributável. De toda forma, ao final, é preciso que a situação (intermediada pela previsão na lei complementar) esteja de acordo com o conceito constitucional de serviço.

A Corte deixou de verificar qual foi o conceito de serviço adotado pela Constituição. Embora não esteja explícito no RE 112.947, indicaria que adotou como premissa que serviço é aquilo que a lei complementar diz que é serviço (com a peculiaridade de que a previsão da lei complementar deveria ser vista sob uma perspectiva econômica, desprezando a forma jurídica). Saliente-se que no RE 115.103, isso restou, inclusive, expresso no acórdão. O posicionamento está em contrariedade com a supremacia da Constituição, desconsiderando a existência de um conceito constitucional de serviço que limita a atuação do legislador complementar.

Combinando a ideia de que a lei complementar definiria o que é serviço e que ela precisa ser compreendida em sua substância econômica, haveria algo aproximado à ideia de que o Direito Constitucional Tributário rejeita os conceitos prévios, ou seja, de que os termos empregados possuiriam uma significação específica em razão da substância econômica ou de influxos do ramo tributário. Nos julgados, as premissas assentadas foram: serviço para fins de competência do ISS seria aquilo definido pela lei complementar e a definição de serviço trazida pela lei complementar deveria ser lida pela ótica do substrato econômico.

Não merece prosperar também o argumento de que seria preciso garantir a incidência do ISS, porque algum imposto deveria incidir, já que não seria caso de ICMS. É um argumento que a nosso ver não representa a melhor leitura constitucional. O princípio da capacidade contributiva não autoriza dizer que todas as manifestações de riqueza já podem ser tributadas pelo legislador infraconstitucional. Ao prever as competências tributárias, a Constituição indica quais manifestações de riqueza podem ser objeto de tributação, de modo que as demais situações somente podem ser tributadas com base na competência residual

prevista no art. 154, inciso I,²⁹⁹ além da competência extraordinária na situação excepcional de iminência ou de guerra externa.

Portanto, os argumentos adotados pelo STF não parecem compatíveis com uma interpretação constitucionalmente adequada.

4.1.2 Incorporação necessária do conceito do Direito Privado

No julgamento do RE 116.121,³⁰⁰ desta vez pelo Pleno, a Corte posicionou-se pela invalidade da incidência de ISS sobre a locação de bem móvel. A decisão foi por maioria apertada, ficando vencidos os ministros: Octavio Gallotti (relator), Carlos Velloso, Nelson Jobim, Ilmar Galvão e Maurício Corrêa. Prevaleceu o voto condutor do Min. Marco Aurélio, que foi acompanhado pelos ministros Celso de Mello, Sepúlveda Pertence, Sydney Sanches, Moreira Alves e Néri da Silveira.

Interessante notar que as partes eram as mesmas do RE 112.947, Ideal Transportes e Guindastes LTDA. vs. Município de Santos, novamente envolvendo a locação de guindastes. O caso teve por parâmetro a Constituição de 1969 (art. 24, inciso II). A diferença normativa era no dispositivo infraconstitucional: Decreto-lei^o 406/1968, na redação dada pela Lei Complementar n^o 56 de 1987 (item 79 da lista anexa) e não o item 52 da lista anexa do Decreto-lei 406/1968, incluído pelo Decreto-lei n^o 834 de 1969. Entretanto, os textos são bem similares. Ao examinar o inteiro teor do acórdão, isso é confirmado, uma vez que a conclusão não foi embasada em mudança textual. Pontue-se que mesmo com a Constituição de 1988, o dispositivo que prevê a competência para instituição é bem semelhante ao existente na Constituição de 1969, com a competência dos Municípios para instituir imposto sobre serviços definidos em lei complementar, embora os serviços excluídos sejam os sujeitos ao ICMS (imposto estadual), o que não seria relevante para o exame da questão posta.

O voto do Ministro Marco Aurélio fundamentou-se na pesquisa do significado de serviço a partir da legislação privada, no caso, do Código Civil de 1916, que no art. 1.188 previa a locação de coisas e no art. 1.216 a locação de serviços. Além disso, citou o

²⁹⁹ Em linha semelhante, MACHADO, Hugo de Brito. O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC. 116/2003. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição*. Coleção de Direito Tributário. Vol. 2. Barueri: Manole, 2004. p. 575-577.

³⁰⁰ RE 116121, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25-05-2001 PP-00017 EMENT VOL-02032-04 PP-00669.

precedente firmado no RE 166.772, já comentado, em que, à luz da redação original do art. 195, inciso I, da CRFB/1988, o STF firmou o entendimento de que a expressão “folha de salários” não abrangeria as remunerações pagas a dirigentes das empresas e autônomos, uma vez que não haveria que se cogitar de salário. Neste julgado, a posição foi de que teria ocorrido a incorporação do sentido estabelecido pelo Direito do Trabalho. Assim, para o ISS, sustenta que o sentido atribuído também deva ser o do Direito Privado. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio:

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvida 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, afim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.

Já o Min. Celso de Mello argumentou que:

[...] a qualificação de “*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 [...] **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 [...], **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 [...] (grifos no original).

Cumpre fazer referência que o Min. Sepúlveda Pertence também se manifestou pela aplicação do art. 110 do CTN, cujo teor estaria implícito na discriminação constitucional de competências tributárias. De forma semelhante, o Min. Moreira Alves pontuou que a locação de coisa é conceito de direito privado que não pode ser modificado pela legislação tributária, por força do art. 110 do CTN. Quanto aos demais, não há em seus votos algo que seja relevante destacar.

Assim, a maioria posicionou-se no sentido de que serviço corresponderia à obrigação de fazer conforme disposto no Direito Civil. Como a locação de bens móveis configuraria obrigação de dar, não poderia haver a incidência do ISS. Além disso, a maioria demonstrou

adesão à tese do primado do Direito Privado, invocando, inclusive, o art. 110 do CTN. Diversos julgados seguiram-se, aplicando o entendimento firmado, formando jurisprudência consolidada do STF.³⁰¹ Posteriormente, em 04/02/2010, a Corte aprovou a Súmula Vinculante nº 31, com a seguinte redação: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”.

O posicionamento vem se mantendo mesmo tendo por base a Lei Complementar nº 116 de 2003. A título de exemplo, o decidido no RE 602.295 Ag.³⁰² Nos termos do voto do relator deste caso, a Primeira Turma do STF reafirmou o decidido no RE 116.121, asseverando que o conceito de serviço consagrado no Direito Privado não poderia ser alterado, por força do art. 110 do CTN. Ademais, que o entendimento da impossibilidade de incidência do ISS sobre a locação de bens móveis mantém-se sob a égide da Lei Complementar nº 116/2003. Confira-se trecho do voto do Min. Rel. Roberto Barroso:

Segundo entendimento desta Corte, o poder de tributar municipal não pode alterar o conceito de serviço consagrado pelo direito privado, consoante prevê o art. 110 do Código Tributário Nacional. Ademais, não há que se falar na superação do entendimento da Súmula Vinculante nº 31 pelo advento da edição da LC no 116/2003. É certo que a Lei Complementar nº 116/2003 revogou a lista de serviço da legislação anterior e estabeleceu um novo rol de materialidades para o imposto. Na lista atual, a locação de bens móveis seria o item 3.01 (Locação de bens móveis) da lista de serviços tributáveis. Entretanto, a intenção do legislador não se confirmou por força do veto presidencial, que foi motivado pela orientação jurisprudencial desta Corte.

Conforme trecho do voto, na própria lei, o item 3.01 que previa a locação de bens móveis foi vetado, tendo por justificativa a jurisprudência do STF no sentido da inconstitucionalidade do ISS sobre a locação de bens móveis. Em que pese o veto, no recurso, sustentava-se a tributação com base no item “3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.” Porém, a tentativa foi rechaçada pelo STF.

Cumprir abrir um parêntese a fim de precisar o posicionamento da Corte. No processo que discutiu a proposta de aprovação da súmula,³⁰³ a redação original continha uma parte

³⁰¹ A título de exemplo: AI 485707 AgR, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 09/11/2004, DJ 10-12-2004 PP-00044 EMENT VOL-02176-07 PP-01185; AI 551336 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 13/12/2005, DJ 03-03-2006 PP-00080 EMENT VOL-02223-06 PP-01215; AI 543317 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Primeira Turma, julgado em 14/02/2006, DJ 10-03-2006 PP-00023 EMENT VOL-02224-05 PP-00950; RE 465143 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 24/10/2006, DJ 16-02-2007 PP-00076 EMENT VOL-02264-06 PP-01309.

³⁰² RE 602295 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-075 DIVULG 22-04-2015 PUBLIC 23-04-2015.

³⁰³ PSV 35, Relator(a): MINISTRO(A) PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 04/02/2010, DJe-040 DIVULG 04-03-2010 PUBLIC 05-03-2010 EMENT VOL-02392-01 PP-00001 RDDT n. 176, 2010. p. 181-183 LEXSTF v. 32, n. 376, 2010. p. 136-139.

final que foi suprimida. Assim era redação da proposta: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis dissociadas da prestação de serviços.” (grifos nossos).

O Min. Joaquim Barbosa apresentou a proposta de súmula vinculante e justificou a parte final “dissociadas da prestação de serviços” para as “situações em que a prestação de serviços vem escamoteada sob a forma de locação. Por exemplo, locação de maquinário, e vem o seu operador”. A parte final foi retirada a partir de intervenções de outros ministros, porque, em princípio, em tais situações, não havia orientação em como proceder. Abaixo, transcreve-se trechos dos debates:

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – Sim, mas a pergunta é a seguinte: existe, neste caso [prestação de serviços vem escamoteada sob a forma de locação], locação de móvel e prestação de serviços, 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 CEZAR PELUSO – Então a locação de móvel não tem incidência, mas a prestação de serviço tem.

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

[...] **A SENHORA MINISTRA CÁRMEN 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 MENDES (PRESIDENTE E RELATOR) – Portanto: É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviço de qualquer natureza sobre operações de locação de bens móveis.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, com isso ficamos fiéis ao que assentado pela Corte, já que, quando da formalização do *leading case*, não houve o exame da matéria quanto à conjugação “locação de bem móvel e serviço”. Devemos esperar, portanto, reiterados pronunciamentos do Tribunal sobre possível controvérsia, envolvida a junção, para posteriormente editar-se um verbete. (grifos no original).

Com a supressão da parte final, chegou-se à redação da súmula.

No AI 766.684, foi reconhecida a repercussão geral da incidência de ISS sobre a locação de bens móveis (no caso, locação de filmes cinematográficos, vídeo tapes, cartuchos para vídeo games e assemelhados). Em seguida, com o reconhecimento de repercussão geral, o recurso foi reautuado como RE 626.706.³⁰⁴ No julgamento do recurso, reiterou-se o entendimento da Corte, consubstanciado na súmula vinculante, agora sob repercussão geral, estabelecendo que não incide ISS sobre a locação de bens móveis. Novamente, ratificadas as

³⁰⁴ RE 626706, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 08/09/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-179 DIVULG 23-09-2010 PUBLIC 24-09-2010 EMENT VOL-02416-07 PP-01547 RTJ VOL-00223-01 PP-00650.

premissas que se comentou no item anterior. O que se objetiva destacar é que por mais uma vez, o Min. Marco Aurélio alertou que se a situação envolver “locação e prestação de serviço”, a questão estaria em aberto:

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, apenas para ficar, como asseverado pela procuradora da tribuna, bem explícito que a situação não envolve operação mista, em que ocorre locação e prestação de serviço, mas, como está na ementa do acórdão impugnado, atividades que não envolvem prestação de serviço. É uma matéria ainda em aberto para o Tribunal discutir e decidir a respeito, quando há a citada junção: da locação, como salientei, e a prestação de serviço.

Em outro julgado, no ARE 656.709 AgR,³⁰⁵ a Corte deparou-se com o fornecimento de guindaste com operador, permanecendo o uso do bem com o prestador de serviço. A asserção sobre a matéria fática não foi revista pelo STF, que partiu das premissas fixadas pelas instâncias ordinárias. No julgado, rechaçou-se a alegação de que as operações de prestação de serviços associadas à locação de bens móveis estão livres do ISS, asseverando que não estavam albergadas pela regulação da súmula vinculante, nem pelo paradigma da repercussão geral. Assim, por unanimidade, nos termos do voto do relator, a Segunda Turma posicionou-se pela incidência do ISS sobre a prestação de serviço, destacando que caberia até uma adequação da base de cálculo, o que deveria ter sido feito nas instâncias ordinárias, não cabendo à Corte Suprema rever o quadro fático-probatório. Transcreve-se trecho final do voto do relator: “Portanto, o que o agravante poderia ter discutido, mas não o fez, é a necessidade de adequação da base de cálculo do ISS para refletir apenas o vulto econômico da prestação de serviços, sem a parcela de retribuição relativa à locação de bem móvel.”

No ARE 666545 ED,³⁰⁶ a orientação da Primeira Turma foi similar: se houver a locação de bens móveis associada à execução de serviços, incidirá o ISS. Confira-se trecho do voto do relator:

Contudo, o caso *sub examine* difere dessa situação porque não se trata de locação pura de bens móveis, mas sim de locação de bens móveis associada à execução de serviços. E, nesse caso, o Supremo Tribunal já decidiu que incidirá o ISS. Nesse sentido, o RE n. 602.057 AgR, Relator o Ministro Eros Grau, Segunda Turma, DJe 12.3.2010. Demais disso, a solução da controvérsia passa inevitavelmente pelo contexto fático-probatório constante dos autos, como se pode depreender desse passo do voto condutor do acórdão recorrido (fl. 189):

³⁰⁵ ARE 656709 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 14/02/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-048 DIVULG 07-03-2012 PUBLIC 08-03-2012 RDDT n. 201, 2012. p. 203-206.

³⁰⁶ ARE 666545 ED, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 05/06/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-125 DIVULG 26-06-2012 PUBLIC 27-06-2012.

“(…) observa-se que a contratação *sub judice* não versa sobre locação de bens móveis pura e simples, incluindo-se também a prestação de serviço. Ademais, não se afigura possível a divisão de objetos, quais sejam, a locação dos guindastes e os serviços de sua operação, de forma a permitir o desdobramento de incidências tributárias”.

Ora, não se revela cognoscível, em sede de Recurso Extraordinário, a insurgência que tem como escopo o incursionamento no contexto fático-probatório engendrado nos autos, porquanto referida pretensão não se amolda à estreita via do apelo extremo, cujo conteúdo restringe-se a fundamentação vinculada de discussão eminentemente de direito e, portanto, não servil ao exame de questões que demandam o revolvimento do arcabouço fático-probatório dos autos, face ao óbice erigido pela Súmula 279/STF de seguinte teor, *verbis*: “*Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário*”.

A fim de reforçar o âmbito de aplicação da súmula vinculante e do próprio posicionamento da Corte sobre a impossibilidade de ISS sobre a locação de bens móveis, que não abrange essas situações, cumpre trazer à baila a Reclamação 14.290.³⁰⁷ No julgado, com base no voto da Min. Rel. Rosa Weber, o Pleno do STF afastou a aplicação da súmula vinculante para a situação em que havia locação da máquina e fornecimento de operador para as máquinas locadas (90% do contrato seria para a locação do bem móvel e 10% do contrato para o fornecimento de operador para as máquinas locadas). No caso, o Município tributou ISS sobre o todo por entender que a máquina locada seria instrumento para prestação de serviço, enquadrando-se no item 7.02 – serviço auxiliar a construção civil. O particular sustentava que haveria violação à Súmula Vinculante nº 31, eis que não deveria incidir ISS sobre a parte referente à locação, incidindo apenas sobre a prestação de serviço de fornecimento de operador da máquina. No julgado, restou decidido que não havia descumprimento da súmula vinculante, vez que essa seria aplicável apenas aos casos de locação pura.

Dessa forma, depende de como a situação resta caracterizada nas instâncias ordinárias, se há locação de bem móvel (“pura”) ou não, uma vez que o STF não irá promover o reexame de fatos e/ou de provas. Com a invocação da Súmula 279 (“Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário.”), inadmitiu-se recursos que demandavam tal exame. Caracterizada a locação de bem móvel pelas instâncias ordinárias, o STF não irá rever, aplicando a jurisprudência da Corte pela impossibilidade de incidência do ISS.³⁰⁸ Por outro lado, se há locação de bem móvel conjugada com outra atividade caracterizada como

³⁰⁷ Rcl 14290 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-118 DIVULG 18-06-2014 PUBLIC 20-06-2014.

³⁰⁸ AI 622421 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-10 PP-02100 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010. p. 68-72.

prestação de serviços, o STF não irá rever o quadro fático-probatório e vem sinalizando para a possibilidade de incidência do ISS.³⁰⁹

Porém, a nosso ver, essas situações ainda demandam posicionamento firme do STF sobre a incidência do ISS e diretrizes para o preço do serviço. Assim, ao menos para fixar essas linhas gerais, seria importante que o STF deixasse de invocar a Súmula 279 e fixasse diretrizes sobre a possibilidade de incidência do ISS e parâmetros para base de cálculo.

Quanto ao posicionamento do STF sobre a locação, é possível perceber que parte da premissa de que o Direito Constitucional Tributário incorpora invariavelmente os conceitos preexistentes relacionados aos signos empregados, manifestação da “tese do primado do Direito Privado”, embora esses conceitos possam ser oriundos de outros ramos ou até extrajurídicos. É uma concepção prévia sobre a incorporação de conceitos, porém em linha diversa da anterior, que preconizava a consideração econômica.

Conforme comentado em outro item, na doutrina pátria, há diversos autores que aderem à concepção de “primazia do Direito Privado”, que não nos parece a mais adequada.

Se o sentido preexistente no Direito Privado for o extraível de um signo empregado pela Constituição para atribuir competência, não pode ser alterado pela legislação tributária. Entretanto, é preciso trazer argumentos para defender que determinada significação prévia é a adotada pela Constituição. Pressupor que isso seja algo necessário, sem indicar os argumentos, não encontra amparo na Constituição. Essa tese está em desacordo com a noção de que as normas constitucionais sobre competência tributária podem inovar no sistema jurídico. *A priori* não se pode excluir a possibilidade de estas normas adotarem conceitos próprios e distintos dos existentes. É possível que até coincidam, porém não há uma identificação necessária, pois há situações em que os conceitos prévios se mostrarão inadequados para a compreensão dos enunciados que atribuem competências tributárias.

O art. 110 do CTN não embasa a tese de que o conceito de Direito Privado seria incorporado pela Constituição. O dispositivo apenas refere-se à etapa posterior, ou seja, caso tenha sido utilizado, a lei tributária não pode modificar o sentido, em nome do respeito à norma constitucional que atribui competência tributária. Ademais, o art. 110 do CTN não pode condicionar a interpretação das competências constitucionais.

³⁰⁹ RE 602057 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 09/02/2010, DJe-045 DIVULG 11-03-2010 PUBLIC 12-03-2010 EMENT VOL-02393-05 PP-01057 LEXSTF v. 32, n. 376, 2010. p. 228-231 RTFP v. 18, n. 92, 2010. p. 331-333; AI 736189 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/03/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-057 DIVULG 19-03-2012 PUBLIC 20-03-2012 RDDT n. 200, 2012. p. 161-162.

Comentando o posicionamento consolidado do STF sobre a locação de bens móveis, Carlos Alexandre de Azevedo Campos aponta a falta de consistência metodológica, vez que a Corte deixou de considerar que inexistente imposto de titularidade de outro ente federativo sobre a atividade de locação, negligenciando o aspecto sistemático. De forma semelhante, em relação ao elemento teleológico, deixando de levar em conta que isso implicaria a não tributação de pessoas que promovem a locação de bens móveis (no caso, locadoras de guindastes), dotadas de capacidade contributiva.³¹⁰ Conforme exposto no item anterior, não nos parecem que estes argumentos sejam adequados para se opor ao posicionamento do STF. A situação de que uma manifestação de riqueza não seja tributada não deve impressionar e levar a que se force conclusão pela incidência do ISS. A existência de capacidade contributiva não indica a existência obrigatória de tributação com base no quadro constitucional existente. É preciso guardar respeito ao subsistema de competências tributárias, com base na indicação de materialidades para atribuir competências aos entes e na reserva de competência residual à União, no caso dos impostos, prevista no art. 154, inciso I. Assim, a jurisprudência do STF é criticável, mas não com base nesses argumentos. O que pode ser alvo de crítica é partir da premissa da incorporação *necessária* do conceito de Direito Privado.

4.1.3 Problematização da necessária utilização de conceito do Direito Privado e oscilação sobre o conceito constitucional de serviço

Essa linha de entendimento sofreu uma oscilação no julgamento dos RE 592.905 e RE 547.245.³¹¹ No tocante ao *leasing*, anteriormente aos precedentes mencionados, a Corte teve a oportunidade de se posicionar. No RE 106.047,³¹² discutiu-se a incidência de ISS sobre o arrendamento mercantil (*leasing*).³¹³ À época os serviços tributáveis vinham no Decreto-lei nº

³¹⁰ Interpretação do sistema constitucional tributário. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Org.). *Estado fiscal e tributação*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2015. p. 107-108.

³¹¹ RE 592905, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-040 DIVULG 04-03-2010 PUBLIC 05-03-2010 EMENT VOL-02392-05 PP-00996 LEXSTF v. 32, n. 375, 2010. p. 187-204 JC v. 36, n. 120, 2010. p. 161-179; RE 547245, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, DJe-040 DIVULG 04-03-2010 PUBLIC 05-03-2010 EMENT VOL-02392-04 PP-00857 RT v. 99, n. 897, 2010. p. 143-159 LEXSTF v. 32, n. 376, 2010. p. 175-200.

³¹² RE 106047, Relator(a): Min. RAFAEL MAYER, Primeira Turma, julgado em 19/11/1985, DJ 13-12-1985 PP-23212 EMENT VOL-01404-04 PP-00682.

³¹³ Utilizando-se os termos de busca: *ISS* e *leasing*, chegou-se a 20 acórdãos. Com base nos mesmos termos, encontra-se mais de uma centena de decisões monocráticas, que não foram objeto de análise.

406/1968, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 834/1969. O *leasing* não era previsto como serviço tributável. No julgado, debateu-se a possibilidade de tributação com base no item 52, que trazia a locação de bens móveis. A problemática envolvia sua conformidade com a lei complementar, porque não obstante ser um contrato específico, não tinha previsão na lista anexa. Por maioria, nos termos do voto do Min. Relator Rafael Mayer, a Primeira Turma do STF decidiu que não haveria analogia, vez que o elemento preponderante no *leasing* seria o arrendamento ou a locação, podendo ser tributado com base no item 52, locação de bens móveis. Restou vencido o Min. Oscar Corrêa, para quem o elemento o preponderante seria o financiamento, não estando sujeito ao enquadramento no item 52 da lista e inviabilizando a incidência do ISS em razão da ausência de previsão na lei complementar. Por conseguinte, o foco não era se o *leasing* caracterizava ou não serviço, muito embora o voto vencido tenha ressaltado, *obiter dictum*, que “[...] aliás, hoje se discute mesmo a respeito da locação de bens móveis, se a locação de coisa não é serviço, etc.”

Outros julgados ratificaram a incidência de ISS sobre *leasing*, porém sem aprofundar se configurava serviço.³¹⁴ De toda forma, parece ter sido adotado como pressuposto que a locação de bens móveis era serviço, a fim de permitir sua tributação, o que remonta ao posicionamento da Corte antes comentado, em que não havia debate sobre o conceito de serviço na Constituição, entendendo que seria aquele adotado pela lei complementar. A problemática sobre a adequação à ideia de serviço veio anos depois, no RE 112.947, já comentado, em que se definiu a possibilidade de ISS sobre a locação de bens móveis.

No tocante à tributação do *leasing*, a primeira vez que, efetivamente, foi debatido se configurava ou não serviço foi nos RE 592.905 e RE 547.245,³¹⁵ paradigmas de repercussão geral. Por maioria, nos termos do voto do relator, vencido o ministro Marco Aurélio, o Pleno decidiu pela incidência do ISS sobre o *leasing* (financeiro). Há marcos importantes. Primeiro, a regulação dos serviços dava-se sob a égide da Lei Complementar nº 116/2003 e não mais com base no Decreto-lei nº 406/1968. Assim, na nova lista anexa, estava previsto o *leasing* (“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

³¹⁴ RE 108665, Relator(a): Min. OSCAR CORREA, Primeira Turma, julgado em 22/04/1986, DJ 16-05-1986 PP-08191 EMENT VOL-01419-05 PP-00850; RE 105844, Relator(a): Min. ALDIR PASSARINHO, Segunda Turma, julgado em 06/10/1987, DJ 17-09-1993 PP-18929 EMENT VOL-01717-02 PP-0029.

³¹⁵ RE 592905, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-040 DIVULG 04-03-2010 PUBLIC 05-03-2010 EMENT VOL-02392-05 PP-00996 LEXSTF v. 32, n. 375, 2010. p. 187-204 JC v. 36, n. 120, 2010. p. 161-179; RE 547245, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, DJe-040 DIVULG 04-03-2010 PUBLIC 05-03-2010 EMENT VOL-02392-04 PP-00857 RT v. 99, n. 897, 2010. p. 143-159 LEXSTF v. 32, n. 376, 2010. p. 175-200.

serviços relacionados ao arrendamento mercantil (*leasing*)”). Não havia o obstáculo da ausência de previsão em lei complementar. Segundo, a discussão deu-se posteriormente ao posicionamento firmado pelo Pleno do STF pela não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, em que se adotou a incorporação necessária do conceito de direito privado, assumindo relevância a classificação de Direito Civil (obrigação de fazer) para verificar se uma atividade é ou não serviço.

Tendo como voto vencedor o do Min. Rel. Min. Eros Grau, partiu-se da distinção em 3 modalidades: (i) *leasing* operacional; (ii) *leasing* financeiro e (iii) *lease-back*. Enquanto no primeiro afirmou haver locação (que não seria serviço), nos outros dois, votou pela existência de serviço. Em trecho de seu voto:

3. 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. [...] 4. 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 qualquer outra operação tributável”. **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 como 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. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos 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*. [...] Daí que a questão é, na verdade, singela. Feita a distinção entre as três modalidades de arrendamento mercantil e observado que no *leasing* operacional há locação, ao passo que no *leasing* financeiro e no chamado *lease-back* há prestação de serviços, inclusive para o fim disposto no art. 156, III da Constituição, nego provimento ao recurso extraordinário. (grifos nossos).

Cumprе comentar os argumentos trazidos em seu voto.

Vê-se que o relator relativizou e problematizou a distinção estabelecida pelo Direito Privado entre obrigações de dar e de fazer. Para o Min. Eros Grau, há serviços que não configuram típicas obrigações de fazer, o que teria amparo na expressão “de qualquer

natureza” trazida pelo art. 156, inciso III da Constituição. Quanto à consideração, há o aspecto positivo de se afastar da incorporação necessária do conceito de serviço estabelecido pela legislação privada. Conforme comentado, isso não encontra suporte constitucional, porque é possível que a Constituição adote significação diversa da legislação infraconstitucional para o mesmo termo.

O Min. Eros Grau asseverou, ainda, que a lei complementar não define o que é serviço, apenas declara o que é serviço para efeitos do art. 156, inciso III.

É preciso ter cautela. Conforme desenvolvido na parte inicial do texto, a lei complementar possui papel relevante na definição dos serviços tributáveis pelo ISS. Considerando que a lista anexa à LC nº 116/2003 não é insuficiente e não está impossibilitando os municípios de cumprirem seus deveres constitucionais, precisa ser respeitada. Ao instituir o ISS no respectivo município, a lei municipal deve respeitar o estatuído pela lei complementar da União, eis que a Constituição previu ser seu papel definir serviços para fins de tributação pelo imposto. Nos limites da lei complementar, é que os municípios podem editar suas leis municipais. Assim, há um espaço criativo para a lei complementar, não tendo a função de meramente declarar o que é serviço para fins do art. 156, inciso III. Não se comunga da perspectiva meramente descritiva do papel do legislador complementar. É certo que esse espaço não é ilimitado. Não pode haver o exercício insuficiente. Além disso, há um limite máximo, a lei complementar não pode considerar como serviço tributável aquilo que não é serviço, o que passa pela construção do conceito constitucional de serviço.

Passa-se a analisar o voto do Min. Joaquim Barbosa,³¹⁶ que pontuou o seguinte:

Não há um conceito constitucional absoluto, imutável, intuitivo através dos tempos para *serviços*, ditado pela ordem natural e que possa ser *a priori* violado por conceitos criados pela função especulativa a que aludiu **Irving Copi**. 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 confirmá-los). Idéias 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**. [...] Em cada uma das suas modalidades (operacional, financeiro ou *lease back*), as operações de arrendamento mercantil trazem elementos cujo **conjunto se torna relevante para a celebração do contrato que as ampara e para a aplicação de regime jurídico próprio, que não se confunde com as normas aplicáveis isoladamente ao aluguel, à compra-venda e às operações de crédito**. [...] Assim, as operações de arrendamento

³¹⁶ O ministro votou apenas no RE 547.245, eis que no outro declarou-se impedido.

mercantil resistem à classificação tradicional como meras *cessões temporárias do direito de usar* (aluguel) ou como *meras operações financeiras*, não obstante tenham traços próprios de relações locatícias, especialmente no *leasing operacional*. No arrendamento mercantil financeiro há, por exemplo, a prestação de serviços de aproximação entre quem tem disponibilidade de recursos e quem deles necessita, não de forma geral como num empréstimo, mas com o objetivo específico de se garantir acesso ao uso de um bem. Repiso que especificidades do contrato e do regime tributário também podem ser imprescindíveis à escola do modelo de negócios. Em todos os casos, a nota característica de aproximação de interesses convergentes (aquisição de um bem, segundo termos contratuais e regime tributário específico) caracteriza *serviço de qualquer natureza*. (grifos no original)

Afastou, ainda, a alegação de que o conceito de serviço seria dado pelo Direito Civil, ressaltando, ainda, a dificuldade de estabelecer qual seria esse:

Ainda nos termos do que sustentado, este conceito seria oriundo do *direito civil* e temperado pelo uso e aceitação constantes no passar do tempo. Por questões de segurança jurídica e de isonomia, a identidade do conceito de *serviços de qualquer natureza*, tal como arraigada na experiência jurídica pátria, deveria ser mantida. Em que pese a argumentação, dela não compartilho. Não se discute que um dado texto **não** significar qualquer coisa que deseje seu intérprete, pois, como observou Umberto Eco, “*existem interpretações clamorosamente inaceitáveis*” para uma comunidade lingüística. Contudo, todas as palavras são vagas em maior ou menor intensidade, e muitas delas são ambíguas, como registra Alf Ross. 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 8.078/1990 (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*. (grifos no original)

É válida a colocação do Ministro Joaquim Barbosa, pois o conceito de serviço não é imutável. Os conceitos constitucionais não são acabados, imutáveis, porquanto os conteúdos dos termos lingüísticos não se encontram previamente engessados. Não há como proceder a uma estruturação ontológica, exata e atemporal entre termo e significado. Assim, os mesmos termos podem adquirir novos significados. Ainda que seja necessário trazer o conceito constitucional de serviço para resolver um conflito, é importante observar que, em outro momento, pode ser entendido de forma diversa, em consonância com o que se disse acerca das modificações conceituais.

Quanto à crítica feita à distinção entre obrigação de dar e de fazer, é relevante problematizar tal classificação, o que reforça a noção que precisam ser dados argumentos que encontrem suporte na Constituição, não havendo uma incorporação necessária do conceito oriundo do Direito Civil.

A invocação de neutralidade tributária merece cautela. De forma sintética, pela neutralidade o tributo não poderia interferir na estruturação dos negócios, não pode causar distorções. Embora não seja algo que conste do voto, não é possível invocar a neutralidade para tributar situações semelhantes, aproximando-se da analogia, a fim de não deixar que uma situação seja tributada e outra similar não o seja. Não cabe invocar a neutralidade para buscar tributar situações sem amparo nas normas constitucionais tributárias, ainda que se argumente em favor da capacidade contributiva. Ao pensar em uma reforma do sistema tributário, a neutralidade é um norte importante ao lado de outras questões também relevantes, como a transparência e a equidade. Porém, com base no sistema posto, não cabe justificar a tributação pelo argumento de não promover distorções no mercado.

Quanto à colocação da dificuldade de se definir o conceito preexistente de serviço, exata a observação de que é possível que haja mais de uma significação prévia para um mesmo termo empregado pela Constituição e que podem coexistir no Direito Privado, como se dá no conceito de serviço do Código de Defesa do Consumidor e o do Código Civil. Propor que meramente seja incorporado o conceito prévio é insuficiente em situações de mais de um conceito prévio.

Além disso, importante a consideração do Min. Joaquim Barbosa de que é preciso guardar respeito à supremacia da Constituição, o que reforça o afastamento da incorporação necessária do conceito prévio extraído da legislação infraconstitucional. De acordo com seu voto:

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. A invocação do art. 110 do Código Tributário Nacional também não impressiona. A disposição carece de densidade normativa própria, pois é redundante a legislação infraconstitucional prescrever que conceitos utilizados pela **Constituição** não podem ser violados por legislação também infraconstitucional. (grifos no original).

A fundamentação que apresenta é distinta da apresentada pelo relator, que apontou o critério da preponderância. Analisando o *leasing*, destacou que não haveria preponderância nem da locação nem do financiamento, sendo um contrato próprio, *uno*, entendendo pela “constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre operações de arrendamento mercantil”. Confira-se:

Todas as operações financeiras previstas no campo de incidência do IOF pressupõem, em maior ou menor medida, a prestação de algum tipo de serviço, como aproximação de partes interessadas, análise atuarial de risco e de crédito e liquidação e custódia de títulos. Contudo, a opção constitucional foi dar ênfase ao papel da operação no âmbito do Sistema Financeiro Nacional e, com isso, alocar tais serviços à competência tributária da União, por motivos fiscais e extrafiscais relevantes ao fluxo de recursos e à política econômica. [...] O cerne do negócio jurídico de arrendamento mercantil consiste na colocação de um bem à disposição do arrendatário, para uso durante certo prazo, com a opção de compra do bem a ser exercida ou rejeitada no futuro. Anima ainda a escolha de tal negócio jurídico as condições legais e contratuais e os respectivos efeitos tributários. O propósito negocial está vinculado às características da atividade econômica desenvolvida, como evitar a obsolescência na linha produtiva e a manutenção de liquidez pela desnecessidade de imobilização total e imediata de recursos. A arrendadora atua como **intermediária** na criação de uma vantagem produtiva e na aproximação de interesses convergentes, **ao adquirir o bem do fornecedor a pedido da arrendatária**. O núcleo essencial da atividade de arrendamento **não** se reduz, portanto, **a captar, intermediar ou aplicar recursos financeiros próprios ou de terceiros**. Não há, pura e simplesmente, **a concessão de crédito àqueles interessados no aluguel ou na aquisição de bens**. A empresa arrendadora vai ao mercado e **adquire** o bem para transferir sua posse ao arrendatário. Não há predominância dos aspectos de financiamento ou aluguel, reciprocamente considerados. O negócio jurídico é **uno**. Vale dizer, as operações de arrendamento mercantil pertencem a categoria própria, que não se confunde com aluguel ou financiamento, isoladamente considerados [...] **princípio da neutralidade tributária**. *Sempre que possível*, a tributação não deve afetar a alocação econômica de recursos, ou seja, operações idênticas ou muito semelhantes com bens e serviços deveriam gerar cargas tributárias muito próximas, independentemente da formatação do negócio jurídico. Se a operação de arrendamento mercantil não se confunde com o negócio jurídico do aluguel ou de financiamento, por suas virtudes intrínsecas, não há óbice, nesta perspectiva, para a incidência do ISS. A circunstância de as entidades arrendadoras serem fiscalizadas pelo Banco Central do Brasil não altera o quadro. Em primeiro lugar, lembro que compete ao Banco Central fiscalizar atividades que não são propriamente financeiras, como os consórcios. Não há impedimento geral para que a divisão administrativa de aptidões contemple uma entidade com o poder-dever de atuar em ramo correlato ou que tenha alguma pertinência temática com seu foco principal de atuação [...] o aspecto de financiamento **não** se sobrepõe aos demais componentes do contrato de arrendamento mercantil, de modo que a operação, **considerada em sua integridade conceitual**, constitui serviço tributável pelos municípios e pelo Distrito Federal (intermediação que resulta na aquisição de um bem pela arrendadora, destinado ao uso da arrendatária para fins de produtividade, com opção de compra, renovação ou devolução ao final do contrato). (grifos no original).

De toda forma, ao que parece, também no voto do Min. Joaquim Barbosa seria necessário esclarecer e aprofundar qual seria o conceito constitucional de serviço, a fim de

validar a incidência do ISS, embora tenha o mérito de afastar algumas concepções que não possuem amparo constitucional.

Prosseguindo na análise dos demais votos.

O Min. Dias Toffoli também apontou que haveria prestação de serviço tributável com base no item 15.09 da referida lei. Para o ministro seria relevante o Conselho Monetário Nacional não estabelecer restrições à cobrança de ISS sobre operações de arrendamento mercantil. Não parece um argumento decisivo de forma isolada, porquanto, se o *leasing* não estiver de acordo com o conceito constitucional de serviço, a disposição não prevaleceria, em nome da supremacia constitucional. Assim, carece apontar o conceito constitucional de serviço.

A Min. Cármen Lúcia também acompanhou o relator. O mesmo fez o Min. Ricardo Lewandowski, para quem no contrato de *leasing* predomina a prestação de serviço e o ISS é o tributo incidente, sob pena de não incidir qualquer tributação, já que os operadores de *leasing* não pagam ICMS nem IOF. Saliente-se que não impressiona o argumento de inexistência de tributação, conforme já exposto.

O Min. Carlos Britto acompanhou o voto do relator, por entender que haveria obrigação de fazer. Assim, manteve a relevância da classificação entre obrigação de dar e de fazer, afirmando que no caso haveria obrigação de fazer:

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.³¹⁷

Ao passo que o Min. Cezar Peluso afastou-se da distinção entre obrigações de dar e de fazer, embora sem apontar o conceito que adota:

[...] as dificuldades teóricas opostas pelas teses contrárias a todos os votos já proferidos vêm, a meu ver, de um erro que não diria apenas histórico, mas um erro de perspectiva, qual seja o de tentar interpretar não apenas a complexidade da

³¹⁷ Pedro Casquet critica o voto do ministro, asseverando que o sentido de obrigação de fazer estaria exposto de forma imprópria. *O conceito de serviço e a constituição brasileira*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 116. Ressalte-se que a classificação entre obrigação de dar e de fazer é aprofundada em tópico posterior.

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 o 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.

Por sua vez, o Ministro Marco Aurélio abriu divergência, asseverando que *leasing* seria uma espécie de locação, não havendo obrigação de fazer, o que impossibilitaria a incidência do ISS. Em seu voto pontuou que:

Entendo que locação, gênero, não é serviço. Valho-me, em primeiro lugar, da regra constitucional. O tributo da competência dos municípios diz respeito a serviço prestado, ou seja, a desempenho de atividade, obrigação de fazer e não de dar [...] O que ocorre com essa espécie de arrendamento que é o *leasing*? Ocorre que o arrendador se obriga a entregar o bem e o arrendatário a proceder à entrega de parcelas, tendo em conta o aluguel – gênero – desse bem. Onde há prestação de serviços? Onde há preponderância da prestação de serviços? A partir desse enfoque é que a doutrina, em peso, quando versa sobre serviço, sinaliza a necessidade de existir não uma obrigação de dar, como ocorre no caso da locação, mas uma obrigação de fazer, um esforço desenvolvido no tocante ao destinatário dessa mesma obrigação de fazer. E tem-se a lição de Geraldo Ataliba, de Marçal Justen Filho, de Hugo Brito, de Ives Gandra, de Carraza no sentido de que não há no arrendamento – e o *leasing* é arrendamento, o *leasing* não deixa de ser espécie de locação –, a preponderância da prestação de serviço. Os serviços desenvolvidos no âmbito da empresa arrendadora não geram o direito a essa cobrança. E não se pode cogitar de lacuna normativa e estender competências tributária específicas. O núcleo do tributo é único, ou seja, serviço, obrigação de fazer.

Aludiu, ainda, ao posicionamento firmado sobre a locação de bens móveis:

O Plenário defrontou-se com certa situação que guarda semelhança absoluta com a espécie e concluiu pela inconstitucionalidade da norma. Assim o fez no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, em 11 de outubro de 2000. São passados, é certo, nove anos, mas não houve nenhuma mudança substancial da Carta da República a ditar outra óptica. Houve mudança, sim, na composição do Supremo. Mas o Direito posto continua o mesmo, não é outro [...] Presidente, continuo acreditando que há distinção substancial entre locação – repito – gênero, apanhando o arrendamento mercantil e apanhando a espécie de arrendamento mercantil, que é o *leasing*, e prestação de serviços. A arrendadora não presta serviços à arrendatária. O que faz é entregar um bem e, a partir dessa entrega, ter a contraprestação pela utilização do próprio bem móvel.

Quanto ao Min. Celso de Mello, concluiu de acordo com a maioria, embora tenha optado por cancelar as notas taquigráficas, não registrando seu voto escrito.³¹⁸

Em outros julgados, o STF caminhou no mesmo sentido.³¹⁹

Percebe-se que a postura adotada para o caso do *leasing* afastou-se da anterior firmada para a locação de bens móveis. A maioria da Corte não se baseou na dualidade trazida pelo Direito Civil entre obrigações de dar e de fazer, o que pode ser explicado pela nova composição da Corte, vez que apenas dois ministros participaram do julgamento anterior, o Min. Marco Aurélio (voto vencido) e o Min. Celso de Mello.³²⁰

No entanto, não adotando o conceito do Direito Civil, seria importante que a Corte informasse qual conceito constitucional de serviço estaria adotando. Ademais, para afastar a tributação pelo ISS da locação de bem móvel, a distinção clássica civilista entre obrigação de dar e de fazer permanece como fundamento, mesmo em julgados posteriores ao caso do *leasing*.

Nesse ponto, cumpre trazer o posicionamento da Corte sobre o afretamento: RE 503.372 AgR.³²¹ No caso em exame, tratava-se de afretamento a casco nu, em que o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluído o direito de designar o comandante e a tripulação. Na visão do relator, acompanhado pelos demais ministros da Segunda Turma, os contratos de afretamento a casco nu tendem a se assimilar à locação de bens móveis, obrigação de dar, não vislumbrando a prestação de serviços, motivo pelo qual se afastou a possibilidade de incidência do ISS.

Ao julgar a questão do *leasing*, foi positivo afastar-se da incorporação necessária do conceito do Direito Privado. Por outro lado, criticável o posicionamento por não explicitar qual seria o conceito constitucional de serviço, na medida em que a maioria afastou-se da distinção entre obrigação de dar e de fazer. A apresentação do conceito constitucional de serviço constitui-se em premissa para se decidir sobre o enquadramento do *leasing* como serviço. Da maneira como foi tratada no acórdão, é uma questão fundamental que não está explícita, mas sim escondida, o que dificulta a análise se a conclusão decorre logicamente das

³¹⁸ GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 167.

³¹⁹ AI 789872 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 24/08/2010, DJe-173 DIVULG 16-09-2010 PUBLIC 17-09-2010 EMENT VOL-02415-07 PP-01515 LEXSTF v. 32, n. 382, 2010. p. 96-98.

³²⁰ Nesse sentido, aponta: GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 166-167.

³²¹ RE 503372 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00905 RTJ VOL-00216- PP-00535 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010. p. 196-202.

premissas. A explicitação da premissa contribui para a racionalidade do argumento e para a consistência da decisão, efetivando a segurança jurídica e a justiça e evitando decisionismos.³²² Isso ainda é mais necessário porque em julgados posteriores, o STF continua adotando a ideia de serviço como obrigação de fazer para afastar a impossibilidade de ISS sobre a locação de bens móveis ou sobre o afretamento a casco nu. Assim, nos RE 592.905 e RE 547.245, apesar de problematizar questões relevantes, a Corte manteve-se omissa quanto ao ponto crucial de estabelecer o conceito constitucional de serviço.

Em síntese, apesar de em um período inicial entender que a lei complementar que definiria o que é serviço, a Corte posteriormente passou a adotar uma posição de que o conceito constitucional de serviço existiria e haveria a prevalência do Direito Privado. No tocante ao conteúdo, firmou jurisprudência no sentido de que o conceito constitucional de serviço seria proveniente do Direito Privado, demandando obrigação de fazer. Em que pese tenha ocorrido certa oscilação na situação do *leasing* em que as premissas foram problematizadas, ressalte-se que voltaram a ser aplicadas em julgamentos posteriores (locação de bens móveis e afretamento a casco nu).

4.2 Conceitos prévios de *serviço*

Neste tópico, trata-se dos conceitos prévios de *serviço*, verificando sua compatibilidade com a Constituição, o que é relevante para traçar a ideia base de serviço e a partir daí realizar aperfeiçoamentos. É possível que não haja sentido prévio compatível com o texto constitucional, demandando a construção de um conceito novo. É possível que haja um único compatível, não demandando alterações. Ou que haja um ou mais compatíveis, porém apenas parcialmente, demandando ajuste ao confrontar com o sistema constitucional, o que parece ser o mais comum.

Não há como investigar todas as possíveis construções existentes para serviço. Tomando por base a cultura jurídica pátria sobre o conceito constitucional de serviço de ISS, analisam-se os seguintes conceitos prévios de serviço: bem imaterial, fruição de bens e obrigação de fazer. Ademais, apresenta-se o conceito de serviço no Código de Defesa do

³²² ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica*. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva; revisão técnica da tradução e introdução à edição brasileira Claudia Toledo. 2. ed. São Paulo: Landy, 2005. p. 225-226.

Consumidor, que também é de origem privada e enriquece o trabalho, embora não se possa afirmar a defesa de tal acepção por algum autor para fins de ISS.

4.2.1 Bem imaterial

A primeira acepção que se apresenta é de serviço como bem imaterial. O ISS incidiria sobre a circulação de bens imateriais e o ICMS sobre a circulação de bens materiais.³²³ Segundo essa corrente, serviço seria vender bem imaterial, que pode envolver: o fornecimento de atividade humana ou de trabalho a terceiro, a entrega de bem móvel em locação e a cessão de direitos. Sérgio Pinto Martins diz que a Lei Complementar nº 116/2003 teria partido desse conceito econômico, ao prever na lista, a tributação de fornecimento de trabalho (serviço de médicos, advogados, etc.), de cessão de direitos (cessão de direito de uso de marca) e de locação de bens móveis.³²⁴ Em todos esses casos, o bem imaterial deve estar no circuito econômico, ou seja, na fase de circulação de bens.³²⁵

Como grande expositor dessa acepção, cita-se Bernardo Ribeiro de Moraes. O autor afirma que, na Europa, o serviço seria entendido como sinônimo de bem imaterial (acepção econômica) e assim também deveria ser entendido o conceito constitucional de serviço para o ISS. Sustenta que a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 adotou um critério econômico para a distribuição de competência tributária e que isso seria decisivo. A distribuição teria sido a partir de títulos genéricos, que apenas exprimiriam fatos econômicos aptos a servir de base para a tributação, não conferindo *nomen juris* aos tributos.³²⁶ A referência a serviços de qualquer natureza denotaria o objeto do ISS, elemento extrajurídico (aspecto econômico).³²⁷

³²³ Dentre os defensores do posicionamento: MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984; MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*: 2013. 161 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em:

<<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/pt-br.php>>. Acesso em: 27 out. 2015; MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006; GASPAR, Walter. *ISS: Teoria e prática*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1994; RIBEIRO, Ricardo Lodi. As operações de locação de bens acompanhada de prestação de serviços e a Súmula Vinculante nº 31 do STF. *Revista Fórum de Direito Tributário*: RFDT, Belo Horizonte, v. 12, n. 72, p. 105-121, nov./dez. 2014. p. 106.

³²⁴ MARTINS, Sérgio Pinto. Op. cit. p. 26. É preciso cautela, eis que alguns itens da lei complementar foram vetados, como por exemplo, o item 3.1 que previa a locação de bens móveis. Em que pese isso, há alguns subitens do item 3 que satisfazem à noção de locação, como o caso do item 3.05.

³²⁵ Ibidem. p. 25-26.

³²⁶ *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 71.

³²⁷ Ibidem. p. 73-74.

A indigitada emenda dividiu os impostos em seções: os impostos sobre a produção e a circulação; sobre patrimônio e renda; comércio exterior; e especiais. Constando o ISS na seção de imposto sobre a produção e circulação, somente poderia ter por objeto uma dessas fases, concluindo que o objeto seria a circulação.³²⁸

A diferença em relação aos países europeus que adotaram imposto sobre valor acrescido é que no Brasil haveria a bipartição da competência tributária entre Estados e Municípios. Porém, também no ordenamento brasileiro, a ideia seria de tributação sobre valor acrescido (não cumulativo), onerando as vendas em geral. Assim, na venda de bens materiais (parte deles, mercadorias), incidiria o imposto estadual (antigo ICM) e no tocante à venda de bens imateriais (serviços), incidiria o imposto municipal (ISS).³²⁹

Sobre o conceito de serviço aduz o seguinte:

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. 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 de 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. (venda de bens imateriais).³³⁰

E, ainda:

Assim, o ISS recai sobre serviços de qualquer natureza, entendendo-se como tal a circulação (venda) de bens imateriais. Em nosso direito, com algumas modificações, o conceito de serviço corresponde à mesma noção que dele tem a doutrina e o ordenamento positivo dos diversos países (prestação de serviços é toda operação que não constitua venda de um bem material).³³¹

Então, o ISS incidiria sobre a circulação (venda) de bens imateriais.

José Alberto Oliveira Macedo também sustenta um conceito de origem econômica. O autor faz um percorrer histórico sobre o conceito de serviço na Economia, concluindo pela existência de um conceito extrajurídico de serviço.

³²⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 76-81.

³²⁹ *Ibidem*. p. 55-56.

³³⁰ *Ibidem*. p. 42-43.

³³¹ *Ibidem*. p. 99.

Em que pese existam variantes, esse autor constata que há uma noção geral que seria a residualidade do setor de serviços, cuja amplitude seria obtida do resíduo da delimitação do setor primário (extração mineral e agricultura) e do secundário (indústria e manufatura). Como um setor da economia, o universo de serviços é extremamente heterogêneo.³³² A noção de setores de serviços não é diretamente aplicável ao conceito de serviço tributável, eis que no segmento econômico de serviços agrupam-se atividades muito variadas, a incluir o comércio.³³³ Não seria compatível com o sistema constitucional tributário, na medida em que o ICMS incide sobre a circulação de mercadorias, alcançando tanto a etapa de produção como a do comércio. No entanto, afirma que é importante ter em conta a noção residual de matriz econômica, aplicável, em termos, ao aspecto tributário, asseverando que o conceito constitucional de serviço abrangeria “[...] qualquer atividade de conteúdo econômico que não se caracterizasse como mercancia, entendida essa como a circulação de mercadoria, bem material.”³³⁴

Em síntese, traz como argumentos: o histórico anterior à reforma de 1965, em que o imposto sobre indústria e profissões alcançava atividades como a locação ou cessão de filmes cinematográficos; a adoção pela Comissão de Reforma da segregação dos impostos por suas bases econômicas (o conceito de impostos sobre a produção e circulação alude aos setores econômicos da indústria, comércio e serviços, alcançando a produção e circulação de bens e serviços de forma integral, não adotando o conceito como obrigação de fazer); a sintonia da Comissão de Reforma com o contexto internacional; a adjetivação de “qualquer natureza”, que indicaria amplitude.³³⁵

³³² *Conflitos de competência na tributação do consumo*: 2013. 161 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/pt-br.php>>. Acesso em: 27 out. 2015. p. 45-60.

³³³ Cf. COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Civil: contratos*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 3. E-book. p. 98-100.

³³⁴ MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*: 2013. 161 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/pt-br.php>>. Acesso em: 27 out. 2015. p. 86. Cumpre salientar que em texto anterior, aproximava-se mais da acepção que defendia o serviço enquanto fruição de bens, em que chegava a definir serviços para fins de ISS como: “[...] aquele que ocorre quando um prestador possibilita a um tomador, mediante preço, a fruição (*lato sensu*) ilimitada de um bem material ou imaterial até então inexistente, ou a fruição (*lato sensu*) limitada de um bem material ou imaterial já existente, exceto o serviço incluído na competência tributária de outro ente da Federação.” MACEDO, José Alberto Oliveira. ISS e arrendamento mercantil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2 ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 179.

³³⁵ *Conflitos de competência na tributação do consumo*: 2013. 161 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/pt-br.php>>. Acesso em: 27 out. 2015. p. 85-87.

É possível apontar que os principais argumentos para os defensores de serviço como bem imaterial são os seguintes: a reforma constitucional promovida pela Emenda Constitucional de 1965 que teria adotado um critério econômico e o contexto nacional e internacional da reforma.³³⁶

Cumpra lembrar o cuidado que se deve ter ao aplicar o entendimento de outros ordenamentos jurídicos. A questão no Brasil possui peculiaridade em razão de a competência tributária vir na Constituição. Em outros ordenamentos isso não ocorre, o que diminui a complexidade e permite que se afirme que a legislação tributária (infraconstitucional) estabelece os contornos da competência tributária. Assim, a diferença em relação a ordenamentos de países europeus não é questão de mera bipartição da competência em mais de um imposto de competência do Estado e do Município. No Brasil, a questão do conceito de serviço tem natureza constitucional, tendo em conta o sistema de atribuição de competências tributárias, sendo necessário verificar se a ideia de serviço enquanto circulação de bem imaterial é compatível com a Constituição.

Além disso, justificar-se-ia com base na ideia presente ao ser aprovada a Emenda Constitucional de 1965. A reforma levada a cabo pela Emenda Constitucional nº 18/1965 seria decisiva, com foco na divisão em grupos econômicos: comércio exterior, patrimônio e renda, produção e circulação e impostos especiais. A colocação do Imposto Sobre Serviços entre os impostos sobre a produção e a circulação seria um aspecto importante. O referido imposto não incidiria sobre a produção, então, a conclusão a que esse autor chega é que o Imposto sobre Serviços somente poderia estar relacionado com o grupo econômico da circulação. Nesses termos, é que sustenta que o conceito de serviço seria econômico.³³⁷ Por essa razão, ou seja, por sua origem econômica, o conceito de serviço deveria ser buscado na Economia e não no Direito Privado, assim *serviço* não poderia ser entendido a partir da classificação civilista entre obrigações de dar e obrigações de fazer, conforme se comenta adiante.

Apesar da divisão em seções, mesmo na Emenda Constitucional nº 18/1965 aparecia também a atribuição de competências tendo por base situações de fato. Ademais, desde a Constituição de 1967, não há mais a previsão em títulos de acordo com critérios econômicos.

³³⁶ Sobre o contexto de alinhamento entre a Comissão da Reforma e o desenvolvimento do Imposto sobre Valor Agregado na Europa, ver: *Conflitos de competência na tributação do consumo*: 2013. 161 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/pt-br.php>>. Acesso em: 27 out. 2015. p. 76-81.

³³⁷ Assim, também defendem: MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 6-7; GASPAR, Walter. *ISS: Teoria e prática*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1994. p. 32-33.

No tocante ao sistema tributário, a questão relevante não é conferir nomes ou não aos tributos. A Constituição visa transmitir mensagens com algum sentido e promove a atribuição de competências tributárias aos entes federativos a partir da referência a materialidades com expressão econômica: serviços, mercadorias, renda, dentre outras. Dessa forma, em razão da supremacia constitucional e do sistema de atribuição de competências tributárias, é preciso respeitar os ditames constitucionais.

O anteprojeto da Reforma de 1965 veio com essa perspectiva econômica. No anteprojeto, afirma-se a inadequação da antiga figura do Imposto de Indústrias e Profissões, que não indicava qual o conteúdo econômico do imposto, em especial, de sua base de cálculo, o que deu margem a distorções.³³⁸ A base de cálculo comumente eleita para o imposto era o movimento econômico. Ocorre que na prática converteu-se em uma duplicação do imposto sobre a renda, na medida em que se considerava o movimento econômico, ou seja, a receita bruta da atividade tributada. Ou, então, uma espécie de adicional do imposto estadual de vendas e consignações, em que se cobrava a título de Imposto de Indústrias e Profissões uma porcentagem do montante pago ao Estado a título do imposto estadual. Assim, o imposto seria um exemplo de interpenetração indevida dos campos tributários privativos.³³⁹ Essa foi uma das razões para sua substituição pelo Imposto sobre Serviços.

A Comissão buscava a racionalização do sistema tributário, que deveria passar pela segregação das competências tributárias baseada em uma classificação econômica, o que se confere da leitura do anteprojeto:

1/ 1. A Comissão está convicta de que a causa **principal dos defeitos, por demais conhecidos para serem aqui lembrados pormenorizadamente, de que padece a atual discriminação de rendas é o fato de o assunto ser tratado como problema jurídico e não econômico.** Desde 1891 vem sendo seguido o critério, peculiar às Constituições brasileiras, de partilhar tributos designados por suas denominações jurídicas usuais, pôsto que nem sempre pacíficas para os próprios juristas. Êsse sistema tem provocado ou facilitado distorções econômicas, e mesmo problemas estritamente jurídicos, que o crescimento das necessidades financeiras do poder público, e a conseqüente complexidade e onerosidade dos tributos federais, estaduais e municipais somente tendem a agravar. [...] a Constituição, em seus arts. 15, 19 e 29, assenta a partilha tributária na conferência, à União, aos Estados e aos Municípios, de impostos privativos, colocados em três campos supostamente estanques e insuscetíveis de confusão. **Entretanto, imperativos econômicos bem conhecidos, cuja atuação é possibilitada por distorções jurídicas igualmente notórias, solaparam aquela premissa básica do sistema, e a interpenetração dos campos privativos é hoje um fato que dispensa demonstração. Para êsse resultado concorreu decididamente o critério formal e nominalista da**

³³⁸ MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 15.

³³⁹ FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. *Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (anteprojeto)*. v.6. Rio de Janeiro: FGV, 1965. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/12424>>. Acesso em: 30 de out. 2015. p. 44-45.

discriminação de rendas, ensejando a deformação conceitual, tanto dos impostos privativos, como dos que legitimamente caberiam no campo residual, imperfeitamente regulado no art. 21, como ainda das taxas, mencionadas de forma necessariamente genérica no art. 30.³⁴⁰ (grifos nossos).

É positivo que se tente precisar a mensuração econômica ao se abandonar o imposto de Indústria e Profissões (que tinha por referência a atividade econômica de indústrias e categorias profissionais) e passar a fazer referência ao Imposto sobre Serviços. Sabendo que a própria materialidade nos impostos já indica a riqueza tributável, a mudança foi relevante. Se é louvável tentar evitar distorções, isso não significa que apenas adotando conceito econômico será possível atingir o objetivo. De toda forma, conquanto constituam importante fonte para saber o contexto histórico da reforma constitucional, as razões do anteprojeto não vinculam a interpretação. Deve-se ter em conta o que é aprovado e promover sua interpretação. É preciso verificar se a visão do serviço como circulação de bem imaterial é compatível com o sistema constitucional. Além disso, as razões do anteprojeto de emenda à constituição anterior não podem ser utilizadas como determinantes para a interpretação do conceito constitucional de serviço na Constituição de 1988.

Em sentido semelhante, Marçal Justen Filho afirma a incompatibilidade, com o nosso sistema, das lições estrangeiras do Imposto sobre Valor Agregado, não sendo viável a incorporação. Não é possível interpretar as normas do ISS valendo-se de conhecimentos peculiares ao direito estrangeiro (italiano ou francês), incompatíveis com o sistema pátrio. Salienta que a intenção no caso dos redatores dos projetos ou anteprojeto não se encontra positivada. As normas aprovadas inserem-se no sistema existente, conformando-se ao sistema constitucional tributário.³⁴¹

A nosso ver, há problemas em afirmar que o ISS incidiria sobre a circulação (venda) de bem imaterial.

A denominação de bem e coisa e sua classificação em material e imaterial são questões que não encontram aceitação uniforme, de modo que é importante demonstrar o que se entende por bem, pela classificação de bens em materiais e imateriais e, por fim, o que seria circulação, vez que constituem a base da formulação proposta. Um dos defensores dessa acepção, Sérgio Pinto Martins preocupou-se em esclarecer tais questões.³⁴² Para o autor, os

³⁴⁰ FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (anteprojeto). v.6. Rio de Janeiro: FGV, 1965. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/12424>>. Acesso em: 30 de out. 2015. p. 16-17.

³⁴¹ *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985. p. 65-66.

³⁴² *Manual do Imposto sobre Serviços*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 7-23.

bens no sentido econômico são aqueles suscetíveis de utilidade. Os bens imateriais são os bens não corporificados, sem existência física ou corpórea, não apreensíveis pelos sentidos, tais como direito de marca, direito autoral, dentre outros. A circulação seria representada pela movimentação de bens em direção ao consumo. Na circulação, o bem econômico permanece no estado em que se encontra, sem qualquer criação ou aumento de utilidade, havendo transferência de um patrimônio para o outro. O ISS incidiria sobre a circulação (transferência) de serviços (bens imateriais). À mingua de maiores considerações, em geral, pelos defensores dessa acepção, cumpre tecer alguns comentários.

Basicamente, na relação jurídica, há os sujeitos de direitos, os fatos jurídicos e os objetos dos direitos. Os objetos de direitos consistem em tudo que pode ser objeto de relação jurídica, sem exigência de materialidade ou patrimonialidade. Há quem equipare os objetos de direitos aos bens.³⁴³ Outros afirmam que o objeto seria gênero, a incluir os bens, as prestações jurídicas (ou ações humanas) além de certos atributos da personalidade (por exemplo, imagem) e determinados direitos (por exemplo, usufruto de crédito).³⁴⁴ Outros colocam o objeto dos direitos como gênero a incluir as prestações jurídicas e os bens, estes que podem ser materiais ou imateriais.³⁴⁵

Outra questão de nomenclatura que se observa bastante variedade é de bens e coisas. É comum que se utilize os termos com sentidos distintos, por exemplo, colocando a coisa enquanto gênero ou, então, bens enquanto gênero, dividindo-se em materiais (corpóreos) e imateriais (incorpóreos).³⁴⁶ Por essa razão, a questão não será examinada com rigor no emprego dos termos, optando-se por utilização indistinta e focando na diferenciação em corpóreos (materiais) e incorpóreos (imateriais), que é empregada para justificar a acepção que ora se examina.

Vem do Direito Romano a classificação das coisas em dois grandes grupos: corpóreas e incorpóreas. Uma consequência dessa classificação seria quanto à forma de transferência: os bens corpóreos seriam objeto de compra e venda, doação, permuta, ao passo que a alienação de bens incorpóreos faz-se por cessão de direitos (cessão de direito autoral).³⁴⁷

³⁴³ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil: teoria geral do Direito Civil*. 20. ed. rev. e atual. por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2005. v. 1, p. 401-402.

³⁴⁴ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro: parte geral*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 1, p. 273.

³⁴⁵ GAGLIANO, Pablo Stolze; FILHO, Rodolfo Pamplona. *Novo Curso de Direito Civil: parte geral*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. E-book. p. 479-480.

³⁴⁶ GONÇALVES, Carlos Roberto. Op. cit. p. 274-276.

³⁴⁷ *Ibidem*. p. 276.

Um critério para a classificação dos bens em materiais e imateriais seria a possibilidade de serem tocados. O critério da tangibilidade não é muito exato, eis que os gases não podem ser tocados, mas nem por isso deixam de ser coisas corpóreas.³⁴⁸ Pelo critério, a energia não seria corpórea.

A Constituição de 1988 admite a incidência de ICMS sobre energia elétrica, que pelo critério da tangibilidade não seria um bem corpóreo. A incidência de ICMS sobre a energia elétrica é extraída do próprio sistema constitucional, ao vedar a tributação por imposto das operações relativas a energia elétrica, ressalvadas as incidências do ICMS, II e IE. (art. 155, §3º) e ao vedar competência estadual (ICMS) sobre as operações que destinem a energia elétrica a outros Estados, o que *a contrario sensu* ratifica a sua admissão nas operações intraestaduais (art. 155, §2º, X, “b”). Abstém-se de discussões sobre a extensão dessa conformação da competência do ICMS, vez que o objetivo de se citar o dispositivo é demonstrar que o ICMS pode incidir sobre operação de energia elétrica.

Se a distinção não for com base na tangibilidade, há outro critério que afirma que o bem corpóreo seria o bem com existência material (perceptível pelo tato ou por outro dos sentidos humanos) e o bem incorpóreo seria o bem com existência abstrata, que apenas intelectualmente possaser concebida, o que, a depender da concepção, pode equivaler aos direitos³⁴⁹ ou incluir os direitos, além de outros bens.³⁵⁰ Um terreno seria uma coisa (concretizada em unidade material), já a honra seria imaterial. Com base nesse critério, seria resolvido o problema dos gases e da energia elétrica.

Ocorre que esse critério de distinção é impreciso. Não se pode olvidar que a classificação coloca a coisa enquanto objeto material sobre que recai o direito, fazendo-se a abstração do próprio direito, e do outro lado, coloca o direito, prescindindo da coisa.³⁵¹ Por exemplo, quando a fábrica aliena uma televisão a uma loja, há a circulação da coisa corpórea, porém, também há a transmissão do direito de propriedade sobre esse bem. Não por outra razão, alguns códigos não mais se referem à divisão em bens corpóreos e incorpóreos. Assim, teria caminhado bem o Código Civil de 2002 ao não promover a divisão dos bens em materiais e imateriais.³⁵²

³⁴⁸ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil: teoria geral do Direito Civil*. 20. ed. rev. e atual. por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2005. v. 1, p. 406.

³⁴⁹ *Ibidem*. p. 401-402.

³⁵⁰ DANTAS, San Tiago. *Programa de Direito Civil: parte geral*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1979, v.1 p. 229.

³⁵¹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Op. cit.* p. 406.

³⁵² PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Op. cit.* p. 408. Em sentido distinto, defendendo a classificação, San Tiago Dantas afirma que não há problema na classificação, eis que além da coisa corpórea, há o direito enquanto coisa

Analisando a locação de bens móveis, há quem afirme que se teria a venda de um bem imaterial: o direito de uso e gozo da coisa.³⁵³ Uma primeira questão é que parece haver uma mistura de compra e venda e de locação, que não se confundem. A compra e venda implica a obrigação de transferir a propriedade, ao passo que a locação não atingirá esse resultado, por mais que se prolongue.³⁵⁴ Ademais, na locação, não há transferência dos direitos de uso e gozo, mas sim a cessão temporária do uso e gozo do bem. Com o contrato de locação, os direitos de uso e gozo não são “alienados” ao locatário. Isso reforça a inadequação da distinção proposta e do serviço enquanto venda de bem imaterial. Há dificuldade na perspectiva de apresentar o direito de uso e gozo como um bem. Na locação, o bem móvel é objeto de direito, como indica o próprio nome do contrato. Fica um pouco confuso asseverar que na locação de “bem móvel” haveria a “venda” (cessão) de outro bem (direito de uso e gozo de uma coisa). O objeto de direito é o bem móvel, porém, há a cessão temporária do direito de uso e gozo sobre esse bem móvel. Comparando com a cessão de temporária de direito de uso de uma marca, segundo essa corrente, haveria uma venda do direito de uso e gozo (bem imaterial) da marca (bem imaterial). Portanto, não parece precisa a referida concepção, que demandaria, inclusive, maiores considerações de seus defensores sobre os elementos citados.

Adicione-se que, com a evolução tecnológica e a possibilidade de *download* de arquivos digitais, parece estar reaberto o debate se mercadoria é restrita à noção de bens materiais. Se podia ser apresentado como critério válido no passado, o conceito de mercadoria imbricado a um bem corpóreo demanda revisão. Não se entende que o conceito mercadoria seja restrito à noção de bem material. Com isso, estaria ainda mais enfraquecida a distinção em bem material e bem imaterial como critério distintivo de incidência do ICMS e do ISS.

Por essas considerações, pensa-se que a aceção de serviço como bem imaterial não deve ser adotada.

4.2.2 Obrigação de fazer

incorpórea, distinta da primeira. *Programa de Direito Civil*: parte geral. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1979. v.1. p. 231.

³⁵³ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 369. Apesar de referir-se à cessão temporária, posteriormente, afirma que haveria venda do direito de uso e gozo.

³⁵⁴ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*: contratos. 12. ed. rev. e atual. por Regis Fichtner. Rio de Janeiro: Forense, 2006. v. 3.p. 272-273.

Por essa acepção, o conceito de serviço para fins de ISS deveria ser buscado na noção de obrigação de fazer oriunda do Direito Civil. A posição é defendida por inúmeros autores.³⁵⁵

Para Aires F. Barreto, haveria a adoção necessária do conceito de serviço do Direito Privado:

O conceito de serviço tributável, empregado pela CF para discriminar (identificar, demarcar) a esfera de competência dos Municípios, é um conceito de Direito Privado. Assim, é indispensável – para reconhecer-se a precisa configuração dessa competência – verificar o que, segundo o Direito Privado, se compreende no conceito de serviço. É no interior dos lindes desse conceito no Direito Privado que se enclausura a esfera da competência dos Municípios para a tributação dos *serviços de qualquer natureza*, dado que foi por ele que a CF, de modo expresso, a discriminou, identificou e demarcou. Se a competência tributária é outorgada diretamente pela CF – que a discrimina de forma exaustiva, minudente e rígida, atribuindo a cada uma das pessoas políticas faixas privativas de competência – é imperioso concluir-se que os conceitos jurídicos utilizados pelo Texto Magno para definir essas faixas de competência tributária não podem ser alterados pelo legislador infraconstitucional, complementar ou ordinário.³⁵⁶

Como examinado anteriormente, esse não parece um argumento compatível com o ordenamento constitucional pátrio. O afastamento desse argumento não implica considerar que serviço é o que a lei complementar afirma que é, o que também estaria em contrariedade com a Constituição. A questão não se coloca apenas nesses extremos, conforme exposto ao longo da dissertação.

Aires F. Barreto prossegue e defende que esse conceito do Direito Privado deve ser visto a partir da diferenciação entre obrigações de dar e de fazer, que é de extrema relevância para apartar os fatos tributáveis pelos Estados dos tributáveis pelos Municípios. Em seguida, recorre a lições de doutrinadores do Direito Civil para promover a distinção. O ICMS incidiria sobre contratos configuradores de obrigações de dar (mercadoria), ao passo que o

³⁵⁵ Defendendo o serviço como obrigação de fazer, dentre outros: MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008; CASQUET, Pedro. *O conceito de serviço e a constituição brasileira*. São Paulo: Almedina, 2014; BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009; ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. ISS. Normas Constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. *Leasing financeiro: análise da incidência*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, n. 122, p. 120-131, nov. 2005; COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. E-book. p. 639; PRATA, Gabriel Magalhães Borges. *Interpretação dos conceitos empregados nas normas de competência tributária: aspectos fundamentais*. 2010. 226 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Disponível em: < http://www.sapientia.pucsp.br/tde_arquivos/9/TDE-2010-10-22T12:45:35Z-10117/Publico/Gabriel%20Magalhaes%20Borges%20Prata.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2015, p. 177-178.

³⁵⁶ BARRETO, Aires F. Op. cit. p. 33.

ISS incidiria sobre obrigações de fazer. O serviço demandaria uma obrigação de fazer, logo, apenas pode incidir ISS onde haja obrigação de fazer.³⁵⁷

José Eduardo Soares de Melo também defende que o conceito de serviço corresponda a uma obrigação de fazer:

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a “serviço”, mas a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado. 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, confrontando com os âmbitos do IPI e do ICMS. Essa espécie de obrigação (*fazer*) não possui definição e características próprias, configurando-se de modo negativo à outra espécie de obrigação (*dar*) [...]³⁵⁸

Vê-se que utiliza o argumento de que o Direito Tributário seria de sobreposição, o que indica ideia de império do Direito Privado, que não merece acolhimento, conforme se sustenta no presente trabalho.

Além disso, afirma que a obrigação de fazer não possui características próprias, apontando que teria caráter meramente negativo à obrigação de dar.³⁵⁹ A classificação tradicional das obrigações em obrigações de dar e obrigações de fazer será aprofundada em tópico posterior, motivo pelo qual, por ora, deixa-se de comentar.

Em sentido semelhante, Pedro Casquet sustenta que a fonte adequada para encontrar o conceito constitucional de serviço é o Direito Privado, na ideia de obrigação de fazer, enriquecida por sua oposição à obrigação de dar.³⁶⁰

Em texto sobre a tributação do *leasing*, Humberto Ávila assevera que as regras atributivas de competência tributária incorporam os conceitos existentes no direito infraconstitucional pré-constitucional. Esses conceitos seriam alçados ao nível constitucional, não podendo ser modificados pelo legislador infraconstitucional posterior à Constituição.³⁶¹ A Constituição ao empregar o vocábulo *serviços* teria incorporado o conceito infraconstitucional anterior de obrigação de fazer, cujo núcleo semântico é o esforço humano empreendido em

³⁵⁷ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 43-45.

³⁵⁸ ISS: aspectos teóricos e práticos. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 37.

³⁵⁹ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 37-38.

³⁶⁰ CASQUET, Pedro. *O conceito de serviço e a constituição brasileira*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 96-98.

³⁶¹ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. ISS. Normas Constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. *Leasing financeiro: análise da incidência*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, n. 122, p. 120-131, nov. 2005. p. 123.

benefício de outrem.³⁶² O conceito de serviço somente poderia ser uma obrigação de fazer, já que o poder para tributar a venda de bens atribuída aos Estados seria uma obrigação de dar. Não poderia haver coincidência conceitual. Assim, o conceito constitucional de serviço tributável pelo ISS não poderia englobar a venda de mercadorias nem as operações financeiras, tributáveis pela União.³⁶³

A ideia seria suscetível de críticas conforme se já se expôs ao longo do trabalho. Não se pode pensar numa incorporação tal como uma recepção e constitucionalização de um conceito prévio. Isso é questionável e poderia induzir à ideia de cristalização desse conceito.

No entanto, em trabalho mais aprofundado, a concepção é esclarecida. O autor expõe a possibilidade de construção de diversos conceitos em competência tributária, que podem ser de natureza ordinária ou técnica, ressaltando a importância da teoria da argumentação na complementação do processo.³⁶⁴ Por ter a Constituição empregado “mercadorias” para atribuir competência aos Estados, incumbiria aos mesmos tributar a venda de mercadorias (obrigações de dar). Logo, somente seria possível que serviço seja concebido como uma obrigação de fazer.³⁶⁵ Salieta, assim, que a adoção do conceito de obrigação de fazer representa opção interpretativa que é mais suportada pelos subprincípios do Estado de Direito, que prestigia a consistência do sistema, com previsibilidade e estabilidade das relações jurídicas, mantendo o conceito de serviço tradicionalmente aceito.³⁶⁶ Seria opção preferível ao conceito econômico, que estaria ligado ao interesse arrecadatório.

Aquiesce-se ao argumento de que não é possível justificar um conceito mais amplo apenas pela necessidade de arrecadar. Porém, a aceção econômica - ao menos como bem imaterial - não é fundada nesse argumento, conforme visto. Por fim, relevante a observação da coerência de toda uma tradição jurídica, centrada sob precedentes que possuem também o papel de informar as relações jurídico-sociais.

Regina Helena Costa entende que o conceito precisa ser buscado no Direito Privado. O Código Civil de 2002 ao prever no art. 593 e 594 que a prestação de serviço é toda espécie

³⁶² ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. ISS. Normas Constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. *Leasing financeiro: análise da incidência. Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 122, p. 120-131, nov. 2005. p. 124.

³⁶³ *Ibidem*. p. 122-123.

³⁶⁴ *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 268.

³⁶⁵ *Ibidem*. p. 263.

³⁶⁶ *Ibidem*. p. 270-271.

de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, contratada mediante retribuição (no caso, não sujeita a leis trabalhistas ou a lei especiais) traria a noção de obrigação de fazer.³⁶⁷

É preciso ter cautela ao efetuar tal conexão. O conceito de serviço tributável pelo ISS não se confunde com o contrato de prestação de serviços.³⁶⁸ Apesar de a autora não afirmar isso, é importante realizar a advertência. Conforme exposto, na opinião de outros autores, o conceito de serviço deveria ser buscado na ideia de obrigação de fazer, porém não afirmam que é o encontrado ou o equivalente ao contrato de prestação de serviços, previsto pelo Código Civil de 2002. A prestação de serviços não necessariamente é explorada por intermédio do contrato de prestação de serviços. O contrato de transporte (na competência do ISS, o transporte intramunicipal) está incluído no conceito constitucional de serviço, porém é diverso do contrato de prestação de serviços. Além disso, seria possível pensar em inúmeras atividades em que há obrigação de fazer não necessariamente instrumentalizadas em contrato de prestação de serviços, por exemplo, a atividade de corretagem (contrato de corretagem) a de estacionamento (contrato de depósito). Então, o conceito do Direito Privado não coincide com a atividade submetida ao contrato de prestação de serviços, inclusive, porque a regulação no código não é reveladora, em que consta que toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição. Logo, não resta aprofundada a noção de serviço.³⁶⁹

Com base nas opiniões aqui apresentadas, pensa-se que é preciso tratar da distinção entre obrigação de dar e de fazer, tendo como fonte o Direito Civil, de onde os autores extraem o fundamento para o posicionamento. Isso é especialmente relevante porque os opositores apontam falta de precisão na classificação. Diante de uma situação, haveria dificuldade em verificar qual a natureza da obrigação, vez que em uma atividade caminham juntas mais de uma obrigação.³⁷⁰

4.2.2.1 Obrigação de dar vs. Obrigação de fazer no Direito Civil

³⁶⁷ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. E-book. p. 639.

³⁶⁸ Cf. COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Civil: contratos*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, v. 3. E-book. p. 534.

³⁶⁹ Cf. DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 31.

³⁷⁰ Cf. MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*: 2013. 161 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/pt-br.php>>. Acesso em: 27 out. 2015. p. 63.

O Direito Civil Brasileiro inspirou-se na tradição do Direito Romano³⁷¹ quanto ao conteúdo das obrigações, expondo que podem envolver um dar, um fazer ou um não fazer. O legislador brasileiro – seja no Código Civil de 1916, seja no Código Civil de 2002 – previu quanto ao objeto: obrigações de dar (coisa certa e incerta), de fazer e de não fazer.

O objeto da obrigação é aquilo que o devedor se compromete a fornecer e o credor tem o direito de exigir, ou seja, a prestação devida. Em relação ao seu objeto (prestação), as obrigações classificam-se em: positivas ou por ação (executar uma prestação, uma conduta) e negativas ou por omissão (abster-se de uma conduta). Pode-se dizer que as obrigações negativas consistem em um não fazer, opondo-se às obrigações positivas, que exigem uma conduta, um fazer. Assim, de um lado, as obrigações negativas (ou de não fazer), de outro lado, as obrigações positivas (ou de fazer *em sentido amplo*). O que nos interessa são as obrigações positivas. Dentre as obrigações positivas (ou de ação ou de fazer *em sentido amplo*), há as obrigações de dar e as obrigações de fazer (*em sentido estrito*).

A obrigação de dar é aquela cuja prestação consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, qualquer que seja o título. Pode envolver a constituição de um direito real (venda, doação, etc.), a concessão de uso (empréstimo, locação) ou a restituição ao dono.³⁷² Há quem afirme que as obrigações de dar (por alguns denominadas de prestações de coisa) supõem um bem já existente.³⁷³ A obrigação de dar pode ser de coisa certa (corpo certo e determinado) ou de coisa incerta (indicada ao menos pelo gênero e pela quantidade, sendo assim indeterminada em certo grau). Diferentemente, a obrigação de fazer compreenderia prestações distintas da entrega de uma coisa, por alguns denominadas de prestações de fato,³⁷⁴ abrangendo várias modalidades de atos, que podem ser de ordem física ou psíquica.

Há quem afirme que toda obrigação seria, em essência, um *facere*, ou seja, em toda a obrigação de dar haveria um fazer; o devedor ao entregar uma coisa estaria, em última

³⁷¹ O Direito Romano previa a classificação das obrigações em *dare*, *facere* e *praestare*. A primeira seria a obrigação de dar; a segunda, em um sentido mais amplo, obrigação de fazer e não fazer; quanto à terceira, para intensa divergência sobre sua extensão, havendo quem se manifeste por um caráter dúplice, outros que teria relação com às ações *ex delicto*, por fim, há quem espouse a posição do ato tendente a indenizar o dano causado. O Direito Brasileiro teria se afastado parcialmente do sistema romano no tocante a essa terceira categoria. Cf. MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: direito das obrigações*, 1ª parte. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, v. 4. p. 47-48.

³⁷² SANTOS, J. M. Carvalho. *Código Civil Brasileiro Interpretado: Direito das obrigações*. 2 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937, v. 11. p. 23.

³⁷³ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado: Direito das Obrigações. Obrigações e suas espécies. Fontes e espécies das obrigações*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. v. 22. p. 73.

³⁷⁴ LOPES, Miguel Maria de Serpa. *Curso de Direito Civil: obrigações em geral*. 5. ed. rev. e atual. por José Serpa Santa Maria. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989. v. 2. p. 57.

análise, fazendo algo.³⁷⁵ Não há problema em tal assertiva, desde que se tenha a cautela de estabelecer a diferença comentada de obrigação de fazer em sentido amplo e obrigação de fazer em sentido estrito. A obrigação de dar envolve a entrega, assim, uma conduta, por isso é uma obrigação positiva (ou obrigação de fazer *em sentido amplo*). Porém, a obrigação de dar não se confunde com a obrigação de fazer *em sentido estrito*.

Observe-se que no presente texto, salvo disposição em contrário, ao mencionar *obrigação de fazer* ou *prestação de fazer*, será em *seu sentido estrito*.

O que pode ocorrer é que haja dificuldade em aferir se em uma situação há obrigação de dar ou obrigação de fazer. Comum que se aponte que a distinção entre obrigação de dar e de fazer não constitui algo simples.³⁷⁶ Muitas vezes, as obrigações andam juntas. Na compra e venda, o vendedor tem a obrigação de entregar a coisa (dar) e de responder pela evicção e vícios redibitórios (fazer); na locação, o locador obriga-se à entrega da coisa (dar), devendo garantir ao locatário seu uso pacífico (fazer).³⁷⁷

É possível que se depare com diversas obrigações e muitas vezes de naturezas distintas. A obrigação de guardar e de conservar são obrigações de fazer (além da dimensão de não fazer, dever de abster-se do que possa prejudicar a coisa a ser conservada), às vezes acessórias da obrigação de restituir ou de dar.³⁷⁸ Ao prestar serviços de ensino, uma escola compromete-se também a disponibilizar suas instalações; além da obrigação de fazer, há obrigações de dar. Na locação de bens móveis, também estão presentes obrigações de fazer, afinal, o locador também se obriga a manter o bem em bom estado de uso e a garantir o uso pacífico.

Para Orlado Gomes, a distinção entre obrigação de dar e de fazer deve partir do interesse do credor. Para o autor, nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa

³⁷⁵ SANTOS, J. M. Carvalho. *Código Civil Brasileiro Interpretado*: Direito das Obrigações. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937. v. 11, p. 24; BIRENBAUM, Gustavo. Classificação: obrigações de dar, fazer e não fazer. In: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). *Obrigações: estudos na perspectiva civil-constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 135.

³⁷⁶ LOPES, Miguel Maria de Serpa. *Curso de Direito Civil: obrigações em geral*. 5. ed. rev. e atual. por José Serpa Santa Maria. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989. v. 2, p. 57; PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil: teoria geral das obrigações*. 20. ed. rev. e atual. por Luiz Roldão de Freitas Gomes. Rio de Janeiro: Forense, 2005, v. 2, p. 46; MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: direito das obrigações*, 1ª parte. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. v. 4, p. 48-49. Em sentido diverso, Flávio Tartuce assevera que a obrigação de fazer teria conteúdo completamente diferente da obrigação dar. Traz o seguinte exemplo: se a obrigação é a prestação de um quadro (obra de arte). Se estiver pronto, obrigação de dar; caso seja encomendado (ainda devendo ser pintado), a obrigação é de fazer. *Direito Civil: Direito das Obrigações e responsabilidade civil*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014. v.2. E-book. p. 114.

³⁷⁷ MONTEIRO, Washington de Barros. Op. cit. p. 57.

³⁷⁸ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado: Direito das Obrigações. Obrigações e suas espécies. Fontes e espécies das obrigações*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. v. 22. p. 73-74.

que lhe deve ser entregue, pouco importando a atividade do devedor, ao passo que nas obrigações de fazer, o fim seria o aproveitamento do serviço contratado.³⁷⁹

Carlos Roberto Gonçalves salienta que nas obrigações de dar, o interesse do credor concentra-se no objeto da prestação, sendo irrelevantes as características pessoais ou qualidades do devedor. Nas de fazer, esses predicados são relevantes e decisivos, em especial, se o serviço é medido pelo tempo, gênero ou qualidade.³⁸⁰ Embora possa ocorrer, a maior consideração de qualidades pessoais do devedor parece ser uma diferença de grau reduzido, eis que em inúmeras situações o elemento pessoal inexistirá (serviço de transporte escolar, pintor de parede, contador, dentre outros, salvo haja a consideração de específico profissional). Além do que, por vezes, características do devedor podem ser levadas em consideração mesmo quando não se esteja perante uma obrigação de fazer, mas sim de dar. Por exemplo, uma pessoa que deseja comprar determinado “aparelho celular”. Ainda que esteja disponível em diversos “estabelecimentos”, possível que o comprador opte por adquirir de um específico, que, muito embora não tenha o melhor preço, apresente melhor atendimento, tenham histórico em casos de defeitos com os produtos que vende, dentre outros fatores. Apesar disso tudo, a prestação principal é a entrega da coisa, logo, obrigação de dar.

Não obstante seja um ponto comumente apontado,³⁸¹ pensa-se que também não há que apresentar como diferença que na obrigação de dar cabe execução específica e na de fazer não. Com o inadimplemento da obrigação de fazer, nem sempre há a necessária conversão em perdas e danos, por exemplo, a situação prevista no art. 466-A do Código de Processo Civil (CPC/1973), de prestar declaração de vontade, ou então, as situações em que se trazem medidas para a obtenção de tutela específica ou de resultado equivalente (art. 461 do CPC/1973). Esse aspecto vem sendo relativizado com o tempo e não parece ser um ponto distintivo relevante, uma vez que a tendência é a execução específica também nas obrigações de fazer.³⁸²

Outro critério de distinção que é apontado consiste em verificar se o dar é mera consequência ou não do fazer. Se o devedor tem de dar a coisa, porém sem fazê-la

³⁷⁹ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 16. ed. rev. atual. e aum. de acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 48.

³⁸⁰ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro: teoria geral das obrigações*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 2. p. 57.

³⁸¹ A título de exemplo, Cf. MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: direito das obrigações*, 1ª parte. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. v. 4. p. 88.

³⁸² Cf. BIRENBAUM, Gustavo. Classificação: obrigações de dar, fazer e não fazer. In: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). *Obrigações: estudos na perspectiva civil-constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 124.

previamente, a obrigação é dar. Se primeiro tem de confeccionar a coisa, para depois entregá-la, a de dar seria mero corolário. Logo, a obrigação seria de fazer.³⁸³ Nesse sentido, cumpre trazer lição 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 o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer.³⁸⁴

Muitas vezes as obrigações não são “puras”, por assim dizer, misturando-se prestações de fazer e de dar e sem que uma seja mera consequência da outra ou que se possa saber o interesse do credor. Comumente, cita-se o caso da empreitada (mista) em que o empreiteiro compromete-se a executar a obra e fornecer os materiais necessários, enfim, a entregar a obra inteira, distinguindo-se, assim, da empreitada de labor, em que se obriga a executar a obra.³⁸⁵ Assim, surgem outros critérios que buscam auxiliar na verificação desses casos mais difíceis.

Orlando Gomes aponta que a solução seria verificar a preponderância.³⁸⁶ Em linha semelhante, Gustavo Birenbaum propõe que em casos difíceis, deve-se verificar o que é preponderante na prestação, o aspecto de dar ou o de fazer. Para verificar a preponderância, sugere os parâmetros da relação acessório-principal ou o objetivo visado pelas partes. Se não for suficiente, sugere a cisão das obrigações, aplicando o regime pertinente a cada uma.³⁸⁷

Após comentar alguns critérios como a posição de principal ou acessória ou o valor econômico das prestações, Washington de Barros Monteiro rechaça-os, preferindo a posição de que, para os casos difíceis, a melhor solução é reconhecer a existência de duas obrigações distintas, uma de dar e outra de fazer.³⁸⁸

³⁸³ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro: teoria geral das obrigações*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, v. 2. p. 57; BIRENBAUM, Gustavo. Classificação: obrigações de dar, fazer e não fazer. In: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). *Obrigações: estudos na perspectiva civil-constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 135.

³⁸⁴ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: direito das obrigações*, 1ª parte. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, v. 4. p. 87.

³⁸⁵ *Ibidem*. p. 88.

³⁸⁶ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 16. ed. rev. atual. e aum. de acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 48.

³⁸⁷ BIRENBAUM, Gustavo. *Op. cit.* p. 135.

³⁸⁸ MONTEIRO, Washington de Barros. *Op. cit.* p. 89.

4.2.3 Fruição de bens

Robinson Sakiyama Barreirinhas não se coloca como adepto do conceito de serviço do Direito Privado (obrigação de fazer) nem do conceito econômico (circulação de bem imaterial).³⁸⁹ Ele propõe que o serviço refira-se de forma genérica à fruição de bens. Bem significando objeto de direito, abrangendo as coisas corpóreas e as incorpóreas (intangíveis) e fruição entendida como tirar proveito do bem.³⁹⁰

Aprofundando sua proposta, não é qualquer fruição de bens. A partir de exemplos, confrontando situações em que seja discutível a existência de mercadoria ou de serviços, afirma que são bem próximos, já que ambos servem às necessidades do interessado. Chega à conclusão de que há serviço quando um prestador possibilita a um tomador a fruição de um bem inexistente. Se o bem preexistir, em princípio, seria hipótese de circulação de mercadoria e não de serviço.³⁹¹

Ocorre que, mesmo para os bens existentes, é possível que se trate de serviço. Analisando a Constituição, conclui que é imperativo lógico que serviços de qualquer natureza alcancem serviços de comunicação e de transporte interestaduais e intermunicipais, sujeitos à tributação pelo ICMS e não pelo ISS, por força da ressalva do art. 156, inciso III.³⁹² Assim, propõe um raciocínio indutivo, analisar o serviço de comunicação para encontrar características que seriam generalizáveis e assim compartilhadas na noção de serviço tributável pelo ISS.

Assevera que se uma pessoa liga para outra, a empresa de telefonia não realiza a comunicação, mas sim coloca a disposição os meios para tanto. Transcreve-se trecho que ilustra o argumento:

[...] a empresa telefônica coloca à disposição do assinante de seus serviços um aparato material consistente de cabos e fios, centrais telefônicas informatizadas, sistemas computadorizados, programas utilizados nesses sistemas, enfim, um conjunto patrimonial complexo e interligado que é ativado no momento em que o sujeito tira o fone do gancho e dica o número de seu amigo.³⁹³

³⁸⁹ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Definição de “serviços” para fins de tributação pelo ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 104, p. 74-87, mai. 2004, p. 80.

³⁹⁰Ibidem. p. 78-81.

³⁹¹Idem.

³⁹²Ibidem. p. 82.

³⁹³Ibidem. p. 82-83.

A comunicação é feita pelos interlocutores que transmitirão os signos linguísticos sonoros um ao outro. A atividade relevante da operadora é colocar os meios para que a comunicação ocorra e não a comunicação em si. Assim, não haveria uma obrigação de fazer imediata, afastando o conceito civilista. Por outro lado, não há circulação econômica, não há movimentação do bem na cadeia produtiva, o que afastaria a aceção econômica. O que há é a disponibilização de meios, a empresa de telefonia disponibiliza, de forma limitada, o seu equipamento (para aquela finalidade específica e durante um tempo específico), o que é considerado serviço por força do que dispõe a Constituição.³⁹⁴

Em seguida, pela leitura do art. 155, §2º, inciso IX, alínea “b” da Constituição, extrai que a Constituição teria reconhecido a grande semelhança entre circulação de mercadorias e fornecimento de serviço. Em verdade, seriam da mesma natureza. A incidência do ICMS sobre o valor total seria uma concretização do compromisso constitucional com a isonomia e com a capacidade contributiva, em que se busca a tributação abrangente para os casos de fornecimento de bens.³⁹⁵

A nosso ver, a conclusão não seria essa. Pressupõe-se que mercadoria e serviço constituam coisas distintas, em razão do sistema de competências tributárias, muito embora seja possível a existência de áreas de potencial conflito de competência. Não se extrai do dispositivo autorização para tributação mais ampla, nem da capacidade contributiva ou da isonomia, uma vez que estaria em desacordo com a competência tributária residual. Ressalte-se que maiores comentários sobre o dispositivo serão feitas em tópico posterior.

Para esse autor, os serviços compreenderiam as situações em que o prestador possibilita ao tomador a fruição de um bem até então inexistente ou, acaso existente, que essa fruição seja limitada. Propõe a seguinte definição:

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.³⁹⁶

³⁹⁴ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Definição de “serviços” para fins de tributação pelo ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 104. p. 74-87, mai. 2004. p. 82-83. Concordando com o argumento: MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*: 2013. 161 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/pt-br.php>>. Acesso em: 27 out. 2015. p. 84-85.

³⁹⁵ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Op. cit. p. 84.

³⁹⁶ Ibidem. p. 86.

Desenvolvendo a noção, traz alguns exemplos que denotariam a aplicação de sua argumentação:

O ensino é serviço, pois o prestador disponibiliza ao tomador um bem que materializa o conhecimento transmitido, seja por sons emitidos, seja por texto escrito em uma lousa ou em uma apostila, durante um determinado período de aulas. O bem não é o próprio conhecimento, já que este depende do esforço racional do tomador do serviço que, ao ouvir a voz do professor, ao ler o que ele escreve, constrói em sua mente o conhecimento almejado. Até porque, se o professor possibilitar a fruição do bem pelo aluno (proferindo uma aula conforme contratada), o serviço terá sido prestado, independentemente de o aluno ter adquirido conhecimento ou não (ele pode ter dormido durante a aula, por exemplo). A projeção de um filme no cinema é serviço, pois o prestador possibilita a fruição das imagens e dos sons (bem) que satisfarão o tomador durante o período da sessão. Não basta o trabalho do operador do equipamento projetor, é preciso que se admita o espectador no recinto, disponibilize-se assento adequado, garanta-se o silêncio e a iluminação própria no ambiente etc. para que o tomador possa fruir o bem pelo que concordou pagar. A aquisição dos direitos de apresentação do filme pelo prestador e eventual fruição desse direito pelo espectador é assunto que foge ao interesse da tributação, de maneira que mesmo que o prestador não tenha adquirido regularmente os direitos de exibição, haverá prestação de serviço. Uma pensão presta serviço, pois possibilita a fruição do bem (quartos em seu prédio, suas instalações, camas, lençóis etc.) pelo tomador durante o período de sua estadia. Não cabe aqui que o tomador remunera o hotel por “fazer” a limpeza e manutenção do bem, já que o que interessa ao tomador é a utilização do quarto limpo e arrumado, e não a limpeza e arrumação em si. A locação de um guindaste é serviço, para fins de tributação pelo ISS, já que o prestador possibilita a fruição de tal bem pelo tomador por um determinado período. A natureza do serviço é a mesma daquele prestado pelas empresas de telefonia (e que a Constituição define como serviço) ao disponibilizarem seus equipamentos aos assinantes das linhas, e é a mesma do serviço prestado pela pensão, que disponibiliza um quarto ao viajante.³⁹⁷

De acordo com o escopo deste trabalho, não cabe discorrer sobre o que consiste a comunicação, o que demandaria extenso aprofundamento. Porém, é importante trazer algumas considerações, na medida em que a comunicação é considerada um serviço e isso pode auxiliar na compreensão do conceito constitucional de serviço para fins do ISS, conforme anotado pelo referido autor. Ademais, é relevante na análise da concepção do serviço enquanto fruição de bens (fruição limitada de um bem existente), em que se fez referência explícita ao serviço de comunicação como fundamento a sustentar a proposta.

André Mendes Moreira e Alice Gontijo Santos Teixeira afirmam que o núcleo do processo de comunicação compreende a emissão de uma mensagem de um emissor para um receptor, por intermédio de um canal pela qual é transmitida.³⁹⁸ Para fins tributários, não

³⁹⁷ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Definição de “serviços” para fins de tributação pelo ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 104, p. 74-87, mai. 2004, p. 86-87.

³⁹⁸ MOREIRA, André Mendes; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wpengine.netdna-cdn.com/wp->

interessa a simples ocorrência da comunicação, mas a efetiva prestação do serviço de comunicação. A nota caracterizadora está no domínio e exploração de um canal de comunicação.³⁹⁹ Para essa exploração, não basta a mera disponibilização do canal, devendo ser operacionalizado “[...] um sistema de transporte (canal) para transmitir a mensagem de um ponto A para um ponto B, distantes entre si. São sistemas de transporte, ou seja, canais de comunicação, as redes de telefonia, de televisão e de rádio, por exemplo.”⁴⁰⁰ Logo, não haveria mera disponibilização de um canal (obrigação de dar), mas sim essa operacionalização de um canal voltado a transmitir a mensagem (obrigação de fazer). No caso da telecomunicação, o canal através do qual a mensagem é transmitida necessariamente é um processo eletromagnético (art. 60, §1º da Lei n. 9.472/1997).

Para esses autores, a mera disponibilização de um canal configura locação e não prestação de serviço de comunicação, tal como a mera locação de um veículo não configura serviço de transporte. Afirmam que: “Tal como no serviço de transporte, o prestador se obriga com o resultado da entrega; no caso do transporte, de um bem ou mercadoria, no caso da comunicação, de uma mensagem.”⁴⁰¹

Parece que a compreensão mais adequada do serviço de comunicação está com esses autores. A efetiva prestação não se satisfaz com a disponibilização de meios, demandando a operacionalização de um canal. Ao ser realizada uma ligação telefônica, não haveria mera disponibilização de meios, mas sim a efetiva a operacionalização desse canal com o objetivo de transmitir uma mensagem.

De fato, um bom ponto é realizar a conexão com a atividade de transporte, que de acordo com expressa previsão constitucional também é serviço. A locação de um automóvel distingue-se de um serviço de transporte (no caso de transporte de pessoas, por exemplo, táxi ou *Uber*). No transporte, é o transportador que é responsável pela condução do veículo. Diferentemente, ao se locar um automóvel, a responsabilidade é do locatário. Comentando sobre a competência tributária para os serviços de transporte, Pontes de Miranda aduziu o seguinte:

content/uploads/2014/12/A-PUBLICIDADE-E-PROPAGANDA-E-AS-FRONTTEIRAS-ENTRE-ISSQN-E-ICMS.pdf >. Acesso em: 08 nov. 2015. p. 8.

³⁹⁹ MOREIRA, André Mendes; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2014/12/A-PUBLICIDADE-E-PROPAGANDA-E-AS-FRONTTEIRAS-ENTRE-ISSQN-E-ICMS.pdf>>. Acesso em: 08 nov. 2015. p. 8.

⁴⁰⁰Ibidem. p. 9.

⁴⁰¹Ibidem. p. 10.

Os *serviços de transporte* são quaisquer serviços com que se desloca, em serviço, qualquer objeto (sólido, líquido ou gasoso ou simplesmente de conteúdo de energia) ou pessoas. Supõe-se que se trate de *serviço*, e não de *ato exclusivamente do interesse do próprio transportador*, como se é do próprio motorista, ou do dono do veículo, que não o vai incluir em bens de venda ou de outro negócio jurídico. Aí, não se *serve*, de modo que não há serviço. O transporte de pessoa passa a ser serviço desde que seja para outrem, com ou sem contraprestação (transporte de serviço para sociedade de caridade). O transporte de um, dois ou mais pessoas, gratuito, e ocasional, não é serviço de transporte.⁴⁰²

Dessa forma, prefere-se não adotar a aceção de serviço enquanto fruição limitada de um bem já existente. Quanto à questão de fruição de um bem inexistente, aproxima-se da noção de serviço como obrigação de fazer.

4.2.4 Atividade fornecida no mercado de consumo

O conceito de serviço previsto pelo Código de Defesa do Consumidor (CDC) está relacionado à configuração de uma relação de consumo entre fornecedor e consumidor, demandando o aprofundamento dos sujeitos dessa relação.⁴⁰³ Para se ter uma relação de consumo, é necessária a presença do consumidor e do fornecedor, faltando qualquer desses elementos, não haverá relação de consumo. Diz-se que são relacionais, dependendo um do outro.⁴⁰⁴ O art. 3º traz uma definição do que seria serviço: qualquer atividade fornecida no mercado de consumo mediante remuneração, salvo as de natureza trabalhista. Diferencia-se do conceito de produto, que seria qualquer bem, móvel ou imóvel, material ou imaterial. Cabe trazer algumas considerações sobre o conceito de serviço extraível do CDC.

Consumidor é toda pessoa – física ou jurídica ou coletividade de pessoas – que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final (art. 2º). O que se entende como destinatário final é objeto de controvérsia. Sabe-se que destinatário final é aquele que retira o bem ou serviço da cadeia produtiva. Se utilizar o bem como intermediário no ciclo de

⁴⁰² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967*: com a Emenda n. 1, de 1969. Rio de Janeiro: Forense, 1987. v. 2. p. 484.

⁴⁰³ “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.

§ 1º Produto é qualquer bem, móvel ou imóvel, material ou imaterial.

§ 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.”

⁴⁰⁴ GARCIA, Leonardo de Medeiros. *Direito do consumidor*: código comentado e jurisprudência. 7. ed. Niterói: Impetus, 2011. p. 30.

produção, não será considerado consumidor, por exemplo, quando uma concessionária adquire o automóvel da montadora como intermediária para posterior venda ao consumidor.⁴⁰⁵ Por outro lado, se uma pessoa física adquire um imóvel de uma concessionária para seu uso próprio é considerada destinatária final. A dúvida é quando adquire como o produto ou serviço para utilizar como fator de produção ou uso profissional.

É forte a doutrina finalista que defende que o destinatário final é o destinatário fático e econômico do serviço, ou seja, aquele que coloca certo fim na cadeia produtiva. Não basta ser o destinatário fático do produto, retirando da cadeia de produção. O destinatário final não pode abranger a situação do serviço que seja adquirido para uso profissional ou que seja transformado ou incluído na atividade empresarial para oferecê-lo ao seu cliente.⁴⁰⁶ O CDC busca a proteção especial de um grupo da sociedade que é mais vulnerável, não alcançado as situações de uso profissional ou de fator de produção, sob pena de gerar um desequilíbrio injustificado. Assim, o consumidor seria o não profissional, aquele que adquire ou utiliza o produto com fins pessoais ou de sua família. A concepção tornaria muito difícil o reconhecimento de pessoa jurídica como consumidora, porquanto, ainda que indiretamente, os produtos e serviços adquiridos são utilizados na atividade de pessoa jurídica.⁴⁰⁷ Isso seria problemático, eis que o CDC expressamente abriu a possibilidade de que pessoa jurídica seja considerada como consumidora.

Há posição diversa que defende uma posição denominada maximalista, o destinatário final seria o destinatário fático, pouco importando a finalidade da aquisição ou do uso do bem ou serviço. Logo, aceção bem mais ampla que a anterior. “Os maximalistas veem nas normas do CDC o novo regulamento do mercado de consumo brasileiro, e não normas orientadas para proteger somente o consumidor não profissional.”⁴⁰⁸

Por fim, haveria o denominado “finalismo aprofundado”, em que se concentra na noção da figura de um consumidor final imediato e de vulnerabilidade. Além das situações de destinatário fático e econômico, seria permitido um abrandamento, ainda que não seja o destinatário econômico, poderia ser qualificado como consumidor, caso se vislumbre

⁴⁰⁵ NUNES, Rizzato. *Comentários ao Código de Defesa do Consumidor*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 170-171.

⁴⁰⁶ MARQUES, Claudia Lima; BENJAMIN, Antonio Herman V.; MIRAGEM, Bruno. *Comentários ao Código de Defesa do Consumidor*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 115-116.

⁴⁰⁷ GARCIA, Leonardo de Medeiros. *Direito do consumidor: código comentado e jurisprudência*. 7. ed. Niterói: Impetus, 2011. p. 13-14.

⁴⁰⁸ MARQUES, Claudia Lima; BENJAMIN, Antonio Herman V.; MIRAGEM, Bruno. Op. cit. p. 116.

situação concreta de vulnerabilidade, por exemplo, pessoa jurídica que irá utilizar o bem ou serviço fora do âmbito de sua especialidade e seja vulnerável.⁴⁰⁹

Rizzatto Nunes defende posição diversa, em que o foco para dirimir os casos conflituosos não seja o uso que se vá a fazer. Dá o exemplo de um professor que compre uma caneta em uma papelaria para uso em suas aulas. Há um uso profissional, porém há uma típica aquisição em um mercado de consumo.⁴¹⁰ O ponto relevante seria verificar se são oferecidos regularmente no mercado de consumo, independentemente do uso e destino que o adquirente lhes vai dar na situação em exame, em consonância com a necessidade de defesa do consumidor preconizada pela Constituição (art. 5º, inciso XXIII e art. 170, inciso V).

Para estabelecer uma relação de consumo, a noção de fornecedor também é relevante. O CDC estabelece que é a pessoa física ou jurídica ou entes despersonalizados que desenvolvem atividades voltadas ao ciclo produtivo e de comercialização de produtos ou prestação de serviços. O fornecedor seria o gênero. Vê-se que é bem amplo, porém parece exigir habitualidade.⁴¹¹ Para ser fornecedor seria necessária a habitualidade na prática de determinada atividade.

Pedro Casquet expressamente rechaça o conceito de serviço do CDC para fins de competência tributária do ISS. Seria amplo em demasia, na medida em que o objetivo do Código era atingir o maior número de atividades e de mercados possíveis para tutelar os hipossuficientes.⁴¹²

No CDC, é expressamente referido que as atividades de crédito e securitária serão consideradas serviços. Ocorre que a Constituição outorgou à União a competência para instituir impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, inciso V). A adoção desse conceito prévio esbarraria no sistema constitucional.

Conforme visto, o CDC parece exigir habitualidade na atividade por aquele que fornece o serviço. Caso o conceito prévio do CDC fosse compatível com a Constituição, isso seria um ponto relevante, porquanto a “habitualidade” não é extraível da Constituição. É um ponto que será comentado posteriormente.

⁴⁰⁹ MARQUES, Claudia Lima; BENJAMIN, Antonio Herman V.; MIRAGEM, Bruno. *Comentários ao Código de Defesa do Consumidor*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 117.

⁴¹⁰ NUNES, Rizzatto. *Comentários ao Código de Defesa do Consumidor*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 175-176.

⁴¹¹ MARQUES, Claudia Lima; BENJAMIN, Antonio Herman V.; MIRAGEM, Bruno. Op. cit. p. 179.

⁴¹² CASQUET, Pedro. *O conceito de serviço e a constituição brasileira*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 95.

A configuração de uma relação de consumo, com a exigência de consumidor e fornecedor, não parece compatível, em especial, se levar em conta a necessidade de configuração do consumidor a partir da noção de destinatário fático e econômico do serviço, ainda que com grau de mitigação.

Por outro lado, a exclusão das relações trabalhistas parece ser um bom ponto, conforme será exposto adiante.

Portanto, o conceito que se extrai do CDC parece ser incompatível com o sistema constitucional tributário, não podendo ser empregado pela Constituição para atribuir aos Municípios a competência relativa ao art. 156, inciso III.

4.2.5 Conclusão do conceito prévio

Dos conceitos prévios apresentados, o serviço como obrigação de fazer é o mais adequado, não havendo incompatibilidade com a Constituição. Ademais, a aceção valoriza a tradição jurídica pátria, consistente na concepção do serviço como obrigação de fazer,⁴¹³ compartilhada pela maioria da doutrina e pelos precedentes do Supremo Tribunal Federal, embora este tenha oscilado no julgamento do *leasing*.

Passa-se a aprofundar o serviço como obrigação de fazer.

Cumprе lembrar que as obrigações classificam-se em: positivas ou por ação (executar uma prestação, uma conduta) e negativas ou por omissão (abster-se de uma conduta). Dentre as obrigações positivas (ou de ação), há as obrigações de dar e as obrigações de fazer (*em sentido estrito*). Então, ao se referir às obrigações de fazer, trata-se das obrigações positivas que não constituem obrigações de dar. A obrigação de dar é aquela cuja prestação consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, qualquer que seja o título. Diferentemente, a obrigação de fazer consistiria em prestações distintas da entrega de uma coisa, que podem envolver várias modalidades de atos, de ordem física ou psíquica.

⁴¹³ Nesse sentido: ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 270-271; PRATA, Gabriel Magalhães Borges. *Interpretação dos conceitos empregados nas normas de competência tributária: aspectos fundamentais*. 2010. 226 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Disponível em: http://www.sapientia.pucsp.br/tde_arquivos/9/TDE-2010-10-22T12:45:35Z-10117/Publico/Gabriel%20Magalhaes%20Borges%20Prata.pdf. Acesso em: 19 ago. 2015. p. 155-156.

Então, excluída a noção de entrega de uma coisa, a prestação de fazer (em sentido estrito) traz a noção de comportamento (humano), envolvendo, em maior ou menor grau, esforço intelectual e físico.⁴¹⁴ Saliente-se que está presente mesmo na situação de máquinas ou computadores que são operados por seres humanos, até mesmo se pertinente a uma atividade automática, pré-programada (ex. caixa eletrônico que fornecesse dinheiro ao correntista com base numa sequência pré-programada).⁴¹⁵ A prestação de fazer pode envolver o emprego de materiais e de equipamentos, isso não interfere, em princípio, na ideia de prestação de fazer.⁴¹⁶ Pode ser um serviço que seja feito com auxílio de um *software* ou com emprego de um veículo ou com a utilização de um instrumento (como o médico clínico que utiliza um estetoscópio), enfim, as possibilidades são extensas.⁴¹⁷ A discussão que se pode colocar é sobre a natureza da prestação a depender do caso, como pode ocorrer se houver o fornecimento de bens; aí seria necessário verificar a natureza da obrigação principal.

Outro ponto importante é que com base na noção de serviço como obrigação (de fazer), a própria ideia de serviço já exige que seja em favor de outrem, como se dá quando se cogita de obrigação, de que tipo for. O ISS somente pode incidir se houver prestação de serviço a outrem, exigem-se duas figuras nessa relação: prestador e tomador. Assim, está-se diante de uma prestação. Isso já exclui a possibilidade de “serviço” em benefício próprio. Para esse fim, Aires F. Barreto expõe o seguinte:

O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho “para si mesmo”, não o é afirmar-se que se prestou serviço “a si próprio”. Em outras palavras, pode haver trabalho, sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica”. 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.⁴¹⁸

Além disso, as atividades em benefício próprio não podem ser tributadas pelo ISS em razão da capacidade contributiva. Embora seja aprofundada ao se tecer considerações sobre o sistema constitucional, cumpre destacar que a partir do princípio da capacidade contributiva, exige-se que a prestação seja em favor de outra pessoa, sob pena de faltar manifestação de

⁴¹⁴ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 287-288.

⁴¹⁵ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 146.

⁴¹⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. Op. cit. p. 282.

⁴¹⁷ Ibidem. p. 289.

⁴¹⁸ BARRETO, Aires F. Op. cit. p. 29.

riqueza tributável. Faltaria a onerosidade no trabalho para si mesmo.⁴¹⁹ Marcelo Caron Baptista pontua que ainda que um trabalho realizado a si próprio possa revelar um proveito econômico, está fora do alcance do ISS, não constituindo riqueza economicamente avaliável para o ISS.⁴²⁰ Parece um ponto de relativa convergência a exigência de que deva ser dirigido a outrem, mesmo para aos que não defendem o serviço como obrigação de fazer.⁴²¹

A prestação de fazer em favor de outrem está relacionada à geração de um benefício ou utilidade. Em que pese haja quem afirme que a prestação deva produzir utilidade (de qualquer natureza, material ou imaterial),⁴²² a nosso ver, é preferível expor que o comportamento do prestador tende a propiciar um benefício ao tomador, porém, não exigindo o efetivo benefício para a incidência do ISS. Marcelo Caron Baptista expõe de forma didática:

Veja-se o exemplo de quem contrata uma prestação de serviço de sua residência e, quando da sua realização, verifica que, ao invés de um benefício, o resultado foi completamente diverso, porque a nova cor do imóvel choca a todos e implica a sua desvalorização. Nem por isso, para efeitos civis e tributários, deixa de haver prestação de serviço. O pintor terá cumprido com sua obrigação contratual e o ISS incidirá sem qualquer impedimento.⁴²³

Então, o efetivo benefício é alheio ao âmbito tributário.

Além disso, é importante destacar que muitas vezes, em um contrato, há tanto obrigações de dar quanto de fazer. Há alguns critérios propostos para a distinção, como o do interesse do credor, que a nosso ver, não é muito seguro, eis que pode dar margem a um subjetivismo e incerteza, sugerindo que possa variar conforme o credor, ainda que envolvendo contratos iguais. Outro critério de distinção é verificar se o dar é mera consequência ou não do fazer. Esse critério propõe que, se o devedor tem de dar a coisa, porém sem fazê-la previamente, a obrigação seria de dar. Se primeiro tem de confeccionar a coisa, para depois entregá-la, a de dar seria mero corolário, logo, a obrigação seria de fazer. Esse critério pode auxiliar, porém é preciso ter cuidado, eis que pode trazer confusão, dando a entender que o ato final seria desimportante, o que não é correto, eis que possível que o principal seja posterior ao secundário. Por exemplo, no caso de aquisição de um livro diretamente em uma gráfica, que o imprime “na hora”. O objeto não existia (embora existisse o “arquivo”), teve de

⁴¹⁹ Nesse sentido: BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 29-30; CASQUET, Pedro. *O conceito de serviço e a constituição brasileira*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 89; JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985. p. 78.

⁴²⁰ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 255.

⁴²¹ Cf. MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 27. Para o autor, não existe serviço a si próprio, vez que não haveria circulação econômica.

⁴²² JUSTEN FILHO, Marçal. Op. cit. p. 77; 81-82.

⁴²³ BAPTISTA, Marcelo Caron. Op. cit. p. 255-256.

ser impresso, mas a obrigação principal permanece sendo a entrega do livro (a título de venda).

Cumpra abrir um parêntese para afirmar que é perfeitamente possível que a obrigação de fazer apresente-se sem um “produto materializado”. Por exemplo, uma pessoa que contrata outrem para realizar sua segurança pessoal. Nessa relação contratual, não há propriamente um bem materializado, embora haja atividades que são realizadas para gerar um benefício (bem estar e segurança).

Voltando à distinção entre as obrigações de dar e de fazer, a proposta que se apresenta é verificar qual é a prestação principal e quais são as prestações acessórias. É preciso verificar qual a prestação principal, para que se possa afirmar que o contrato envolve prestação de fazer.

Aproxima-se da noção exposta pelos autores que defendem que é preciso verificar a prestação-fim e a prestação-meio.⁴²⁴ Porém, isso deve ser visto dentro do contrato, não sendo caso de verificar a pessoa que exerce a atividade. Constatando a prestação-fim do contrato, sabe-se que os demais atos relacionados a tal comportamento são prestações-meio para a sua realização.⁴²⁵ Na compra e venda de um bem móvel, a prestação principal é a obrigação de entregar a coisa e realizar a tradição, transmitindo o direito de propriedade (obrigação de dar). Os deveres de responder pela evicção e vícios redibitórios (obrigações de fazer) constituem meros “meios” ou “consequências” ou prestações acessórias, não tendo a autonomia necessária para estarem sujeitos à tributação pelo ISS. Ressalte-se que a ideia de prestação principal (ou prestação-fim) não se confunde com prestação final.

Por exemplo, no caso de encomendas de camisas a um alfaiate. O alfaiate tira as medidas, utiliza um tecido e confecciona as camisas. Ao final, o alfaiate entrega as camisas ao contratante. Então, há a obrigação de fazer (“confeccionar as camisas”) e a obrigação de dar (“entregar as camisas”). É preciso verificar a prestação principal. A prestação principal é a confecção mediante encomenda, ou seja, o desenvolvimento personalizado das camisas. A prestação de entregar não é a principal, ainda que seja o ato final.⁴²⁶

Há posicionamento que sustenta que o ISS não poderia incidir sobre os serviços-meio, “[...] os quais se prestam à final realização de fato correspondente à descrição constante em outra norma de competência, diversa daquela advinda da interpretação do art. 156, III,

⁴²⁴ Cf. CASQUET, Pedro. *O conceito de serviço e a constituição brasileira*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 101-103; MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 39.

⁴²⁵ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 284.

⁴²⁶ *Ibidem*. p. 284-285.

CRFB.”⁴²⁷ Assim, somente “poderão ser tributados pelo ISSQN os serviços que são um fim-em-si-mesmo e não aqueles prestados como meio de realização de outro fato, já albergado pela descrição de diversa norma de competência (atividade-meio) [...]”.⁴²⁸ Cita-se o exemplo das instituições financeiras, em que não poderia haver tributação pelo ISS das atividades que seriam acessórias ou meios (como por exemplo, a administração de fundos), necessárias à atividade-fim, que é a operação de crédito.⁴²⁹

Essa ideia não se confunde com o que se expôs sobre prestação principal (ou fim). A nosso ver, a ótica de prestação-fim deve ser a de um contrato e não levando em conta outras relações. Em um contrato, diante de prestações de diversas naturezas, é necessário saber qual é a principal. Então, não é que se veja a relação de meio e fim em relação às atividades que a pessoa exerce. A prestação-fim (ou principal) tem por escopo verificar o que é principal em uma relação jurídica contratual.

Quanto à instituição financeira, pode ser remunerada pelos serviços prestados aos clientes através de tarifas (tarifa bancária). Com a previsão na lei complementar (item 15 com seus subitens), não há incompatibilidade com a Constituição, podendo haver a incidência do ISS sobre essas atividades denominadas acessórias da entidade. Nesse sentido, Marcelo Caron Baptista assevera que:

Disso se extrai que cada um dos comportamentos praticados pelas instituições financeiras deve ser analisado em face do contrato do qual emana, para que se chegue à natureza jurídica da prestação-fim pactuada pelas partes e, assim, desvendada a incidência ou não da norma tributária do ISS. Mencione-se, ainda, por oportuno, que as instituições financeiras em geral costumam cobrar, isoladamente, por serviços prestados aos seus clientes, independentemente do fim visado. A abertura de uma conta corrente bancária, por exemplo, pode ser objeto de preço determinado, seja ela destinada a acolher um simples depósito de numerário ou para viabilizar um serviço de cobrança de títulos, como pode ser necessária para a realização de uma operação de crédito.⁴³⁰

Assim, havendo remuneração pela prestação de serviços (por exemplo, o serviço de sustação de cheque ou a cobrança de títulos), não há que se afirmar que seria meramente acessória à atividade-fim da entidade, impedindo a tributação pelo ISS. Ainda que na

⁴²⁷ MASINA, Gustavo. *ISSQN: regras de competência e conflitos tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 73.

⁴²⁸ Idem.

⁴²⁹ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 201-202; MASINA, Gustavo. Op. cit. p. 104-105.

⁴³⁰ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 394-395.

realização de atividade de operação de crédito, o imposto cabível seja o IOF, isso não impede que em serviços prestados, a instituição financeira esteja sujeita ao pagamento do ISS.

Dessa forma, não se extrai da Constituição que para que possa haver a tributação, o serviço constitua a atividade-fim da pessoa que presta. A exigência também inexistente no plano infraconstitucional, porque a lei complementar indica que constitui fato gerador do ISS a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que não seja atividade preponderante do prestador (art. 1º, *caput* da Lei Complementar 116 de 2003).

Assim, deve-se perquirir a prestação principal dentro de uma relação contratual. Se não houver como apontar uma principal e outras que circulem em volta desta principal, é o caso de verificar qual a prestação preponderante, ainda que não seja efetivamente principal, com as outras como meras acessórias. Se não for suficiente, pode-se pensar na cisão das obrigações.

Portanto, com esse aprofundamento do serviço como obrigação de fazer, é possível apontar que a prestação de fazer consiste em um comportamento humano envolvendo esforço intelectual e físico, excluída a noção de entrega de uma coisa, com o objetivo de proporcionar utilidade a outrem. O serviço como obrigação de fazer constitui aspecto básico do conceito constitucional de serviço. Com isso, é possível avançar e verificar o que pode ser complementado pela análise do sistema constitucional.

4.3 Complementação oriunda do sistema constitucional

A partir da noção básica desenvolvida no item anterior, objetiva-se trazer complementações de forma a contribuir para a construção do conceito constitucional de serviço tributável pelo ISS.

4.3.1 Capacidade contributiva: prestação de fazer oriunda de contrato oneroso

Para a construção dos conceitos constitucionais, deve-se ter em conta o que está presente no sistema constitucional. Assim, o princípio da capacidade contributiva exerce especial influência no processo de construção do conceito constitucional de serviço tributável

pelo ISS, à medida que informa a exclusão da prestação de serviço sem remuneração do âmbito deste conceito. Por força do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º da Constituição), exige-se onerosidade, caso contrário, não haverá manifestação de riqueza reveladora de capacidade contributiva.⁴³¹

O serviço precisa ser prestado mediante remuneração. Se não houver, embora possa se enquadrar na ideia de serviço, não o será para fins de tributação, como nos serviços desempenhados por caridade ou amizade. Ainda que haja prestação de fato a terceiro, se não houver remuneração, não pode ser considerado serviço tributável pelo ISS. Em tese, o serviço pode ser avaliado economicamente, estabelecendo o que poderia ter sido cobrado, porém isso não satisfaz a exigência de capacidade contributiva.⁴³² A ótica do caráter oneroso ou gratuito deve ser a do prestador de serviços, uma vez que, havendo serviço, estar-se-á diante de certo proveito econômico para o tomador, que recebe o serviço prestado.⁴³³ Ora, diante de um serviço desempenhado por razão de caridade, o tomador receberá um proveito econômico, mas não haverá onerosidade.

A prestação de fazer tributável deve ser oriunda de um negócio jurídico oneroso, em que ambas as partes auferem vantagens. Por ser tratar de um negócio jurídico oneroso - a prestação de uma das partes envolve a contraprestação da outra - percebe-se que a prestação de fazer pela qual o prestador se obriga perante o tomador é oriunda de um acordo de vontades, ou seja, de um contrato (negócio jurídico bilateral). Todo negócio jurídico oneroso é bilateral.⁴³⁴ O contrário não ocorre, vez que nem todo negócio jurídico bilateral é oneroso, como ocorre com a doação, que é um negócio jurídico bilateral (contrato) e gratuito, tal como o comodato.

O ISS requer uma relação jurídica contratual. O prestador realiza a atividade porque se obrigou contratualmente perante o tomador. O serviço enquanto prestação de um dever jurídico contratual.⁴³⁵ Isso seria também uma decorrência da exigência de remuneração. Se

⁴³¹ Cf. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 59-60; BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 259-260; CASQUET, Pedro. *O conceito de serviço e a constituição brasileira*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 89; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Definição de “serviços” para fins de tributação pelo ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 104, p. 74-87, mai. 2004. p. 85; TOLEDO, José Eduardo Tellini. A reforma tributária de 2008 e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2 ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 563; JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985. p. 96.

⁴³² BAPTISTA, Marcelo Caron. Op. cit. p. 259.

⁴³³ DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 5. ed. São Paulo, LTr, 2006. p. 344.

⁴³⁴ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro: parte geral*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 1. p. 328-329.

⁴³⁵ Cf. BAPTISTA, Marcelo Caron. Op. cit. p. 269-270; JUSTEN FILHO, Marçal. Op. cit. p. 96.

não houver contratação prévia no serviço e vier a ser remunerado, está diante de mera liberalidade do tomador, vez que não se origina de um dever jurídico correspondente a uma relação contratual.⁴³⁶

É preciso apresentar uma observação: exige-se a efetiva prestação, não bastando a prestação em potencial, ou seja, não é suficiente que se celebre um contrato (exemplo, de transporte) sem que haja a efetiva prestação. É uma decorrência da ideia de obrigação de fazer, da realidade e da própria capacidade contributiva. Se não houver a efetiva prestação, não haverá base material para a incidência do imposto. Em hipótese excepcional, com base em fundamentos constitucionais (a título de exemplo, eficiência, simplificação, igualdade na aplicação da lei tributária), é possível que a lei preveja uma medida de praticabilidade (ou praticidade), com a incidência do ISS antes da efetiva prestação. Isso desde que conferida alguma salvaguarda ao contribuinte, como por exemplo, a faculdade de aderir ao regime de antecipação ou permanecer no regime normal. Visou-se apenas trazer como registro, vez que o aprofundamento do tema escapa ao âmbito do trabalho, cabendo repisar que, em princípio, exige-se a efetiva prestação.

Então, a prestação de fazer está relacionada a um contrato oneroso.

Ainda quanto à exigência de onerosidade, não haveria sentido o Estado tributar as prestações de serviços não onerosas, configurando uma interferência excessiva no desenvolvimento das ações dos cidadãos. Tributar tais situações significaria o desestímulo ao trabalho solidário, de caridade, o que vai de encontro ao que orienta a Constituição ao estatuir como objetivos fundamentais da República construir uma sociedade livre, justa e solidária, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.⁴³⁷

Ressalte-se que a caracterização da gratuidade dependerá da análise das circunstâncias da situação específica e com respeito às normas de ordenamento jurídico, sem que haja apenas a “máscara” de gratuidade. Ademais, destaca-se que a exigência de remuneração não demanda intuito lucrativo ao prestar serviço. Para efeitos de ISS, é irrelevante se o prestador tem ou não lucro, o que importa é que tenha ocorrido prestação e que seja remunerada. Objetivar o lucro não é relevante.⁴³⁸ Obter remuneração não é o mesmo que objetivar lucro. Decorre da capacidade contributiva a existência de remuneração, mas não de intuito lucrativo. Logo, o intuito lucrativo não compõe o conceito constitucional de serviço.

⁴³⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 269-270.

⁴³⁷ *Ibidem*. p. 260.

⁴³⁸ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 305.

Por fim, pontue-se que há questões pragmáticas que também são importantes, como por exemplo, presumir a onerosidade na prestação de serviços, o que está em compatibilidade com o ordenamento jurídico, cabendo ao tomador comprovar a gratuidade.⁴³⁹ Outro ponto é que o recebimento do pagamento escapa à exigência de onerosidade. Efetuada a prestação, mesmo se comprovado o não recebimento do preço no prazo acordado, não afasta o dever de pagar o tributo.⁴⁴⁰ Outra questão é que o recebimento da remuneração pode fazer prova da prestação, além de outros elementos, como a nota fiscal, recibo, etc.⁴⁴¹ Essas são questões relevantes, porém que se deixa de aprofundar no trabalho dada a delimitação proposta.

4.3.2 Capacidade contributiva não exige a habitualidade

Há quem defenda que a atividade de prestação de serviços precisaria ser habitual. O serviço esporádico seria aproximado do serviço desinteressado, ou seja, sem denotar a capacidade contributiva.⁴⁴² A habitualidade não se confundiria com preponderância, esta excluída como exigência pela própria lei complementar (art. 1º da Lei Complementar n. 116 de 2003). É possível que realize constantemente a atividade, sendo habitual, mas que não seja sua atividade preponderante.

Em que pese ser um ponto compartilhado por diversos autores, a exigência de habitualidade não parece adequada. Da capacidade contributiva não se exige que quem presta o serviço em uma situação deva ser alguém que habitualmente realize tal atividade. É possível que em uma situação isolada preste o serviço com o objetivo de proporcionar utilidade a outrem e em contrapartida, seja devida a remuneração. Com a prestação de serviço de forma onerosa, há exteriorização de riqueza, que corresponde à materialidade prevista pela Constituição ao atribuir competência aos Municípios para instituir imposto sobre serviços. No tocante aos impostos, a obrigação de gradação segundo a capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CRFB/1988) encontra-se em boa parte concretizada pela própria Constituição,

⁴³⁹ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 503.

⁴⁴⁰ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 305-306; BAPTISTA, Marcelo Caron. Op. cit. p. 503.

⁴⁴¹ BAPTISTA, Marcelo Caron. Op. cit. p. 511.

⁴⁴² Nesse sentido: CASQUET, Pedro. *O conceito de serviço e a constituição brasileira*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 92; BARRETO, Aires F. Op. cit. p. 304; MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 64-65. Embora sem declinar o motivo, também defendendo que a habitualidade comporia o conceito constitucional de serviço: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar: 2007. v.4, p. 360.

descrevendo situações de fato que servem de base para a identificação da capacidade contributiva nos impostos.⁴⁴³

É possível vislumbrar capacidade contributiva no serviço esporádico. Ainda que não haja habitualidade naquela atividade do prestador, a situação pode revelar capacidade contributiva, vista justamente na prestação de serviço mediante remuneração (preço do serviço). É exemplo a situação de uma pessoa jurídica que se dedica à produção de cervejas, porém, que de forma pontual, organiza uma festa de fim de ano para uma empresa mediante remuneração. Embora o normal seja que o prestador exerça habitualmente a atividade, essa não é uma exigência constitucional. Assim, não decorre do princípio da capacidade contributiva a exigência de habitualidade da atividade do prestador. A habitualidade não está dentro do conceito constitucional de serviço. Se no antigo imposto de Indústrias e Profissões a noção de habitualidade talvez estivesse presente, não está no Imposto sobre Serviços, possuem campos distintos, não havendo amparo constitucional para essa exigência.

Com o respeito às normas constitucionais que atribuem competência, no plano infraconstitucional, a lei complementar pode trazer novos elementos, traçando normas gerais sobre fato gerador, que são as situações tidas como signos presuntivos de riqueza e, assim, responsáveis por assinalar a capacidade contributiva nos impostos. Ao exercer o seu papel poderia exigir a habitualidade do prestador. Porém, não parece ter sido a opção da lei complementar, que, em seu art. 1º, apenas destacou que constitui fato gerador a prestação de uma atividade da lista anexa ainda que não constitua atividade preponderante do prestador.⁴⁴⁴ Se isso por si só não exclui a alegação de necessidade de habitualidade, também não confere amparo a exigir a habitualidade. Destaca-se que, nem mesmo ao definir o contribuinte, a lei complementar exigiu habitualidade, apenas fez referência ao prestador de serviço, sem qualificação.

A habitualidade na prestação do serviço não compõe o conceito constitucional de serviço.

4.3.3 Coerência do sistema tributário: prestação realizada de forma autônoma

⁴⁴³ GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 201.

⁴⁴⁴ Robinson Sakiyama Barreirinhas extrai do referido artigo que a habitualidade não seria relevante para qualificar o prestador e interferir na incidência do ISS. Definição de “serviços” para fins de tributação pelo ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 104. p. 74-87, mai. 2004. p. 86.

A prestação de serviço para fins de tributação pelo ISS pode ser por pessoa física ou jurídica ou entes despersonalizados. A Constituição não faz exigência nesse ponto. O que é preciso destacar é que haja autonomia na prestação, ou seja, a direção imediata provenha do próprio prestador. Ressalte-se que o se exige na prestação de fazer é a autonomia, não se confundindo com anção de que a prestação de fazer constitua a atividade-fim da pessoa jurídica, o que já foi refutado. Se o prestador for pessoa física, cumpre aprofundar.

Os servidores públicos, empregados (a incluir os domésticos) e trabalhadores avulsos prestam serviço de forma onerosa. Porém, ainda que nesses casos esteja-se diante de serviço, não haverá serviço para fins de tributação do ISS. Nessas relações, há uma subordinação jurídica aos poderes de comando do empregador ou do Poder Público, acolhendo o direcionamento sobre a forma de efetuação da prestação.⁴⁴⁵ Exige-se justamente o oposto da subordinação, a denominada autonomia, em que há a realização de trabalho sem subordinação ao tomador de serviços.⁴⁴⁶

A prestação nesses casos integra uma unidade econômica mais expressiva, não podendo haver a decomposição nesse ponto. É preciso que se olhe o “produto” que será elaborado. Caso contrário, em uma fábrica, sobre a conduta de um empregado de juntar as peças ao operar uma máquina, de outro empregado ao passar uma lixa, dentre outras condutas necessárias para a elaboração de um produto final, sobre todas, incidiria o ISS. É despropositado conceber que em todas essas etapas haveria a incidência do ISS, para que ao final, com a saída de automóvel da fábrica, incidisse IPI e ICMS. Não se pode permitir a decomposição a tal ponto sob pena de ruína do sistema tributário, em especial, do sistema de atribuição de competências. Pensar o oposto, implicaria a incidência do ISS em qualquer trabalho realizado no interior da organização de uma pessoa jurídica, o que estaria em desacordo com a racionalidade do ordenamento jurídico. As atividades desenvolvidas pelo empregado ou são tomadas como atividades do empregador (quando extravasam a órbita deste e interagem com terceiros), ou, enquanto internas, não apresentam relevo para fins de ISS.⁴⁴⁷ Havendo a subordinação, não cabe a incidência do ISS.⁴⁴⁸

⁴⁴⁵ DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 5. ed. São Paulo, LTr, 2006. p. 303.

⁴⁴⁶ *Ibidem*. p. 334.

⁴⁴⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985. p. 81-82.

⁴⁴⁸ Nesse sentido: COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. E-book. p. 639-640; CASQUET, Pedro. *O conceito de serviço e a constituição brasileira*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 90; BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 60; MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 64-65.

4.3.4 Compreensão de “serviços de qualquer natureza”

Ao atribuir competência aos Municípios para instituir imposto sobre serviços, a Constituição menciona que sejam impostos de qualquer natureza. No entanto, a nosso ver, não é possível concluir que abrange qualquer serviço.⁴⁴⁹

A adjetivação “de qualquer natureza” confere base para amplitude, denotando que, em princípio, não há exclusão de serviços tributáveis pelo ISS, salvo as limitações extraídas do próprio sistema constitucional. Nesse sentido, cumpre aludir aos serviços prestados de forma gratuita, que por força do princípio da capacidade contributiva não estão sujeitos à tributação pelo ISS. Outra limitação advém do disposto no próprio art. 156, inciso III, ao excluir do ISS os serviços incluídos na competência dos Estados: serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual.

Serviços de qualquer natureza ainda precisam ser serviços. Dessa forma, tal expressão não confere amparo para pretender uma tributação de qualquer atividade, ainda não tributável por outro imposto. Como já restou assentado, para que seja possível a tributação pelo ISS, há que restar caracterizada a presença do conceito constitucional de serviço.

É preciso adotar uma postura de cautela com a expressão "Serviços de Qualquer Natureza". Ao definir os serviços tributáveis pelo ISS, o legislador complementar pode prever serviço de que natureza for, desde que atente para o conceito constitucional de serviço e que não haja exclusão por força das limitações oriundas do sistema constitucional.

4.3.5 Não alcança os serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual

O art. 156, inciso III, da Constituição exclui da incidência do ISS os serviços previstos no art. 155, inciso II, ou seja, os serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual. Dessa forma, pela própria lógica constitucional, a atividade de comunicação e

⁴⁴⁹ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 37.

de transporte são serviços. Apesar de serem serviços para a Constituição, foram expressamente excluídos do conceito constitucional de serviço tributável pelo ISS.

Vale pontuar que não estando excluído, o serviço de transporte municipal (circunscrito ao âmbito do Município) é de competência dos Municípios, estando sujeito ao ISS e não ao ICMS. É serviço conforme expressamente previsto pela Constituição, assim inequívoco que está abrangido pelo conceito constitucional de serviço tributável pelo ISS. Ressalte-se que, inclusive, a lei complementar o incluiu como serviço tributável pelo ISS no item 16 da lista anexa, podendo abranger o transporte de pessoas (por exemplo, táxi ou similar, como no caso do *Uber*) ou de coisas.

Quanto ao serviço de comunicação, ainda que seja restrito ao âmbito de um município, a competência será do ICMS. A importância de se trazer considerações sobre o serviço de comunicação é que se não for de comunicação, pode estar no conceito de serviço tributável pelo ISS. Serve para resolver potenciais conflitos de competência, em que diante de alguma atividade, ponha-se em dúvida se está presente um serviço de comunicação ou serviço de natureza diversa; atraindo a competência estadual (ICMS) ou a competência municipal (ISS).⁴⁵⁰ A discussão não tem por foco se a atividade é ou não serviço, mas sim, se é comunicação; ao passo que o foco do trabalho seria a questão de ser ou não serviço. Porém, de fato há uma interferência, uma vez que, ao analisar se uma determinada atividade é entendida como serviço de comunicação (ou mesmo transporte) para Constituição, isso contribuiria para saber sobre a incidência do ISS e assim para conformar o conceito constitucional de serviço. São efetivamente questões que se tangenciam e influenciam.

Ocorre que, dado o objetivo que se apresenta no presente texto, escapa tentar aprofundar o conceito de comunicação. Nesse ponto, vale-se das considerações feitas em outra parte do trabalho, trazendo a noção de que o núcleo do processo de comunicação consiste na emissão de uma mensagem de um emissor para um receptor, por intermédio de um canal pelo qual é transmitida.⁴⁵¹ Para a configuração de serviço de comunicação, não basta a mera disponibilização de um canal (obrigação de dar), mas sim a operacionalização de um canal voltado a transmitir uma mensagem (obrigação de fazer). Assim, é compatível com a noção de obrigação de fazer, tal qual a atividade de transporte, corroborando o conceito

⁴⁵⁰ Debruçando sobre os serviços de veiculação de publicidade e propaganda, cf.: MOREIRA, André Mendes ; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2014/12/A-PUBLICIDADE-E-PROPAGANDA-E-AS-FRONTIEIRAS-ENTRE-ISSQN-E-ICMS.pdf>>. Acesso em: 08 nov. 2015.

⁴⁵¹Ibidem. p. 8.

prévio adotado.

Portanto, nesse tópico, é possível concluir que: os serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual não estão incluídos no conceito de serviço tributável pelo ISS; e que o serviço de transporte intramunicipal está na competência do ISS.

4.3.6 Leitura do art. 155, § 2º, IX, “b”, da Constituição

O art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “b”, da Constituição dispõe que o ICMS incidirá também “sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”. O dispositivo constitucional é objeto de controvérsia na doutrina.

O nosso objetivo é traçar o conceito constitucional de serviço para fins de tributação pelo ISS. Se por um lado pode contribuir na resolução de conflitos de competência com outros impostos, como o ICMS, por outro, escapa ao presente texto tentar tratar do tema dos conflitos de competência, o que demandaria deslocar o foco para os potenciais conflitos com o IPI, com o IOF e com o próprio ICMS. De toda forma, como há uma referência de incidência do ICMS no caso de mercadorias fornecidas com serviços não compreendidos na competência dos Municípios, pensa-se que é importante comentar esse dispositivo, inclusive, para auxiliar na delimitação do conceito constitucional de serviço.

O dispositivo trataria da situação de “mercadorias fornecidas com serviços” não compreendidos na competência tributária dos Municípios, asseverando que incidiria o ICMS sobre o valor total. Considerando o sistema rígido de competências tributárias, o artigo constitucional teria admitido as denominadas “operações mistas” ou “prestações mistas”?

André Mendes Moreira e Alice Gontijo Santos Teixeira admitem a possibilidade de operações mistas, cuja competência tributária seria dos Municípios (se o serviço estiver na lista), havendo uma competência subsidiária dos Estados.⁴⁵² A solução viria pela Constituição, que teria estabelecido a unicidade da tributação das operações mistas. O art. 156, inciso III traria a competência do ISS se o serviço for tributável pelo Município (previsto

⁴⁵² MOREIRA, André Mendes; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2014/12/A-PUBLICIDADE-E-PROPAGANDA-E-AS-FRONTIEIRAS-ENTRE-ISSQN-E-ICMS.pdf>>. Acesso em: 08 nov. 2015 p. 4.

na lista anexa). Ao passo que o art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “b” traria a previsão de competência do ICMS, se o serviço não estiver na lista. Haveria uma competência subsidiária do imposto estadual. Se o serviço não tiver previsão na lista, autorizaria a tributação pelo ICMS. A previsão parcial também, ou seja, se a lei complementar não exercer toda sua competência no tocante ao ISS e previr que haverá a tributação parcial, deixando aos Estados a possibilidade de tributar o fornecimento de mercadorias, seria possível a tributação do ISS no tocante ao serviço e do ICMS no tocante à mercadoria. Seria uma exceção à unicidade.

Em síntese, nas operações mistas, a regra seria a unicidade (tributação pelo valor total por um único tributo): se o serviço estiver na lista, incide ISS, se não estiver, incide ICMS. Existindo exceções previstas na lista anexa, poderia haver a incidência do ISS no tocante ao serviço e ICMS no tocante à mercadoria. Essa é a leitura proposta pelos autores do art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “b”,⁴⁵³ que traria uma competência subsidiária para o ICMS.⁴⁵⁴

Frederico Araújo Seabra de Moura propõe interpretação semelhante. Se as mercadorias forem fornecidas em conjunto com serviços que não estejam na competência tributária dos Municípios (não previstos na lista anexa), o ICMS incide sobre o valor total da operação (art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “b”). Se houver circulação de mercadorias em conjunto com a prestação de serviços contidos na competência dos Municípios (previstos na lista anexa, sem qualquer ressalva), incide ISS, porém, para o autor, apenas sobre a prestação de serviços e não sobre o valor total da operação. Se o serviço estiver previsto na lista anexa, mas com ressalva de incidência do ICMS no tocante à mercadoria, incidiria ISS em relação ao serviço e ICMS em relação ao fornecimento de mercadoria (art. 1º, § 2º da LC nº 116/2003).⁴⁵⁵

⁴⁵³ MOREIRA, André Mendes; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2014/12/A-PUBLICIDADE-E-PROPAGANDA-E-AS-FRONTIEIRAS-ENTRE-ISSQN-E-ICMS.pdf>>. Acesso em: 08 nov. 2015 p. 7.

⁴⁵⁴ Em sentido semelhante, Gustavo Masina admite as denominadas operações mistas e uma competência subsidiária dos Estados. Só que o argumento do autor apresenta peculiaridades. Em sua visão, se houver previsão na lista anexa e for serviço (conformidade ao conceito constitucional), seria importante verificar se preponderaria a obrigação de dar ou de fazer para verificar o tributo incidente. Para tanto, propõe dois critérios: particularização com que a atividade tributável é realizada (especificidade) e a sua finalidade (análise do interesse do contratante). *ISSQN: regras de competência e conflitos tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 123-132.

⁴⁵⁵ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. Sobre as normas gerais tributárias e o ISS: lista de serviços, conflitos de competência e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 98-99.

Há outra leitura que aponta que não há que se cogitar de operação mista.⁴⁵⁶ Ou há circulação de mercadorias, ou há serviço, incidindo ICMS ou ISS. Quem presta serviços com ou sem fornecimento de material, presta serviços. Quem vende mercadoria, embora forneça trabalho, é fornecedor de mercadorias. O que pode existir é a dificuldade na tarefa de descobrir o que prevaleceria. Apenas estaria sujeito aos dois impostos no caso de duas atividades distintas.

O questionamento que aparece é: qual o sentido do dispositivo constitucional?

Marcelo Caron Baptista aponta que o art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “b” da Constituição não ampararia a ideia de operação mista. Não seria esse o seu sentido. O que pode ocorrer é que uma mesma pessoa realize tanto operações mercantis quanto prestação de serviços, dando origem a duas relações jurídicas distintas, assim, possível se falar em prestações de naturezas diversas (obrigações de dar e de fazer). O sentido do dispositivo constitucional é de que o imposto estadual incide sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, ou seja, serviços de transporte intermunicipal (e interestadual) e de comunicação.⁴⁵⁷ Não teria qualquer ingerência com o ISS, trazendo duas hipóteses do ICMS – serviços de sua competência e circulação de mercadorias. Se esses dois comportamentos forem exercidos em virtude de duas relações jurídicas distintas, envolvendo o mesmo sujeito ativo e passivo, incide ICMS sobre o total da operação.⁴⁵⁸ O dispositivo serviria para aclarar essa possibilidade.

Apesar de também rejeitar a ideia de competência subsidiária para o ICMS, José Alberto Oliveira Macedo confere outro sentido para o indigitado artigo. Haveria uma atecnia ao empregar mercadoria e serviços em uma mesma operação. Não há que se falar em serviço realizado juntamente com mercadoria com tributação pelo ICMS.⁴⁵⁹ Uma atividade realizada na produção de uma mercadoria, em que pese isoladamente ser um serviço, não passará de uma atividade cujo custo será incorporado ao valor da mercadoria, não cabendo nominar a

⁴⁵⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 298-300; JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985. p. 106; BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 236-237; MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 424-429.

⁴⁵⁷ BAPTISTA, Marcelo Caron. Op. cit. p. 300-301.

⁴⁵⁸ Ibidem. p. 300-303.

⁴⁵⁹ MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*: 2013. 161 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/pt-br.php>>. Acesso em: 27 out. 2015. p. 112.

atividade de serviço, para fins jurídico-tributários. Se a atividade é serviço (excluídos os sujeitos ao ICMS), em princípio, está sujeita ao ISS.

Segundo esse autor, o que deve ser lido do dispositivo é que as atividades humanas que sejam atividades-meio para a produção da mercadoria, não serão tributadas pelo ISS. As atividades-meio terão um custo que será incorporado ao valor total da mercadoria. Por essa razão, incide ICMS sobre o valor total.⁴⁶⁰ Dessa forma, deveria ser lido no sentido de que a atividade-meio à produção de mercadoria não estaria sujeita ao ISS. A atecnia permaneceria na Lei Complementar 116 de 2003, no art. 1º, § 2º ao trazer a prestação de serviço em conjunto com o fornecimento de mercadorias. O autor afirma que o melhor seria que se tivesse referido a bens ou materiais em vez de mercadorias, eis que a circulação de mercadorias é materialidade restrita ao ICMS.⁴⁶¹

Vê-se que a questão é bem controvertida. Passa-se a apresentar como se entende.

Em primeiro lugar, não há que se falar em competência subsidiária dos Estados (ICMS) para tributar serviços. Os serviços tributáveis pelo ICMS são apenas os discriminados no art. 155, inciso II, ou seja, serviço de comunicação e serviços de transporte intermunicipal e interestadual. A ausência de previsão na lei complementar de atividade que se enquadre no conceito constitucional de serviço não autoriza a tributação pelo ICMS, ainda que envolva o fornecimento de materiais. Não caberia ISS nem ICMS.⁴⁶² Portanto, não se vislumbra que o art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “b” da Constituição traga uma competência subsidiária estadual.

Não há que se cogitar de mercadorias fornecidas junto com serviços, ao menos serviços tributáveis. Ou se estará perante circulação de mercadorias, ou perante prestação de serviço. O dispositivo constitucional desafia leitura que o harmonize com o sistema constitucional tributário.

A argumentação de José Alberto Oliveira Macedo apresenta-se coerente ao afirmar que os “serviços” (a nosso ver, prestações de fazer) que existam na atividade de produção de mercadoria serão atividades cujo custo será incorporado ao valor da mercadoria. Conforme visto em outra parte, faltaria autonomia, não cabendo nominar a atividade como serviço para fins jurídico-tributários. Porém, tentar extrair do artigo constitucional tal leitura parece ser

⁴⁶⁰ MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*: 2013. 161 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/pt-br.php>>. Acesso em: 27 out. 2015. p. 112.

⁴⁶¹ *Ibidem*. p. 113.

⁴⁶² BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 235.

algo que extrapola, em especial, pela referência no artigo a “mercadorias” e na parte final “serviços não compreendidos nas competências tributárias dos Municípios”.

Prefere-se adotar a posição de Marcelo Caron Baptista, no sentido de que o imposto estadual incide sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, ou seja, serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual.⁴⁶³ Se esses dois comportamentos forem exercidos em virtude de duas relações jurídicas distintas, envolvendo o mesmo sujeito ativo e passivo, incide ICMS sobre o total da operação.⁴⁶⁴ A menção da parte inicial “valor total da operação” sugeriria apenas uma relação jurídica, tornando a compatibilização do artigo tarefa complexa. Sair ileso revela-se difícil. Não há como negar que com essa leitura, o artigo teria pouca utilidade, servindo para aclarar algo que, em princípio, não suscitaria dúvidas. Porém, é o que se pensa ser o caminho consentâneo com o sistema constitucional.

Adotando quaisquer das duas propostas, o importante é afastar que o artigo confira amparo à ideia de operação mista e à competência subsidiária dos Estados para tributar serviços.

Visto isso, cumpre aduzir breves considerações sobre o papel da lei complementar nesse contexto de conflito entre ISS e ICMS.

Serviço com ou sem fornecimento de material é serviço. A venda de mercadoria, embora possa demandar prestação de fazer na sua etapa de produção, não afasta que se trata de mercadoria. O que pode existir é a dificuldade de se saber em uma situação, se está perante prestação de serviço (obrigação de fazer) ou circulação de mercadorias (obrigação de dar).

Nesse sentido, não se pode desprezar que a própria Constituição previu que haverá áreas de potenciais conflitos de competência tributária. Em princípio, há papel a ser exercido pela lei complementar. Por outro lado, não há que se pensar que seria possível que a lei complementar viesse a tratar qualquer situação como de potencial conflito e estabelecer o que quisesse, sob pena de ruína do sistema de atribuição constitucional de competências tributárias, vez que mercadorias não se confundem com serviços.

Em um primeiro momento, deve-se verificar qual é a prestação principal e qual a acessória. Não sendo possível apontar a existência de uma prestação principal, pelo que foi exposto, em princípio, seria o caso verificar qual seria a preponderante. Porém, nesse ponto, entende-se que há espaço para a lei complementar atuar. Em vez do critério da preponderância aferido pelo aplicador, a lei complementar poderia propor qual tributo seria o

⁴⁶³ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 300-301.

⁴⁶⁴ *Ibidem*. p. 300-303.

incidente, em consonância com seu papel de dirimir conflitos de competência tributária.⁴⁶⁵ Em atividade que envolva prestação de fazer e fornecimento de bens, poderia prevenir o conflito de competência e estabelecer o imposto incidente. A preponderância viria do estabelecido na lei. Se não houver incompatibilidade com o sistema constitucional, está dentro do espaço que a própria Constituição lhe reserva. É uma forma de compatibilizar o sistema de competências tributárias com a função de a lei complementar dirimir conflitos de competência.

Por fim, ressalte-se que a dupla incidência, ou seja, lei complementar prevendo a incidência do ISS em uma parte (no que se refere à prestação de fazer) e do ICMS em outra (fornecimento de bens) é algo muito complicado, por implicar a ideia de “operação mista”, o que está em contrariedade ao sistema constitucional de competências tributárias. A nosso ver, a divisão somente será cabível em casos excepcionais, quando não for possível determinar a existência de serviço ou mercadoria pelos critérios apontados de prestação principal e acessória ou de preponderância. Se, em último caso, admite-se a cisão pelo aplicador, possível também que o faça a lei complementar. Porém, a validade desta ficaria justamente condicionada a essa verificação pelo aplicador.

Em que pese seja relevante verificar a forma com que as leis complementares trataram da questão (Lei Complementar nº 87/1996 e Lei Complementar nº 116/2003) e a respectiva compatibilidade com a Constituição, é tarefa que demandaria aprofundamento considerável, escapando ao âmbito do presente trabalho.⁴⁶⁶

Portanto, não sendo possível a verificação da prestação principal, em atividade que envolva prestação de fazer e fornecimento de bens, poderia a lei complementar dirimir o conflito de competência e estabelecer o imposto incidente. A preponderância viria do estabelecido na lei. Na ausência de lei complementar dispendo, é que o aplicador pensaria em verificar a preponderância da obrigação. Nesse ponto, um critério que pode ser apresentado é verificar a particularização com que a atividade é realizada, se houver um grau de

⁴⁶⁵ Admite que a lei complementar possa exercer o seu papel de prevenir conflitos de competência: MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*: 2013. 161 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/pt-br.php>>. Acesso em: 27 out. 2015. p. 111-114. Apesar de defender a necessidade de distinção entre de mercadoria e serviço, em situações bem excepcionais, se não for possível a distinção, Aires. F. Barreto admite que a lei complementar resolva conflito de competência, em favor da tributação estadual ou municipal. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 238. Em sentido diverso, afirmando que o papel caberia somente ao aplicador, não havendo espaço para o legislador: MASINA, Gustavo. *ISSQN: regras de competência e conflitos tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 135.

⁴⁶⁶ A quem tenha interesse em aprofundar, cf. BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 303-316.

especificidade considerável, a preponderância seria da obrigação de fazer.⁴⁶⁷ Ou, então, o maior montante do preço da operação referente ao serviço ou à mercadoria. De certa forma, esse critério estava presente no revogado art. 71, § 2º, do CTN, embora com peculiaridades que o tornavam complexo.⁴⁶⁸

4.3.7 Regime jurídico público ou privado

Há autores que defendem que o ISS não pode incidir sobre os serviços públicos em razão da imunidade recíproca. Isso teria por consequência que apenas seria tributável pelo ISS a prestação de fazer oriunda de um regime de direito privado.⁴⁶⁹

Comentando sobre a imunidade, Aires F. Barreto defende que os serviços públicos seriam imunes, ainda que prestados por delegatários (por exemplo, concessionários de serviços públicos), vez que a titularidade do serviço permaneceria com o ente público.⁴⁷⁰ Em sentido diverso, Regina Helena Costa e Sérgio Pinto Martins asseveram que a imunidade alcançaria os serviços públicos, mas não os prestados sob permissão ou concessão, por força do art. 150, §3º, da Constituição.⁴⁷¹

Além da imunidade recíproca, outro argumento para sustentar a necessidade do regime de direito privado seria o art. 145, inciso II, da Constituição. Por força do dispositivo, se os serviços públicos forem específicos e divisíveis, apenas podem ser tributados por outra

⁴⁶⁷MASINA, Gustavo. *ISSQN: regras de competência e conflitos tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 131-132.

⁴⁶⁸ “Art. 71. O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por emprêsa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de impôsto de competência da União ou dos Estados. [...] § 2º Os serviços a que se refere o inciso IV do parágrafo anterior, quando acompanhados do fornecimento de mercadorias, serão considerados de caráter misto, para efeito de aplicação do disposto no § 3º do art. 53, salvo se a prestação de serviço constituir seu objeto essencial e contribuir com mais de 75 % (setenta e cinco por cento) da receita média mensal da atividade. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 34, de 1967)”.

Para considerar uma atividade como preponderantemente como serviço exigia-se que a prestação de serviço fosse objeto essencial e contribuísse com mais de 75% (setenta e cinco por cento) da receita média mensal da atividade. Caso contrário, seria uma operação mista, com a incidência de ambos impostos e indicativos na lei para considerar base de cálculo de cada imposto.

⁴⁶⁹ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 53-63; PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7 ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado. E-book. p. 574; JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985. p. 79-80.

⁴⁷⁰ BARRETO, Aires F. Op. cit. p. 57.

⁴⁷¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. E-book. p. 639; MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 69.

espécie de tributo: a taxa, não cabendo impostos.⁴⁷² Ao atribuir competência às taxas para a tributação dos serviços públicos, a Constituição já os excluiu do âmbito dos impostos.

Cumprir trazer considerações sobre os dois pontos.

A imunidade recíproca está prevista no art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição, vedando que União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituíam impostos uns sobre outros. Essa imunidade está relacionada com o federalismo e a autonomia dos entes. Em virtude da imunidade recíproca, não poderá haver a incidência de ISS sobre os entes políticos. Se houver a prestação de um serviço por parte desses entes (Estado e União Federal), em princípio, não incide o ISS.

Por sua vez, o §3º do art. 150 prevê uma contração da imunidade nas hipóteses de “[...] serviços relacionado com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.” Logo, se o serviço estiver relacionado à exploração econômica própria de empreendimentos privados, havendo contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, possível a incidência do ISS.

Na hipótese de delegação do exercício de serviço de titularidade dos Estados ou da União, caberia a incidência do ISS. Por exemplo, em uma concessão, com a concessionária cobrando tarifa dos usuários. Outro exemplo são os serviços de registros públicos, cartorários e notariais. As pessoas que exercem tais atividades são delegatárias, não sendo imunes à tributação, além disso, recebem remuneração pela prestação do serviço (contraprestação), enquadrando-se na exceção prevista pelo art. 150, §3º. Nesse sentido, na ADI 3089, o STF declarou a constitucionalidade dos itens 21 e 21.01 da lista anexa à lei complementar.⁴⁷³

Se o serviço for prestado pelo próprio Município, depara-se com o fenômeno da confusão, impossibilitando-se a exigência de ISS.

A imunidade recíproca também alcança as pessoas jurídicas de direito público integrantes da Administração Pública (autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público), por força da extensão trazida pelo art. 150, §2º, da Constituição, no que toca

⁴⁷² JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985. p. 79; BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 53-58. O segundo autor vai além, apenas poderia existir a tributação por taxa, não sendo compatível com a Constituição remunerar os serviços públicos por preços. A nosso ver, a posição não merece acolhimento, perfeitamente possível que sejam remunerados de outra forma, por exemplo, através de tarifas, conforme admite a própria Constituição. Esta é a posição majoritária. Cf. OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013. p. 218.

⁴⁷³ ADI 3089, Relator(a): Min. CARLOS BRITTO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2008, DJe-142 DIVULG 31-07-2008 PUBLIC 01-08-2008.

às suas finalidades institucionais ou dela decorrentes. Dessa forma, nessas hipóteses não poderá haver a incidência do ISS.

E se for o caso de serviços prestados por pessoas jurídicas de direito privado que integram a Administração Pública? A imunidade não alcança tais situações, vez que a Constituição admitiu a extensão da imunidade recíproca tendo como critério a natureza de direito público das pessoas jurídicas. Tratando-se de pessoas jurídicas de direito privado (por exemplo, empresas públicas e sociedades de economia mista), cabível o ISS. Isso é reforçado pelo que consta do art. 173, §2º, da Constituição, ao asseverar que as empresas públicas e as sociedades de economia mista não gozam de privilégios fiscais que não sejam extensíveis às pessoas jurídicas do setor privado. Apesar disso, há quem proponha mitigação, realizando uma distinção entre as que exercem atividade econômica e as que prestam serviços públicos.⁴⁷⁴ O STF tem posicionamento semelhante, utilizando essa distinção como critério para demarcar o alcance da imunidade recíproca, em que pese não seja exclusivo, entrando em jogo outras questões, como perquirir a existência de exclusividade na prestação de serviço.⁴⁷⁵

Não cabe aqui aprofundar a discussão, cabendo destacar que a imunidade recíproca não é extensível a toda a Administração Pública, podendo haver a tributação pelo ISS se houver prestação de serviços por pessoas jurídicas de direito privado, embora haja a discussão de situações em que poderia ser reconhecida a imunidade às empresas estatais.

Cumprido comentar o segundo argumento: o art. 145, inciso II, da Constituição.

É possível a incidência de taxa sobre serviço público, desde que presentes os requisitos constitucionais: serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, na forma do que estatui o art. 145, inciso II, da Constituição. Cabe taxa quanto aos serviços públicos individuais (*uti singuli*): serviços prestados a usuários determinados, sendo possível mensurar a sua utilização por cada um deles (ex. coleta domiciliar de lixo), porém não cabe quanto aos denominados serviços públicos gerais (*uti universi*): serviços desprovidos da identificação individual dos usuários e sem a possibilidade de determinar a parcela do serviço usufruída por cada pessoa (ex. iluminação pública, limpeza pública, calçamento).⁴⁷⁶

⁴⁷⁴ Cf. GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 53.

⁴⁷⁵ *Ibidem*. p. 49-59.

⁴⁷⁶ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013. p. 218.

A taxa é um tributo vinculado a uma atuação estatal, diferentemente dos impostos. Caso uma pessoa política preste serviço público remunerado por taxa, ela que está prestando o serviço e receberá o valor do tributo (taxa) em contraprestação, cuja mensuração está relacionada à atividade estatal. Não há que se cogitar de imposto. Se a prestação for remunerada por tributo, o tributo devido é a taxa, por força do art. 145, inciso II, da Constituição, que é um tributo com conteúdo contraprestacional e vinculado a uma atividade estatal (Estado ou União Federal) dirigida ao contribuinte. A divisão das espécies tributárias promovida pela Constituição (no artigo 145 e outros dispositivos) precisa ser considerada, impedindo a incidência de imposto nesse caso e garantindo que não haja a dupla tributação (taxa e imposto).

Além disso, seria descabido pensar de ISS nessas situações, eis que para o conceito de serviço tributável exige-se que a prestação seja oriunda de uma relação contratual, o que não ocorre na prestação de serviço público remunerada por taxa, que tem origem na lei (*ex lege*).

Por fim, esbarraria no óbice da imunidade recíproca, vez que nas prestações de serviços remunerados por taxas, quem recebe a remuneração é o ente político, não podendo haver a incidência de impostos sobre serviços que presta. Entende-se que não é caso de aplicação do §3º do art. 150. A taxa precisa guardar relação com a atividade prestada. Assim, a própria Constituição (art. 145, §2º) prescreve que a taxa não pode ter base de cálculo própria de imposto. A base de cálculo própria de imposto é uma grandeza reveladora de riqueza, enquanto que a da taxa é o custo da atividade estatal, havendo, por isso, um caráter retributivo.⁴⁷⁷ Na hipótese, não haveria exteriorização de riqueza, vez que o valor da taxa tem relação com o custo da atividade estatal. Não haveria o substrato necessário para a incidência do imposto, que é a capacidade contributiva. Dessa forma, por mais esse motivo, não caberia a incidência de ISS.⁴⁷⁸ Portanto, no caso de prestação direta pelo ente político, apesar de a primeira leitura do §3º sugerir o afastamento da imunidade e possibilidade de incidência do ISS, não é o que se pensa. O art. 150, §3º precisa receber uma leitura que o compatibilize com o sistema constitucional, em especial, com as competências e espécies tributárias. O sentido que se propõe é que, no caso de prestação de serviço público pelo ente público, se houver a contraprestação por taxa, não pode haver a incidência do ISS.⁴⁷⁹

⁴⁷⁷ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. A importância da Constituição para a identificação das espécies tributárias e produção das respectivas normas. In: FUX, Luiz; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus (Org.). *Tributação e justiça fiscal*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014. p. 85.

⁴⁷⁸ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 446-447.

⁴⁷⁹ Em sentido contrário, afirmando a possibilidade de incidência do ISS nesses casos: MASINA, Gustavo. *ISSQN: regras de competência e conflitos tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 75-77.

Ocorrendo delegação de serviço público (autorização, permissão ou concessão) com pagamento de tarifa ou preço pelo usuário à delegatária, não se aplica a imunidade recíproca, ainda que a titularidade do serviço permaneça com o ente público.⁴⁸⁰ Isso vem expresso no §3º do art. 150. Não cabe invocar a argumentação trazida para as taxas, vez que na prestação de serviço remunerada por tarifa, presume-se a manifestação de riqueza, razão pela qual a incidência do ISS não encontraria óbice na capacidade contributiva.⁴⁸¹ Observe-se que cabível que um município institua isenção de ISS que beneficie os prestadores de serviços públicos delegados, porém isso não está no plano constitucional, escapando à ideia de conceito constitucional de serviço.

Quanto à imunidade recíproca, cumpre concluir que, em princípio, não há competência do ISS nas situações de prestação de serviço pelos entes políticos e por autarquias e fundações públicas no que se refere às finalidades institucionais ou dela decorrentes. Por outro lado, como regra, as pessoas jurídicas de direito privado que integram a Administração não são imunes. Por fim, a imunidade recíproca não alcança os delegatários de serviços públicos, seguindo essa orientação, o art. 1º, §3º, da Lei Complementar nº 116 de 2003.

Dessa maneira, não é correto afirmar que todos os serviços públicos seriam alcançados pela imunidade recíproca.

Então, se for um serviço público prestado sem o “manto da imunidade” haveria um regime jurídico de Direito Público e sem óbice para a incidência do ISS. Como é possível a incidência de ISS e não se trata de regime de direito privado, mas sim público ou administrativo, ainda que com política tarifária (art. 175, parágrafo único, inciso III, da Constituição), parece não prosperar a alegação de que a prestação de fazer deva ser sob o regime de direito privado.⁴⁸²

Outro ponto importante que justifica que não seja empregada a ideia de regime jurídico de direito privado é que, em princípio, é possível a incidência do ISS nas situações de prestações de serviços realizadas por particulares em favor do ente público, como por exemplo, um contrato de prestação de serviço de limpeza em favor da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Não seria propriamente serviço público, mas sim serviço prestado ao Estado. De toda forma, o regime contratual tem caráter público ou administrativo. Por

⁴⁸⁰ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. ISS (LC N. 116/2003) sobre serviços prestados em regime de delegação de serviço público. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 325.

⁴⁸¹ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 465-466.

⁴⁸² NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Op. cit. p. 328; BAPTISTA, Marcelo Caron. Op. cit. p. 467.

consequente, não é correta a afirmação de que o conceito constitucional de serviço exigiria uma relação de direito privado, vez que nas prestações aos entes públicos não há obstáculo constitucional para o ISS, ainda que se esteja diante de um regime jurídico-administrativo.⁴⁸³

Ressalte-se que as competências tributárias vêm delimitadas também pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, por exemplo, pelas imunidades. Não é prestação de serviço tributável pelo ISS o que foi declarado imune pelo texto constitucional. Escapa ao âmbito do presente trabalho discorrer sobre imunidades existentes na Constituição. Os comentários à imunidade recíproca foram feitos porque utilizada como fundamento para a defesa da tese do regime de direito privado.

Portanto, a prestação de fazer contratada independe da natureza do regime jurídico que a regula. O que se pode concluir é que a prestação de serviço tributável pelo ISS não pode estar alcançada pelas hipóteses de imunidade, seja a recíproca, seja as que tutelam os partidos políticos, as instituições de educação e de assistência social, etc.

4.4 Proposta de definição do conceito constitucional de serviço tributável pelo ISS

Com o que se desenvolveu sobre conceito prévio de serviço e a complementação oriunda do sistema constitucional, sintetiza-se o que foi exposto sobre o conceito constitucional de serviço tributável pelo ISS, apresentando uma definição. A proposta de definição não é minuciosa, eis que foram trazidas diversas considerações ao longo da dissertação que não estarão agora repisadas, tais como: a ideia de que prestação de fazer indica comportamento humano, envolvendo esforço intelectual e físico, que não se confunde com a obrigação de dar; como compreender a expressão “serviços de qualquer natureza”; a necessidade de verificar a prestação principal em uma relação contratual para saber se é ou não de fazer; a conclusão decorrente do sistema constitucional de atribuição de competências tributárias de que serviço não se confunde com mercadoria, renda ou outras materialidades.

O que se objetiva na proposta de definição é trazer as características fundamentais que se aferiu para a construção do conceito constitucional de serviço. Há aspectos que deixam de ser exteriorizados, mas que podem ser aferidos e compreendidos pela leitura do trabalho.

⁴⁸³ MASINA, Gustavo. *ISSQN: regras de competência e conflitos tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 76-77; BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 456.

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.

4.5. Conceito constitucional de serviço, lei complementar, lei municipal e situações concretas

A partir do conceito constitucional de serviço, a lei complementar pode definir os serviços tributáveis. Em síntese, a Lei Complementar nº 116/2003 define os serviços tributáveis como a prestação de serviços contidos na lista anexa. Pode restringir o conceito de serviço, ou seja, dispor de modo mais restrito que o autorizado pela Constituição, deixando de incluir na lista, atividades que, em princípio, seriam compatíveis com o conceito constitucional de serviço. Não se trata de exclusão decorrente de norma infraconstitucional, não constituindo isenção heterônoma, concedida por ente diverso do tributante. Não há isenção implícita, seja heterônoma, seja isenção “autônoma”, concedida pelo ente tributante. O que se dá é que a União através de lei complementar (com base no art. 156, inciso III da Constituição) ao definir os serviços tributáveis e conformar a competência tributária para os Municípios instituírem o ISS, o faz de modo menos amplo que a Constituição autoriza.⁴⁸⁴

No tocante ao ISS, sob a égide do diploma legislativo anterior (Decreto-lei nº 406/1968) travou-se debate sobre a existência de isenção heterônoma não autorizada pela Constituição. A antiga lista previa serviços que seriam tributáveis, salvo se prestados por determinadas pessoas: instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central. Era o que constava dos itens 44, 46, 48 e 56 da lista anexa (redação dada pela Lei Complementar n. 56/1987). A título de exemplo, o item 44 que previa como serviço “44. Administração de fundos mútuos (exceto a realizada por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central)”. A atividade foi definida como serviço, o que não é alterado pela circunstância de ser prestado por “instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central”. A nosso ver, a lei complementar pretendeu excluir por disposição expressa a incidência do ISS nos serviços mencionados, caso prestados pelas pessoas referidas. Isso se amoldaria à ideia de isenção

⁴⁸⁴ Luís Cesar Souza de Queiroz intitula tal fenômeno de “definição reduzida de critério normativo”. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 117-118.

heterônoma e haveria incompatibilidade, em razão da inexistência de autorização constitucional. A competência conferida pela Constituição para a lei complementar definir os serviços tributáveis não autorizaria a exclusão. No caso, a lei complementar definiu tais atividades como tributáveis, porém excluiu o ISS a depender do serviço ser prestado por determinada pessoa. Isso implica admitir que é serviço, porém promover exclusão se prestado por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central. Assim, é isenção heterônoma não autorizada pela Constituição. Em que pese ser o que pensamos correto, o STF firmou posicionamento em direção oposta, entendendo que inexisteria isenção heterônoma, mas sim exercício da competência de definir os serviços tributáveis.⁴⁸⁵ Registre-se que o problema não permanece na Lei Complementar nº 116, vez que não repete as exceções.

Pensa-se que seria um exemplo de isenção heterônoma e não do que ora se está comentando, de conformação da competência tributária para os Municípios instituírem o ISS de forma menos ampla do que a Constituição possibilita.

Fechado o parêntese, saliente-se que a existência de atividades que estariam de acordo com o conceito constitucional de serviço, mas que não estejam previstas na lei complementar, não a torna inconstitucional. A Lei Complementar nº 116/2003 não é insuficiente, vez que não esvazia a competência dos municípios para instituir o ISS enquanto fonte de receitas necessárias para cumprir suas obrigações constitucionais.

Estando de acordo com o conceito constitucional de serviço e com previsõna lei complementar, o Município deve trazer, na lei municipal, os serviços que serão tributados. O usual é a reprodução fiel da lista anexa da lei complementar. É possível que fique aquém,⁴⁸⁶ mas não pode ir além do que dispõe a lei complementar.

Para que a tributação pelo ISS seja regular, é necessário que haja a previsão na lei municipal, bem como que esta previsão seja compatível com as normas de competência da lei complementar e da Constituição.

No tocante às atividades catalogadas na lista anexa à Lei Complementar nº 116 de 2003, precisam estar de acordo com o conceito constitucional de serviço. Se listada atividade que ultrapasse esse limite máximo, estará em contrariedade à Constituição. O destaque da

⁴⁸⁵ A título de exemplo: RE 361829, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 13/12/2005, DJ 24-02-2006 PP-00051 EMENT VOL-02222-03 PP-00593 LEXSTF v. 28, n. 327, 2006. p. 240-257 RIP v. 8, n. 36, 2006. p. 299-310.

⁴⁸⁶ Seria a hipótese de o próprio ente tributante estabelecer campo menos amplo do que lhe possibilita a lei que conforma a competência tributária (lei complementar). Luís Cesar Souza de Queiroz denomina de “criação normativa reduzida”. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 118.

parte final do art. 1º, *caput* - de que as atividades catalogadas constituem prestação de serviço, ainda que não constituam atividade preponderante do prestador - não está em confronto com o conceito constitucional de serviço. Por conseguinte, o que resta é verificar se a atividade catalogada (serviços de registros públicos, serviço de advocacia, serviço de guia de turismo, dentre inúmeras outras) constitui efetivamente prestação de serviço, em consonância com o conceito constitucional de serviço.

O enquadramento em um dos itens da lista anexa depende de uma avaliação fática, em que se conclua que a atividade corresponde a um item da lista anexa. Para se proceder ao enquadramento é preciso examinar documentos ou outros meios que indiquem o(s) contrato(s) celebrado(s). Se a lei complementar prevê como serviço tributável a franquia e a lei municipal o tributa, é preciso verificar se a situação que se depara corresponde à franquia. Os dados da situação concreta influenciam. Caso se enquadre na situação de franquia, chega-se ao ponto do correto enquadramento na lei municipal e na lei complementar. A partir disso, caberia verificar se a franquia está em consonância com o conceito constitucional de serviço tributável.

Cumpra dedicar breves linhas sobre algumas questões relacionadas com a figura do contrato.

É o acordo de vontades (negócio jurídico bilateral) gerador de obrigações para uma ou mais partes. Em princípio, não se confunde com sua corporificação na forma escrita, embora, por vezes, a forma possa ser requisito para a constituição do contrato. Os contratos que se perfazem apenas com o acordo de vontades são denominados como consensuais, abrangendo o contrato de seguro, locação, corretagem, compra e venda (geralmente consensual, exigida a escritura pública no caso de bem imóvel de valor superior a trinta salários mínimos, segundo o art. 108 do Código Civil de 2002), dentre outros. Nesses casos, a forma escrita tem valor probatório. Os contratos consensuais constituem a regra (art. 107 do Código Civil de 2002). Os contratos também podem ser formais, em que a lei exige, além do acordo de vontades, uma forma específica como requisito de constituição do vínculo, por exemplo, a forma escrita, como ocorre no contrato de fiança. Nessa situação, a forma até faz parte do contrato, eis que inexistindo, não há contrato. Haveria até confusão parcial nesses casos.⁴⁸⁷

De toda forma, válida a lição de que o contrato não se confunde com seu instrumento. Salvo vedação legal, possível que no mesmo instrumento esteja previsto mais de um acordo

⁴⁸⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Civil: contratos*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, v. 3. E-book. p. 103-106. Na classificação, há também os contratos reais (aqueles que se constituem com a tradição da coisa móvel).

de vontades gerador de obrigações. Assim, um suporte (ex. de papel) não se confunde com o(s) acordo(s) de vontades nele transcrito. Embora seja usual que se utilize o vocábulo “contrato” por vezes para se referir ao instrumento, é válida a distinção para perceber que em um mesmo instrumento pode existir mais de um contrato, mais de uma relação contratual.

As partes podem estabelecer diversas relações contratuais em um mesmo instrumento contratual, podendo haver serviço e outra atividade. Diante disso, é importante saber o que é referente a serviço e o que se refere a outra atividade não tributável pelo ISS.

É importante que o próprio instrumento preveja essa segregação, indicando o valor de cada qual. Se houver dois instrumentos distintos, a questão fica ainda mais transparente e facilitada. Se não houver no instrumento contratual a segregação, cabe à autoridade fiscal apurar o valor que se refere ao serviço, ou seja, o preço do serviço.

Para facilitar o trabalho da autoridade fiscal, é importante que a própria Administração Pública edite atos de cunho geral, conferindo critérios para atuação conforme o tipo de serviço ou o setor econômico. Com base nesses parâmetros, a autoridade fiscal teria maior segurança na apuração do preço do serviço, além de efetivar em maior grau a isonomia na aplicação da legislação tributária. O arbitramento do preço do serviço possui embasamento no art. 148 do CTN. Se o tributo toma em consideração o preço de serviço, autoriza que a autoridade fiscal arbitre o preço no caso de omissão nas declarações ou nos documentos expedidos pelo sujeito passivo. É o que ocorre se o sujeito passivo deixa de indicar o valor que corresponde ao serviço. No entanto, havendo duas relações (serviço e outra atividade), não cabe lançar ISS sobre o valor total do contrato. Ressalte-se que o arbitramento deve ocorrer em um processo administrativo, garantindo ao sujeito passivo o contraditório e a ampla defesa para refutar o valor arbitrado.

Mesmo com a divisão indicada no instrumento contratual, entendendo que não corresponde à realidade, não merecendo fé os documentos apresentados pelo sujeito passivo, é possível que a autoridade fiscal proceda ao arbitramento do preço do serviço. De toda forma, é preciso que seja garantido ao contribuinte o devido processo legal na via administrativa.

A autoridade fiscal pode efetuar o lançamento do tributo se a indicação da segregação estiver inadequada. Não apenas se o valor indicado não corresponder ao preço de fato acordado, como também, se apesar da indicação de duas relações jurídico-contratuais, em verdade, existir apenas prestação de serviço. Essa verificação pode tomar por base a análise do contrato ou outros elementos, inclusive, a verificação de como a atividade foi realizada em suspeita de discrepância entre o que consta do contrato e a realidade. Pode efetuar o

lançamento do tributo com base no art. 149 do CTN, ao verificar que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação, ou então, havendo falsidade, erro ou omissão em alguma declaração, dentre outras hipóteses que autorizam o lançamento. Ressalte-se que a constatação da prestação de serviço depende que esse esteja definido na lei complementar.

As questões empíricas são relevantes para permitir o correto enquadramento em hipótese prevista na lista anexa, verificando o contrato, a declaração do sujeito passivo, como efetivamente deu-se a prestação, se a atuação da autoridade fiscal deu-se em conformidade com o ordenamento jurídico, dentre outros aspectos. Por outro lado, a denominação dada (art. 1º da LC nº 116/2003) ou a atividade que consta do objeto social indicado no ato constitutivo da pessoa jurídica (contrato ou estatuto social) não influenciam.

Em que pese à importância das questões empíricas, não é esse o objeto do trabalho. Considerando o *leasing* previsto na lei complementar, está no âmbito de estudo verificar se está de acordo com o conceito constitucional de serviço. Escapa aos limites do presente trabalho verificar se, em uma situação concreta, há efetivamente *leasing*. Uma coisa é verificar se determinada atividade apontada pela lista anexa é compatível com o conceito constitucional de serviço. Outra é verificar se determinada situação enquadra-se ou não como a atividade apontada pela lista anexa.

Não se nega que os detalhes das situações concretas podem, inclusive, contribuir no redesenho do conceito constitucional de serviço, mas as questões empíricas escapam ao foco do presente trabalho, que consiste na construção desse conceito constitucional, que servirá de parâmetro para aferir a possibilidade de tributação pelo ISS.

De toda forma, tendo em conta os limites do objeto do presente estudo, o que se propõe e passa a fazer em seguida é analisar algumas situações específicas (atividades) trazidas na lista anexa e verificar a compatibilidade com o conceito constitucional de serviço. De início, tratar-se-á da locação de bens móveis, que é o ponto de partida para as demais discussões. Em seguida, serão analisadas outras situações: *leasing*, afretamento, franquia, *software* e farmácia de manipulação.

4.6 Situações específicas

4.6.1 Locação de bens móveis

A locação de bens móveis estava prevista no projeto de lei, porém o item 3.01 da lista anexa à Lei Complementar nº 116 de 2003 foi vetado. A justificativa foi a adequação à jurisprudência do Supremo, declarando a inconstitucionalidade do ISS sobre a locação de bens móveis. Assim, inexistiu previsão em lei complementar, o que já consiste em razão para impedir a tributação pelo ISS. Em que pese o veto, há quem sustente que a lei complementar definiria a locação de bem móvel como serviço no item 3 da lista, que não foi vetado e prevê: “3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.”

Outro motivo para abreviar a discussão é a Súmula Vinculante nº 31 do STF, que afirma a inconstitucionalidade de ISS sobre locação de bem móveis.

De toda forma, devido à relevância da questão da locação de bem móvel, passa-se a examinar se é compatível com o conceito constitucional de serviço, ou seja, se pode ser considerada serviço tributável pelo ISS.

Através do contrato de locação, o locador cede temporariamente o uso e fruição de um bem infungível a outrem (locatário) e em contrapartida recebe uma remuneração (aluguel).⁴⁸⁸

O locador obriga-se a entregar o bem, a mantê-lo em estado de servir ao uso que se destina e a garantir o uso pacífico. Por sua vez, o locatário obriga-se, primordialmente, a pagar a remuneração (aluguel). Nesse sentido, é o que dispõe o Código Civil de 2002, em especial, os artigos 566 e 569. Verifica-se que o locador assume obrigações de naturezas distintas. A obrigação de entregar o bem é de dar, ao passo que a obrigação de manter a sua potencial utilização e garantir seu uso pacífico são obrigações de fazer. A prestação principal é a entrega da coisa para que o locatário possa usar e fruir do bem, obrigação de dar.⁴⁸⁹ As demais prestações são acessórias dessa prestação principal.

Por essa razão, não há prestação de fazer (principal) na locação de bem móvel. Assim, não se amolda ao conceito constitucional de serviço, não podendo ser tributada pelo ISS. O antigo Imposto sobre Indústrias e Profissões poderia incidir sobre a atividade habitual de aluguel de veículos, tratores, máquinas, roupas e chapéus, em geral, de bens móveis e a previsão do Imposto sobre serviços (ISS) sobre a locação de bens móveis pode ser reflexo de

⁴⁸⁸ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado: Direito das Obrigações. Locação de coisas. Locação de uso. Locação de uso e de fruição*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. v. 40. p. 7-8; COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Civil: contratos*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 3. E-book. p. 329-331; WALD, Arnoldo. *Direito Civil: contratos em espécie*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 3. E-book. p. 165-167; GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro: contratos e atos unilaterais*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3. E-book. p. 513-515.

⁴⁸⁹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Op. cit. p. 45.

sua origem histórica,⁴⁹⁰ contudo, a situação é distinta, aqui o imposto tem por base a prestação de serviços e a locação de bens móveis não é compatível com o conceito constitucional de serviço.

Isso vale para a hipótese de locação de bens móveis. Não aproveita para a situação de aparente locação de bem, mas que de fato consiste em uma prestação de serviço com emprego de máquina; o que não deixa de ser uma prestação de serviço, tributável, se estiver na lista anexa. Além disso, não se pode olvidar que é possível que exista mais de uma relação jurídico-contratual, ainda que em um mesmo instrumento, podendo envolver locação de bem móvel e serviço.

Valem as considerações trazidas em tópico anterior sobre a necessidade e os limites de atuação da autoridade fiscal.

Cumprir tecer alguns comentários sobre a situação do guindaste (máquina) e do profissional que irá operá-lo. Na locação de bens móveis, o locador cede temporariamente o uso e fruição de um bem infungível a outrem (locatário). Então, para existir a locação, é preciso que o locatário tenha o uso e o gozo do bem. Nesse ponto, parece importante verificar o controle desse equipamento locado.⁴⁹¹ Se a própria locadora que está controlando o guindaste, se é ela quem está utilizando e conferido a destinação do bem em favor de outrem, a situação distancia-se da locação de bem móvel e aproxima-se de um serviço. É uma prestação de serviço com a utilização de um equipamento, o que não afasta que se trata de prestação de serviço. A tributação pelo ISS seria possível, desde que haja o enquadramento em algum dos itens da lista anexa (a depender do caso, pode se enquadrar no item 7.02, ao prever a execução de obras de construção civil).

Seria a hipótese de preocupação trazida pelo Min. Joaquim Barbosa, anteriormente destacada, ao apresentar a proposta de súmula vinculante, que, em sua parte final, previa o seguinte trecho “dissociadas da prestação de serviços.”. A justificativa era para não afastar o ISS nas “situações em que a prestação de serviços vem escamoteada sob a forma de locação. Por exemplo, locação de maquinário, e vem o seu operador”. Ora, a nosso ver, se o próprio locador está controlando o guindaste, está-se diante de uma prestação de serviço com emprego de máquina. Não seria locação de bem móvel e prestação de serviço. Não há duas relações contratuais distintas, mas sim um contrato de prestação de serviços, cabendo, em

⁴⁹⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1976. p. 266.

⁴⁹¹ ANDRADE, Paulo Roberto. ISS e locação de bens móveis conjugada com serviços: a necessidade de correta qualificação jurídica dos fatos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 226, p. 125-131, jul. 2014. p. 126.

princípio, a incidência do ISS sobre o valor total do contrato, que consistirá no preço do serviço.

Se a autoridade fiscal percebe que em verdade não há locação de bem móvel, mas sim a prestação de serviço previsto na lista anexa com a utilização de equipamento ou máquina, cabe exercer seu dever funcional e lavrar auto de infração, lançando o ISS e os respectivos consectários legais.

Outra controvérsia que pode surgir sobre a configuração de uma locação de bem móvel é no caso de cessão de veículo acompanhado de motorista.

Em primeiro lugar, o “fornecimento de motorista” não é inerente ao contrato de locação de bem móvel. Extrapola tal relação contratual. Não se adere ao posicionamento que a disponibilização de motorista consistiria em obrigação acessória da obrigação principal, que seria a entrega do bem (veículo). Enfim, não é possível falar que haveria apenas uma locação de bem móvel.⁴⁹²

À luz do Código Civil anterior (Lei nº 3.071/1916),⁴⁹³ Pontes de Miranda comenta que haveria dois contratos: locação de automóvel (*locatio rei*) e “locação de serviços”⁴⁹⁴ – horas de direção (*locatio operarum*).⁴⁹⁵ Apesar de no Código Civil de 2002 não mais aparecer a figura da “locação de serviços”,⁴⁹⁶ a observação é aproveitável à noção de prestação de serviço. No entanto, não é suficiente, porquanto a depender das circunstâncias do caso

⁴⁹² Em sentido diverso: SANTIAGO, Igor Mauler; BREYNER, Frederico Menezes. *Locação de veículos com motoristas: não-caracterização do serviço de transporte*. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/locacao-de-veiculos-com-motoristas-nao-caracterizacao-de-servico-de-transporte/>>. Acesso em: 17 dez. 2015. p. 5.

⁴⁹³ Vem do Direito Romano a distinção das locações em 3 (três) espécies: a *locatio rei* (locação de coisas), a *locatio operarum* (locação de serviços) e a *locatio operis* (locação de obra). Na primeira, promete-se o uso ou uso e o fruto de alguma coisa, enquanto nas outras duas promete-se o resultado de um trabalho (obra) ou a prestação de um trabalho. Foi adotada pelo Código Civil de 1916, sendo que a locação de obra deu lugar a denominada empreitada. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado: Direito das Obrigações. Locação de coisas. Locação de uso. Locação de uso e de fruição*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. v. 40. p. 5.

⁴⁹⁴ A expressão locação de serviços contém a reminiscência da locação de escravos, em que o locador era o proprietário. Porém, propriamente, não equivalia, eis que a locação de escravos era visto mais como de “coisa”. Na locação de serviços, ao invés de locar o “bem”, loca-se o serviço. Mesmo na locação de serviços, para os romanos, aquele que trabalhava por salário assimilava-se aos escravos. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado: Direito das Obrigações. Contrato de locação de serviços. Contrato de trabalho*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. v. 47. p. 5-8

⁴⁹⁵ A *locatio operarum* do Direito Romano pressupõe a separação da pessoa e de sua força de trabalho e, ainda, pressupõe que finda, restitui-se ao locador na sua forma e substância, o que não é possível no serviço. BARROS, Alice Monteiro de. *Curso de Direito do Trabalho*. 5. ed. São Paulo, LTr, 2009. p. 242.

⁴⁹⁶ Considerando o contexto histórico, em boa hora o Código Civil de 2002 passou a referir-se à prestação de serviços, deixando de trazer a expressão “locação de serviços”, que era empregada no Código Civil de 1916 e tinha como antecedente a *locatio operarum* do Direito Romano. Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 82-83.

concreto, pode-se estar diante de um serviço de transporte ou de duas relações contratuais (locação de bem móvel e mais uma atividade).

No serviço de transporte, o transportador é quem utiliza e tem o controle do veículo, diferentemente da locação de bem móvel (veículo), em que há a cessão temporária do bem para que o locatário o utilize. Em síntese, no transporte, o transportador obriga-se a levar pessoa ou coisa de um lugar a outro, no interesse de outrem e, em contrapartida, o outro contratante paga-lhe uma remuneração.⁴⁹⁷

Se o contratante é que tem o controle do veículo, parece que há uma locação de bem móvel. Se há locação de veículo (controle do locatário) e “fornecimento” de motorista pela mesma pessoa que locou o bem, o que há são duas relações contratuais distintas: locação do bem e outra atividade relacionada ao fornecimento de mão-de-obra, que a depender da forma como restar caracterizado, pode configurar serviço tributável, desde que previsto na lista anexa (ex. item 17.04, que, em resumo, traz a seleção de mão-de-obra ou item 17.05, que traz o fornecimento de mão-de-obra). Então, ainda que não se esteja perante serviço de transporte, possível que haja duas relações contratuais distintas, locação de bem móvel e serviço, cabendo a tributação pelo ISS da segunda.

Outra situação que se pode comentar é de locação de máquina reprográfica, em que a locadora assume a obrigação de prestar manutenção e assistência técnica da máquina. Em princípio, são obrigações de fazer que existem no contrato de locação, consistentes em manter o bem em estado que o destine ao locatário. Então, está dentro do contrato de locação.⁴⁹⁸ Essas obrigações de fazer são meramente acessórias à obrigação principal, que é a cessão de uso e gozo do bem locado (prestação de dar). Diferentemente, se o contrato tiver previsão em contrário de não haver a obrigação de manter o bem no estado que o destine ao locatário (art. 566, inciso I do Código Civil de 2002) e, posteriormente, houver algum reparo (prestação de fazer), será com base em nova relação contratual, a prestação deixaria de assumir caráter acessório. A questão é que seu enquadramento na lista anexa à lei complementar é controverso. Passa pela leitura do item 14.02, extraindo se abrange apenas assistência técnica em bem de terceiro⁴⁹⁹ ou se pode abranger também a prestação em bem próprio.

⁴⁹⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Civil: contratos*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 3. E-book. p. 748-752.

⁴⁹⁸ ANDRADE, Paulo Roberto. ISS e locação de bens móveis conjugada com serviços: a necessidade de correta qualificação jurídica dos fatos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 226, p. 125-131, jul. 2014. p. 127.

⁴⁹⁹ Nesse sentido: ANDRADE, Paulo Roberto. Op. cit. p. 130-131.

Outra situação que vale comentar é a locação de equipamento sofisticado e os serviços de treinamento para manejar o equipamento.⁵⁰⁰ Ainda que estejam previstos em um mesmo instrumento,⁵⁰¹ há dois contratos distintos. O treinamento em princípio amolda-se ao conceito constitucional de serviço, cabendo a incidência do ISS (previsto na lista anexa, item 8.02). Se não houver a discriminação do preço do serviço, cabe à autoridade fiscal arbitrá-lo.⁵⁰²

Em síntese, a configuração como locação demanda a análise dos dados do caso concreto. Conforme comentado ao analisar a jurisprudência do STF, a Corte não tem linhas claras para essas situações, porque, por envolver matéria fática, há um obstáculo de cognição. Dessa forma, depende de como a questão vier a ser tratada nas instâncias ordinárias. O que pode ser posto como posicionamento da Corte é que a Súmula Vinculante 31 impede a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, porém não é aplicável para resolver situações que escapem da configuração de apenas uma locação de bens móveis.

A qualificação fática será decisiva, verificando se é caso de: (i) serviço com emprego de máquinas, o que permite a tributação pelo ISS (desde que haja previsão na lei complementar); (ii) locação de bem móvel (ainda que com obrigações acessórias de fazer), que escapa ao conceito constitucional de serviço; ou (iii) dois contratos distintos, ainda que no mesmo instrumento, hipótese em que sobre a locação de bens móveis não caberia o ISS, cabendo na outra atividade caracterizada como serviço (com previsão na lei complementar).

Servem as considerações para que se saiba que muitas vezes a qualificação dos fatos será essencial para que se possa verificar se há o enquadramento na lista anexa de serviços e, assim, verificar se o item está de acordo com o conceito constitucional de serviço.

4.6.2 Leasing

O *leasing* (ou arrendamento mercantil) está previsto no item 15.09 da lista. Em geral, o *leasing* proporciona ao arrendatário o uso e gozo de um bem durante determinado período

⁵⁰⁰ ANDRADE, Paulo Roberto. ISS e locação de bens móveis conjugada com serviços: a necessidade de correta qualificação jurídica dos fatos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 226, p. 125-131, jul. 2014. p. 128.

⁵⁰¹ Ricardo Lodi Ribeiro destaca a relevância da segregação promovida pelo particular, trazendo um instrumento para cada atividade, facilitando a relação com o Município. Cf. As operações de locação de bens acompanhada de prestação de serviços e a Súmula Vinculante nº 31 do STF. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 12, n. 72. p. 105-121, nov./dez. 2014. p. 116

⁵⁰² ANDRADE, Paulo Roberto. Op. cit. p. 128.

de tempo, sem ter a necessidade de desembolsar de início o valor do bem, com a opção de, ao final do prazo contratual, adquirir o bem, pagando um preço residual.⁵⁰³

Sob o gênero *leasing*, são apontadas diferentes variações de contratos que são celebrados.

Há o denominado *leasing* financeiro, em que no interesse do arrendatário, o financiador adquire um bem e cede temporariamente seu uso e gozo ao arrendatário, mediante o pagamento de uma contrapartida periódica, com a faculdade de aquisição do bem pelo preço residual.⁵⁰⁴ É a modalidade mais utilizada no país.⁵⁰⁵

O *leasing* operacional é a modalidade em que o fabricante é o próprio arrendador e cede o bem a quem dele fará uso, mediante remuneração, ficando o fabricante responsável pela manutenção. Nesse caso, o bem já pertence ao arrendador. O arrendador especialista em determinados tipos de equipamentos ou bens duráveis cede ao arrendatário a utilização, com o compromisso de se encarregar da manutenção e do funcionamento.⁵⁰⁶ Difere do *leasing* financeiro, eis que neste o arrendatário assume os riscos da coisa, obrigando-se pela conservação e arcando com sua obsolescência. No *leasing* operacional, essas questões ficam a cargo do arrendador.⁵⁰⁷ Por esse motivo, em geral, o tempo do contrato é curto, para possibilitar, posteriormente, o aproveitamento econômico do bem.⁵⁰⁸

Há o *lease-back*,⁵⁰⁹ em que a arrendatária vende um bem que lhe pertence à arrendadora e, em seguida, toma-o de volta, em arrendamento mercantil. Tem por finalidade garantir capital (de giro) para fazer frente a gastos de curto prazo, aliviando-se da condição de ter grande parte de seu ativo imobilizado.⁵¹⁰ Os riscos aqui correm por conta do arrendatário⁵¹¹ que, ao final, tem a opção de reaquisição do bem pelo valor residual.

A Lei Federal nº 6.099 de 1974 traz algumas disposições sobre o arrendamento mercantil, tendo como foco o tratamento tributário, inclusive, em seu art. 1º, parágrafo único

⁵⁰³ MARTINS, Fran. *Contratos e obrigações comerciais*. 16. ed. atual. por Osmar Brina Corrêa-Lima. Rio de Janeiro: Forense. E-book. p. 1257.

⁵⁰⁴ WALD, Arnaldo. *Direito Civil: contratos em espécie*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 3. E-book. p. 642-646.

⁵⁰⁵ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro: contratos e atos unilaterais*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3. E-book. p. 1162.

⁵⁰⁶ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil: contratos*. 12. ed. rev. e atual. por Regis Fichtner. Rio de Janeiro: Forense, 2006, v. 3. p. 583.

⁵⁰⁷ *Ibidem*. p. 583-584.

⁵⁰⁸ GOMES, Luiz Roldão de Freitas. *Contrato*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 343.

⁵⁰⁹ Em sentido diverso, Arnaldo Wald afirma que o *lease-back* seria um contrato análogo, mas que não se confundiria com o *leasing*. Por outro lado, aponta outras modalidades, como o *leasing* de intermediação (em que a sociedade de *leasing* serve como intermediária), recebendo a comissão e o *leasing* simples, em que a sociedade de *leasing* limita-se a adquirir e alugar o material. Op. cit. p. 647-648.

⁵¹⁰ MARTINS, Fran. Op. cit. p. 1269.

⁵¹¹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Op. cit. p. 584.

dispõe que: “Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.” O *leasing* operacional não está sujeito ao tratamento pela referida lei, conforme o art. 2º. Na lei, confere-se competência ao Conselho Monetário Nacional para esmiuçar algumas questões. Nesse sentido, a Resolução nº 2.309 de 1996 disciplina o contrato de *leasing*.

Diz-se que o contrato de *leasing* é um contrato que possui traços de promessa de compra e venda (ou compra e venda à prazo) e de locação.⁵¹² Porém, que com eles não se confunde.

Não pode ser equiparado à promessa de compra e venda (ou compra e venda à prazo), porque o pagamento de valores ao longo do contrato não conduz necessariamente à aquisição definitiva do bem ao final ou a celebração de um contrato de compra e venda. Para o *leasing*, é essencial a manutenção da opção de renovar, comprar ou devolver o bem. Assim, a compra é opcional.

O *leasing* não se confunde com a locação dentre outros aspectos, porque na locação, em princípio, a coisa deve ser devolvida ao final do prazo. Ao passo que no *leasing*, haveria uma tríplice opção: renovar, adquirir o bem ou restituí-lo. Na locação, o aluguel corresponde ao valor pelo uso e gozo da coisa, já no *leasing*, a contrapartida também garante os custos de aquisição do bem e amortização do preço em eventual exercício da faculdade de aquisição e, ainda, de serviços de manutenção (caso do *leasing* operacional). A depender da modalidade, há outras diferenças. No *leasing* financeiro, é do arrendatário o dever de conservar o bem, que assume os riscos de deterioração sem culpa, diferentemente do que ocorre na locação (e no *leasing* operacional). Além disso, a pessoa que arrenda o bem adquire a coisa, especialmente, para arrendá-la ao outro contratante (*leasing* financeiro).⁵¹³

Diz-se também que o arrendamento mercantil seria similar a um financiamento em razão da noção que economicamente pode representar, ou seja, uma operação de financiamento para a aquisição do equipamento, já que o arrendatário realiza pagamentos de valores ao longo do tempo, que vão reduzindo o valor de aquisição do bem, caso exerça a opção de compra ao final.

⁵¹² GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro: contratos e atos unilaterais*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3. E-book. p. 1157; COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial: direito de empresa*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3. E-book. p. 276.

⁵¹³ WALD, Arnoldo. *Direito Civil: contratos em espécie*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 3. E-book. p. 649-651; GONÇALVES, Carlos Roberto. Op. cit. p. 1159.

Ocorre que não há propriamente financiamento. Isso poderia ocorrer se o bem fosse adquirido pelo arrendatário perante o fornecedor com os recursos transferidos pelo arrendador (instituição financeira). Haveria operação de crédito (modalidade de mútuo oneroso) e uma compra e venda. No entanto, não é o que ocorre. No arrendamento, não relação entre arrendatário e fornecedor. Ademais, o arrendador não entrega recursos ao arrendatário, mas sim o bem objeto de arrendamento. Nesse sentido, Marcelo Caron Baptista assevera que inexistiria financiamento, porque não haveria operação de crédito, mas sim entrega do bem visado pelo arrendatário.⁵¹⁴ Quanto à operação de crédito propriamente dita, a Lei Complementar nº 116, art. 2º, inciso III dispôs que o ISS não incide sobre o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Conforme explica José Alberto Oliveira Macedo:

No arrendamento mercantil financeiro, uma pessoa (física ou jurídica), que será a arrendatária, indicará a uma pessoa jurídica (instituição financeira), arrendadora, o bem que esta deverá adquirir de uma terceira pessoa, a fornecedora do bem, para que posteriormente esse bem seja arrendado à arrendatária. Essa cronologia dos fatos pode aparentemente ensejar um financiamento *stricto sensu* (operação de crédito). Mas não é o que ocorre, pelo menos para efeitos jurídico-tributários. Isso porque a instituição financeira não transfere montante ou valor (pecúnia) ao arrendatário para que este vá ao fornecedor para lá adquirir o bem que lhe interessa, o que é necessário para que o fato se consubstancie como uma operação de crédito. Afinal, o financiamento *stricto sensu* pressupõe a entrega de *montante* ou *valor* pecuniário (escrituralmente ou fisicamente) e não de bem distinto de pecúnia.⁵¹⁵

O *leasing* é uma figura contratual peculiar, possuindo traços de outros contratos. Dessa forma, é importante verificar as obrigações que o arrendador assume perante o arrendatário na relação contratual específica, que podem variar bastante, conforme visto, ao mencionar algumas modalidades de *leasing*.⁵¹⁶ Depois disso, é possível avançar no exame sobre a sua adequação ao conceito constitucional de serviço.

Quanto às modalidades mencionadas, cumpre trazer algumas considerações.

No *leasing* operacional, o fabricante é o próprio arrendador e obriga-se a ceder o bem a quem dele fará uso, mediante remuneração, sendo comum que o fabricante permaneça como responsável pela operacionalidade do bem, assumindo as obrigações de manutenção e de assistência técnica. É usual a celebração de contrato em relação às copiadoras, em que o arrendador assume a obrigação de prestar a assistência técnica, inclusive, trocar peças. A

⁵¹⁴ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 341.

⁵¹⁵ MACEDO, José Alberto Oliveira. *ISS e arrendamento mercantil*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 174.

⁵¹⁶ Cf. BAPTISTA, Marcelo Caron. *Op. cit.* p. 338.

prestação principal é a cessão temporária de uso e gozo do bem (obrigação de dar), ainda que haja outras circulares ou acessórias, como as prestações de manutenção e de funcionamento do bem (obrigação de fazer). Vê-se que a semelhança com a locação de bem móvel é considerável, em que também há o dever do locador garantir o funcionamento do bem, em que pese no *leasing*, os serviços especializados de manutenção do bem adquiram maior relevância. De toda forma, a prestação principal é de dar, de forma que não é compatível com o conceito constitucional de serviço, não podendo ser tributado pelo ISS.⁵¹⁷

No *leasing* financeiro, o financiador obriga-se a adquirir um bem e ceder temporariamente o uso e gozo do bem ao arrendatário, mediante o pagamento de uma remuneração. Além disso, obriga-se a vender o bem ao final, se o arrendatário exercer a opção de compra ou receber o bem ou, ainda, renovar o contrato.⁵¹⁸

Há quem argumente que o elemento essencial do *leasing* (financeiro) seria uma operação de financiamento e que a competência para tributar o financiamento seria da União (IOF), excluindo a competência do Município.⁵¹⁹ A Constituição confere competência à União para instituir imposto sobre operações de crédito, segundo o art. 153, inciso V. Conforme visto, em princípio, não nos parece a posição mais adequada, vez que no *leasing* não há operação de crédito. Embora possa lembrar, não há propriamente financiamento. Observe-se que isso depende de como se compreende o conceito de operação de crédito, o que escapa ao âmbito do presente trabalho, cumprindo apenas ressaltar que, ao tratar do imposto federal, o CTN parece não ter abarcado a situação ao se referir à entrega do valor (art. 63, inciso I do CTN⁵²⁰).⁵²¹

A aquisição do bem, a entrega ao arrendatário para que o utilize temporariamente mediante o pagamento do preço e, ao final, garantir a opção de compra pelo valor,

⁵¹⁷ Nesse sentido: BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 347-348.

⁵¹⁸ MARTINS, Fran. *Contratos e obrigações comerciais*. Atualizada por Osmar Brina Corrêa-Lima. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense. E-book. p. 1282.

⁵¹⁹ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. ISS. Normas Constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. *Leasing* financeiro: análise da incidência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 122, p. 120-131, nov. 2005. p. 126; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 154-155.

⁵²⁰ “Art. 63. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:

I - quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;”.

⁵²¹ MACEDO, José Alberto Oliveira. ISS e arrendamento mercantil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 167-186, p. 174-175.

considerando certo abatimento com o pagamento de prestações; todas são prestações que não podem ser qualificadas como de fazer. Escaparia ao conceito constitucional de serviço.⁵²²

No *lease-back*, o arrendatário vende um bem ao arrendador e, em seguida, toma-o de volta em arrendamento mercantil. Em verdade, o bem sequer sai da posse direta da arrendatária. O objetivo principal é garantir capital de giro à arrendatária. Dessa forma, a aquisição e a cessão temporária do uso e gozo da coisa não configuram prestação de fazer enquanto prestação principal, não se ajustando ao conceito constitucional de serviço.

Não obstante, contratos que envolvam prestação de fazer (desde que se enquadrem no conceito constitucional de serviço) relacionados ao arrendamento mercantil podem ser tributados,⁵²³ vez que tratam de outra relação contratual, que não a de *leasing* propriamente. Destaca-se a previsão da parte final do item 15.09 da lista anexa – “[...]substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (*leasing*).”

4.6.3 Afretamento

Discute-se acerca da tributação do afretamento marítimo pelo ISS. A tributação teria amparo no item 20.01, ao se referir aos serviços de apoio marítimo,⁵²⁴ serviços de armadores⁵²⁵ e congêneres ou, no tocante à “indústria do petróleo”, em que são comuns tais tipos de contratos, com esteio na parte final do item 7.21 (Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços

⁵²² MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 113; DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 205; ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. ISS. Normas Constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. *Leasing financeiro: análise da incidência*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 122, p. 120-131, nov. 2005. p. 125; BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 344-345; PRATA, Gabriel Magalhães Borges. *Interpretação dos conceitos empregados nas normas de competência tributária: aspectos fundamentais*. 2010. 226 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_arquivos/9/TDE-2010-10-22T12:45:35Z-10117/Publico/Gabriel%20Magalhaes%20Borges%20Prata.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2015. p. 185-188.

⁵²³ DÁCOMO, Natália de Nardi. Op. cit. p. 205.

⁵²⁴ “[...] realizados por profissionais que comandam e tripulam embarcações, cabotagem e apoio marítimo, coordenando operações de navegação portuária. Tais profissionais navegam e orientam a navegação e transportam cargas e passageiros.” DÁCOMO, Natália de Nardi. Op. cit. p. 245-246.

⁵²⁵ Referem-se às prestações de pessoas que em seu nome e responsabilidade colocam a embarcação pronta para a exploração marítima.

relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais).⁵²⁶

No tocante à incidência do ISS sobre o afretamento, há discussão se configura serviço e, ainda que configure, se os itens da lista anexa que se mencionou autorizam a tributação, ou seja, se o afretamento seria definido como serviço tributável pela lei complementar. Embora a segunda seja uma questão relevante e que se tangencia ao longo dos comentários, não é o foco do presente trabalho. Centra-se esforços sobre o primeiro questionamento, verificando se o afretamento está de acordo com o conceito de serviço para fins de tributação pelo ISS.

O contrato de afretamento recebe regulamentação pela Lei Federal nº 9.432/1997, que ao tratar sobre o transporte aquaviário, traz definições de três modalidades de afretamento (art. 2º)⁵²⁷: afretamento a casco nu, afretamento por tempo e afretamento por viagem. O afretamento não possui extensa regulamentação na legislação, podendo apresentar-se de diversas formas, tornando imperativo analisar as obrigações especificamente assumidas no contrato firmado entre o fretador e o afretador. De toda forma, faz-se referências às modalidades básicas referidas, com base na doutrina sobre o tema.

Quanto ao afretamento a casco nu, o fretador (em princípio, o proprietário da embarcação) cede onerosamente o uso e o controle da embarcação por determinado prazo a outrem, que se denomina de afretador. A embarcação é passada ao afretador de forma nua, sem itens de provisionamento e pessoas (desarmada e sem tripulação), de onde se origina o nome. Assim, o contrato permite a cisão das figuras do proprietário (fretador) e do armador, que em seu nome e responsabilidade apresta a embarcação para a exploração marítima.⁵²⁸ No caso, o armador é o afretador.

Diz-se que haveria verdadeiro contrato de locação de bens.⁵²⁹ De fato, com a cessão temporária de direito de uso, não há obrigação de fazer tributável, vez que a obrigação

⁵²⁶ MENEZES, Rodrigo Ramos Lourega de. *Cobrança do ISS no afretamento marítimo a casco nu e a tempo*. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE TRIBUTAÇÃO NA INDÚSTRIA DO PETRÓLEO E GÁS, 2., 2014, Rio de Janeiro. Anais...Rio de Janeiro: GDT-Rio, 2014.

⁵²⁷ “Art. 2º Para os efeitos desta Lei, são estabelecidas as seguintes definições:

I - afretamento a casco nu: contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação;

II - afretamento por tempo: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado;

III - afretamento por viagem: contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens;”

⁵²⁸ CARBONE, Arthur R.; GALANTE, Luís Felipe. O afretamento a casco nu de embarcações. *Revista de Direito do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 48, p. 45-59, 2001. p. 47-49.

⁵²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Não incidência do ISS no afretamento de embarcações. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 173. p. 85-94, fev. 2010. p. 92; CARBONE, Arthur R.; GALANTE,

principal é dar. Outras obrigações como a de garantir o uso pacífico da embarcação e a de responder pelos vícios redibitórios são meramente acessórias, tal como sói acontecer na locação de bem móvel.⁵³⁰ Logo, escapa ao conceito constitucional de serviço, não estando sujeito ao ISS.⁵³¹

Ocorre que isso é aplicável no afretamento da embarcação nua, figura bem próxima à locação. Diferentemente, se na situação específica existir obrigação adicional ao fretador, é preciso aprofundar, não podendo simplesmente afirmar que não seria permitida a tributação.

No afretamento por tempo, o fretador é responsável pela armação (colocar o navio em condição de operação, provendo dos meios necessários para utilização) e tripulação (conjunto de pessoas voltadas a operar o navio, incluindo o comandante).⁵³² A definição trazida pela Lei nº 9.432/1997 seria imprecisa ao referir-se a “operá-la por tempo determinado”.⁵³³ Valendo-se de como geralmente se opera tais contratos, em semelhança ao que ocorre no tocante às aeronaves,⁵³⁴ cabe, ainda ao fretador, a condução técnica da embarcação. Dessa forma, a expressão “operá-la por tempo determinado” deveria ser entendida no tocante à gestão comercial, não em relação à condução da embarcação. Nessa modalidade, diz-se que o fretador realizaria a gestão náutica da embarcação,⁵³⁵ cabendo ao afretador a gestão comercial,⁵³⁶ conforme Resolução nº 1.811/2010 da Agência Nacional de Transportes Aquaviários (ANTAQ).⁵³⁷

Luís Felipe. O afretamento a casco nu de embarcações. *Revista de Direito do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 48, p. 45-59, 2001. p. 47.

⁵³⁰ CARBONE, Arthur R.; GALANTE, Luís Felipe. O afretamento a casco nu de embarcações. *Revista de Direito do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 48, p. 45-59, 2001. p. 50.

⁵³¹ BRIGAGÃO, Gustavo. Afretamento a casco nu (*bare boat charter*) e por tempo (*time charter*). Não incidência do Imposto sobre Operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Serviços (ISS). *Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, São Paulo, ano 3, n. 13, p. 9-26, mar./abr. 2013. p. 13.

⁵³² *Ibidem*. p. 18.

⁵³³ CARBONE, Arthur R.; GALANTE, Luís Felipe. O afretamento a tempo (*time charter*) das embarcações. *Revista de Direito do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 49, p. 88-129, 2001. p. 90.

⁵³⁴ Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei 7.565/1986)

“Art. 133. Dá-se o fretamento quando uma das partes, chamada fretador, obriga-se para com a outra, chamada afretador, mediante o pagamento por este, do frete, a realizar uma ou mais viagens preestabelecidas ou durante certo período de tempo, reservando-se ao fretador o controle sobre a tripulação e a condução técnica da aeronave.”

⁵³⁵ Para aprofundamento das obrigações do fretador, cf. CARBONE, Arthur R.; GALANTE, Luís Felipe. O afretamento a tempo (*time charter*) das embarcações. *Revista de Direito do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 49, p. 88-129, 2001. p. 97-106.

⁵³⁶ MENEZES, Rodrigo Ramos Lourega de. *Cobrança do ISS no afretamento marítimo a casco nu e a tempo*. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE TRIBUTAÇÃO NA INDÚSTRIA DO PETRÓLEO E GÁS, 2., 2014, Rio de Janeiro. Anais...Rio de Janeiro: GDT-Rio, 2014.

⁵³⁷ “Art. 2º Para os efeitos desta norma, consideram-se:

I - gestão náutica da embarcação: é o controle efetivo pela empresa brasileira de navegação sobre a administração dos fatos relativos ao aprovisionamento, equipagens, à navegação, estabilidade e manobra do

Além disso, não há propriamente entrega da embarcação ao afretador, este não a recebe por assim dizer. O fretador é o armador, que continua na gestão náutica do navio através do capitão e da tripulação (prepostos). No entanto, com o afretamento, faz navegar no interesse do que dispõe o afretador, que é o responsável pelo aproveitamento econômico durante o prazo do contrato, podendo utilizar a embarcação para pesca, esporte, passeios e transporte de pessoas ou coisas, conforme o contrato. Assim, ao se utilizar o termo “entrega”, deve ser entendido como posto à sua disposição para explorar comercialmente.⁵³⁸ Difere do afretamento a casco nu, em que há a mera cessão de uso da embarcação nua.

Note-se que a gama de obrigações que o fretador assume nessa outra modalidade é muito maior. Se no afretamento a casco nu não se cogita de serviço, eis que a gestão (náutica e comercial) é cedida ao afretador, aqui a questão apresenta outros contornos.

O fretador é o armador da embarcação, podendo ser armador-proprietário ou armador não-proprietário (se tiver a posse em razão de anterior contrato de afretamento a casco nu).⁵³⁹ Nessa modalidade, há uma cisão na gestão da nave. No afretamento por tempo, o fretador é o armador, sendo contratado para fazer a embarcação navegar em benefício do afretador, que irá estabelecer a destinação econômica dessa navegação.⁵⁴⁰ Ao fretador incumbe a gestão náutica: precisa armar e tripular o navio e realizar as viagens solicitadas pelo afretador durante a vigência do contrato (obrigações de fazer). Por outro lado, a gestão comercial do navio é cedida temporariamente ao afretador (obrigação de dar).

Nessa modalidade, há quem entenda que a obrigação principal seria de navegar uma embarcação para outrem (armar e tripular o navio e realizar as viagens solicitadas pelo afretador), ou seja, obrigação de fazer.⁵⁴¹ Em sentido oposto, há posicionamento de que não haveria obrigação de fazer, sendo mera obrigação de dar, aproximando-se da locação de bem móvel.⁵⁴²

navio, à segurança do pessoal e do material existente a bordo, à operação técnica em geral, ao cumprimento das normas nacionais e internacionais sobre segurança, prevenção da poluição do meio ambiente marinho e direito marítimo, e à manutenção apropriada da embarcação;

II - gestão comercial da embarcação: é o controle efetivo pela empresa brasileira de navegação sobre a negociação de contratos de transporte ou de operações de apoio marítimo e portuário, inclusive o adimplemento das obrigações comerciais assumidas nas esferas pública e privada;”

⁵³⁸ CARBONE, Arthur R; GALANTE, Luís Felipe. O afretamento a tempo (time charter) das embarcações. *Revista de Direito do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 49, p. 88-129, 2001. p. 91.

⁵³⁹ Ibidem. p. 94.

⁵⁴⁰ Ibidem. p. 96.

⁵⁴¹ Nesse sentido: CARBONE, Arthur R; GALANTE, Luís Felipe. Op. cit. p. 90.

⁵⁴² BRIGAGÃO, Gustavo. Afretamento a casco nu (*bare boat charter*) e por tempo (*time charter*). Não incidência do Imposto sobre Operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte

A nosso ver, não haveria prestação principal e outras meramente acessórias. Caberia perquirir se existiria obrigação preponderante, o que demanda a análise da situação específica. Cumpre salientar que, apesar de reconhecido pela legislação, não há extensa delimitação dos elementos do contrato de afretamento. Ressalvados alguns deveres relacionados à responsabilidade do fretador e afretador, as partes podem escolher o navio, suas características, a duração da viagem, o modo de pagamento, havendo grande liberdade de estipulação pelas partes.⁵⁴³ Logo, faz-se relevante a análise da situação específica.

De toda forma, parece um caso difícil, sendo provável que não se possa concluir pela existência de preponderância. Chega-se à necessidade de divisão das obrigações, entre a cessão de uso do bem e o serviço de armação e de fornecimento de mão-de-obra. Em que pese ser excepcional a cisão de obrigações dentro de um contrato, parece ser o caminho para a resolução do caso. As atividades de ceder temporariamente o uso da embarcação (gestão comercial) e de armar e tripular são destacáveis, não demandando cisão artificial que desvirtue o contrato. Nessas situações, se não é possível incidir o ISS sobre a cessão de uso, cabível afirmar que a atividade de armar o navio e de tripular o mesmo configure prestação de fazer, tributável pelo ISS, com previsão na lista anexa (armação, item 20.01 e tripulação, na medida em que haja o recrutamento e fornecimento de mão-de-obra, itens 17.04 e 17.05). Assim, possível a tributação pelo ISS. A cisão aproximaria o afretamento da situação de duas relações contratuais, como se houvesse um afretamento a casco nu e um contrato sobre a armação do navio.

Caso não se trate de afretamento por tempo, mas sim, efetivamente, de duas relações contratuais, o afretamento a casco nu e um contrato em que se disponha sobre a operação da embarcação, a tarefa é mais fácil, permitindo a incidência do ISS no tocante ao segundo contrato. Isso pode ser ainda mais claro se houver contratação do afretamento com uma pessoa (em princípio, a proprietária do navio) e com outra, prestações relativas à operação da embarcação (armação, apoio marítimo e seleção de mão-de-obra).

Havendo contrato único cindido ou dois contratos separados (mas, interdependentes), o que será objeto de discussão é o valor de cada atividade. Em uma situação de dois contratos

intermunicipal e interestadual e de comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Serviços (ISS). *Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, São Paulo, ano 3, n. 13, p. 9-26, mar./abr. 2013. p. 16.

⁵⁴³ BAPTISTA, Luiz Olavo. O contrato de afretamento marítimo e a formação do direito do comércio internacional: anotações. In: CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de; WARDE JÚNIOR, Walfrido Jorge; GUERREIRO, Carolina Dias Tavares (Coord.). *Direito Empresarial e outros estudos de Direito em homenagem ao professor José Alexandre Tavares Guerreiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 72-73; CARBONE, Arthur R.; GALANTE, Luís Felipe. O afretamento a casco nu de embarcações. *Revista de Direito do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 48, p. 45-59, 2001. p. 49.

separados, cada qual com o respectivo valor, a incidência do ISS resta facilitada, embora não se possa descurar que a autoridade fiscal não está vinculada ao valor indicado no contrato, caso não corresponda à realidade. Sabe-se que é vantajoso economicamente para o particular estabelecer valor superior ao afretamento a casco nu, em razão da não incidência do ISS e, principalmente, devido ao tratamento fiscal favorecido no que toca ao Imposto sobre a Renda (Lei Federal nº 9.481/1997, art. 1º, inciso I).⁵⁴⁴

Cumprido aludir às balizas que foram trazidas pela Lei Federal nº 13.043 de 2014 ao alterar a Lei Federal nº 9.481/1997. A lei trouxe valores máximos para o afretamento, controlando a atuação dos particulares.⁵⁴⁵ Se não vincula a esfera municipal, vez que é lei federal, com seu propósito específico, talvez possa constituir importante parâmetro para que a autoridade fiscal municipal verifique o preço de serviço em um contrato em que não haja a quantificação das obrigações de forma separada ou, mesmo que exista, para questionar se a discriminação dos valores é artificial.

Ao que parece, o afretamento por viagem traz maior divergência em sua descrição enquanto modalidade.

Ao comentar o afretamento por viagem, diversos autores o classificam como um contrato de transporte, havendo especificidade por ser um transporte marítimo e de duração limitada (tempo de uma ou mais viagens discriminadas).⁵⁴⁶ A menção ao transporte aparece inclusive na Lei Federal nº 9.432/1997.

Assim, não seria próximo de afretamento a casco nu (similar à locação de bem móvel) nem do afretamento por tempo.

⁵⁴⁴ “Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses:

I - receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)”.

⁵⁴⁵ “Art. 1º [...] § 2º No caso do inciso I do caput deste artigo, quando ocorrer execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, do valor total dos contratos a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a: (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

I - 85% (oitenta e cinco por cento), no caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção e/ou armazenamento e descarga (Floating Production Systems - FPS); (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

II - 80% (oitenta por cento), no caso de embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação, manutenção de poços (navios-sonda); e (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

III - 65% (sessenta e cinco por cento), nos demais tipos de embarcações. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

⁵⁴⁶ Cf. BAPTISTA, Luiz Olavo. O contrato de afretamento marítimo e a formação do direito do comércio internacional: anotações. In: CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de; WARDE JÚNIOR, Walfrido Jorge; GUERREIRO, Carolina Dias Tavares (Coord.). *Direito Empresarial e outros estudos de Direito em homenagem ao professor José Alexandre Tavares Guerreiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 71.

O afretamento por tempo não se confunde com o transporte, uma vez que naquele, se houver transporte de carga de um lugar para o outro, não o será por conta do fretador, mas sim em nome do afretador e em seu interesse, que tem a gestão comercial e pode celebrar contratos de transporte com terceiros. O contrato de afretamento por tempo não tem por objeto levar pessoas ou coisas de um lugar para o outro.⁵⁴⁷ O fretador sob as ordens do afretador conduzirá a embarcação para onde lhe for ordenado.⁵⁴⁸ O contrato de transporte pode existir e será firmado pelo afretador com terceiros. O aproveitamento econômico incumbe ao afretador, que pode utilizar a embarcação, para pesca, esporte, passeios e ainda para transporte, hipótese em que o transportador seria o afretador. Diferente seria se a mesma pessoa que é a proprietária da embarcação celebrasse contratos com terceiros para levar uma carga de um ponto a outro. Não haveria afretamento, mas sim um contrato de transporte.

Assim, se o afretamento por viagem é um contrato de transporte ou similar, o mesmo não é possível dizer do afretamento por tempo.

Um ponto relevante é que no afretamento por viagem não haveria a cisão das gestões do navio tal como existe no afretamento por tempo. Na modalidade por viagem, o fretador teria a gestão náutica e comercial, obrigando-se perante o afretador a empreender uma ou mais viagens determinadas.⁵⁴⁹

Em sentido diverso, há quem defenda que no afretamento por viagem não há contrato de transporte. O contrato de transporte tem como obrigação principal o deslocamento da coisa (ou pessoa) de um ponto a outro. O foco é a “carga”. Dessa forma, não se confundiria com o afretamento, inclusive, na modalidade por viagem, em que o objeto é a navegação do navio, no caso, por conta do fretador, que concentra a gestão (náutica e econômica).⁵⁵⁰ O foco é a embarcação. O fretador deve desempenhar os esforços necessários para navegar em atendimento à viagem assinalada, porém não se obriga com o resultado, tal como no contrato de transporte.⁵⁵¹ Essa leitura propõe que haveria semelhança com o afretamento por tempo,

⁵⁴⁷ BRIGAGÃO, Gustavo. Afretamento a casco nu (*bare boat charter*) e por tempo (*time charter*). Não incidência do Imposto sobre Operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Serviços (ISS *Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, São Paulo, ano 3, n. 13, p. 9-26, mar./abr. 2013. p. 18.

⁵⁴⁸ CARBONE, Arthur R.; GALANTE, Luís Felipe. O afretamento a tempo (*time charter*) das embarcações. *Revista de Direito do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro – TJRJ*. p. 88-129, n. 49. p. 90.

⁵⁴⁹ GAMA, Mariana Casati Nogueira da. *O regime jurídico do contrato de transporte marítimo de mercadoria*. 2005. 251 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Disponível em:

<http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=1899>. Acesso em: 23 dez. 2015. p. 150.

⁵⁵⁰Ibidem. p. 168-169.

⁵⁵¹Ibidem. p. 170-171.

distinguindo-se em relação ao modo de duração do afretamento, que é o tempo necessário para que a viagem se desenvolva e não um prazo determinado.

Por sua vez, há quem aponte distinção do afretamento por viagem do afretamento por tempo a depender da extensão do objeto. Se o afretamento por viagem envolve todo o navio, haveria cessão de uso do bem, aproximando-se da locação de bem móvel.⁵⁵² No entanto, se o afretamento por viagem for parcial, seria aproximado a um contrato de transporte de coisas, contratando com o transportador o embarque de carga em navio para entregá-la em porto indicado, o que daria ensejo ao ICMS, se fosse interestadual e intermunicipal, ou ao ISS, na hipótese de ser intramunicipal.⁵⁵³

Reforça-se o que foi apresentado anteriormente, sobre a necessidade de se analisar o contrato específico, especialmente, nesse caso, em que há divergência sobre como descrever o usualmente contratado nessa modalidade. É preciso verificar quais são as obrigações que o fretador assume. É relevante verificar se o fretador é responsável pela gestão náutica e comercial, o que é divergente. Se o fretador for o responsável, não há a cisão das gestões, diferencia-se do afretamento por tempo. Ademais, seria importante precisar quais outras obrigações o fretador assume perante o afretador, tais como a responsabilidade perante a carga transportada (se é objetiva). A partir dessas considerações, seria possível verificar a proximidade com a figura do transporte, tal como sugere o art. 2º, inciso III da Lei nº 9.432/1997, ou com afretamento por tempo, valendo-se das considerações trazidas para a modalidade.

4.6.4 Franquia

Sob a égide da lei anterior, apenas havia a previsão do serviço de agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquias, mas não da franquias em si, o que trazia uma questão adicional, se satisfeita a previsão em lei complementar. Com a Lei

⁵⁵² JÚDICE, Mônica Pimenta. A natureza jurídica do contrato de afretamento por viagem e seus desdobramentos tributários. *Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, São Paulo, ano 3, n. 13, p. 27-32, mar./abr. 2013. p. 29-30.

⁵⁵³ *Ibidem*. p. 31-32.

Complementar nº 116/2003, não se põe o complicador,⁵⁵⁴ uma vez que há previsão específica de franquia como serviço tributável no item 17.08.

O que se discute é se a franquia poderia ser tributada pelo ISS, se estaria de acordo com o conceito constitucional de serviço, havendo recurso extraordinário pendente de julgamento.⁵⁵⁵ Essa controvérsia não se confunde com a atividade de agenciamento, corretagem e intermediação do contrato de franquia (previsto no item 10.04 da lista anexa), em que não haveria maior dificuldade em afirmar sua compatibilidade com o conceito constitucional de serviço.⁵⁵⁶ Outro alerta é que no contrato de franquia analisa-se a relação entre o franqueador e o franqueado. Não aborda a relação do franqueado com terceiros, que pode envolver prestação de serviços, cabendo ISS, ou comercialização de mercadorias, incidindo o ICMS.⁵⁵⁷

O contrato de franquia tem previsão na Lei nº 8.955/1994. O art. 2º traz uma definição:

Art. 2º Franquia empresarial é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e, eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício.

Apesar da lei, não há extensa regulamentação, o que novamente traz a necessidade de exame do contrato existente em uma situação específica, a fim de verificar como está regulada a relação, em especial, as obrigações contratuais assumidas, que podem envolver planejamento, orientação, técnica de vendas, dentre outras.⁵⁵⁸

Em termos gerais, a franquia (*franchising*) é o contrato oneroso pelo qual o detentor de uma marca ou produto (franqueador) concede o seu uso a outra pessoa (franqueado). O franqueador disponibiliza a marca e o modelo de comercialização de produto ou serviço ao franqueado, além de garantir exclusividade de exploração em determinada área, podendo abranger também a assistência, que pode ser quanto ao funcionamento dos aparelhos

⁵⁵⁴ Há projetos de alterações da Lei Complementar nº 116/2003, dentre eles, o substitutivo apresentado pela Câmara dos Deputados nº 15 de 2015 ao Projeto de Lei Complementar do Senado n. 386 de 2012, em que consta a previsão de revogação do item 17.08 da lista anexa. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/184138.pdf>> Acesso em: 19 dez. 2015.

⁵⁵⁵ RE 603136 RG, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 02/09/2010, DJe-185 DIVULG 30-09-2010 PUBLIC 01-10-2010 EMENT VOL-02417-07 PP-01426 LEXSTF v. 32, n. 382, 2010. p. 192-197 RTFP v. 18, n. 95, 2010. p. 336-340.

⁵⁵⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 376.

⁵⁵⁷ *Ibidem*. p. 370.

⁵⁵⁸ WALD, Arnaldo. *Direito Civil: contratos em espécie*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 3. E-book. p. 667-668.

(assistência técnica) ou à organização e à administração do negócio. Em contrapartida, o franqueado paga um valor inicial a título de filiação e uma percentagem periódica sobre os lucros, além de ser obrigado a adquirir produtos e serviços do franqueador e seguir diretrizes deste sobre comercialização e marketing.⁵⁵⁹

No contrato de franquia, há autonomia do franqueado-empresário em relação ao franqueador, não sendo empregado, subordinado ou filial do franqueador, ainda que precise seguir algumas diretrizes de padronização, que podem ser de maior ou menor grau a depender do contrato.⁵⁶⁰

Pelo contrato, o franqueador assume obrigações de naturezas diversas: cede o direito de uso da marca, nome e até insígnia (obrigações de dar), também se compromete perante o franqueado a organizar e estabelecer métodos de venda, de materiais, dentre outros (obrigações de fazer)⁵⁶¹ e, ainda, garante exclusividade em determinada área, deixando de estabelecer outro franqueado (obrigação de não fazer).⁵⁶²

Há posicionamento que defende que caberia a incidência do ISS, eis que a preponderância (econômica e jurídica) seria da prestação de serviços (treinamento para os franqueados, suporte técnico-operacional, assistência técnica permanente, dentre outras).⁵⁶³

Outro posicionamento defende que o mais importante na franquia é a cessão de direitos, porque os objetos de maior valor são a marca do produto ou serviço, a patente, o *know how* (tecnologia desenvolvida e patenteada) e o título do estabelecimento.⁵⁶⁴ A nosso ver, a segunda é a posição que reflete melhor o contrato de franquia, em que a prestação principal seria a cessão de direitos mencionados. A própria definição legal trazida no art. 2º da 8.955/1994 daria amparo à concepção.

Ocorre que o franqueador pode limitar-se à cessão de direitos, deixando a condução dos negócios inteiramente sob a responsabilidade do franqueado, ou pode envolver-se diretamente, em maior ou menor grau e, assim, realizando prestações de fazer. Porém, não é qualquer prestação de fazer que é afeta ao contrato de franquia.

⁵⁵⁹ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro: contratos e atos unilaterais*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3. E-book. p. 738-739; MARTINS, Fran. *Contratos e obrigações comerciais*. 16. ed. atual. por Osmar Brina Corrêa-Lima. Rio de Janeiro: Forense. E-book. p. 1345.

⁵⁶⁰ MARTINS, Fran. Op. cit. p. 1345-1352; GONÇALVES, Carlos Roberto. Op. cit. p. 739.

⁵⁶¹ GONÇALVES, Carlos Roberto. Op. cit. p. 740.

⁵⁶² BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 369.

⁵⁶³ CORREIA, Andrea Veloso. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) – lista de serviços. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coord.). *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, v. 2. p. 225-240.

⁵⁶⁴ BAPTISTA, Marcelo Caron. Op. cit. p. 371; BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 215.

Se as prestações de fazer são necessárias para a prestação principal, que é a cessão de direitos de uso da marca ou patente e a consequente exploração econômica, poderiam ser configuradas como prestações acessórias ou meio, não sendo tributáveis pelo ISS.⁵⁶⁵ Compreenderia os casos de assistência técnica e de treinamento de pessoal. Outro critério que é apresentado pela doutrina consiste em verificar se as prestações de fazer são dirigidas também ao atendimento do interesse do franqueador, por exemplo, ao prestar assistência técnica, orientando como utilizar o equipamento necessário à atividade, também buscar evitar que o resultado seja abaixo do esperado, o que poderia ocasionar uma depreciação da imagem de seus produtos ou serviços perante a clientela, colocando a viabilidade de seus negócios como um todo em risco. Haveria uma espécie de “autosserviço”.⁵⁶⁶

Note-se que, além dessas, o franqueador pode contratar obrigações de fazer perante o franqueado que não digam respeito propriamente à operação de franquia, por exemplo, serviços de vigilância do estabelecimento, de limpeza, de contabilidade. Ainda que estejam relacionados à atividade empresarial, são serviços que escapam ao objeto da franquia e, assim, tributáveis pelo ISS (desde que com previsão na lista).⁵⁶⁷ Não é decisivo que esses serviços estejam no bojo do mesmo instrumento contratual pelo qual se acorda a franquia, ainda assim, podem ser tributados, por escaparem propriamente à noção de franquia, trazendo novas relações contratuais firmadas entre as mesmas partes. Se não houver a discriminação do preço por esses serviços no instrumento, cabe à autoridade fiscal arbitrar os preços dos serviços. Por vezes, pode-se deparar com situações em que se apresente difícil a distinção, o que reforça a necessidade de exame da situação específica para que se possa tentar mensurar o que pode atribuído ao contrato de franquia.⁵⁶⁸

4.6.5 Software

⁵⁶⁵ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 216; BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 375; CHIESA, Clélio. *ISS: a função da lei complementar na demarcação da competência impositiva*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 67-68.

⁵⁶⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. Op. cit. p. 371.

⁵⁶⁷ Ibidem. p. 375.

⁵⁶⁸ Idem.

O programa de computador ou *software* vem definido no art.1º da Lei nº 9.609/1998.⁵⁶⁹ A noção geral de *software* está relacionada ao conjunto de instruções e operações segundo as quais um computador transforma dados em informação.⁵⁷⁰ Não se confunde com eventual suporte físico em que esteja contido (ex. CR-ROM).

No RE 199.464, o STF discutiu o comércio de disquetes contendo programas para computador. Com base na classificação entre *softwares* de prateleira (produzidos em série e comercializados no varejo) e os *softwares* voltados ao atendimento de necessidades específicas de determinado usuário, a pedido e de acordo com as solicitações deste, a Primeira Turma do STF entendeu que os primeiros – situação do caso concreto – seriam mercadorias, logo, tributáveis pelo ICMS e não pelo ISS.⁵⁷¹

Na ADI 1.945, atacava-se lei estadual que prevê a incidência de ICMS sobre operações realizadas com programas de computador. Apesar de o julgado não ser muito claro, não se prendendo exatamente ao pedido cautelar, a direção extraída dos votos dos ministros é que o ICMS incidiria sobre as cópias ou exemplares de programas produzidos em série e comercializados no varejo, porém sem abranger os *softwares* produzidos de forma personalizada.⁵⁷²

O *software* padrão (ou massificado ou “de prateleira”) é o vendido em grandes quantidades, sem modificação de sua estrutura para atender às necessidades do usuário. É um produto pronto e acabado. Pode-se citar o *Windows*, ainda que permita configuração pelo usuário, limita-se às alternativas fornecidas pelo programa, sem que o próprio usuário possa solicitar modificações que não as previamente trazidas.

O *software* por encomenda é desenvolvido para atender à necessidade de um usuário (ou conjunto de usuários) de acordo com suas necessidades específicas. Há quem faça referência ao denominado *software* customizado, que seria o voltado ao atendimento das necessidades de um usuário ou grupo de usuários em particular, mas que é desenvolvido a

⁵⁶⁹ “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.”

⁵⁷⁰ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A tributação de software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 52.

⁵⁷¹ RE 199464, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 02/03/1999, DJ 30-04-1999 PP-00023 EMENT VOL-01948-02 PP-00307.

⁵⁷² ADI 1945 MC, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010, DJe-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011 EMENT VOL-02480-01 PP-00008 RTJ VOL-00220- PP-00050.

partir de um programa *standard*.⁵⁷³ Não deixa de ser um *software* por encomenda, uma vez que há elaboração de *software* conforme as necessidades do usuário, ainda que em menor grau.

A classificação trazida pela doutrina e adotada em precedentes entre os tipos de *software* pode auxiliar na resolução da questão da tributação. A classificação não tem amparo expresso na lei, porém crê-se que não há problema.⁵⁷⁴ Traz um relevante ponto de vista sobre os *softwares* e auxilia na compatibilização da tributação dos *softwares* com o sistema constitucional, em especial, com o sistema de competências tributárias, que atribui aos Municípios a competência para instituir imposto sobre serviços e aos Estados sobre a circulação de mercadorias. Impedir que se empregue uma classificação útil apenas por não ter a lei a incorporado de forma expressa, implica reduzir a importância da doutrina e da jurisprudência no processo interpretativo.

A entrega do *software* pode ser através de cessão de direito de uso ou de transferência do próprio direito sobre a propriedade intelectual do programa. Na cessão de direito de uso o contratante não poderá transferir o programa a terceiro, o que somente é possível, se tiver o direito de propriedade intelectual.⁵⁷⁵ O mais comum ao entregar um *software* (seja de que modalidade for) é que seja através de um licenciamento de direito de uso, sem que haja transferência da propriedade intelectual.⁵⁷⁶ No ordenamento pátrio, isso vem insculpido na própria lei (Lei n. 9.609/1998, “Art.9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença”).

O programa de computador em si não é um serviço, mas sim um bem. O contrato de licenciamento de direito de uso também não implica uma prestação de serviço, mas sim uma

⁵⁷³ MARTINEZ, Maria Beatriz; ANAN JR, Pedro. ICMS E ISS no âmbito do direito da informática. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2 ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 309.

⁵⁷⁴ Em sentido contrário, afirmando inexistir espécies de *softwares*, o que somente seria possível se a lei trouxesse a distinção. Cf. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 137-138. De forma semelhante, Renato Lacerda de Lima Gonçalves. O autor afirma que a classificação é adotada na realidade econômica, mas que não poderia ser adotada no plano jurídico ante ausência de previsão legal. *A tributação de software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 70-76.

⁵⁷⁵ CHIESA, Clélio. Inconstitucionalidades da LC n. 116/2003. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004. p. 340. (Coleção de Direito Tributário, v.2).

⁵⁷⁶ MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*: 2013. 161 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/pt-br.php>>. Acesso em: 27 out. 2015. p. 128; CHIESA, Clélio. Op. cit. p. 341.

cessão de direito de uso (obrigação de dar). O relevante é que o *software* pode ser resultado de um serviço contratado de forma específica, o que é determinante para a tributação pelo ISS.⁵⁷⁷

Se o programa de computador for elaborado mediante encomenda, seja desenvolvido a partir do zero, seja a partir de uma base, a prestação de elaborar o programa de computador torna-se a principal do contrato. É diferente da situação de um programa já existente, pronto e acabado. No *software* por encomenda, o que o contratante busca é um programa a ser desenvolvido que sirva para atender às suas necessidades específicas. Assim, nesses casos, cabível a incidência do ISS.⁵⁷⁸ Vale o alerta que a prestação de fazer deve ser “autônoma”, não alcançando as situações de programa elaborado por empregado ao empregador dentro da estrutura da pessoa jurídica.

Não se comenta aqui outras situações de prestações de serviço relacionadas ao *software* que podem dar ensejo à incidência do ISS, caso estejam previstas na lista anexa. É o que ocorre na assistência técnica autônoma, que configura obrigação de fazer sujeita ao ISS.⁵⁷⁹ Ressalte-se que não se confunde com a obrigação de assistência técnica durante determinado período, prevista em contrato de licenciamento de *software*, que teria caráter meramente acessório à prestação principal.

Em que pese haver divergência,⁵⁸⁰ entende-se que o desenvolvimento de *software* de acordo com as necessidades do contratante é a obrigação principal.⁵⁸¹ A entrega do bem configura prestação acessória. A questão de a que título esse *software* personalizado é entregue ao destinatário é irrelevante. Com base na noção de que a prestação principal é de fazer, a entrega é ato meramente acessório (obrigação de dar). Dessa forma, não importa se é a título de aquisição (cessão de direito de propriedade) ou de cessão de direito de uso.⁵⁸² Se for contratado o desenvolvimento de um *software*, essa é a prestação principal e tem natureza de fazer, o que está de acordo com o conceito constitucional de serviço. O ISS não deve

⁵⁷⁷ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 356.

⁵⁷⁸ Nesse sentido: BAPTISTA, Marcelo Caron. Op. cit. p. 358; MARTINEZ, Maria Beatriz; ANAN JR, Pedro. ICMS E ISS no âmbito do direito da informática. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 313.

⁵⁷⁹ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A tributação de software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 169-170.

⁵⁸⁰ Em sentido contrário, defendendo que a obrigação principal é a entrega do bem: CHIESA, Clélio. Inconstitucionalidades da LC n. 116/2003. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004. p. 342. (Coleção Direito Tributário, v.2); BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 143-144.

⁵⁸¹ BAPTISTA, Marcelo Caron. Op. cit. p. 359-360.

⁵⁸² Em sentido contrário, Cf. GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. Op. cit. p. 171. Para o autor, somente seria possível a incidência do ISS se houvesse cessão de direitos de propriedade, hipótese em que haveria obrigação de fazer. Em caso de licença de uso, não seria possível, eis que seria uma obrigação de dar.

incidir sobre o licenciamento ou cessão de direitos de uso, mas sim sobre o desenvolvimento de *software*.

A discussão pode se dar no tocante ao ICMS sobre os *softwares*-padrão, se no licenciamento haveria circulação de mercadoria. O STF já tratou do tema no RE 176.626,⁵⁸³ em que afastou a incidência de ICMS sobre as operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador. Outro ponto a ser enfrentado para a incidência do ICMS é como compreender o conceito constitucional de mercadoria, se estaria ligado a bem material ou se pode envolver também bem imaterial. Na ADI 1.945, o STF já tangenciou o tema, ao que parece, sinalizando para a possibilidade de incidência do ICMS, o que sugeriria uma aparente mutação conceitual de mercadoria, tradicionalmente ligada a bem corpóreo, já que o *software* seria um bem imaterial, que não se confundiria com eventual suporte físico em que esteja contido, o que estaria relacionada com a própria noção de circulação através da transferência eletrônica de dados, ou seja, on-line (*download*).

São problemas que ainda precisam ser enfrentados de forma profunda e solucionados, porém que não se apresentam para o imposto municipal, não cabendo aqui pretender tratá-los.

Então, a distinção entre *software* desenvolvido de forma personalizada e o *software*-padrão parece ser um bom critério para verificar qual a prestação principal, permitindo seu enquadramento ao conceito constitucional de serviço e autorizando a tributação pelo ISS. Assim, estando de acordo com o conceito constitucional de serviço e com previsão na lista anexa da lei complementar (item 1.04), cabe a incidência do ISS sobre a elaboração de *softwares* personalizados, entregues a que título for, através de licenciamento de direito de uso ou cessão de direito de propriedade intelectual.

O Supremo reconheceu repercussão geral para as situações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador desenvolvidos de forma personalizada.⁵⁸⁴ É outra situação interessante em que a Corte pode trazer argumentos sólidos para fixar seu posicionamento, quem sabe, examinando de forma profunda a própria ideia do conceito constitucional de serviço.

⁵⁸³ RE 176626, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT V OL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305.

⁵⁸⁴ RE 688223 RG, Relator(a): Min. LUIZ FUX, julgado em 20/09/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 03-10-2012 PUBLIC 04-10-2012.

4.6.6 Farmácia de manipulação

No item 4.07 da lista, há a previsão dos serviços farmacêuticos. O STF reconheceu a repercussão geral para saber se no caso de fornecimento de medicamentos manipulados, haveria a incidência do ISS ou do ICMS.⁵⁸⁵ O recurso paradigma é o RE 605.552, pendente de julgamento.

Os serviços farmacêuticos compreendem diversas atividades, como o desenvolvimento, a produção, a manipulação, o preparo, a conservação e o controle de medicamentos.⁵⁸⁶ Dessa forma, dentre os serviços farmacêuticos, estão incluídos os medicamentos manipulados segundo prescrições de receita médica em farmácias de manipulação.⁵⁸⁷

A questão é saber o imposto incidente na hipótese de a pessoa comparecer a uma farmácia de manipulação e encomendar um medicamento a ser elaborado conforme prescrição médica. Difere, por exemplo, da situação de manipulação de substâncias no bojo de uma indústria farmacêutica em que ao final se tem um produto (o medicamento). As prestações de fazer que integram essa produção, inclusive as atividades do farmacêutico (empregado) ao manipular substâncias, não estão sujeitas ao ISS, porque falta autonomia.

Retornando à situação examinada, a manipulação de substâncias para a elaboração de um medicamento em uma farmácia de manipulação configura prestação de fazer. Ainda que posteriormente haja a entrega do medicamento (obrigação de dar), consiste em prestação acessória da obrigação principal, que é a elaboração de um medicamento, conforme a receita por profissional de saúde (“sob encomenda”). A prestação de serviço com o fornecimento de material não deixa de ser uma prestação de serviço.

Ainda que se entenda que não haveria uma prestação principal e outras acessórias, seria o caso de verificar qual é a prestação preponderante. Nesse ponto, há espaço para a lei complementar em consonância com seu papel de dirimir conflitos de competência tributária. Em atividade que envolva prestação de fazer e fornecimento de bens, poderia estabelecer o

⁵⁸⁵ RE 605552 RG, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 31/03/2011, DJe-090 DIVULG 13-05-2011 PUBLIC 16-05-2011 EMENT VOL-02522-02 PP-00342.

⁵⁸⁶ DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 78.

⁵⁸⁷ “Decreto n. 85.878 de 7 de abril de 1981

Art. 1º - São atribuições privativas dos profissionais farmacêuticos:

I - desempenho de funções de dispensação ou manipulação de fórmulas magistrais e farmacopeicas quando a serviço do público em geral ou mesmo de natureza privada;”

imposto incidente. A preponderância viria do estabelecido na lei. Ao incluir no item 4.07, serviços farmacêuticos, teria estabelecido que a preponderante seria a prestação de fazer.

Dessa forma, seja por ser a prestação principal, seja por ser a preponderante por força de lei, a prestação de fazer seria a relevante do ponto de vista tributário. Considerando que não há incompatibilidade com os demais elementos, oriunda de uma relação contratual, com a autonomia e mediante remuneração, amolda-se ao conceito constitucional de serviço.

CONCLUSÃO

O presente trabalho dedicou-se ao estudo do conceito constitucional de serviço, tendo por norte o desenvolvimento de ideias de forma fundamentada e coerente.

No primeiro capítulo, iniciou-se com a apresentação de um breve panorama histórico do ISS, o que já indicava a sua não coincidência com seu antecedente, que é o extinto Imposto de Indústrias e Profissões. Passou-se a tratar da relação da Constituição com a lei complementar. Pelos papéis que são conferidos pela Constituição, a lei complementar afigura-se como um instrumento centralizador e uniformizador na Federação Brasileira, consentânea com sua peculiar configuração tripartite e por contar com milhares de integrantes.

Se a Constituição conferiu competência para os Municípios instituírem imposto sobre serviços, também atribuiu competência à lei complementar da União para definir quais seriam esses serviços tributáveis. É um exemplo do caráter uniformizador atribuído à lei complementar. Após analisar concepções em sentidos distintos, entendeu-se que a lei municipal precisa guardar respeito ao que a lei complementar determina.

Por outro lado, a própria lei complementar está limitada pela Constituição. Ao exercer sua competência de definir os serviços tributáveis, não o pode fazer de forma insuficiente, prejudicando o atendimento aos deveres constitucionais impostos aos Municípios. É o limite mínimo. Ocorre que ao definir os serviços tributáveis, a lei complementar não pode prever como tributável algo que não seja serviço. O limite máximo é o respeito ao que seja serviço para a Constituição.

Com isso, no segundo capítulo, passa-se a trabalhar a existência de conceitos constitucionais, com foco nas competências tributárias. De início, comentou-se a classificação entre tipo e conceito. Com base em considerações sobre a atividade interpretativa, concluiu-se que a classificação traria uma complexidade desnecessária, razão pela qual a proposta apresentada foi de utilizar apenas conceito, compreendido como uma ideia que se tem sobre um objeto, de forma bem ampla, aberta e, em princípio, com dose de indeterminação, tendo expressão verbal na palavra.

Em decorrência do sistema rígido de atribuição de competências tributárias adotado pela Constituição de 1988 e da própria supremacia constitucional, afirmou-se a existência de conceitos constitucionais. A ausência de definição de renda, mercadorias e serviços não significa que os termos correspondam a qualquer coisa. É possível falar em conceitos constitucionais nas competências tributárias.

No terceiro capítulo, demonstrou-se como poderia ser compreendido o processo de construção dos conceitos constitucionais. De início, afastou-se concepções que defendem prevalência *a priori* em caso de incerteza, como a do núcleo mínimo, o *in dubio pro fisco* e o *in dubio pro contribuinte*, porquanto sugerem a paralisação do processo interpretativo antes de seu esgotamento. Além disso, as duas últimas baseiam-se em uma prevalência de interesse de contribuinte ou do Estado que não tem suporte na Constituição.

Afastou-se a ideia de suficiência do texto constitucional que se basearia em um isolamento incompatível com o processo de conhecimento e interpretação, passando a trabalhar a relação entre a interpretação da Constituição e os conceitos prévios extraídos legislação infraconstitucional ou de campos extrajurídicos.

Nesse ponto, também não se compartilha de concepções apriorísticas sobre a incorporação de conceitos. A afirmação de que o termo empregado pela Constituição teria necessariamente um novo significado traria dificuldade na construção de sentidos. Por sua vez, a linha oposta de necessária incorporação pela Constituição de conceitos prévios implicaria minimizar, de forma significativa, a possibilidade de as normas sobre competência tributária inovarem no sistema jurídico.

Em seguida, apresentou-se a proposta de como se compreende o processo de construção dos conceitos constitucionais. É importante verificar se a palavra empregada pelo texto constitucional possui significado prévio. Os significados prévios constituem ponto de partida. Além disso, pode-se dizer que limitam a atividade de construção de sentidos, porém não de forma absoluta. Constituem limite na medida em que o significado prévio que vem sendo adotado exige do intérprete que apresente razões para afastar sua aplicação.

Nesse ponto, faz-se relevante verificar como que a doutrina e os tribunais vêm tratando do tema. Se determinado significado prévio vem sendo adotado em precedentes, haveria um ônus argumentativo para se afastar de tal posicionamento. Não é possível desconsiderar a tradição jurídica, vez que não se constrói a partir do nada. Isso constrange o intérprete, que deve apresentar razões para superar o entendimento. Porém, não impede a proposição de adoção de novo sentido, privilegiando o diálogo e possibilidade de mudança.

É importante realizar o devido cotejo do significado prévio com o sistema constitucional, verificando sua compatibilidade e eventuais modificações oriundas das normas constitucionais. Observe-se que as próprias situações concretas contribuem para esse processo de construção.

No capítulo quarto, iniciou-se a construção do conceito constitucional de serviço, analisando a jurisprudência do STF. Em seus precedentes, embora tenha havido oscilação no caso do *leasing*, é possível concluir que a Corte possui o entendimento de que o conceito constitucional de serviço existiria e haveria a necessária incorporação do conceito prévio do Direito Privado, que seria de obrigação de fazer.

Em seguida, analisou-se alguns conceitos prévios apontados para serviço: bem imaterial, obrigação de fazer, fruição de bens e atividade fornecida no mercado de consumo. Dos conceitos prévios apresentados, o serviço como obrigação de fazer é o mais adequado, não havendo incompatibilidade com a Constituição. Ademais, representa coerência com a tradição jurídica pátria, compartilhada pela maioria da doutrina e pelos precedentes do STF. Em que pese a fundamentação de necessária incorporação do conceito prévio seja criticável, no caso, o conceito de obrigação de fazer seria adequado.

Serviço como obrigação de fazer (em sentido estrito) traz a noção de comportamento (humano), envolvendo esforço intelectual e físico com o objetivo de proporcionar utilidade a outrem, que não se confunde com a entrega de coisa (obrigação de dar). Muitas vezes em um contrato há tanto obrigações de dar quanto de fazer, devendo-se perquirir qual é a prestação principal. Se não existir, é o caso de verificar qual a prestação preponderante. Se não for suficiente, pode-se pensar na cisão das obrigações.

O serviço como obrigação de fazer constitui aspecto básico do conceito constitucional de serviço, que precisa ser complementado com a análise do sistema constitucional. Analisando a Constituição, propôs-se a seguinte definição para o conceito constitucional de serviço: 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.

A partir e em respeito ao conceito constitucional de serviço é que a lei complementar pode prever os serviços tributáveis. Por sua vez, o ente tributante municipal ao editar sua lei deve guardar respeito tanto à Constituição quanto ao que dispõe a lei complementar. A fim de consolidar o que foi desenvolvido no trabalho, analisou-se algumas situações específicas controvertidas, em que se discute se a atividade prevista na lei complementar respeitou o limite advindo do conceito constitucional de serviço.

O enquadramento em um dos itens da lista anexa depende de dados obtidos dos casos concretos. As questões empíricas são relevantes para permitir o correto enquadramento em hipótese prevista na lista anexa, verificando o contrato, a declaração do sujeito passivo, enfim, como efetivamente deu-se a prestação. Não é relevante a denominação dada ou a atividade indicada no objeto social contido no ato constitutivo da pessoa jurídica. Cabe à autoridade fiscal verificar como efetivamente se deu a prestação da atividade.

Os detalhes das situações concretas podem contribuir no redesenho do conceito constitucional de serviço, mas as questões empíricas escapam ao foco do presente trabalho, que consiste na construção desse conceito constitucional, que servirá de parâmetro para aferir a possibilidade de tributação pelo ISS.

No exame das situações específicas (locação de bens móveis, *leasing*, afretamento, franquia, *software* e farmácia de manipulação), buscou-se consolidar o que foi exposto sobre o conceito constitucional de serviço. Percebe-se que a cessão de direito de uso em princípio não estaria abarcada pelo conceito constitucional de serviço. Apresentando manifestação de riqueza, pode ser tributada na medida em que haja o exercício da competência tributária residual.

Não custa lembrar que a proposta que se apresenta não tem a pretensão de resposta correta ou imutável, estando aberta ao diálogo. De toda forma, espera-se que o trabalho seja visto como uma argumentação coerente e fundamentada, que contribua para a convergência de interesses e, ainda que timidamente, para a compreensão do conceito de serviço empregado pela Constituição para atribuir competência tributária aos Municípios.

REFERÊNCIAS

AHMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Cabriola de Campos. *História dos tributos no Brasil*. 2. ed. São Paulo: SINAUFRESP, 2012.

ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica*. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva; revisão técnica da tradução e introdução à edição brasileira Claudia Toledo. 2. ed. São Paulo: Landy, 2005.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANDRADE, Paulo Roberto. ISS e locação de bens móveis conjugada com serviços: a necessidade de correta qualificação jurídica dos fatos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 226, p. 125-131, jul. 2014.

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 79, p. 163-183, 2001.

_____. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. *Leasing financeiro: análise da incidência*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n.122, p. 120-131, nov. 2005.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1976.

BAPTISTA, Luiz Olavo. O contrato de afretamento marítimo e a formação do direito do comércio internacional: anotações. In: CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de; WARDE JÚNIOR, Walfrido Jorge; GUERREIRO, Carolina Dias Tavares (Coord.). *Direito Empresarial e outros estudos de Direito em homenagem ao professor José Alexandre Tavares Guerreiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 51-74.

BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Definição de “serviços” para fins de tributação pelo ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 104, p. 74-87, maio 2004.

BARROS, Alice Monteiro de. *Curso de Direito do Trabalho*. 5. ed. São Paulo, LTr, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BIRENBAUM, Gustavo. Classificação: obrigações de dar, fazer e não fazer. In: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). *Obrigações: estudos na perspectiva civil-constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 121-145

BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição*. Coleção de Direito Tributário. Vol. 2. Barueri: Manole, 2004, p. 3-51. (Coleção de Direito Tributário, v. 2).

BRANDÃO, Rodrigo. Entre a anarquia e o Estado do Bem-Estar Social: aplicações do libertarianismo à filosofia constitucional. *RDE - Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, v. 14, p. 139-190, 2009.

_____. *Supremacia judicial versus diálogos constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da constituição?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

BRIGAGÃO, Gustavo. Afretamento a casco nu (*bare boat charter*) e por tempo (*time charter*). Não incidência do Imposto sobre Operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Serviços (ISS). *Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, São Paulo, ano 3, n. 13, p. 9-26, mar./abr. 2013.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CALIENDO, Paulo. Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: conceito e aplicação do princípio *in dubio contra sacrificium*. *Scientia Iuris* (UEL), v. 18, n. 1, p. 181-216, jul. 2014.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Dimensões do ativismo judicial no STF*. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

_____. Interpretação do sistema constitucional tributário. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Org.). *Estado fiscal e tributação*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2015.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARBONE, Arthur R.; GALANTE, Luís Felipe. O afretamento a casco nu de embarcações. *Revista de Direito do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 48, p. 45-59, 2001.

_____. O afretamento a tempo (*time charter*) das embarcações. *Revista de Direito do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 49, p. 88-129, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CASQUET, Pedro. *O conceito de serviço e a constituição brasileira*. São Paulo: Almedina, 2014.

CAVALCANTI, Amaro. *Elementos de finanças: estudo theorico-pratico*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896.

CHIESA, Clélio. ISS: A função da lei complementar na demarcação da competência impositiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 51-68.

_____. Inconstitucionalidades da LC n. 116/2003. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição*. Coleção de Direito Tributário. Vol. 2. Barueri: Manole, 2004, p. 327-350. (Coleção de Direito Tributário, v. 2).

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Civil: contratos*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, v. 3. E-book.

_____. *Curso de Direito Comercial: direito de empresa*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, v. 3. E-book.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. E-book.

CORREIA, Andrea Veloso. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) – lista de serviços. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coord.). *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, v. 2. p. 225-240.

COSTA, Adriano Soares da Costa. Breves notas sobre a LC 116/03 e as cláusulas gerais: os limites da taxatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2 ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008.

COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Direito Privado. In: MACHADO, Brandão (Coord.) *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 219-237.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. E-book.

_____. *Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros. 2. ed. 2006.

DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2006.

DANTAS, San Tiago. *Programa de Direito Civil: parte geral*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1979. v.1.

DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 5. ed. São Paulo, LTr, 2006.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, Direito penal e tipo*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria. *Curso de Direito Processual Civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. 10. ed. São Paulo: Jus Podivm, 2015.

DOURADO, Ana Paula. *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2007.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução de J. Baptista Machado. 10. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Autonomia dos governos locais em matéria tributária, *RDA - Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 47, p. 1-12, 1957.

_____. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Financieiras, 1965.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1975.

FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito Tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 11-34.

FÓRUM PERMANENTE DE PROCESSUALISTAS CIVIS. Enunciados... Disponível em: <<http://portalprocessual.com/wp-content/uploads/2015/06/Carta-de-Vitória.pdf>>. Acesso em: 06 nov. 2015.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (anteprojeto). v.6. Rio de Janeiro: FGV, 1965. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/12424>>. Acesso em: 30 de out. 2015.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. Tradução de Flávio Paulo Meurer; revisão da tradução de Enio Paulo Giachini. 14. ed. Petrópolis: Vozes, 2014, v.1.

GAGLIANO, Pablo Stolze; FILHO, Rodolfo Pamplona. *Novo curso de Direito Civil: parte geral*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. E-book.

GALLO, Franco. *Las razones del fisco: ética y justicia en los tributos*. Tradução de José A. Rozas e Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011.

GAMA, Mariana Casati Nogueira da. *O regime jurídico do contrato de transporte marítimo de mercadoria*. 2005. 251 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=1899>. Acesso em: 23 dez. 2015.

GARCIA, Leonardo de Medeiros. *Direito do consumidor: código comentado e jurisprudência*. 7. ed. Niterói: Impetus, 2011.

GASPAR, Walter. *ISS: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1994.

GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011.

_____. Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. In: Valcir Gassen. (Org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012. p. 193-205.

_____. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. A volta do *in dubio pro* contribuinte: avanço ou retrocesso? In: Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2013. v. 17, p. 181-197.

GOMES, Luiz Roldão de Freitas. *Contrato*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

GOMES, Orlando. *Obrigações*. 16. ed. rev., atual. e aum. de acordo com o Código Civil de 2002 por Edvaldo Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro: parte geral*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 1.

_____. *Direito Civil Brasileiro: teoria geral das obrigações*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, v. 2.

_____. *Direito Civil Brasileiro: contratos e atos unilaterais*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, v. 3. E-book.

GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A tributação de software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GRAU, Eros Roberto. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Universitária de Buenos Aires, 2004.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *A Regra-matriz de incidência do Imposto Sobre Serviços*. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/a-regra-matriz-de-incidencia-do-imposto-sobre-servicos-betina-treiger-grupenmacher/>>. Acesso em: 26 out. 2015.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição, contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1997.

HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W.W. Norton & Company. Edição Kindle.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2011.

JAPIASSU, Hilton; MARCONDES, Danilo. *Dicionário básico de Filosofia*. 2. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1991.

JÚDICE, Mônica Pimenta. A natureza jurídica do contrato de afretamento por viagem e seus desdobramentos tributários. *Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário* São Paulo, ano 3, n. 13, p. 27-32, mar./abr. 2013.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985.

_____. Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, Curitiba, v. 30, n. 0, p. 215-233, 1998.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 5. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009.

LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

LOPES, Miguel Maria de Serpa. *Curso de Direito Civil: obrigações em geral*. 5. ed. rev. e atual. por José Serpa Santa Maria. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989, v. 2.

MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*: 2013. 161 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/pt-br.php>>. Acesso em: 27 out. 2015.

_____. ISS e arrendamento mercantil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 167-186.

MACHADO, Hugo de Brito. O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC. 116/2003. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição*. Coleção de Direito Tributário. Vol. 2. Barueri: Manole, 2004, p. 559-578.

_____. Não incidência do ISS no afretamento de embarcações. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 173, p. 85-94, fev. 2010.

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

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Legitimação do tributo: algumas notas. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, p. 1-19, 2015.

MANEIRA, Eduardo. Apontamentos sobre as espécies tributárias. In: ALLEMAND, Luis Cláudio Silva (Org.). *Direito Tributário: questões atuais*. Brasília: OAB - Conselho Federal, 2012. p. 51-71.

_____. Ativismo judicial e os seus reflexos em matéria tributária. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Tavares (Org.). *Direito Tributário e a Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. v. 1. p. 269-282.

_____; JORGE, Alexandre Teixeira. A imunidade tributária do livro comercializado em mídia eletrônica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 225, p. 46-60, jun. 2014.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo Curso de Processo Civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. v. 2.

MARQUES, Claudia Lima; BENJAMIN, Antonio Herman V.; MIRAGEM, Bruno. *Comentários ao Código de Defesa do Consumidor*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MARTINEZ, Maria Beatriz; ANAN JR, Pedro. ICMS E ISS no âmbito do direito da informática. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 293-317.

MARTINS, Fran. *Contratos e obrigações comerciais*. 16. ed. atual. por Osmar Brina Corrêa-Lima. Rio de Janeiro: Forense. E-book.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MASINA, Gustavo. *ISSQN: regras de competência e conflitos tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MENEZES, Rodrigo Ramos Lourega de. *Cobrança do ISS no afretamento marítimo a casco nu e a tempo*. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE TRIBUTAÇÃO NA INDÚSTRIA DO PETRÓLEO E GÁS, 2., 2014, Rio de Janeiro. Anais...Rio de Janeiro: GDT-Rio, 2014.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: direito das obrigações, 1ª parte*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, v. 4.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

_____. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MOREIRA, André Mendes; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. *A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS*. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2014/12/A-PUBLICIDADE-E-PROPAGANDA-E-AS-FRONTIEIRAS-ENTRE-ISSQN-E-ICMS.pdf>>. Acesso em: 08 nov. 2015.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. Sobre as normas gerais tributárias e o ISS: lista de serviços, conflitos de competência e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 89-104.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Novo Código de Processo Civil - Lei 13.105/2015*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015. E-book.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. ISS (LC N. 116/2003) sobre serviços prestados em regime de delegação de serviço público. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 319-336.

NUNES, Rizzatto. *Comentários ao Código de Defesa do Consumidor*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

OLIVEIRA, Felipe Faria. *Direito Tributário e direitos fundamentais*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, p. 127-146, nov./dez. 2010.

_____. *Direito tributário e diálogo constitucional*. Niterói: Impetus, 2013.

_____. 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 aos hard cases tributários*. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 197-210.

_____. Notas acerca das emendas constitucionais em matéria tributária e financeira. *Revista Carioca de Direito*, Rio de Janeiro, v. 1, n.1, p. 53-72, jan./jun. 2010.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.

O PODER JUDICIÁRIO E O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, 2015, Brasília. *Enunciados...* Brasília: Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM), 2015. Disponível em: <<http://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERSÃO-DEFINITIVA-.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2015.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado. E-book.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARDOSO, Laís Vieira. Comentários à lista de serviços anexa à lei complementar n. 116/2003. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 445-507.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil: teoria geral do Direito Civil*. 20. ed. rev. e atual. por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2005. v. 1.

_____. *Instituições de Direito Civil: teoria geral das obrigações*. 20. ed. rev. e atual. por Luiz Roldão de Freitas Gomes. Rio de Janeiro: Forense, 2005. v. 2.

_____. *Instituições de Direito Civil: contratos*. 12. ed. rev. e atual. por Regis Fichtner. Rio de Janeiro: Forense, 2006. v. 3.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIZOLIO, Reinaldo. *Competência tributária e conceitos constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967: com a Emenda n. 1, de 1969*. Rio de Janeiro: Forense, 1987. v. 2.

_____. *Tratado de Direito Privado: Direito das Obrigações. Obrigações e suas espécies. Fontes e espécies das obrigações*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. v. 22.

_____. *Tratado de Direito Privado: Direito das Obrigações. Locação de coisas. Locação de uso. Locação de uso e de fruição*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. v. 40.

_____. *Tratado de Direito Privado: Direito das Obrigações. Contrato de locação de serviços. Contrato de trabalho*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. v. 47.

PRATA, Gabriel Magalhães Borges. *Interpretação dos conceitos empregados nas normas de competência tributária: aspectos fundamentais*. 2010. 226 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_arquivos/9/TDE-2010-10-22T12:45:35Z-10117/Publico/Gabriel%20Magalhaes%20Borges%20Prata.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2015.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Aplicabilidade do princípio da irretroatividade à jurisprudência dos tribunais. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS

TRIBUTÁRIOS, 3., 2006, São Paulo. *Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 425-486.

_____. Competência tributária e interpretação constitucional: o caso das bases de cálculo do ICMS, da COFINS e do PIS e a visão do STF. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Org.). *Estado Fiscal e Tributação*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2015. p. 1-37.

_____. A importância da Constituição para a identificação das espécies tributárias e produção das respectivas normas. In: FUX, Luiz; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus (Org.). *Tributação e justiça fiscal*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014.

_____. Imposto sobre a renda: o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (Org.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015. p. 231-262.

_____. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. Justiça e segurança na tributação: a aplicabilidade do princípio da irretroatividade aos casos de mutação normativa promovida pelo Poder Judiciário. In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da (Org.). *Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. v. 3. p. 377-408.

_____. Limites do Planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). *Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 735-758.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. As operações de locação de bens acompanhada de prestação de serviços e a Súmula Vinculante nº 31 do STF. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 12, n. 72, p. 105-121, nov./dez. 2014.

_____. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 10, n. 59, p. 133-151, 2012.

_____. *A segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

_____. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

SANCHES, J.L. Saldanha. *Justiça Fiscal*. Colaboração de João Taborda da Gama. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SANTIAGO, Igor Mauler. A interminável questão do local de pagamento do ISS. *Revista Consultor Jurídico*, ago. 2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-ago-08/consultor-tributario-interminavel-questao-local-pagamento-iss>. Acesso em: 29 dez. 2015.

_____; BREYNER, Frederico Menezes. *Locação de veículos com motoristas: não-caracterização do serviço de transporte*. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/locacao-de-veiculos-com-motoristas-nao-caracterizacao-de-servico-de-transporte/>>. Acesso em: 17 dez. 2015.

SANTOS, J. M. Carvalho. *Código Civil Brasileiro Interpretado: Direito das Obrigações*. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937. v. 11.

SARMENTO, Daniel. A proteção judicial dos direitos sociais: alguns parâmetros ético-jurídicos. In: NOVELINO, Marcelo. (Org.). *Leituras complementares de Constitucional: direitos humanos e direitos fundamentais*. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2010. p. 389-427.

SAUER, João Guilherme. ISS, sujeito ativo e "local da prestação". A importância dos elementos de conexão para a construção jurisprudencial. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n.196, p. 83-94, jan. 2012.

SCAFF, Fernando Facury. O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário e financeiro. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, Belo Horizonte, v. 4, p. 97-110, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. E-book.

SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional: parte geral*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012. E-book.

TARTUCE, Flávio. *Direito Civil: Direito das obrigações e responsabilidade civil*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014. v.2. E-book.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. A reforma tributária de 2008 e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2 ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 559-567.

TÔRRES, Heleno Taveira. Interpretação e integração das normas tributárias. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coord.). *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. v. 1, p. 251-285.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

_____. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 5,

fev./mar./abr. 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 12 set. 2014.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: constituição financeira, sistema tributário e Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v.1.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v.3.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar: 2007. v.4.

VELLOSO, Andrei Pitten. P. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. A imunidade tributária do livro digital: fundamentos e alcance. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, n.83, p. 21-39. jan./fev. 2012.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: continuação do debate*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 220, p. 104-124. jan. 2014.

_____. *In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP, 2012.

WALD, Arnaldo. *Direito Civil: contratos em espécie*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, v. 3. E-book.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade na tributação*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.