

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP

Júlia Silva e Lima

ISS e o conceito constitucional de serviço de qualquer natureza

Programa de pós-graduação em Direito

São Paulo

2019

Júlia Silva e Lima

ISS e o conceito constitucional de serviço de qualquer natureza

Mestrado em Direito

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Processual e Constitucional Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa.

São Paulo

2019

Júlia Silva e Lima

ISS e o conceito constitucional de serviço de qualquer natureza

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Processual e Constitucional Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa.

Aprovado em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, que me proporcionaram o carinho, o apoio e a educação necessários para que eu pudesse buscar meus objetivos e sonhos.

Faço um agradecimento especial à minha mãe, eterna apoiadora e incentivadora da minha vida acadêmica.

Agradeço aos professores da PUC-SP, da graduação e do mestrado, que me proporcionaram a base de conhecimento técnico e científico necessária para elaborar este trabalho.

Agradeço ao sócio do escritório FCR Law, Marcelo de Aguiar Coimbra, que sempre apoiou e incentivou meu interesse pela área acadêmica.

Agradeço à minha querida amiga e companheira de assistência docente, Giancarla Marcon, que sempre se disponibilizou a me ajudar no desafio que é escrever uma dissertação de mestrado.

Por fim, faço um agradecimento especial à professora Julcira, orientadora do meu trabalho de conclusão de curso da graduação na PUC-SP e agora também minha orientadora no mestrado. É um privilégio acompanhá-la em suas aulas e receber os seus ensinamentos.

RESUMO

O presente trabalho constitui uma análise do significado da expressão “serviços de qualquer natureza”, prevista no art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, elencada como objeto da competência tributária dos Municípios para instituição do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). O estudo envolve o exame do instituto da competência tributária e de sua rígida discriminação constitucional, para se demonstrar que a expressão “serviços de qualquer natureza” utilizada na atribuição da competência tributária municipal para a instituição do ISS encerra um conceito e não um tipo, o que implica em significativos limites por parte do legislador complementar e do legislador ordinário municipal ao elencar os fatos do mundo fenomênico sujeitos à incidência do imposto. Neste contexto, apresentar-se-á um breve histórico do tratamento constitucional e legal da tributação sobre serviços no Brasil para, depois, se discorrer acerca do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, especialmente sobre o que se convencionou chamar doutrinariamente de conceito “jurídico” ou “civilista” e “extrajurídico” ou “econômico” da expressão em análise. As principais manifestações do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca do tema também serão apresentadas e analisadas. Por fim, buscar-se-á definir o conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza” para fins da incidência do imposto municipal.

Palavras-chave: 1. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. 2. Competência tributária. 3. Conceito constitucional. 4. Serviços de qualquer natureza.

ABSTRACT

The present work constitutes an analysis of the meaning of the expression “services of any nature”, provided for in article 156, III, of the Federal Constitution of 1988, listed as object of the tax competence of the Municipalities to impose the tax on services of any nature (ISS). The study involves an examination of the institute of the tax competence and its strict constitutional discrimination, in order to demonstrate that the expression “services of any nature” used in the attribution of municipal tax competence for the imposition of ISS contains a concept and not a type, which implies significant limits to the complementary legislator and the ordinary municipal legislator when listing the facts of the phenomenal world subject to the levy of the tax. In this context, a brief history of the constitutional and legal treatment of the taxation of services in Brazil will be presented, in order to then analyze the constitutional concept of services of any kind, especially what was conventionally called by the doctrine as the “legal” or “civil” and “extra-legal” or “economic” concept of the expression under analysis. The main precedents of the Federal Supreme Court (STF) about the matter will also be presented and analyzed. At last, a definition of the constitutional concept of “services of any nature” for municipal tax purposes will be proposed.

Keywords: 1. Tax on services of any kind. 2. Tax competence. 3. Constitutional concept. 4. Services of any kind.

ABREVIATURAS

Art.	– Artigo
Arts.	– Artigos
CC	– Código Civil
CF	– Constituição Federal
COFINS	– Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
Coord.	– Coordenador(a); coordenação
CTN	– Código Tributário Nacional
DF	– Distrito Federal
EC	– Emenda Constitucional
ICMS	– Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços
IOF	– Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários
ISS	– Imposto sobre serviços de qualquer natureza
IVA	– Imposto sobre valor agregado
LC	– Lei complementar
Org.	– Organizador
Orgs.	– Organizadores
p.	– Página
PIS	– Programa de Integração Social
RE	– Recurso Extraordinário
REsp	– Recurso Especial
STF	– Supremo Tribunal Federal
STJ	– Superior Tribunal de Justiça
v.	– Volume

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	12
2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA INSTITUIR O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA	16
2.1 Competência tributária.....	16
2.1.1 Definição de competência tributária	16
2.1.2 A rígida discriminação das competências tributárias na Constituição Federal de 1988	18
2.2 Forma de atribuição constitucional de competência tributária.....	26
2.2.1 Definição de conceito	27
2.2.2 Definição de tipo.....	28
2.2.3 Atribuição constitucional de competência tributária por meio de conceitos	31
2.3 Competência tributária e o artigo 110 do Código Tributário Nacional.....	42
2.4 O exercício da competência tributária	48
3. ESTUDO DE ALGUNS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	51
3.1 Princípio federativo.....	52
3.2 Princípio da autonomia dos Municípios	54
3.3 Princípio da legalidade e tipicidade tributárias.....	58
3.4 Princípio da segurança jurídica.....	64
4. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA	67
4.1 Matriz constitucional do imposto sobre serviços.....	67
4.1.1 Histórico constitucional do imposto sobre serviços.....	67
4.1.1.1 Primeira aparição na Constituição Federal de 1946	68
4.1.1.2 A disciplina do imposto na Constituição Federal de 1967	68
4.1.2 Matriz constitucional atual do imposto sobre serviços de qualquer natureza.....	70
4.2 Matriz infraconstitucional do imposto sobre serviços	71
4.2.1 A Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.....	71
4.2.2 O Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968.....	73
4.2.3 A Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003	74
4.2.3.1 A função da lei complementar	77

4.2.3.2 A função da lei complementar prevista no art. 156, III, da Constituição Federal de 1988	84
4.2.3.3 A lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003.....	92
5. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA.....	94
5.1 Conceito comum e corrente de serviço.....	96
5.2 O serviço tributável pelo ISS	97
5.3 A definição do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza para fins de incidência do ISS	100
5.4 Incompatibilidade de algumas atividades elencadas na lista de serviços da Lei Complementar n. 116/2003 com o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza.....	116
5.4.1 O licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação	117
5.4.1.1 Natureza e proteção jurídica do <i>software</i>	117
5.4.1.2 Exploração econômica do <i>software</i> – contratos de licença	119
5.4.1.3 Incompatibilidade da atividade de licenciamento de uso de programas de computador ao conceito constitucional de serviços de qualquer natureza tributáveis pelo ISS	120
5.4.2 A disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet	121
6. O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E AS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	124
6.1 ISS sobre a locação de bens móveis – Recurso Extraordinário n. 112.947/SP e n. 116.121/SP	124
6.2 ISS sobre arrendamento mercantil financeiro – Recurso Extraordinário n. 592.905/SC.....	129
6.3 ISS sobre as atividades das operadoras de planos de saúde – Recurso Extraordinário n. 651.703/PR.....	131
6.4 Breves reflexões sobre a jurisprudência do STF acerca do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza	138
CONCLUSÕES	140
REFERÊNCIAS	148

INTRODUÇÃO

O objeto do presente trabalho é a análise da definição do conceito da expressão *serviços de qualquer natureza* adotada pelo Poder Constituinte ao atribuir competência tributária aos Municípios para instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal de 1988.

Por relacionar-se diretamente à delimitação do critério material da regra-matriz de incidência do referido imposto e, consequentemente, ao exercício da competência tributária dos Municípios, configura tema de expressiva relevância, especialmente diante das recentes alterações realizadas pelo legislador ao incluir, por meio da Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016, novos itens na lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, com o objetivo de atualizá-la e adequá-la à atual dinâmica socioeconômica¹.

Nessa seara, verificamos que o contínuo desenvolvimento tecnológico trouxe e continua trazendo novos modelos de negócio e relações de consumo, inexistentes quando da promulgação da Constituição Federal de 1988. Dentre eles, destacam-se aqueles relacionados à exploração de bens e serviços digitais, cada dia mais presentes em nosso cotidiano.

Como exemplo desse novo cenário, cita-se a mudança na disponibilização dos clássicos *softwares*, como o *Microsoft Office*, que já podem ser acessados por meio da nuvem, a exemplo do *Office 365*, dispensando mídias físicas (os CDs) e até mesmo o *download*.

São também exemplos desse novo panorama socioeconômico as atividades de *streaming* de músicas e vídeos, que substituem os tradicionais meios de acesso a tais conteúdos, como rádios e CDs, bem como o armazenamento de arquivos em meio digital, em substituição ao armazenamento em meio físico, como em *pendrives* e mídias externas.

Diante desse cenário, verifica-se que os fatos representativos de capacidade contributiva inicialmente considerados pelo Poder Constituinte, quando da atribuição de competência para a instituição de impostos, passaram e ainda passam por profunda transformação, o que resulta na necessidade de se avaliar se o atual perfil constitucional dos impostos e, no caso do presente trabalho, do ISS, é compatível com os novos modelos de negócios e com as novas atividades desenvolvidas pela sociedade resultantes do desenvolvimento tecnológico.

¹ Conforme apresentado nas justificativas do Projeto de Lei Complementar do Senado n. 386, de 2012, que foi convertido na Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016.

Referida avaliação deve ser feita considerando-se as características e peculiaridades do sistema constitucional tributário brasileiro, bem como as competências tributárias discriminadas no texto constitucional vigente.

Especificamente no tocante ao ISS, considerando o disposto no art. 156, III, da Carta Magna, seu campo de incidência é determinado conforme o significado que se dê à expressão “serviços de qualquer natureza”. Assim, quanto mais ou menos amplo for o significado a ela atribuído pelo legislador municipal no exercício de sua competência tributária, maior ou menor será o âmbito de incidência do imposto.

Diante disso, pretende-se identificar, analisar e definir o conceito constitucional da expressão “serviços de qualquer natureza” adotado pela Carta Magna com o objetivo de atribuir competência tributária para os Municípios instituírem o imposto.

A Constituição Federal de 1988 não traz de forma explícita a definição do conceito dessa expressão. Tal fato gerou e ainda gera expressiva discussão no âmbito da doutrina e da jurisprudência a respeito da interpretação a ser conferida à referida expressão.

Nessa seara, adotando-se a premissa de que os termos constantes dos dispositivos constitucionais que atribuem competência tributária configuram conceitos e não tipos, é possível identificar o conceito de que se utilizou o Poder Constituinte quando da promulgação da Constituição Federal de 1988 e da outorga de competência tributária aos Municípios para a instituição do ISS.

Tal conceito é o extraído do Direito Civil e corresponde, essencialmente, a uma obrigação de fazer, nos termos da divisão das obrigações, estabelecida pelo Código Civil de 1916, vigente à época da promulgação da Carta Magna de 1988, e mantida no Código Civil de 2002, atualmente vigente.

A adoção da referida premissa, em detrimento da tese de que os termos constitucionais que atribuem competência tributária exprimem tipos, prestigia e torna eficaz o sistema da rígida discriminação de competências tributárias adotado pela Carta Magna, prestigiando, ainda, a segurança jurídica necessária no campo da tributação.

O tema analisado mostra-se igualmente relevante diante do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em sede de repercussão geral, do Recurso Extraordinário (RE) n. 651.703/PR, publicado em 26 de abril de 2017, que, *data venia*, de forma bastante criticável, considerou constitucional a incidência do ISS sobre a atividade realizada pelas empresas que oferecem planos de saúde.

No referido precedente sustentou-se que a Constituição Federal de 1988 carece de conceitos verdadeiramente constitucionais, adotando-se o entendimento de que o conceito de

“serviços de qualquer natureza” não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relaciona-se ao oferecimento de qualquer utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, desenvolvidas com habitualidade e intuito de lucro.

O RE n. 651.703/SP rompeu, assim, com o consagrado paradigma civilista de serviço associado a uma obrigação de fazer, como anteriormente estabelecido pelo referido tribunal no RE n. 116.121-3/SP, julgado em 2010, que originou a Súmula Vinculante n. 31, a qual consolidou o entendimento do tribunal quanto à inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, com fundamento na referida divisão das obrigações estabelecida pelo Código Civil e nas disposições do art. 110 do Código Tributário Nacional.

Para cumprir com o objetivo proposto no presente trabalho, analisamos, no primeiro capítulo, o perfil e as características do sistema constitucional tributário brasileiro.

Em seguida, no segundo capítulo, examinamos o instituto da competência tributária, especialmente a forma como foi discriminada na Constituição Federal de 1988 e atribuída à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Alguns dos princípios constitucionais relacionados ao exercício da competência tributária pelas pessoas políticas também são analisados, no terceiro capítulo.

No quarto capítulo, são apresentadas as matrizes constitucionais e infraconstitucionais do ISS, bem como um breve histórico da tributação brasileira sobre serviços.

No quinto capítulo, analisamos a definição do conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza” para fins da incidência do imposto municipal previsto no art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, especialmente as duas principais correntes doutrinárias de interpretação da expressão em questão: a que defende um conceito “jurídico” ou “civilista” e a que defende um conceito “extrajurídico” ou “econômico”.

Com base nessa definição, tecemos algumas considerações acerca do enquadramento (ou não) de determinadas atividades elencadas na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 no referido conceito e, consequentemente, sobre a possibilidade (ou não) de exigência do imposto sobre elas.

No sexto capítulo, analisamos alguns dos principais precedentes do STF que, ao examinarem a incidência do ISS sobre algumas atividades elencadas na lista de serviços, veiculada tanto pelo Decreto-lei n. 406/68, como pela LC n. 116/2003, trataram do tema ora em exame.

Ao final do trabalho, são elencadas nossas conclusões quanto à definição do conceito constitucional da expressão “serviços de qualquer natureza”, analisada ao longo do texto, e são indicadas as referências bibliográficas utilizadas para sua elaboração.

1. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

No Brasil, em matéria tributária, é possível afirmar que pouco foi delegado ao legislador infraconstitucional, em razão da ampla e minudente disciplina fixada pelo Poder Constituinte. Este, ao elaborar o texto da Carta Magna, apesar de não estabelecer a totalidade da matéria tributária, optou pela criação de um conjunto vasto e complexo de normas disciplinadoras do campo da tributação.

Tratou, assim, de estabelecer os princípios constitucionais tributários, a discriminação das competências tributárias, as garantias fundamentais dos contribuintes, a classificação das espécies de tributos, a repartição das receitas oriundas da tributação, entre outros assuntos relacionados à matéria tributária.

Na atual Constituição Federal de 1988, tais temas encontram-se elencados no Capítulo I (“Do sistema tributário nacional”) do seu Título VI (“Da tributação e do orçamento”), totalizando vinte artigos de amplo conteúdo normativo².

Como assevera Geraldo Ataliba, o sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido, exaustivo e complexo de todos. Nesse sentido, ao tratar da referida rigidez do sistema constitucional, o autor classifica os sistemas normativos em: (i) plásticos e rígidos; (ii) enunciativos e exaustivos; e (iii) simples e complexos³.

Os sistemas plásticos se caracterizam por serem flexíveis, conferindo ampla margem de atuação ao legislador ordinário. Já os sistemas rígidos são aqueles nos quais a atuação do legislador ordinário é bem restrita⁴.

Os sistemas enunciativos e simples são aqueles que se limitam a estabelecer no sistema princípios e diretrizes gerais, ao passo que os sistemas exaustivos e complexos são aqueles que traçam minuciosamente todos os contornos do sistema⁵.

O sistema tributário brasileiro é, sem dúvida, rígido, dado que o legislador infraconstitucional tem um campo de atuação limitado pelos ditames e pela disciplina estabelecidos pela Carta Magna. É, também, exaustivo e complexo, visto que o texto constitucional prescreve minuciosamente a matéria tributária, desde a outorga competencial para a criação de tributos até as condições e limites, representados por imunidades e princípios, que devem ser observados pela pessoa política para que os crie.

² Arts. 145, 146, 146-A, 147, 148, 149, 149-A, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 156, 157, 158, 159, 160, 161 e 162.

³ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 10.

⁴ *Ibidem*.

⁵ *Ibidem*.

Nesse sentido, afirma Geraldo Ataliba que nossa Carta Magna não se caracteriza pela plasticidade e elasticidade jurídicas, próprias das constituições sintéticas e genéricas que autorizam o legislador a agir com ampla liberdade para adaptar o sistema tributário às solicitações das mutações sociais e econômicas ou às necessidades emergentes⁶.

Em geral, as constituições com tais características são adotadas por países europeus de tradição jurídica romano-germânica⁷, como Espanha, França e Itália⁸, que trazem em seu texto somente alguns poucos princípios tributários e alguns princípios relativos à repartição de competências tributárias.

A Inglaterra, matriz do *common law*⁹, também estabelece em sua Constituição apenas alguns princípios sobre o exercício da competência tributária. Da mesma forma, os Estados Unidos da América não fixam no corpo de sua Constituição muitas disposições em matéria de tributação¹⁰.

Em contrapartida, nossa Constituição Federal de 1988 não deixou margem jurídica para significativos desenvolvimentos e integração, em matéria tributária, pela legislação infraconstitucional. Com efeito, é restrito o campo de atuação do legislador infraconstitucional na disciplina jurídica do nosso sistema tributário nacional¹¹.

Como afirma Sacha Calmon Navarro Coêlho, o Brasil “inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação”¹².

No mesmo sentido discorre Paulo de Barros Carvalho, ao tratar dos aspectos da fisionomia peculiar do sistema¹³ constitucional tributário brasileiro¹⁴.

Enquanto os sistemas de outros países de cultura ocidental pouco se demoram nesse campo, cingindo-se a um número reduzido de disposições que ferem tão somente pontos essenciais, deixando à atividade legislativa infraconstitucional a grande tarefa de modelar o conjunto, o nosso, pelo contrário, foi abundante, dispensando à matéria

⁶ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 10.

⁷ O Brasil também pertence à tradição jurídica romano-germânica, conhecida como *civil law*.

⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 50.

⁹ Também conhecido como sistema jurídico anglo-saxão.

¹⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Forense, 2018, p. 35.

¹¹ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 14.

¹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 35.

¹³ O autor trata o sistema constitucional tributário como o “subsistema constitucional tributário”, formado pelo quadro orgânico das normas que versem matéria tributária, em nível constitucional, pertencente ao sistema, mais amplo, de proposições normativas da Constituição brasileira, integrante de outro sistema de amplitude global que é o ordenamento jurídico vigente.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 154.

tributária farta messe de preceitos, que dão pouca mobilidade ao legislador ordinário, em termos de exercitar seu gênio criativo.

Elizabeth Nazar Carrazza também discorre sobre o perfil peculiar do sistema constitucional tributário brasileiro, elogiando a rigidez e exaustividade adotadas pelo legislador constitucional. São essas suas lições¹⁵:

O legislador constitucional, ao cuidar do sistema constitucional tributário, adotou a técnica de prescrever de modo exaustivo, as áreas nas quais podem as pessoas políticas exercer a tributação, estabelecendo, assim, um sistema rígido de distribuição de competências.

Num Estado em que várias pessoas políticas exercem atividades tributárias, as dificuldades que surgem com a adoção de um sistema flexível de tributação – como é o caso, por exemplo, dos Estados Unidos e da Argentina – são muitas. Por esta razão, é bastante elogável nosso sistema tributário, dos mais rígidos que se conhece.

Essas peculiaridades do nosso sistema constitucional tributário resultam nas seguintes consequências, apresentadas por Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁶:

Primus – os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados na Constituição, de onde se projetam sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios;

Secundus – o Direito Tributário posto na Constituição deve, antes de tudo, merecer as primícias dos juristas e dos operadores do Direito, porquanto é o texto fundante da ordem jurídico-tributária;

Tertius – as doutrinas forâneas devem ser recebidas com cautela, tendo em vista as diversidades constitucionais.

Como sabemos, as normas jurídicas apresentam-se hierarquizadas na esfera do Direito, formando o que se convencionou chamar de “pirâmide jurídica”, onde a juridicidade de cada norma é haurida da juridicidade daquela que a suspende¹⁷. A Constituição, no dizer de Hans Kelsen, “representa o escalão de direito positivo mais elevado”¹⁸.

As normas constitucionais são, portanto, fundamento de validade de todas as normas de inferior hierarquia, inclusive e especialmente no Brasil, em matéria tributária.

Assim, temos que a atividade do legislador infraconstitucional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como dos demais operadores do Direito, como os

¹⁵ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **O imposto sobre serviços na Constituição**. 1976. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1976, p. 2.

¹⁶ COËLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Forense, 2018, p. 35.

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 29.

¹⁸ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 247.

membros do Poder Executivo, do Poder Legislativo e dos contribuintes, deve observar a disciplina e os fundamentos estabelecidos pela Constituição Federal de 1988.

Ademais, como bem pontuado por Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁹, dadas as características peculiares e próprias do sistema constitucional tributário brasileiro, a adoção de doutrinas ou sistemas estrangeiros como referência no exercício da atividade tributária local deve ser restrita e limitada, por tratarem de realidades e sistemas distintos ou até mesmo opostos.

Como vimos, no Brasil a matéria tributária é predominantemente constitucional, ao passo que na Espanha, na França, na Itália, na Argentina e nos Estados Unidos, por exemplo, trata-se de matéria predominantemente infraconstitucional ou legal.

Nessa seara, finaliza Cleber Giardino: “o sistema brasileiro – em matéria tributária – é único, absolutamente incomparável com o que nos oferecem outros direitos. No Brasil, enfim, tributação é tema basicamente constitucional”²⁰.

Como bem assinala Regina Helena Costa, “toda modificação, a ser implementada no plano infraconstitucional, deverá atentar às balizas preestabelecidas na Lei Maior, o que resulta na *restrita liberdade* outorgada aos legisladores ordinário e complementar para dispor sobre tributação”²¹.

Do exposto, pode-se dizer, com total segurança, que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu rígida e minuciosamente os contornos do sistema tributário brasileiro, especialmente em matéria de princípios e competências tributárias, fixando limites e condições à atividade do legislador infraconstitucional. Este, ao exercer as competências tributárias atribuídas pela Carta Magna, deve observar, à risca, a disciplina por ela estabelecida.

¹⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Forense, 2018, p. 35.

²⁰ GIARDINO, Cleber. Prefácio. In: CARRAZZA, Roque Antonio. **Conflitos de competência: um caso concreto**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 15.

²¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 50, nota de rodapé 24.

2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA INSTITUIR O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

2.1 Competência tributária

Dentre as matérias objeto de disciplina constitucional, encontra-se a atribuição e repartição da competência tributária, tema de Direito Constitucional Tributário que, como destaca Humberto Ávila, “avulta com uma proeminência capital”²². Isso porque, como assevera o autor, inexiste relação obrigacional válida sem que haja exercício legítimo de competência tributária, em especial no Brasil, “onde as competências tributárias estão demarcadas no antiplano do Direito Constitucional”²³.

Com efeito, o estudo da competência tributária configura objeto central do Direito Tributário. Tal estudo deve ser o ponto de partida para a investigação dos fatos que podem ser tributados pelas pessoas políticas, tendo em vista que, como se verá, toda atribuição de competência tributária não se resume apenas a autorizações, mas também a limitações, sendo vedado à pessoa política competente, ao instituir tributos, extrapolar as fronteiras de atuação estabelecidas e demarcadas pelo texto constitucional.

É, assim, pressuposto fundamental para a análise que se pretende fazer no presente trabalho acerca da definição do conceito constitucional da expressão “serviços de qualquer natureza” para fins de instituição do imposto que sobre eles incide e que teve competência tributária atribuída pela Constituição Federal de 1988 aos Municípios, conforme previsto em seu art. 156, III.

2.1.1 Definição de competência tributária

A Constituição Federal de 1988 pode ser definida como uma verdadeira Carta de competências, visto que o legislador constitucional repartiu, de forma minudente, as competências impositivas dos entes tributantes²⁴. Definiu, assim, o campo de atuação legiferante em matéria tributária.

²² ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 9.

²³ *Ibidem*.

²⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**: regime jurídico, destinação e controle. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 28.

Como leciona Roque Antonio Carrazza, a competência tributária “é a aptidão para criar, *in abstrato*, tributos”²⁵. Tal criação de tributos deve se dar por meio de lei, em observância ao princípio da legalidade e tipicidade tributárias, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988²⁶, que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária.

Assim, define-se competência tributária como “a possibilidade jurídica de criar, *in abstrato*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”²⁷.

De forma semelhante, Paulo de Barros Carvalho conceitua o instituto como “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”²⁸.

Destaca-se, nesse ponto, que a competência tributária é tema eminentemente exclusivamente constitucional, ou seja, a competência tributária encontra sua base ou fundamento de validade na própria Constituição Federal de 1988²⁹.

Como assevera Roque Antonio Carrazza, trata-se de competência originária, que busca seu fundamento de validade na própria Constituição Federal, que, no Brasil, “é a lei tributária fundamental, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos”³⁰.

No mesmo sentido, complementa o autor: “Aliás, para as pessoas políticas, a Constituição é a *Carta das Competências*. Ela indica o que podem, o que não podem e o que devem fazer, inclusive e principalmente em matéria tributária”³¹.

Nesse ponto, cumpre ressaltar que as pessoas políticas detentoras de competência para criar tributos podem, igualmente e desde que observadas as diretrizes constitucionais, aumentá-los, minorá-los, isentá-los, remiti-los, parcelar o seu pagamento, anistiar suas infrações fiscais e, até, optar por não os criar³².

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 597.

²⁶ O princípio da tipicidade tributária não está expressamente previsto no referido art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, mas, como apresentado no capítulo referente aos princípios relacionados ao exercício da competência tributária, a tipicidade é corolário da legalidade tributária.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 597.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 218.

²⁹ VIANNA, Julcira Maria de Mello. Critérios da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: BERGAMINI, Adolfo; BOMFIN, Diego Marcelo (coords.). **Comentários à Lei Complementar n. 116/03**: de advogados para advogados. São Paulo: MP, 2009, p. 273.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 596.

³¹ *Ibidem*, p. 606.

³² *Ibidem*, p. 601.

No entanto, em razão da já referida supremacia, rigidez e exaustividade do sistema constitucional tributário brasileiro, não podem as pessoas políticas modificar a competência tributária que lhes foi atribuída pela Constituição Federal de 1988.

Em suma, a competência tributária é, pois, a aptidão, conferida apenas e tão somente pela Carta Magna, de que são dotadas as pessoas políticas para legislar acerca da criação de tributos, observados os limites jurídicos estabelecidos no texto constitucional.

2.1.2 A rígida discriminação das competências tributárias na Constituição Federal de 1988

Como já mencionamos, a competência tributária é tema de sede exclusivamente constitucional. É a própria Carta Magna que atribui e reparte competências tributárias. É ela que as discrimina, ao outorgá-las às pessoas políticas e ao indicar em seu texto, rigorosa e exaustivamente, os critérios para identificação das respectivas esferas de competência tributária, atribuídas a cada um dos entes tributantes.

Essa opção por uma rígida repartição de competências tributárias acompanhou todos os textos constitucionais desde o surgimento da federação brasileira³³.

Assim, a Constituição Federal de 1988 regulou de maneira rígida e exaustiva a matéria da competência tributária, de modo a não deixar o legislador infraconstitucional, sobre ela, dispor de forma a alterá-la, delegá-la ou exercer qualquer outro ato que atente contra o disposto no texto constitucional.

Nesse sentido, afirma Aires Fernandino Barreto: “É inteiramente descabida, pois, a busca de critérios ou parâmetros definidores das competências tributárias em normas que não sejam da própria Constituição”³⁴.

Logo, no elenco de temas disciplinados pela Constituição Federal de 1988, encontram-se comandos específicos a respeito da repartição das competências legislativas, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, para instituir tributos e legislar sobre matéria tributária.

Tais comandos constituem um plexo de normas constitucionais outorgativas de competência tributária, caracterizando um sistema que se peculiariza pela minúcia e

³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 343.

³⁴ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 28.

exaustividade no traçado do âmbito dessa outorga, pela privatividade³⁵ e pela rigidez das competências tributárias outorgadas a cada ente³⁶.

Aires Fernandino Barreto sintetiza os efeitos jurídicos produzidos pelo referido sistema constitucional de outorga e discriminação de competências tributárias da seguinte forma³⁷:

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

Nesse sentido é também a lição de Roque Antonio Carrazza, que afirma: “Com efeito, entre nós, os limites de toda competência estão perfeitamente traçados e bem-articulados, de tal sorte que não pode haver, em seu exercício, quaisquer atropelos, conflitos ou desarmonias”³⁸.

Vale frisar, assim como o faz o referido autor, que as regras que compartem competências entre as pessoas políticas, dentre elas a competência tributária, têm por destinatário imediato o legislador que, como já mencionado, se encontra impedido de expedir leis contrárias aos dispositivos constitucionais³⁹, ou seja, não pode editar leis que afrontem a disciplina fixada em sede constitucional.

Essa rígida repartição constitucional de competências tributárias demonstra o objetivo da Constituição Federal de 1988 de garantir a autonomia e harmonia das pessoas políticas.

³⁵ Cumpre mencionar que a característica da privatividade da competência tributária é objeto de divergência na doutrina. Roque Antonio Carrazza atribui à competência tributária a característica da privatividade, na medida em que as normas constitucionais que discriminam as competências tributárias, ao mesmo tempo que conferem à determinada pessoa política a aptidão para criar determinado tributo, negam a das demais para fazerem o mesmo. (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 615.) Já Paulo de Barros Carvalho não considera a privatividade como um atributo geral da competência tributária. Para o autor, apenas a União é detentora de competência privativa tendo em vista que pode legislar sobre seus impostos e, na iminência ou no caso de guerra externa, sobre os impostos ditos “extraordinários”, compreendidos ou não em sua competência tributária, previstos no art. 154, II, da Constituição Federal de 1988. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 223.)

³⁶ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 28.

³⁷ *Ibidem*, p. 29.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 595.

³⁹ *Ibidem*.

Assim, ao estabelecer um rígido sistema de competências tributárias, a Constituição Federal de 1988 buscou garantir a observância dos princípios federativo e da autonomia municipal⁴⁰.

Como bem prescreve o art. 1º, *caput*, da Constituição Federal de 1988, no Brasil o Poder Constituinte originário adotou a forma federativa de Estado, na qual há distribuição do poder pelos entes federados e não sua concentração em um único ente central.

A discriminação constitucional das competências legislativas para a criação de tributos é manifestação desse federalismo, “por configurar partilha, descentralização do poder de instituir e regular tributos”⁴¹, como afirma Misabel Abreu Machado Derzi.

Nessa seara, Roque Antonio Carrazza assevera que é em razão da forma federativa, pela qual se organizou e estruturou o Brasil, que na Constituição Federal se discriminaram competências tributárias⁴².

Nesse sentido, frisa o autor que a “delimitação das competências da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal é reclamo impostergável dos princípios federativo e da autonomia municipal e do Distrito Federal”⁴³, consagrados pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Com efeito, pode-se afirmar que, com o objetivo de prover a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal de recursos para fazer frente a suas despesas, assegurando clima de harmonia e autonomia entre eles, a Constituição Federal de 1988 procedeu a uma pormenorizada atribuição das competências tributárias, estipulando as molduras normativas com base nas quais as pessoas políticas podem instituir tributos.

Ao demarcar e limitar, rigorosamente, a competência legiferante voltada à instituição de tributos, o sistema constitucional tributário buscou não só consagrar a isonomia e autonomia das pessoas políticas, mas também evitar a pluratributação e os conflitos de competência entre as pessoas políticas.

Do exposto, verifica-se que a Constituição Federal de 1988, como representante do rígido, complexo e exaustivo sistema constitucional brasileiro, discriminou de forma pormenorizada as competências atribuídas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para legislar acerca da criação de tributos e de matéria tributária.

⁴⁰ O conteúdo dos referidos princípios será detalhado no Capítulo 3.

⁴¹ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 103.

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. **Conflitos de competência:** um caso concreto. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 14.

⁴³ *Idem*. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 594.

A referida discriminação de competências tributárias, como assevera Hamilton Dias de Souza, ocorre por meio da alusão a certos “campos econômicos” que correspondem aos pressupostos dos tributos⁴⁴.

Especialmente no tocante aos impostos, tributos não vinculados a uma atuação estatal⁴⁵ e espécie tributária na qual se classifica o ISS como objeto do presente estudo, a Constituição Federal de 1988 executou uma divisão categórica dos “fatos jurígenos”⁴⁶ entre as pessoas políticas, arrolando imposto por imposto de forma a fixar as situações em que o Poder Legislativo de cada ente tributante está autorizado a instituir o tributo.

Assim, os arts. 147, 153, 155 e 156 da Carta Magna estabelecem os fatos, reveladores de riqueza e de capacidade contributiva, que podem compor o núcleo da incidência e integrar o critério material dos impostos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Como assevera Roque Antonio Carrazza, a partilha de competências tributárias para criação de impostos entre as referidas pessoas políticas se deu de acordo com dois critérios: um critério material e um critério territorial⁴⁷.

Com base no primeiro critério, o constituinte originário traçou a regra-matriz de incidência dos impostos, descrevendo objetivamente os fatos que podem ser colocados, pelos Poderes Legislativos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal nas hipóteses de incidência dos impostos respectivos⁴⁸.

Na mesma linha é a lição de Geraldo Ataliba, que discorre nos seguintes termos⁴⁹:

Atribui-se a competência para instituir impostos mediante a técnica de reservar, ao competente para instituir, certos tipos de manifestações de capacidade econômica – e, via de consequência, contributiva – por parte dos seus súditos. Quer dizer: toma-se certa faixa ou campo da matéria econômica e se o outorga, como fonte de renda, a esta ou àquela entidade, para que a use – em caráter exclusivo. A técnica do direito tributário consiste em, descrevendo com precisão tais fatos – reveladores de capacidade contributiva – fazer nascer, a partir da sua realização, a obrigação (a cargo do particular, contribuinte) de pagar certa soma ao Poder Público.

⁴⁴ SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 2, n. 5, p. 33, out./dez. 1993.

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 137.

⁴⁶ Termo utilizado por Sacha Calmon Navarro Coêlho em COËLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Forense, 2018, p. 51.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 774.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 767-770.

⁴⁹ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 106.

Verifica-se, assim, que, ao discriminar as competências tributárias em matéria de impostos, o Poder Constituinte autorizou cada ente tributante a instituir, em caráter exclusivo, tal espécie tributária sobre os fatos reveladores de capacidade contributiva, apontados genericamente no texto constitucional, quais sejam, o fato de alguém auferir renda, o fato de alguém industrializar produto, o fato de alguém ser proprietário de bem imóvel urbano, dentre outros.

Assim, deve o legislador infraconstitucional atuar exclusivamente no campo econômico de sua competência de forma a determinar os fatos compreendidos no referido campo que são aptos a espelhar o pressuposto constitucional de sua competência tributária.

No caso específico do ISS, objeto do presente estudo, o Poder Constituinte apontou o fato de alguém prestar serviços de qualquer natureza, conforme se extrai do art. 156, III, da Constituição Federal de 1988.

Assim, uma vez eleito o serviço de qualquer natureza como pressuposto constitucional do imposto municipal, cabe ao legislador infraconstitucional determinar os fatos que efetivamente exteriorizam esse pressuposto para serem objeto da incidência do imposto.

Pelo segundo critério utilizado para discriminação das competências tributárias em matéria de impostos – o critério territorial –, estabelece-se que as leis editadas pelas pessoas políticas para criação desses tributos “apenas têm voga sobre os fatos verificados no território da ordem jurídica que as editou”⁵⁰.

Logo, o fato revelador apontado no texto constitucional como objeto da competência tributária de determinada pessoa política para instituição de determinado imposto é aquele ocorrido no território da referida pessoa política. Leva-se em conta, assim, o âmbito de aplicação territorial da lei por ela editada.

Como assevera Roque Antonio Carrazza, o critério territorial deve ser conjugado com o critério material de repartição das competências tributárias entre as pessoas políticas. Isso porque, no Brasil, há tantos impostos estaduais, municipais e do Distrito Federal quantas são as pessoas políticas autorizadas pela Constituição Federal de 1988 a instituí-los. Tais entes tributantes têm competências impositivas materialmente concorrentes e, em razão disso, “para evitar conflitos entre eles, nosso Estatuto Magno adotou, também, um *critério territorial* de repartição das competências impositivas”⁵¹.

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 773.

⁵¹ *Ibidem*, p. 772-773.

É importante mencionar que à União foram outorgadas, além da competência específica para tributar, por meio de impostos, os fatos contemplados no art. 153 da Constituição Federal de 1988, a competência residual para instituição, por meio de lei complementar, de impostos sobre fatos remanescentes, desde que sejam não cumulativos e não tenham hipótese de incidência ou base de cálculo próprios dos discriminados na Carta Magna, nos termos de seu art. 154, I.

É relevante a exigência de lei complementar para o exercício da competência residual federal para se evitar o argumento de que determinado tributo, criado por lei ordinária e sem natureza jurídica específica bem definida, seja tido como imposto de competência residual da União.

Também foi outorgada à União pela Carta Magna, por meio de seu art. 154, II, a competência para instituir, diante da iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não no campo de competência tributária que lhe foi outorgado. Tais impostos devem ser suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação. Assim, foi atribuída à União competência concorrente com as demais pessoas políticas para a criação dos impostos extraordinários.

Nessa seara, cumpre distinguir, com base nas lições de Geraldo Ataliba, a *rigidez jurídica* da disciplina constitucional tributária e a sua *flexibilidade econômica*, no que se refere à possibilidade de adaptar os impostos aos progressos científicos e econômicos⁵².

Trata-se de questão relevante, especialmente diante do contínuo desenvolvimento tecnológico verificado atualmente, que trouxe e continua trazendo novos modelos de negócio e relações de consumo, inexistentes quando da promulgação da Constituição Federal de 1988, como mencionado no capítulo introdutório.

O referido autor ressalta que, sob o aspecto jurídico, a rigidez sempre estará presente, tendo que vista que o legislador infraconstitucional está adstrito e limitado em seus atos à literalidade textual e ao conteúdo dos mandamentos que formam o quadro de competências tributárias. Nesse sentido, afirma o jurista⁵³:

Assim, qualquer hipótese que não se conforme a esse quadro é de inconstitucionalidade. Diante de casos concretos duvidosos, o intérprete deverá percorrer, em rigoroso [...] exame, os dados desse quadro, procedendo por eliminação. Se não vier caracterizada, precisamente, a subsunção do caso concreto às diversas hipóteses permissivas da Constituição, então é seguro e certo que está diante de exigência inconstitucional e, portanto, não vinculante juridicamente.

⁵² ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 30.

⁵³ *Ibidem*, p. 30-31.

Em contrapartida, pelo ângulo econômico, ao legislador infraconstitucional federal foi concedida a competência para se atualizar diante das “conquistas da ciência econômica e acompanhar o progresso das especulações financeiras, adaptando-se às exigências fluidas e mutáveis das realidades condicionais do comércio privado”⁵⁴.

Isso exatamente em razão da referida competência residual da União, prevista no art. 154, I, da Constituição Federal de 1988, que demonstra que o rol dos arts. 153, 155 e 156 da Carta Magna não exaure todos os fatos reveladores de riqueza e de capacidade contributiva que podem se sujeitar a impostos.

Nesse sentido, é possível afirmar que a outorga pelo Poder Constituinte de competência residual para criar impostos novos, de forma a tributar fatos que não se subsumam àqueles já rigorosamente elencados no texto constitucional, reforça a rigidez da discriminação de competências, na medida em que evidencia que a amplitude da disciplina da aptidão para instituir impostos é total, visto que todo e qualquer fato que revele conteúdo econômico poderá ser objeto de tributação, salvo se abarcado por norma de imunidade.

Roque Antonio Carrazza também destaca a relação entre o aspecto do progresso científico e tecnológico e o exercício da competência tributária residual por parte da União, afastando a possibilidade de alargamento do âmbito de abrangência das leis que criam impostos com fundamento em competência tributária privativa, como se extrai das lições transcritas abaixo⁵⁵:

Observe-se que fatos novos, originários do progresso tecnológico (v.g., a aquisição de uma música por meio de *download*), não autorizam o alargamento do âmbito de abrangência das leis que criam *in abstracto* tributos. É equivocada a ideia de que sobre o fato novo necessariamente algum imposto haverá de incidir. Pode perfeitamente acontecer de ele não ser onerado por nenhum imposto; não, pelo menos, até que a União venha a exercitar sua competência impositiva residual. Por isso mesmo é que a competência impositiva residual da União é teoricamente infinita. Realmente, em linha de princípio, ela sempre tem a possibilidade de criar um novo imposto, *ex vi* do disposto no art. 154, I, da Lei das Leis.

Nessa seara, no caso específico do imposto sobre serviços de qualquer natureza, devem ser analisadas com cautela as atualizações realizadas pelo legislador infraconstitucional na lista de serviços que podem ser objeto do imposto.

Como mencionado no capítulo introdutório do presente trabalho, por meio da Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016, novas atividades foram incluídas na lista

⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 30-31.

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 768.

de serviços anexa à Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, com o objetivo de atualizá-la e adequá-la à atual dinâmica socioeconômica.

Como se verá mais adiante, é possível sustentar que o legislador infraconstitucional, ao incluir algumas atividades, não só por meio da LC n. 157/16, mas também por meio da própria LC n. 116/2003, não observou com rigor a definição do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza.

Logo, com o objetivo de assegurar, de forma simultânea, a rigidez jurídica e a flexibilidade econômica do sistema constitucional tributário, ante o surgimento de novos modelos de negócios e formas de exploração econômica, é tarefa do aplicador do Direito verificar se tais fatos se adéquam à expressa e estrita faixa para instituição de impostos, elencados nos arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal de 1988.

Não o sendo, tais fatos estarão obrigatoriamente no campo de competência tributária residual da União, fundamentada no art. 154, I, da Constituição Federal de 1988.

Por fim, cumpre mencionar, ainda em matéria de discriminação e repartição de competências tributárias para instituição de impostos, que aos Municípios foram outorgadas as competências para criação dos impostos previstos no art. 156 da Constituição Federal de 1988, quais sejam: (i) o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; (ii) o imposto sobre a transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens móveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, como cessão de direitos a sua aquisição; e (iii) o imposto sobre serviços de qualquer natureza, objeto do presente estudo.

O ISS é, portanto, imposto de competência municipal. Ressalta-se que essa competência também é estendida ao Distrito Federal, em função da competência cumulativa estabelecida no art. 147 da Carta Magna, segundo o qual ao Distrito Federal cabem os impostos municipais. Feita a ressalva, para fins do presente estudo, faremos referência ao imposto como de competência municipal.

2.2 Forma de atribuição constitucional de competência tributária

Como sabemos, a Constituição Federal de 1988 discriminou de forma pormenorizada as competências atribuídas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para legislar acerca da criação de tributos e de matéria tributária.

A referida discriminação de competências tributárias ocorreu por meio da alusão a certos “campos econômicos” que correspondem aos pressupostos dos tributos⁵⁶. Assim, deve o legislador infraconstitucional agir dentro do campo econômico de sua competência e determinar quais fatos do mundo fenomênico são aptos a espelhar o pressuposto constitucional do imposto que pretende instituir.

Por exemplo, uma vez eleitos os “serviços de qualquer natureza” como pressuposto constitucional do ISS, cabe ao legislador municipal determinar os fatos que efetivamente exteriorizam esse pressuposto.

Qualquer extravasamento do conceito de “serviço de qualquer natureza”, na hipótese, por exemplo, de o Município pretender tributar um fato que não se enquadra no conceito constitucional de “serviço”, terá como consequência a constitucionalidade do tributo por incompetência.

Nesse ponto, é fato que o texto constitucional ao atribuir competência tributária às pessoas políticas, se utiliza de uma série de signos, tais como “renda”, “propriedade” e “serviço”.

Cumpre, agora, com base nas lições de Humberto Ávila, nos debruçarmos sobre a questão de se analisar se os signos ou termos constantes dos dispositivos constitucionais que atribuem competência tributária às pessoas políticas exprimem conceitos ou tipos. Trata-se de análise essencial para que se possa examinar a definição do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza objeto da incidência do imposto municipal.

Para melhor compreender essa indagação, faz-se necessário apresentar, inicialmente, os significados das referidas categorias de conceito e de tipo.

⁵⁶ SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 2, n. 5, p. 33, out./dez. 1993.

2.2.1 Definição de conceito

Humberto Ávila define conceito como “o significado de um termo ou de uma classe de termos sinônimos”⁵⁷. O significado intensional do termo corresponde às propriedades necessárias e suficientes que ele conota (sentido). O significado extensional do termo corresponde aos membros da classe que ele denota (referência).

Com base em tais premissas, quando afirmamos que um termo constitucional (palavra ou expressão) exprime um conceito, afirma-se que o referido termo conota propriedades necessárias – sem elas o conceito não se manifesta – e suficientes – com elas o conceito se confirma – para sua verificação. Tais propriedades conceituais são rígidas, limitadas e exaustivas. Assim, somente quando todas estão presentes é que se verifica o conceito⁵⁸.

No mesmo sentido é a lição de Misabel Abreu Machado Derzi ao afirmar que os conceitos se caracterizam por “denotar o objeto através de notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, determinantes de uma forma de pensar seccionadora da realidade”⁵⁹.

Humberto Ávila esclarece a definição apresentada por meio da representação formal elencada abaixo⁶⁰:

Desse modo, ao afirmar-se que um conceito (X) conota propriedades (A, B e C) necessárias e suficientes para sua verificação está-se, em uma representação formal, asserindo que $X = A + B + C$. Na ausência de A, B ou C, não há X (condições necessárias); presentes A, B e C, há X (condições suficientes).

O autor traz, ainda, um exemplo do uso de conceito no campo do Direito Tributário⁶¹:

(...) quando se emprega o termo “receita” (X) e se sustenta que somente pode ser considerado como receita algo passível de ser qualificado como um ingresso financeiro (A) que se integra ao patrimônio na condição de elemento novo e positivo (B), sem quaisquer reservas ou condições (C), está-se empregando o termo “receita” com a função de um conceito ($X = A + B + C$).

Utilizando-se o mesmo raciocínio, quando afirmamos que “serviço de qualquer natureza” só pode corresponder a uma obrigação de fazer, nos termos do disposto no Direito Civil (A), um esforço humano, físico ou intelectual, de elaborar algo antes inexistente em

⁵⁷ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 11.

⁵⁸ *Ibidem*.

⁵⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 84.

⁶⁰ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 12.

⁶¹ *Ibidem*.

proveito de terceiros (B), em decorrência de um negócio jurídico oneroso celebrado entre tomador e prestador (C), emprega-se a expressão “serviços de qualquer natureza” com a função de um conceito.

2.2.2 Definição de tipo

Já o tipo, segundo as lições de Humberto Ávila, descreve características habituais que costumam comumente ocorrer e que devem ser analisadas em conjunto. Assim, ao se afirmar que um termo constitucional (palavra ou expressão) exprime um tipo, afirma-se que o referido termo descreve as propriedades típicas comumente constatadas, mas que não são necessárias, nem suficientes, para sua verificação⁶².

Da mesma forma, assevera Misabel Abreu Machado Derzi ao explicar que o tipo configura referência sínica formada por “ordem rica de notas referenciais ao objeto, porém renunciáveis, que se articulam em uma estrutura aberta à realidade, flexível, gradual, cujo sentido decorre dessa totalidade”⁶³.

Humberto Ávila esclarece a definição apresentada por meio da representação formal elencada abaixo⁶⁴:

Por conseguinte, ao dizer-se que um tipo (Y) descreve as propriedades (A, B, e C) tipicamente existentes para sua verificação, as quais devem ser analisadas em conjunto, está-se, em uma representação formal, afirmando que Y = A, B e/ou C. Na ausência de A, B ou C, ainda assim pode haver Y, dependendo das qualidades, aferidas em conjunto e concretamente.

Verifica-se, assim, que as propriedades dos tipos não são rígidas, limitadas ou exaustivas. Logo, mesmo sem a presença de todas as propriedades descritas como típicas, é possível constatar a existência de um tipo. Ademais, em não sendo tais propriedades exaustivas, os termos que exprimem tipos têm significados mutáveis, ou seja, aquilo que é típico em um dado momento pode se tornar atípico em outro, e vice-versa. Nesse sentido, Karl Larenz caracteriza o conjunto de elementos típicos como um “sistema em movimento”⁶⁵.

⁶² ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 12.

⁶³ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 84.

⁶⁴ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 12.

⁶⁵ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 667.

As propriedades típicas são, desse modo, fluidas, ilimitadas e exemplificativas. Humberto Ávila também traz um exemplo do uso de tipo no campo do Direito Tributário, nos seguintes termos⁶⁶:

(...) quando se emprega o termo “receita” (Y) e se sustenta que tal termo tem sido usado ao longo do tempo para designar um ingresso financeiro (A) que habitualmente se integra ao patrimônio na condição de elemento novo e positivo (B), e usualmente sem reservas ou condições (C), constituindo tais propriedades meros exemplos de características comumente observadas, não devendo estar todas necessariamente presentes, está-se afirmando que o termo “receita” exprime um tipo (X = A, B e/ou C, e outras).

Da mesma forma, quando se emprega a expressão “serviço de qualquer natureza” e se afirma que ele pode corresponder a uma obrigação de fazer, nos termos do disposto no Direito Civil (A), que habitualmente representa um esforço humano, físico ou intelectual, de elaborar algo antes inexistente em proveito de terceiros (B), habitualmente em decorrência de um negócio jurídico oneroso celebrado entre tomador e prestador (C), configurando tais propriedades meros exemplos de características comumente observadas, sendo desnecessário que todas estejam presentes, está-se afirmando que a expressão “serviço de qualquer natureza” exprime um tipo.

Luís Eduardo Schoueri resume a principal diferença entre tipo e conceito nas seguintes linhas: “Tendo em vista as lições que se extraem da doutrina dos tipos, viu-se como pedra de toque destes sua fluidez e unidade de pensamento. Conceitos, por sua vez, implicam limites expressos”⁶⁷.

Estabelecidas as noções de conceito e de tipo, é possível partir para a análise do questionamento inicialmente proposto acerca da categoria em que os termos constantes dos dispositivos previstos na Constituição Federal de 1988 que atribuem competência tributária se enquadram: (i) conceitos, se exprimem significados que conotam propriedades necessárias e suficientes para sua verificação, exaustivamente determinadas, devendo ser individualmente examinadas e necessariamente presentes para sua existência; ou (ii) tipos, se descrevem propriedades típicas, comumente observadas e exemplificativamente indicadas, devendo ser examinadas conjunta e concretamente, sem precisar que estejam todas necessariamente presentes para sua constatação.

A depender da conclusão que se faça de tal análise, o exercício da competência tributária pelas pessoas políticas estará limitado em maior ou menor grau.

⁶⁶ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 13.

⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 283.

Nesse sentido, se os termos constantes dos dispositivos previstos na Constituição Federal de 1988 que atribuem competência tributária aos entes federados exprimirem conceitos, o exercício da competência tributária estará limitado pela presença, nos critérios da regra-matriz de incidência tributária, de propriedades havidas como necessárias e suficientes para sua verificação. Assim, caso alguma das propriedades esteja ausente, o exercício da competência tributária será reputado como ilegítimo.

Nesse sentido, afirma Humberto Ávila⁶⁸:

Nessa acepção conceitual, portanto, o poder de tributar será limitado por um rígido parâmetro superior que, em conexão com as regras de controle de constitucionalidade, estabelecerá uma hierarquia material entre o significado dos enunciados constantes da fonte normativa superior (norma constitucional) e o significado dos enunciados constantes da fonte normativa inferior (norma infraconstitucional). E, uma vez rompida essa hierarquia, deverá a norma inferior ser declarada materialmente inválida.

Com efeito, em sendo os termos dispostos na Constituição Federal de 1988 e utilizados na atribuição de competência tributária para as pessoas políticas enquadrados na categoria dos conceitos, a limitação do exercício de tal competência será mais extensa, visto ser necessária a observância de mais propriedades conotadas pelos termos, bem como mais intensa, por tais propriedades se caracterizarem como rígidas, limitadas e exaustivas, devendo ser obrigatoriamente observadas.

Em contrapartida, se os referidos termos constitucionais exprimirem tipos, o exercício da competência tributária não estará condicionado à presença das propriedades havidas como necessárias e suficientes, mas será apenas orientado por propriedades flexíveis, ilimitadas e exemplificativas, sem que a ausência de uma delas torne o exercício da competência tributária ilegítimo.

Nessa seara, leciona Humberto Ávila⁶⁹:

Nessa particular acepção tipológica, o poder de tributar não será limitado por um rígido parâmetro superior a estabelecer uma hierarquia material entre o significado dos enunciados constantes da fonte normativa superior (norma constitucional) e o significado dos enunciados constantes da fonte normativa inferior (norma infraconstitucional).

Dessa forma, em sendo os termos dispostos na Constituição Federal de 1988 e utilizados na atribuição de competência tributária para as pessoas políticas enquadrados na

⁶⁸ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 14.

⁶⁹ *Ibidem*.

categoria dos tipos, a limitação de tal competência será menos extensa, visto poderem ser observadas uma ou mais propriedades indicadas pelos termos, bem como menos intensa, por tais propriedades se caracterizarem como flexíveis, ilimitadas e exemplificativas, sendo desnecessária sua observação obrigatória.

De todo o exposto a respeito do sistema constitucional tributário brasileiro, caracterizado como rígido, exaustivo e complexo, e da forma de discriminação e repartição constitucional das competências tributárias realizada pelo Poder Constituinte, acreditamos que já é possível concluir que os termos e expressões utilizados pela Constituição Federal de 1988 para outorgar competências tributárias só podem exprimir conceitos e não tipos. Os argumentos que fundamentam tal conclusão serão detalhados no tópico seguinte.

2.2.3 Atribuição constitucional de competência tributária por meio de conceitos

Humberto Ávila, assim como Aires Fernandino Barreto⁷⁰, Paulo de Barros Carvalho⁷¹, Misabel Abreu Machado Derzi⁷² e Andrei Pitten Veloso⁷³, entendem que os termos constantes dos dispositivos constitucionais que atribuem competência tributária às pessoas políticas exprimem conceitos e não tipos. O primeiro autor fundamenta seu entendimento por meio de quatro argumentos principais.

O primeiro argumento diz respeito ao caráter prescritivo da regra de competência tributária. Nesse sentido, o autor define regra de competência tributária como “o significado de um enunciado prescritivo, com eficácia comportamental direta e indireta e qualificado como abstrato, heterônomo e coativo”⁷⁴.

Assim, sustenta que a definição dessa regra não é compatível com o significado de tipo, já que a regra tem a função de dirigir o comportamento da pessoa política, “estabelecendo, por meio de uma autorização formal cumulada com uma proibição material, como deve ele agir para exercer validamente sua competência”⁷⁵. Os tipos, ao contrário, apenas descrevem elementos típicos, sem vincular a referida conduta.

⁷⁰ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS, IOF e instituições financeiras**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 3.

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

⁷² DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 84.

⁷³ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 331.

⁷⁴ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 21.

⁷⁵ *Ibidem*, p. 26.

Além disso, o autor complementa que as regras de competência não têm a função de descrever como a competência tributária foi, tem sido ou está sendo exercida pelas pessoas políticas. As regras que atribuem às pessoas políticas competência para instituir tributos objetivam limitar o comportamento dessas pessoas, de forma que só possam exercer legitimamente sua competência no tocante a determinados tributos⁷⁶.

O autor também afasta a possibilidade de se sustentar que o significado dos termos constantes dos dispositivos constitucionais possa ser alterado automaticamente pela simples observação de que suas propriedades típicas foram sendo concretamente alteradas, suprimidas ou complementadas ao longo do tempo. Trata-se de característica dos tipos, em razão de sua abertura à incorporação dinâmica de novas propriedades, diversas daquelas inicialmente havidas como típicas. Tal abertura, no entanto, em se tratando de regra de competência, não existe⁷⁷.

Humberto Ávila exemplifica seu argumento nos seguintes termos⁷⁸:

É que não se pode deduzir enunciados prescritivos de meros enunciados descritivos, isto é, inferir uma norma de um simples fato. [...] Um exemplo: do fato de ser o aborto largamente praticado não se pode deduzir que ele seja permitido. Ele é proibido, mas esta proibição nem sempre é de fato observada. E porque ela nem sempre é de fato observada, a conduta proibida não passa a ser automaticamente permitida. [...] Isso implicaria sustentar, por exemplo, que o termo “receita” – que, por hipótese, ao tempo de sua introdução no texto constitucional, conotava o ingresso financeiro que se integrava ao patrimônio na condição de elemento novo e positivo e sem reservas ou condições – teria seu significado alterado porque terminou, ao longo do tempo, sendo empregado pela União como indicando o ingresso financeiro a qualquer título, mesmo sem se revestir da condição de elemento novo e positivo e mesmo tendo sido recebido com reservas ou condições.

Assim, aceitar que o significado dos termos utilizados para fins de atribuição de competência tributária pode ser alterado pelo simples emprego de significado diverso pelo destinatário seria equivalente a aceitar a possibilidade de a pessoa política “fazer aquilo que tivesse feito e o âmbito do poder a ser exercido seria definido por seu próprio exercício”⁷⁹.

O Direito, dessa forma, deixaria de guiar a conduta e passaria a ser por ela guiado, “em uma inversão que solaparia por completo sua qualificação como um discurso constituído de entidades de linguagem com função prescritiva ou diretiva”⁸⁰.

⁷⁶ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 27.

⁷⁷ *Ibidem*, p. 28.

⁷⁸ *Ibidem*, p. 28-29.

⁷⁹ *Ibidem*, p. 29.

⁸⁰ *Ibidem*, p. 30.

O segundo argumento utilizado pelo autor diz respeito ao caráter abstrato da regra de competência, visto que ela apenas qualifica comportamentos, sem referimento semântico (denotação de objetos, eventos ou propriedades observáveis)⁸¹. Assim, tais regras se referem a uma classe de situações hipotéticas e não a situações individuais, passadas, verificadas e conhecidas, como é o caso dos tipos.

Nesse sentido, sustenta que a regra de competência não tem a função de descrever, por meio dos termos constantes da sua hipótese e da sua consequência, como a competência foi ou tem sido exercida ao longo do tempo pela pessoa política. Tal fato implicaria em retirar-lhe o caráter hipotético-condicional ao eliminar a referência a uma classe de casos e uma classe de consequências⁸².

O terceiro argumento utilizado pelo autor se refere ao caráter heterônomo da regra de competência, verificado na medida em que a autoridade que institui o dispositivo que trata da competência tributária (o Poder Constituinte) não coincide com seu destinatário (pessoa política). Os tipos, ao contrário, como simples descrições de elementos tipicamente observados, sem caráter prescritivo, permitem que seu destinatário se autorregule⁸³.

O autor exemplifica o argumento utilizando-se de situação referente à competência para instituição do ISS⁸⁴:

Dessa constatação resulta, por exemplo, que a regra de competência que atribui aos Municípios o poder de instituir impostos sobre a prestação de serviços não tem a função de permitir que eles regulem a si próprios, definindo, eles mesmos, o que entendem deva o termo “serviço” significar. Se o fizesse, deixaria de ser uma norma heterônoma.

O quarto e último argumento utilizado pelo autor para sustentar que os termos constantes dos dispositivos constitucionais que atribuem competência tributária às pessoas políticas exprimem conceitos se refere ao caráter coativo da regra de competência.

Nesse sentido, a inobservância de uma regra de competência resulta na invalidade formal do ato normativo ou material da norma, enquanto no caso dos tipos não há fixação de parâmetros vinculantes que possam deixar de ser observados, já que os tipos envolvem a mera

⁸¹ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 30.

⁸² *Ibidem*.

⁸³ *Ibidem*, p. 32.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 31.

descrição de características típicas que costumam habitualmente ocorrer e podem existir (mas não necessariamente)⁸⁵.

Diante disso, Humberto Ávila afirma não ser possível sustentar que as regras de competência têm a função de indicar elementos que possam preferencialmente constar das regras infraconstitucionais derivadas, visto que isso implicaria a retirada de seu caráter normativo, pela eliminação da consequência normativa aplicável por sua inobservância, transformando-as em meras recomendações ou conselhos⁸⁶.

Dessa forma, conclui o autor que a assunção segundo a qual os termos constantes dos dispositivos constitucionais que atribuem competência tributária exprimiriam tipos levaria à descaracterização das regras de competência, já que deixariam de ser “significados de enunciados prescritivos, com eficácia comportamental direta e indireta, qualificados como abstratos, heterônomo e coativos em sentido amplo”⁸⁷.

Do exposto, e adotando-se integralmente a doutrina de Humberto Ávila, resta claro que a Constituição Federal de 1988 se valeu de conceitos e não de tipos para outorgar competência tributária às pessoas políticas.

Os argumentos apresentados para se fundamentar o entendimento de que os dispositivos constitucionais que atribuem competência tributária não exprimem tipos são corroborados pelo próprio sistema de discriminação de competências adotado pela Constituição Federal de 1988 e pelo perfil do sistema constitucional tributário brasileiro.

Adicionalmente, como assevera Humberto Ávila, as pessoas políticas não são apenas dotadas de competências tributárias exclusivas para criar determinados tributos, mas também de competência residual para instituição de tributos com hipóteses de incidência e base de cálculo distintas dos já constitucionalmente previstos, como referido no tópico 2.1.2⁸⁸.

Logo, “não haveria sentido em outorgar uma competência residual sobre *bases diversas* se a competência ordinária não fosse limitada a *determinadas bases*”⁸⁹, já que quem tem competência para tributar tudo não precisa de uma competência suplementar para tributar algo mais. Nessa seara, afirma o autor⁹⁰:

Com isso se quer apenas dizer que o sistema de atribuição de competências exclusivas e também de competências residuais só faz sentido se os termos

⁸⁵ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 32.

⁸⁶ *Ibidem*.

⁸⁷ *Ibidem*, p. 33.

⁸⁸ *Ibidem*.

⁸⁹ *Ibidem*.

⁹⁰ *Ibidem*.

empregados pela Constituição para atribuir competência ordinária conotarem propriedades em alguma medida determinadas. Entendimento diverso torna sem sentido, por exemplo, a competência residual na medida em que a competência ordinária já envolveria – pela sua interpretação tipológica – uma extensão flexível.

Ademais, pontua-se que as figuras da invasão e extração de competências tributárias também só fazem sentido se a competência invadida e a competência extraída exprimirem limites materiais conotados pelos termos constantes dos dispositivos em que se baseiam. Em se tratando de competência ilimitada, sem fronteiras rígidas, não há como se falar em invasão ou extração.

A característica da indelegabilidade da competência tributária, expressamente estabelecida pelo art. 7º do CTN, também corrobora o entendimento que se apresenta e a incompatibilidade de interpretação tipológica, uma vez que só faz sentido a competência de uma pessoa política ser indelegável a outra se ela tiver “algum contorno previamente fixado, pois, do contrário, não se saberia o que pode e o que não pode ser delegável”⁹¹.

Nesse sentido, assevera Humberto Ávila⁹²:

Com essas ligeiras observações está-se não apenas demonstrando que a assunção de que os dispositivos constitucionais que atribuem poder de tributar exprimem tipos colide com o significado de regra de competência; está-se, além e acima disso, demonstrando que a referida assunção colide frontalmente com o próprio sistema de discriminação de competência previsto pela Constituição Federal de 1988 e consolidado ao longo de décadas por uma cadeia de decisões judiciais proferidas pela Supremo Tribunal Federal.

Por fim, é de se destacar que o entendimento de que os termos constantes dos dispositivos constitucionais exprimem conceitos privilegia o caráter normativo do Direito, caracterizando-o como um conjunto de enunciados prescritivos com a função de limitar o comportamento dos destinatários (legisladores, administradores, juízes e contribuintes)⁹³.

Da mesma forma, frisa Humberto Ávila que tal entendimento enaltece a supremacia da Constituição Federal de 1988 como fonte do Direito, norma superior no ordenamento jurídico, estabelecida de enunciados que exprimem normas que funcionam como parâmetros vinculantes para invalidar normas inferiores e posteriores conflitantes⁹⁴.

É nesse sentido que assinala Misabel Abreu Machado Derzi ao afirmar que em virtude da existência de princípios fundamentais, como o federalismo e a rigidez constitucional, não poderia o legislador constituinte ter optado por tipos, estruturas mais abertas e fluidas, em

⁹¹ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 34.

⁹² *Ibidem*.

⁹³ *Ibidem*, p. 37.

⁹⁴ *Ibidem*.

razão da incompatibilidade de suas características com aqueles princípios, devendo prevalecer, assim, a interpretação a partir de conceitos constitucionais⁹⁵. E complementa: “O tipo como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, que admite as transações fluidas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constitucional de discriminação da competência tributária”⁹⁶.

Da mesma forma se manifesta Paulo Ayres Barreto⁹⁷:

Não se repartiu competência tributária mediante fixação de tipos. Trilhou-se o caminho dos conceitos, em absoluta conformidade com a pretensão de, de um lado, definir as possibilidades de atuação legiferante e, de outro, evitar conflitos de competência. Se a evitação desses conflitos, em face de uma rígida e exaustiva discriminação de competência impositiva por força de utilização de conceitos, já dá azo a uma série de dificuldades, que dirá se entendermos que houve mera enumeração de tipos no plano constitucional, cabendo ao legislador complementar estabelecer os conceitos. As referências terminológicas, postas no plano constitucional, conquanto não mereçam o atributo da univocidade, configuram efetivos parâmetros a serem observados na definição de onde se inicia e, fundamentalmente, onde se encerra o espaço para a instituição de tributos por parte de cada ente tributante.

Entendimento contrário é o adotado por Luís Eduardo Schoueri, que, fundamentando-se em doutrina estrangeira⁹⁸, defende que o Poder Constituinte de 1988 se valeu de tipos para a outorga de competências tributárias. Adota, assim, a teoria tipológica da discriminação constitucional de competências tributárias em matéria de impostos, sistematizada na Alemanha por Heinrich Wilhelm Kruse, que afirma: “Para a distribuição dos impostos, são suficientes as características típicas relevantes. A circunstância do imposto não se define, descreve-se”⁹⁹.

Para Luís Eduardo Schoueri, a utilização de tipos seria uma forma para que o legislador pudesse se aproximar da realidade social, que é bastante complexa, indicando, assim, algumas de suas características principais no texto legal¹⁰⁰.

Ainda segundo o autor, tal raciocínio explica a razão de o art. 146, I, da Constituição Federal de 1988 eleger a lei complementar como instrumento solucionador de conflitos de

⁹⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 137.

⁹⁶ *Ibidem*, p. 103.

⁹⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 58.

⁹⁸ Doutrina alemã de Klaus Vogel e Hannfried Walter *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 278.

⁹⁹ KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Lehrbuch des Steuerrechts*. vol. I, parte geral. Munique: Beck, 1991, p. 71 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 279.

¹⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 280.

competência, tendo em vista que “fossem os elencos dos artigos 153, 155 e 156 conceitos, então se extrairiam dali os seus limites, dispensando-se o emprego da lei complementar”¹⁰¹.

Para Luís Eduardo Schoueri, o Poder Constituinte examinou a realidade econômica do ponto de vista tipológico e atribuiu ao legislador complementar a tarefa de expressar essa realidade através de conceitos, seja por meio de definições de hipóteses tributárias, bases de cálculo e contribuintes, seja através da imposição de limites em casos de conflitos¹⁰².

Data venia, como vimos, o entendimento de que o Poder Constituinte se valeu de tipos para outorgar competências tributárias contraria a sua rígida repartição constitucional, visto que seus limites poderiam sofrer alterações conforme a amplitude ou fluidez dos termos utilizados no texto constitucional. Isso, sem dúvida, afrontaria o princípio da segurança jurídica.

Além disso, como se verá adiante, o fato de a Constituição Federal de 1988, por meio do seu art. 146, III, ter atribuído à lei complementar a tarefa de dispor sobre conflitos de competência e de “definir” os tributos e suas espécies não implica o fato de o legislador constitucional ter se utilizado de tipos para atribuir competência tributária.

Ademais, como ressalta Humberto Ávila, ao se defender que os termos constantes dos dispositivos constitucionais exprimem tipos prejudica-se a normatividade do Direito, por torná-lo um discurso meramente descritivo. Da mesma forma, descaracteriza-se a Constituição Federal de 1988 como fonte suprema do Direito, na medida em que se passa a qualificá-la como um documento contendo enunciados que exprimem proposições, em vez de normas, e se deixam de estabelecer parâmetros superiores rígidos e vinculantes para os destinatários¹⁰³.

Do exposto, considerando a rigidez da Constituição Federal de 1988, verifica-se que a outorga constitucional de competências tributárias pelo Poder Constituinte se vale de conceitos e não de tipos. Se de tipos se valesse, o legislador infraconstitucional poderia agir com expressiva liberdade ao instituir os tributos de sua competência, bastando, para tanto, respeitar apenas os traços típicos inerentes ao tipo. No entanto, não é possível se conceber uma Constituição Federal rígida diante de atuação do legislador dessa espécie. Tal atuação feriria a rigidez do sistema constitucional tributário e da repartição e discriminação de competências tributárias.

¹⁰¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 280.

¹⁰² *Ibidem*, p. 283.

¹⁰³ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 37.

Fere, ainda, o princípio da segurança jurídica, tendo em vista que a Carta Magna deixa de fixar os critérios constitucionais que demarcam, rigorosamente, as possibilidades de atuação das pessoas políticas e que orientam a sociedade, conferindo-lhes previsibilidade e a confiança de que só serão sujeitos a tributos em razão da prática de fatos determinados constitucionalmente.

Em consequência, acaba por violar, também, os princípios federativo e da autonomia municipal que, como vimos, são concretizados por meio da pormenorizada repartição competencial para a criação de tributos veiculada no texto constitucional, de forma a garantir autonomia financeira, política e administrativa à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Ademais, no sistema tributário brasileiro, a tributação segundo o arquétipo traçado pela Constituição Federal de 1988 corresponde à garantia dos contribuintes, razão pela qual a indeterminação do conceito correspondente ao termo utilizado na atribuição de competência ou, ainda, a sua flexibilização e abertura, conforme requerem os tipos, são incompatíveis com essa garantia.

Com efeito, admitir-se a presença de tipos nas normas de competência tributária implica incerteza do Direito e insegurança jurídica.

Adicionalmente, para se afastar o entendimento de que o Poder Constituinte procedeu a uma atribuição tipológica de competência tributária, cumpre analisarmos se a necessidade de definição do significado de termos constitucionais resulta na presença de tipos na Constituição Federal de 1988. Como vimos, tal necessidade é utilizada por Luís Eduardo Schoueri como fundamento para sustentar o entendimento do autor de que os termos utilizados pela Carta Magna correspondem à categoria dos tipos.

Como sabemos, a Constituição Federal de 1988 atribuiu à lei complementar a função de definir os tributos e suas espécies e, com relação aos impostos nela discriminados, os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes, nos termos de seu art. 146, III, *a*¹⁰⁴.

Da mesma forma, no caso no ISS, o art. 156, III, da Constituição Federal de 1988 atribuiu à lei complementar o papel de definir os serviços de qualquer natureza sujeitos ao imposto.

De uma primeira leitura desses dispositivos, seria possível argumentar que os referidos elementos e os serviços não teriam sido conceituados nem definidos pela Constituição Federal de 1988, mas tão somente descritos em suas características típicas.

¹⁰⁴ Analisaremos mais adiante as correntes doutrinárias de interpretação do art. 146 da Constituição Federal de 1988.

Por tal raciocínio, afirma-se que, tivesse a Constituição Federal de 1988 conceituado os referidos elementos, seria desnecessário atribuir competência para a lei complementar defini-los. Ou seja, se tais elementos precisaram ser posteriormente definidos, é porque não foram anteriormente conceituados.

Para que possamos enfrentar tais argumentos, faz-se necessário esclarecer o que significam os termos “conceito” e “definição” e como se manifesta “o processo de especificação conceitual da linguagem em geral e da linguagem jurídica em particular”¹⁰⁵.

Como apresentado anteriormente, um conceito corresponde ao significado de um termo ou de uma classe de termos sinônimos, sendo que o significado intensional consiste nas propriedades que o termo conota (sentido) e o significado extensional consiste nos membros da classe que o termo denota (referência)¹⁰⁶.

Exemplificando o exposto, o termo “cachorro” conota o animal doméstico que late e denota todos os cachorros do mundo. Assim, a conotação indica os critérios para determinar o que é e o que não é membro da classe dos cães, e a denotação indica os membros incluídos na referida classe¹⁰⁷.

No entanto, por se referirem a um grupo de objetos, e não a um só objeto, e por agruparem objetos que se diferenciam entre si, verifica-se que os conceitos são abstratos, em maior ou menor grau.

Em contrapartida, a definição corresponde a um enunciado por meio do qual se explica o significado de expressões linguísticas¹⁰⁸. A definição tem a função de esclarecer os limites ou as fronteiras de um conceito, indicando o que é e o que não é nele incluído, por meio do estabelecimento de critérios, propriedades ou atributos.

Em outras palavras, mas no mesmo sentido, esclarece Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa: “Conceito é expressão de ideia, de entendimento, de pensamento. Definição é a exposição clara e concisa dessa ideia, isto é, a declaração da ideia”¹⁰⁹.

Assim, a definição contribui na especificação das fronteiras conceituais, diminuindo a imprecisão conceitual. Diz-se diminuir porque a definição não elimina por completo a referida imprecisão.

¹⁰⁵ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 40.

¹⁰⁶ *Ibidem*.

¹⁰⁷ *Ibidem*.

¹⁰⁸ *Ibidem*, p. 41.

¹⁰⁹ VIANNA, Julcira Maria de Mello. Critérios da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: BERGAMINI, Adolfo; BOMFIN, Diego Marcelo (coords.). **Comentários à Lei Complementar n. 116/03**: de advogados para advogados. São Paulo: MP, 2009, p. 278.

Isso porque, como ressalta Humberto Ávila, os termos podem ser ambíguos, ou seja, apresentar mais de um significado potencial, e os significados podem ser vagos, isto é, gerar dúvida sobre o enquadramento de um objeto na classe de objetos que ele refere¹¹⁰.

Como assevera o autor, a impossibilidade de eliminação da imprecisão conceitual se dá pelo fato de as definições, para explicar o conceito de palavras, valerem-se igualmente de palavras, também potencialmente ambíguas e geradoras de significados mais ou menos vagos¹¹¹. Da mesma forma adverte Karl Larenz ao afirmar que os problemas na identificação do significado preciso de um texto legislativo decorrem dos termos utilizados que são sujeitos a mais de uma significação¹¹².

Do exposto, verifica-se que os conceitos devem ser definidos. Assim, o fato de a Constituição Federal de 1988 ter atribuído à lei complementar a função de definir os tributos e suas espécies, e, com relação aos impostos nela discriminados, os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes, não significa dizer que tais elementos não foram conceituados no texto constitucional. Pelo contrário, exatamente porque conceituados, devem ser definidos¹¹³.

Em resumo, tem-se que o disposto no art. 146, III, a, da Constituição Federal de 1988 não significa que os elementos lá referidos não tenham sido conceituados, nem que não tenham sido definidos pela própria Constituição Federal em seus atributos fundamentais.

Especificamente no tocante à definição de conceitos pelo texto constitucional, tem-se que ela se dá quando no referido texto encontramos uma explicação do significado de determinado conceito. Encontrando tal explicação, afirma-se que a Constituição Federal o definiu. Não o encontrando, afirma-se que ela não o definiu. Enfatiza-se, assim, que as definições não criam os conceitos, mas apenas os explicam, tornando-os mais precisos.

Com efeito, temos que as definições explicam os conceitos (significados de termos), podendo apenas explicitar seu uso comum ou propor um significado diverso, novo ou mais preciso relativamente ao uso comum.

Assim, tendo em vista que quem usa as definições pode propor um significado diverso, quando não o faz emprega o termo com o significado comum, seja ele ordinário ou técnico.

¹¹⁰ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 42.

¹¹¹ *Ibidem*.

¹¹² LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian: 1997, p. 430.

¹¹³ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 43.

Nesse sentido, Humberto Ávila assevera que o ordenamento constitucional tributário pode adotar conceitos próprios, mas deve fazê-lo expressamente. Em não o fazendo, incorpora o termo com o significado comum, ordinário ou técnico¹¹⁴.

Assim, com fundamento na doutrina do referido autor, é possível concluir que a Constituição Federal de 1988, quando emprega um termo (palavra ou expressão) dotado de um significado comum (ordinário ou técnico) sem o modificar por meio de uma definição, termina por incorporar o significado comum que apresentava o termo ao tempo em que foi promulgada.

Humberto Ávila exemplifica tal conclusão com um caso concreto¹¹⁵:

A título de exemplo, quando a Constituição de 1988 foi promulgada, o termo “faturamento” era definido pelo Decreto-Lei n. 2.397/1987 como o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços. A referida Constituição poderia ter proposto para tal termo um significado diverso, novo ou mais preciso em relação àquele então determinado autoritativamente pelo legislador e empregado comumente pelos operadores do Direito. Não o fazendo, terminou por incorporar o conceito de faturamento então vigente, que se transformou em um conceito constitucional conotativo de propriedades que não poderiam ser desconsideradas pelo legislador infraconstitucional após a promulgação da Constituição. Por essa razão mesma, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da Lei n. 9.718/1988 quando esta ampliou o conceito de faturamento incorporado pela Constituição com o fito de incluir em seu referente objetos por ele não denotados: as receitas financeiras não se enquadravam na classe dos ingressos provenientes nem da venda de mercadorias, nem da prestação de serviços.

Na hipótese de haver renúncia do Poder Constituinte ao significado comum de determinado termo, deve haver, necessariamente, uma previsão constitucional expressa nesse sentido e que prescreva nova definição.

Logo, resta demonstrado que a Constituição Federal de 1988, ao empregar um termo que exprime um conceito com significado comum, ordinário ou técnico, sem o modificar por meio de uma definição diversa, termina por incorporar o significado comum que o termo tinha ao tempo em que foi promulgada. Ou seja, existindo no Direito um sentido comum sedimentado para um termo constitucional, foi ele o recepcionado pela Carta Magna.

Entendimento contrário conduziria à conclusão inaceitável de que os termos constitucionais não possuem significado algum. Ora, como destaca Humberto Ávila, a linguagem é usada pelos indivíduos exatamente para transmitir significados e os termos por eles empregados contêm núcleos de significado que são fruto de convenções sociais, práticas

¹¹⁴ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 50.

¹¹⁵ *Ibidem*.

regradas e consensos científicos adotados quando ingressamos como membros de uma comunidade de indivíduos¹¹⁶.

Adicionalmente, entendimento contrário conduziria à também inaceitável conclusão de que os destinatários das normas constitucionais poderiam definir seu conteúdo em vez de observá-lo. Como já mencionado, tal conclusão não pode ser aceita sem que o caráter prescritivo das normas constitucionais seja destruído.

O conceito incorporado pela Constituição é, pois, uma prescrição que deve ser observada e que não pode ser alterada pelo legislador infraconstitucional sem que a supremacia constitucional seja suprimida.

Com efeito, a proibição de o legislador modificar conceitos utilizados pela Constituição Federal para definir (demarcar ou outorgar) competências tributárias é resultado dessa supremacia constitucional. Tal proibição resta confirmada no art. 110 do CTN, objeto de análise no tópico seguinte.

Antes de analisarmos o referido dispositivo, cumpre examinarmos a possibilidade de um significado de um termo constitucional se modificar quando a definição estipulada pelo legislador infraconstitucional ao tempo da promulgação da Constituição Federal é posteriormente alterada. Ou seja, se o significado se altera com uma modificação legislativa.

Caso o termo constitucional exprimisse um tipo, a resposta seria afirmativa. No entanto, como exaustivamente apresentado, os termos constitucionais que outorgam competência tributária exprimem conceitos. E, em exprimindo conceitos, a resposta à indagação é negativa.

Isso porque não é possível que norma constitucional seja modificada pelo legislador infraconstitucional. Como vimos no início do presente trabalho, a Constituição Federal de 1988 é rígida e só pode ser alterada por meio de emenda constitucional, nos termos de seu art. 60. Por esse motivo, inclusive, é que, no exemplo citado acima, a Carta Magna foi modificada por emenda constitucional alterando o termo “faturamento” pela expressão “a receita ou o faturamento”.

2.3 Competência tributária e o artigo 110 do Código Tributário Nacional

Como mencionamos no tópico antecedente, a vedação imposta ao legislador infraconstitucional de modificar conceitos utilizados pela Constituição Federal de 1988, para

¹¹⁶ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 52.

definir (demarcar ou outorgar) competências tributárias, está explicitada no art. 110 do CTN. Referido artigo prescreve que

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.

Da leitura do dispositivo, inserido no capítulo do CTN que trata da interpretação e integração da legislação tributária, verifica-se que é vedado ao legislador, no exercício de sua competência tributária, alterar o conteúdo, o alcance e a definição dos institutos, conceitos e formas reconhecidos pelo discurso jurídico-privado quando empregados, expressa ou implicitamente, pelo Poder Constituinte.

É dizer, em outras palavras, que os institutos, os conceitos e as formas de Direito Privado utilizados pela Constituição Federal de 1988 para fixar e limitar competências tributárias não podem ser alterados pelo legislador quando da criação de tributos. Como assevera Sacha Calmon Navarro Coêlho: “Tais conceitos, institutos e formas são recebidos pelo Direito Tributário tal qual são no Direito Privado”¹¹⁷.

A referida vedação tem o objetivo de garantir a tão falada rigidez do sistema de repartição e discriminação de competências tributárias entre as pessoas políticas, “segregando a partir de conceitos de Direito Privado já sedimentados, as fontes de receita tributária”¹¹⁸.

O preceito é o reconhecimento da intertextualidade, ao consignar expressamente o influxo de usos linguísticos jurídicos na construção do significado dos termos enunciados na outorga de competências tributárias pela Carta Magna, restringindo a esfera de liberdade do legislador infraconstitucional¹¹⁹.

Como sabemos, o Direito Tributário é considerado um direito de sobreposição que atua sobre as relações que se formam sob a égide das demais normas do ordenamento jurídico. Assim, aplica-se sobre fatos ocorridos no mundo fenomênico juridicizados por normas jurídicas oriundas de outros ramos do direito, como o Direito Privado, conferindo-lhes tratamento fiscal.

¹¹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Forense, 2018, p. 486.

¹¹⁸ *Ibidem*.

¹¹⁹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software**: exame da constitucionalidade da incidência de ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 188.

Nesse sentido é a lição de Geraldo Ataliba¹²⁰:

[...] os fatos que fazem nascer as obrigações dos impostos são fatos que se produzem na esfera privada, na esfera das pessoas particulares, e esses fatos, a maioria deles é regulada pelo direito privado, direito trabalhista, direito civil, direito comercial, direito bancário, etc. O direito tributário sobrepõe-se ao direito privado, respeitando-o nessas matérias.

No mesmo sentido é a lição de Fábio Fanucchi: “O Direito Tributário (...) vai buscar fatos e atos regulados no direito privado para estabelecer imposições sobre eles. No instante em que assim procede, manifesta-se a relação mantida entre dois ramos distintos das ciências jurídicas”¹²¹.

Especialmente em se tratando de impostos, considerando que sua incidência ocorre sobre fatos relacionados aos particulares, reveladores de conteúdo econômico e capacidade contributiva, verifica-se que a Constituição Federal de 1988, ao outorgar competência às pessoas políticas, se reporta a institutos já regulados pelo Direito Privado.

É o que ocorre quando a Carta Magna dispõe sobre impostos incidentes sobre operações de circulação de mercadorias, sobre a propriedade territorial urbana, sobre doações, sobre a propriedade de veículos automotores e sobre serviços de qualquer natureza, dentre outros exemplos.

É por isso que o art. 110 do CTN veda ao legislador, ao exercer sua competência tributária, desprezar o conteúdo, o alcance e a definição dos institutos, conceitos e formas reconhecidos pelo discurso jurídico-privado quando empregados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal de 1988.

Ademais, é por essa razão que o art. 109 do CTN estabelece que “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 a definição dos respectivos efeitos tributários”.

Assim, por meio dos referidos dispositivos, verifica-se que o legislador positivou o entendimento de que o intérprete, ao investigar o conteúdo de significação dos termos constitucionais, deve buscar o sentido preexistente dos conceitos utilizados pelo Poder Constituinte, os quais foram recepcionados pela Carta Magna. Ainda, ressalvou o legislador que essa tarefa não se estende à identificação dos efeitos tributários da norma, que são, evidentemente, fixados por meio da legislação tributária.

¹²⁰ ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 57, p. 104, jul./set. 1991.

¹²¹ FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, v. 1, p. 2.

Os referidos dispositivos correspondem, assim, a uma limitação à atuação discricionária do legislador infraconstitucional que se encontra, assim, impossibilitado de atribuir a conceitos de Direito Privado, utilizados em normas de hierarquia superior, significação diversa daquela pertinente a esse mesmo domínio.

Nesse sentido, exemplifica Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Isto posto, só para exemplificar: mercadoria, salário, bem imóvel, contrato de seguro, quando usados para articular os fatos geradores dos impostos, não podem ser desarrazoadamente alterados pelo legislador infraconstitucional, federal, distrital, estadual ou municipal, com o fito de tributar realidades não previstas ou já atribuídas a outra ordem de governo.

Humberto Ávila¹²², Paulo de Barros Carvalho¹²³, Alfredo Augusto Becker¹²⁴ sustentam que, quando o legislador constituinte não faz uso distinto de determinado termo relativamente àquele encontrado no contexto do campo do Direito Civil é porque houve recepção dos seus conceitos e institutos pela Carta Magna.

Assim, como bem pontuado pelo primeiro autor, “se havia um conceito e o legislador constituinte resolveu não o modificar pela instituição de um novo conceito, a referência à expressão significa uma opção sua pela incorporação desse conceito legal ao ordenamento constitucional”¹²⁵.

No mesmo sentido é a lição de Alfredo Augusto Becker, enaltecendo o caráter de sobreposição do Direito Tributário em relação aos demais ramos do Direito e a unicidade do sistema jurídico¹²⁶:

Não existe um legislador tributário distinto e contrapônível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do Direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico. (...) Da fenomenologia jurídica acima indicada decorre o seguinte: uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o Direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do Direito, mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão. Portanto, quando o legislador tributário fala de venda, de mútuo, de empreitada, de locação, de sociedade, de comunhão, de incorporação, de comerciante, de empréstimo, etc.,

¹²² ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 50.

¹²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 112.

¹²⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 129-133.

¹²⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 205.

¹²⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 129-130.

deve-se aceitar que tais expressões têm dentro do Direito Tributário o *mesmo significado* que possuem no outro ramo do Direito, onde *originalmente* entraram no mundo jurídico. Lá, por ocasião de sua entrada no mundo jurídico, é que houve uma deformação ou transfiguração de uma realidade *pré-jurídica* (exemplo: conceito de Economia Política; instituto da Ciência das Finanças Públicas).

Na mesma linha é o entendimento de Geraldo Ataliba ao afirmar que, se a Constituição Federal incorpora conceitos de Direito Privado, “o legislador tributário entra de mãos amarradas, pelo legislador privado, e é obrigado a respeitar a articulação que o legislador privado já tenha feito para fins de direito privado, daquela matéria”¹²⁷.

Entendemos, assim, que o disposto no art. 110 de CTN se destina ao legislador infraconstitucional, vedando-lhe alterar os conceitos, formas e institutos de Direito Privado incorporados pelo Direito Constitucional Tributário.

Como bem assevera Andrei Pitten Velloso, tal dispositivo não consubstancia regra de hermenêutica constitucional, sob pena de se admitir, em última instância, que a legislação infraconstitucional pode modificar a Constituição Federal de 1988, ampliando ou reduzindo as faixas de competência impositivas¹²⁸. Não é nesse sentido que se deve interpretar o referido dispositivo do CTN.

O disposto no art. 110 do CTN prescreve a identidade conceitual diante do silêncio do Poder Constituinte na outorga de competência tributária, presumindo-se, assim, a recepção tácita do conceito preexistente no campo do Direito Civil. Em se tratando de presunção, cabe ao intérprete analisar se o conceito prévio não se enquadra no conceito constitucional utilizado na repartição das competências tributárias, embasando-se especialmente no próprio texto constitucional¹²⁹.

Nesse sentido, afirma o autor¹³⁰:

Tal preceito (110, CTN) regula a possibilidade de *alteração* de conceitos utilizados pela Constituição, e não a *utilização* de conceitos pela Constituição, que é definida pela via interpretativa. Por isso, pressupõe que tenha sido acolhida determinada solução exegética (no sentido de incorporação de conceitos jurídicos preexistentes) para que incida. Exemplificando-se, apesar de o texto constitucional empregar o signo “serviço”, que conota um conceito específico no direito privado, se for concluído, com base na interpretação constitucional, que a Constituição não utilizou o conceito de direito privado, não incidirá o art. 110 do Código Tributário Nacional, pela não configuração de sua hipótese.

¹²⁷ ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 57, p. 94, jul./set. 1991.

¹²⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 90.

¹²⁹ *Ibidem*, p. 98.

¹³⁰ *Ibidem*, p. 98-99.

Assim, faz-se necessário primeiro verificar se o legislador constituinte adotou o uso linguístico privado, para então incidir o art. 110 do CTN, restringindo a liberdade do legislador infraconstitucional na interpretação dos dispositivos que outorgam competência tributária. Logo, o dispositivo incide quando o conceito constitucional corresponde ao conceito de Direito Privado conforme já firmado em sede de interpretação constitucional¹³¹.

De todo o exposto, verifica-se que o art. 110 do CTN veda a alteração, por parte do legislador infraconstitucional, do conteúdo, do alcance e da definição dos conceitos reconhecidos pelo discurso jurídico-privado quando empregados, expressa ou implicitamente, pelo Poder Constituinte para outorgar competência tributária.

Cumpre mencionar que a preservação e observância dos institutos, conceitos e formas de outros ramos jurídicos é exigência do próprio sistema constitucional tributário, que, como vimos, caracteriza-se pela rigidez na outorga e repartição de competências tributárias. Tal exigência não decorre diretamente do art. 110 do CTN. Esse dispositivo apenas explicita uma imposição lógica da hierarquia do nosso sistema jurídico, como bem leciona Paulo de Barros Carvalho ao analisar o art. 110 do CTN¹³²:

O imperativo não vem, diretamente, do preceito exarado no art. 110. É uma imposição lógica da hierarquia de nosso sistema jurídico. O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competência oferecidas às pessoas políticas. A rígida discriminação de campos materiais para o exercício da atividade legislativa dos entes tributantes, tendo estatura constitucional, por si só já determina essa inalterabilidade. Em todo caso, não deixa de ser oportuna a lembrança que o art. 110 aviva.

No mesmo sentido, afirma Hugo de Brito Machado¹³³:

A questão que se coloca, mais um vez, é a do respeito pelos conceitos utilizados pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias que, como explicitado pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional, vinculam o legislador da entidade titular dessas competências, de sorte que não podem ser alterados pela lei tributária. (...) É importante, pois, compreendermos de uma vez por todas que o art. 110 do Código Tributário Nacional alberga norma meramente explicitante que, não obstante sua notável importância didática, não tem relevância nenhuma no sentido de tornar inalteráveis os conceitos utilizados pela Constituição.

¹³¹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 99.

¹³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 112.

¹³³ MACHADO, Hugo de Brito. O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC n. 116/2003. In: TORRES, Héleno Taveira (coord.). **ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição**. São Paulo: Manole, 2004, p. 561.

Ademais, a preservação e a observância dos institutos, conceitos e formas de outros ramos jurídicos são, também, formas de se estabelecer critérios mais seguros e objetivos para a composição da regra-matriz de incidência tributária¹³⁴.

Com efeito, somente é permitido ao legislador infraconstitucional redefinir conceitos de Direito Privado para fins de criação de tributo de sua competência quando tais conceitos não se encontram incorporados na Constituição Federal de 1988 como delimitadores das competências impositivas. Caso se encontrem, deve o legislador observá-los e tê-los como parâmetro ao exercitar a competência tributária.

O respeito aos conceitos jurídicos de Direito Privado corresponde a uma premissa necessária para o bom funcionamento do ordenamento tributário, especialmente quando os fatos eleitos pelo Poder Constituinte para fazer incidir o tributo traduzem atos e negócios jurídicos tipicamente regulados por essa seara jurídica.

Assim, se o legislador constituinte se utiliza da expressão “serviço de qualquer natureza” sem se manifestar expressamente por uma definição diferente a ser atribuída ao termo, impõe-se, para o Direito Tributário, que se utilizou daquela empregada na esfera jurídica em que originalmente foi firmada, ou seja, no Direito Privado.

Com efeito, todas essas considerações devem ser levadas em conta pelo legislador infraconstitucional, seja o legislador complementar, ao definir os serviços de qualquer natureza objeto de incidência do ISS¹³⁵, seja o legislador ordinário municipal, ao criar o imposto de sua competência.

2.4 O exercício da competência tributária

Por fim, cumpre-nos tecer algumas considerações sobre o exercício da competência tributária pelas pessoas políticas.

Exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos. Tal exercício, como ensina Roque Antonio Carrazza, se esgota na lei¹³⁶. Nesse sentido, uma vez editada a lei criadora do tributo, não há mais que se falar em competência tributária e sim em

¹³⁴ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software**: exame da constitucionalidade da incidência de ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 193.

¹³⁵ Abordaremos o que deve ser entendido por “definir os serviços de qualquer natureza”, nos termos do prescrito no art. 156, III, da Carta Magna, no Capítulo 4 do presente trabalho.

¹³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 601.

capacidade tributária ativa, correspondente, em linhas gerais, aos poderes de arrecadação e fiscalização do tributo instituído pela lei.

Do exposto a respeito da rigidez e exaustividade do sistema constitucional tributário brasileiro, é imperativo concluir que o exercício da competência tributária pelo legislador não é ilimitado. Ao exercitá-la, deve ele observar os ditames de quem a concedeu, ou seja, da própria Constituição Federal.

Tais ditames representam as normas constitucionais que veiculam princípios gerais e tributários (federativo, republicano, igualdade, segurança jurídica, irretroatividade, anterioridade, não confisco, etc.) e direitos fundamentais (propriedade, liberdade, saúde, educação, etc.). Representam, também, os conceitos de que se valeu o Poder Constituinte ao outorgar competências tributárias.

Nesse sentido, e ainda a respeito da limitação da competência tributária, Julcira Maria de Mello Vianna esclarece que a competência dos entes federados já nasce limitada, pois a Constituição Federal, em matéria tributária, indicou todas as limitações constitucionais ao poder de tributar, classificou os tributos em espécies e subespécies, traçou a regra-matriz de incidência dos tributos e repartiu a competência para instituir as espécies tributárias entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal¹³⁷.

Nessa seara, a autora arremata: “Portanto, as pessoas políticas, ao exercitarem sua competência por meio do Poder Legislativo, não têm total liberdade para criar os tributos, ao seu talante, pois devem respeitar os ditames constitucionais”¹³⁸.

Depreende-se, assim, que o exercício da competência tributária pelas pessoas políticas deve respeitar as limitações jurídicas fixadas pela Constituição Federal de 1988, dentre elas os conceitos constitucionais utilizados, expressa ou implicitamente, para definir ou limitar competências tributárias, nos termos do referido art. 110 do CTN.

Com efeito, ao criar os tributos, por meio de lei, estabelecendo suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas, deve a pessoa política atentar às limitações ao poder de tributar expressamente dispostas na Seção II do Título VI da Constituição Federal de 1988, compreendidas em seus arts. 150 a 152.

Especialmente em matéria de impostos, deve a pessoa política, ainda, atentar ao perfil e às características do fato revelador de capacidade contributiva escolhido pela Carta Magna e

¹³⁷ VIANNA, Julcira Maria de Mello. Critérios da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: BERGAMINI, Adolfo; BOMFIN, Diego Marcelo (coords.). **Comentários à Lei Complementar n. 116/03**: de advogados para advogados. São Paulo: MP, 2009, p. 274.

¹³⁸ *Ibidem*.

atribuído a seu campo de competência, de forma a instituir a exação tributária apenas e tão somente sobre esse fato e não sobre fatos de competência tributária alheia ou ainda não elencados como objeto de incidência de tributos. Estes últimos, como já mencionado, pertencem ao campo da competência tributária residual da União em matéria de impostos.

3. ESTUDO DE ALGUNS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Os princípios são as normas que estruturam e fundamentam o ordenamento jurídico. Como assevera Roque Antonio Carrazza, valendo-se de analogia utilizada por Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello, princípios se equiparam aos “alicerces” ou às “vargas mestras” que sustentam um edifício¹³⁹.

Assim, a inobservância ou afronta de um princípio acarreta o comprometimento ou até mesmo o desabamento da estrutura do ordenamento jurídico. Princípios são, pois, as normas estruturantes desse ordenamento.

Utilizando-se de maior rigor científico, Roque Antonio Carrazza define princípio como “um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de proeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”¹⁴⁰.

Julcira Maria de Mello Vianna, ao analisar a definição apresentada pelo autor, destaca a importância atribuída aos princípios no ordenamento jurídico. Tal importância se mostra diante do fato de que os princípios são utilizados como critério para a interpretação dos diferentes conceitos e padrões legais. Referida interpretação deve ser seguida pelo legislador, ao editar as leis, pelos juízes, ao aplicar as normas jurídicas e pelo Poder Executivo em suas funções de governo e administração do Estado¹⁴¹.

Nessa seara, é possível afirmar que os princípios prescrevem diretrizes normativas amplas e genéricas que qualificam as demais normas jurídicas, que orientam sua interpretação e aplicação e que conferem harmonia ao ordenamento jurídico. A observância dos princípios é, pois, dever de todos.

Ao tratar da definição de princípio, Celso Antônio Bandeira de Mello afirma¹⁴²:

Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e

¹³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 48-49.

¹⁴⁰ *Ibidem*, p. 49.

¹⁴¹ VIANNA, Julcira Maria de Mello. **Brazilian tax law and the principle of legality**. São Paulo: Claris, 2016, p. 14.

¹⁴² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 54.

inteligência, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica e lhe dá sentido harmônico.

No mesmo sentido são as lições de Geraldo Ataliba¹⁴³:

Princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas consequências.

Os princípios são, assim, preceitos de forte vetor axiológico, normas jurídicas que ocupam posição de proeminência dentro do ordenamento jurídico, diretrizes que norteiam o intérprete e o aplicador do Direito e que conferem harmonia ao sistema normativo. Correspondem a normas jurídicas gerais, abstratas e ordenadas, implícita ou explicitamente, que qualificam um sistema jurídico, salvaguardando direitos e garantias fundamentais e guiando o exercício dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário¹⁴⁴.

Em matéria tributária, são vários os princípios previstos pela Constituição Federal de 1988, expressa e implicitamente. Abordaremos aqueles que consideramos importantes para tratarmos do tema da competência tributária para a instituição do Imposto Sobre Serviços De Qualquer Natureza, sem, contudo, esgotar o tema ou desprestigar os demais princípios existentes em nosso ordenamento jurídico não abordados no presente trabalho.

Assim, discorreremos, a seguir, acerca do princípio federativo, do princípio da autonomia dos Municípios, do princípio da legalidade e tipicidade tributárias e do princípio da segurança jurídica.

3.1 Princípio federativo

O princípio federativo encontra-se estatuído no *caput* do art. 1º da Constituição Federal de 1988, que qualifica o Brasil como uma Federação formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

Trata-se de um dos mais importantes princípios que fazem parte de nosso ordenamento jurídico, uma das vigas mestras que formam a República brasileira, configurando cláusula

¹⁴³ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 34.

¹⁴⁴ VIANNA, Julcira Maria de Mello. **Brazilian tax law and the principle of legality**. São Paulo: Claris, 2016, p. 13.

pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal de 1988, que veda a deliberação de proposta de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa de Estado.

A importância do princípio é ressaltada por Geraldo Ataliba nas seguintes linhas¹⁴⁵:

Tanto o princípio republicano quanto o federal são postos como regras supraconstitucionais, princípios super-rígidos, pedras basilares de todo o sistema (...). Tratados constitucionalmente da mesma forma, assim como protegidos pela mesma super-rigidez (art. 60, § 4º), obrigam todos os intérpretes, desde o primeiro – lógica e cronologicamente (Biscaretti), o legislador – até o último – o judicial –, a submeterem às suas exigências todos os demais princípios e regras constitucionais e, com maior razão, infraconstitucionais.

Como ensina Regina Helena Costa, classicamente, a Federação é a forma de Estado que se traduz na autonomia recíproca entre a União e os Estados. Há, assim, dúplice ordem jurídico-política, que desfruta de autonomia e competências próprias¹⁴⁶.

No Brasil, contudo, a Federação possui feição peculiar, dada a existência de uma tríplice ordem jurídico-política, uma vez que os Municípios, igualmente, são politicamente autônomos.

Com efeito, não só a União e os Estados figuram como unidades autônomas, tendo em vista que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 18, consagrou um terceiro nível de autonomia: o municipal. Assim, o teor do princípio federativo complementa-se com o conteúdo do princípio da autonomia municipal, que será objeto do tópico seguinte.

Nesse ponto, deve-se lembrar que, nos termos do art. 1º da Constituição Federal de 1988, combinado com o disposto no art. 18, o Distrito Federal também detém personalidade política, gozando de autonomia e das prerrogativas de auto-organização, autogoverno, autolegislação e autoadministração nas áreas de sua competência exclusiva¹⁴⁷.

Nessa seara, assevera-se que um Estado Federal implica a autonomia das unidades federadas garantida pela Constituição Federal e a coexistência de ordens jurídicas distintas que vigoram em um mesmo território e sobre um mesmo grupo de pessoas. É em razão do princípio federativo que convivem harmonicamente as pessoas políticas, vigorando entre elas a isonomia e a autonomia recíproca.

Tal convivência se dá em razão da cuidadosa e rígida repartição e discriminação de competências, inclusive tributárias, arquitetada pela Constituição Federal de 1988, analisada

¹⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 45.

¹⁴⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 96.

¹⁴⁷ MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 782.

no capítulo antecedente. Com efeito, os campos de atuação das referidas pessoas políticas encontram-se perfeitamente traçados pela Constituição Federal de 1988, de forma a garantir isonomia e autonomia entre elas.

Nesse sentido, como vimos, é reclamo indissociável do pacto federativo a repartição constitucional de competências para o desempenho de suas atividades normativas. Entre os campos de atuação traçados pela Carta Magna sobressai, assim, a aptidão das pessoas políticas de disciplinar sobre a obtenção de recursos para fazer frente a suas despesas.

Essa prerrogativa de prover suas próprias receitas, incluindo-se a aptidão de criar, cobrar e arrecadar tributos, dá lugar à autonomia financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, assegurando-lhes, em consequência, as respectivas autonomias nas esferas política e administrativa.

Logo, com fundamento no princípio federativo e da autonomia municipal, cada pessoa política goza, em condições isonômicas, da faculdade de tomar decisões, de dispor sobre determinados assuntos de seu interesse e, também, de criar tributos, nos termos do estabelecido e limitado pela Constituição Federal de 1988.

Do exposto, verifica-se que o princípio federativo, juntamente com o princípio da autonomia municipal, estatui a autonomia recíproca entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. São iguais entre si e detêm capacidade de autoconstituição, de organização jurídica e de dispor de receitas tributárias suficientes para atuar nas respectivas áreas administrativa, legislativa e política.

Frisa-se, no entanto, que no desempenho de suas atividades, especialmente na criação e arrecadação de tributos, encontram-se as pessoas políticas subordinadas aos critérios de repartição de competências estabelecidos pelo Poder Constituinte, de forma a garantir a referida convivência harmônica entre elas.

3.2 Princípio da autonomia dos Municípios

Como adverte Aires Fernandino Barreto, nenhum estudo rigoroso sobre o ISS pode deixar de se apoiar na magna diretriz da autonomia municipal, considerada pelo autor como uma das vigas mestras do sistema constitucional e do subsistema tributário¹⁴⁸. Como mencionado no tópico antecedente, o princípio da autonomia dos Municípios complementa o

¹⁴⁸ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 3.

teor do princípio federativo. Em outras palavras, pode-se afirmar que o princípio da autonomia municipal é corolário do princípio federativo.

Com base nas lições do referido autor, conceituamos o princípio da autonomia dos Municípios como “a faculdade conferida pela Constituição à pessoa política Município para editar – nos limites por ela traçados – suas próprias normas legislativas, dispor sobre seu governo e organizar-se administrativamente”¹⁴⁹.

As disposições veiculadas nos arts. 29 e 30 da Constituição Federal de 1988 expressam o conteúdo do referido princípio, abarcando o que Aires Fernandino Barreto intitula como “o tripé que demarca a latitude da autonomia municipal: autonomia política, administrativa e financeira”¹⁵⁰.

Nesse contexto, o art. 29, I, ao outorgar ao Município o direito à eleição de Prefeito, Vice-Prefeito e Vereadores, confere aos Municípios sua autonomia política. Já o art. 30, I, ao atribuir aos Municípios competência para legislar sobre assuntos de interesse local, confere-lhes autonomia administrativa.

Por fim, o inciso III, do mesmo art. 30, ao conceder aos Municípios a competência para instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, confere-lhes autonomia financeira.

Nesse sentido, o autor arremata¹⁵¹:

Na atual Constituição, o conceito de autonomia deve ser extraído das três características fundamentais: instituição e arrecadação dos tributos de sua competência, eleição dos seus governantes e organização administrativa de tudo quanto seja predominantemente de interesse local.

Ao discorrer sobre o princípio em tela, Roque Antonio Carrazza, baseado nas lições de Geraldo Ataliba, ressalta que o princípio da autonomia municipal é dos mais relevantes dentre os existentes em nosso direito positivo¹⁵².

Tal relevância é fundamentada pela intensidade da sanção aplicável à violação do referido princípio que, nos termos do art. 34, VII, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988, é a intervenção federal no Estado-membro violador, “medida que implica quebra (temporária,

¹⁴⁹ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 3.

¹⁵⁰ *Ibidem*, p. 4.

¹⁵¹ *Ibidem*.

¹⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 210.

é certo), do próprio princípio federativo”¹⁵³ e uma das mais drásticas das sanções institucionalmente previstas¹⁵⁴.

Nesse ponto, cumpre consignar que os Municípios não fazem parte do pacto federal, ou seja, não integram a Federação brasileira, composta pelos Estados e pela União, a despeito do disposto no art. 1º, *caput*, da Constituição Federal de 1988.

Como bem elucida Roque Antonio Carrazza, os Municípios não influem nem decidem no Estado Federal, não participam da formação da vontade jurídica nacional e não integram o Congresso Federal, já que não possuem representantes nem no Senado Federal, nem na Câmara dos Deputados¹⁵⁵.

José Afonso da Silva é categórico ao negar a qualidade de ente federativo ao Município¹⁵⁶:

Não é porque uma entidade territorial tenha autonomia político-constitucional que necessariamente integre o conceito de entidade federativa. Nem o Município é essencial ao conceito de federação brasileira. Não existe federação de Municípios. Existe federação de Estados. Estes é que são essenciais ao conceito de federação. Não se vá, depois, querer criar uma câmara de representantes dos Municípios. Em que muda a federação brasileira com o incluir dos Municípios como um de seus componentes? Não muda nada. Passaram os Municípios a ser entidades federativas? Certamente que não, pois não temos uma federação de Municípios. Não é uma união de municípios que forma a federação.

Tal fato, no entanto, não lhes retira a autonomia e posição de paridade em relação aos Estados e à União, conferida diretamente pela Constituição Federal de 1988 nos já mencionados arts. 29 e 30, bem como em seu art. 18, que prescreve que a “organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

Paulo de Barros Carvalho assim discorre sobre os referidos dispositivos constitucionais¹⁵⁷:

A menção do constituinte eleva os Municípios, parificando-os aos Estados-Membros e à União. Não são eles *entes* menores ou meras *comunas* subordinadas ao controle e à supervisão das unidades federadas ou mesmo da União. São pessoas jurídicas de direito constitucional interno, dotadas de representação política própria, e que vão

¹⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 210.

¹⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros: 2007, p. 46.

¹⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 196.

¹⁵⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 451.

¹⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 164.

haurir competências privativas na mesma fonte em que o fazem as outras, isto é, na Lei Fundamental.

Nesse sentido, reafirma Roque Antonio Carrazza: “Tornamos a insistir que, embora os Municípios não integrem a Federação, ocupam posição sobranceira e privilegiada em nosso cenário jurídico”¹⁵⁸.

Cumpre mencionar que há doutrina divergente que considera o Município como integrante da Federação. Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 1º, incluiu no pacto federativo o Município, conferindo ao federalismo brasileiro feições próprias “no que tange aos partícipes do pacto federal”¹⁵⁹.

Assim, para o autor, dada a dignidade constitucional ostentada pelo Município, especialmente em matéria tributária, a Federação brasileira não teria uma “formação clássica”, configurada pela união de apenas Estados-Membros (federalismo dual)¹⁶⁰.

Hely Lopes Meirelles, fundamentando-se nos arts. 1º e 18 da Constituição Federal de 1988, também considera o Município como um partícipe da Federação brasileira. Nesse sentido, afirma o autor¹⁶¹:

De início a Constituição da República de 1988, corrigindo falha das anteriores, integrou o Município como entidade de terceiro grau (arts. 1º e 18) – o que já reivindicávamos desde a 1ª edição desta obra, por não se justificar sua exclusão, já que sempre fora peça essencial da organização político-administrativa brasileira.

Aires Fernandino Barreto arremata o assunto de forma objetiva com as seguintes considerações: “Em resumo, o Município é autônomo e recebe suas competências diretamente da Constituição. Dada a sua posição de pessoa política, está situado no mesmo altopiano da União e dos Estados”¹⁶².

Do exposto, verifica-se que a Constituição Federal de 1988, apesar de não conferir aos Municípios participação no pacto federal, deu a eles efetiva autonomia política, financeira e administrativa, que compõem o conteúdo do princípio da autonomia municipal, um dos mais importantes de nosso sistema constitucional, dada a gravidade da sanção que sua violação acarreta.

¹⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 197.

¹⁵⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Forense, 2018, p. 40.

¹⁶⁰ *Ibidem*.

¹⁶¹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal brasileiro**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 36.

¹⁶² BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 6.

Por fim, cumpre mencionar que, assim como em relação aos Estados Federados, no desempenho de suas atividades, especialmente na criação e arrecadação de tributos, encontram-se os Municípios subordinados aos critérios de repartição de competências estabelecidos pela Constituição Federal de 1988.

3.3 Princípio da legalidade e tipicidade tributárias

O princípio da legalidade encontra-se enunciado no art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Trata-se de princípio multissecular, cristalizado na Inglaterra, por meio da Magna Carta de 1215, do Rei João Sem Terra, a que os barões ingleses impuseram a obrigação de prévia obtenção de aprovação dos súditos para cobrança de tributos, a conhecida máxima do *no taxation without representation*¹⁶³.

O princípio não é exclusivamente tributário e nele resta formulado o conceito de liberdade, no sentido de que a atividade dos indivíduos não pode encontrar outro óbice além do contido na lei¹⁶⁴, ou seja, em um Estado de Direito, como a República Federativa do Brasil, qualquer intervenção do Estado na propriedade ou liberdade das pessoas só pode se originar de lei.

Nesse sentido, afirma Roque Antonio Carrazza: “O Estado de Direito assegura o *império da lei*, como expressão da vontade popular”¹⁶⁵.

A vontade popular é expressa por meio da edição da lei – norma geral, abstrata e igual para todos aqueles que se encontrem em situação jurídica equivalente – pelo Poder Legislativo, na condição de representante do povo, uma vez que seus membros são por ele eleitos. Assim, a sociedade se autorregula e autotributa, isto é, se impõe normas que limitam sua liberdade e sua propriedade, com fundamento no bem comum.

Geraldo Ataliba aborda o princípio da legalidade, relacionando-o ao princípio republicano da seguinte forma¹⁶⁶:

¹⁶³ Em tradução livre: nenhuma tributação sem representação. O brocado significa que não deve haver tributação sem representação popular.

¹⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 280.

¹⁶⁵ *Ibidem*, p. 278.

¹⁶⁶ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 125.

Deveras, pelo princípio da legalidade afirma-se, de modo solene e categórico, que, sendo o povo titular da coisa pública e sendo esta gerida, governada e disposta a seu (do povo) talante – na forma da Constituição e como deliberado por seus representantes, mediante solenes atos legais –, os administradores, gestores e responsáveis pelos valores, bens e interesses considerados públicos são meros *administradores*, que, como tais devem obedecer à vontade do dono, pondo-a em prática, na disposição, cura, zelo, desenvolvimento e demais atos de administração dos valores, bens e interesses considerados públicos (do povo). Assim, a Constituição consagra o princípio segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer [alguma coisa] a não ser em virtude de lei. Isto significa que, no Brasil, só lei obriga, e nenhuma norma, a não ser a legal, pode ter força inovadora obrigatória.

Além de relacionada ao princípio republicano, a legalidade resta estreitamente ligada à ideia da separação de poderes ou divisão funcional do poder. No Brasil, o poder é exercido pelo Estado por meio das funções legislativa, administrativa e jurisdicional, desempenhadas pelo Poder Legislativo, pelo Poder Executivo e pelo Poder Judiciário, respectivamente. Cada um desses poderes é independente e harmônico, sem qualquer subordinação de um em relação ao outro.

Assim, somente o Poder Legislativo, no exercício de sua função constitucional representada pela edição de leis, pode obrigar o povo, ou seja, a lei é fonte primeira de criação de obrigações, inclusive de obrigações tributárias.

No campo específico tributário o princípio da legalidade, previsto no referido art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988 teve seu conteúdo reforçado por meio do art. 150, I, segundo o qual, “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Tal reforço do Poder Constituinte representa a estrita legalidade tributária.

Roque Antonio Carrazza trata desse reforço ao princípio da legalidade na esfera tributária nos seguintes termos¹⁶⁷:

A Constituição reforçou a competência exclusiva do Poder Legislativo para criar ou aumentar tributos, consagrando, assim, a ideia de autotributação. Esta – como melhor veremos nos próximos itens – se manifesta: a) no consentimento dos representantes das pessoas que devem suportar os tributos; e b) na estrita vinculação à lei, seja do lançamento, seja da cobrança das exações. Com tais medidas, os contribuintes tiveram melhor salvaguardado o direito de propriedade, contra o qual a tributação, de algum modo reveste.

¹⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 285.

Assim, de acordo com o princípio constitucional da legalidade tributária, apenas e tão somente a lei pode instituir ou majorar tributos, ou seja, somente por meio de lei é que as pessoas políticas podem criar, exigir ou majorar os tributos de sua competência.

Nesse ponto, cumpre mencionar a problemática a respeito da admissibilidade da instituição ou majoração de tributos por meio de medida provisória, diante do princípio da legalidade tributária.

A medida provisória corresponde a um ato normativo de caráter extraordinário, de competência do Chefe do Poder Executivo, dotado de eficácia de lei, pelo prazo de sessenta dias, prorrogável por igual período, nos termos do art. 62 da Constituição Federal de 1988. Trata-se de categoria normativa prevista pela primeira vez na Carta Magna de 1988 e que substituiu o antigo decreto-lei¹⁶⁸.

A medida provisória tem força de lei, mas não é lei¹⁶⁹. Sua edição está condicionada à observância dos pressupostos de relevância e urgência. Considerando tais características, a doutrina e a jurisprudência divergiram quanto à admissibilidade da medida provisória como instrumento idôneo a instituir e majorar tributos.

Como bem sintetiza Regina Helena Costa, para uns, a medida provisória, uma vez convertida em lei, poderia ser empregada na instituição e majoração de tributos, desde que observado o princípio da anterioridade da lei tributária, quando aplicável. Para outros, tendo em vista que a medida provisória não é lei no aspecto formal, por se tratar de ato emanado do Presidente da República, não poderia ser utilizada para tal fim, uma vez que o Poder Legislativo só se manifestaria quando a exigência fiscal já estivesse em vigor, mitigando, assim, o princípio da legalidade tributária¹⁷⁰.

A Emenda Constitucional n. 32/2001 alterou o regime original das medidas provisórias, em matéria tributária, ao estatuir que “medida provisória que implique em instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada” (art. 62, § 2º). A EC n. 32/2001 também estabeleceu

¹⁶⁸ VIANNA, Julcira Maria de Mello. **Brazilian tax law and the principle of legality**. São Paulo: Claris, 2016, p. 59.

¹⁶⁹ Roque Antonio Carrazza assevera que as medidas provisórias são atos administrativos *lato sensu*, dotados de alguns atributos de lei. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 313.

¹⁷⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 57.

ser vedada a edição de medida provisória sobre matéria reservada à lei complementar (art. 62, §1º, III)¹⁷¹.

Com efeito, restou expressa a vedação da criação ou majoração de empréstimos compulsórios do já referido imposto de competência residual da União e das contribuições sociais residuais, também de competência da União, por se tratar de matérias reservadas à disciplina de lei complementar.

As exceções apontadas no referido § 2º do art. 62 se referem aos impostos federais que não observam os princípios da anterioridade da lei tributária (anterioridade do exercício e nonagesimal), nos termos do art. 150, § 1º, da Carta Magna, igualmente referidos no art. 153, § 1º, tributos cujas alíquotas podem ser alteradas pelo Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei. Também apontam-se como exceção no § 2º do art. 62 os impostos extraordinários.

Mesmo diante da alteração do regime das medidas provisórias por meio da EC n. 32/2001, a admissibilidade desse ato normativo como instrumento idôneo para instituir e majorar tributos continua questionada pela doutrina.

Nesse sentido, Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa sustenta que a medida provisória não é instrumento hábil para criar ou majorar tributos, tendo em vista que o ato do Poder Executivo não possui a representatividade daqueles que foram eleitos pelo povo para inovar a ordem jurídica, ou seja, o Poder Legislativo. Sustenta, ainda, que o uso de medidas provisórias para tal fim fere direitos fundamentais do contribuinte, por não respeitar a legalidade tributária¹⁷².

Regina Helena Costa também é crítica do emprego da medida provisória para criação ou majoração de tributos, especialmente daqueles cuja criação e majoração devem respeitar os princípios da anterioridade tributária. Nesse sentido, afirma:

Enfim, evidencia-se um esforço do legislador da EC n. 32, de 2001, em compatibilizar-se o emprego de medida provisória no campo tributário e a observância dos princípios da anterioridade da lei tributária (art. 150, III, b e c), o que parece inútil, pois, enquanto aquela pressupõe *urgência* para sua edição (art. 62, *caput*), estes determinam o aguardo de um período de tempo para que o contribuinte possa acostumar-se com a nova ou majorada exigência fiscal, evitando-se-lhe a

¹⁷¹ A redação original do art. 62 da Carta Magna previa: “Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias. Parágrafo único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes”.

¹⁷² VIANNA, Julcira Maria de Mello. **Brazilian tax law and the principle of legality**. São Paulo: Claris, 2016, p. 70.

imediata surpresa. Assim, temos que urgência e anterioridade da lei tributária constituem ideias antagônicas, pelo que a contradição revela-se insuperável, a impor a conclusão de que a medida provisória não constitui instrumento legítimo a instituir e majorar impostos.

Roque Antonio Carrazza também sustenta a incompatibilidade do uso de medidas provisórias para criação e majoração de tributos, por acarretar afronta ao princípio da legalidade, máxime em matéria tributária, e, consequentemente, a autonomia e independência do Poder Legislativo. Para o autor, disso resulta a violação da cláusula pétreia prevista no art. 60, § 4º, III, da Carta Magna, que estabelece que nenhuma emenda constitucional pode tender a abolir a separação dos poderes¹⁷³.

O autor complementa seu entendimento apontando a violação ao direito fundamental dos contribuintes de só serem compelidos a pagar tributos que tenham sido adequadamente “consentidos” por seus representantes imediatos, ou seja, os legisladores. Nesse sentido, para o autor, o uso de medida provisória para criar ou majorar tributos violaria, assim, outra cláusula pétreia, prevista no art. 60, § 4º, IV, da Carta Magna, que estabelece que nenhuma emenda constitucional pode tender a abolir os direitos e garantias fundamentais.

Apesar de todos os pontos de questionamento, indicadores da incompatibilidade do uso de medidas provisórias para criar e majorar tributos, ainda que observados os princípios da anterioridade, o STF consolidou o entendimento de que as medidas provisórias são instrumentos hábeis para instituir e majorar tributos¹⁷⁴, mesmo antes das alterações da EC n. 32/2001.

Encerradas as considerações a respeito da admissibilidade de medida provisória para criar e majorar tributos, voltamos a discorrer sobre os princípios da legalidade e tipicidade tributárias.

A observância da legalidade tributária não é suficiente para assegurar a interpretação e aplicação das normas em harmonia com os demais princípios constitucionais. Ainda que, formalmente, a instituição e majoração de tributos se dê por meio de lei, o seu conteúdo normativo pode afrontar a Carta Magna, nascendo aqui o papel da tipicidade tributária.

Consequência do princípio da legalidade tributária, a tipicidade representa um instrumento eficiente para assegurar a produção de normas tributárias em conformidade com os demais preceitos constitucionais. Isso porque através dela exige-se que os elementos

¹⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 317.

¹⁷⁴ RE n. 138.284/CE, em que se analisou a MP n. 22/1988 e RE n. 197.790/MG, em que se analisou a MP n. 86/1989.

integrantes da regra-matriz de incidência tributária sejam especificados, com clareza e precisão, no texto legal.

Dessa forma, a tipicidade tributária exige não somente a autorização de lei para instituição, cobrança e majoração de tributos, mas também que a própria lei defina todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária - material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo – necessários à identificação e quantificação do tributo devido em cada situação concreta que se subsuma na referida hipótese de incidência descrita na lei.

Nesse sentido, discorre Luciano Amaro¹⁷⁵:

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina in abstrato todos os aspectos relevantes para que in concreto, se possa determinar quem terá que pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público”.

Logo, a tipicidade tributária não só determina que a lei especifique todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária, mas também exige o pleno enquadramento do fato ocorrido no mundo fenomênico, passível de se sujeitar ao tributo, com aquele previsto na lei, ou seja, com os critérios identificadores tipificados na hipótese de incidência legalmente veiculada.

Assim, no caso específico do ISS, os princípios da legalidade e tipicidade tributárias exigem que o Município institua o imposto por meio de lei ordinária. Tal lei deve estabelecer os critérios da regra-matriz de incidência do imposto e deve observar o conceito constitucional de “serviço de qualquer natureza”. O imposto só poderá ser exigido caso se verifique a subsunção do fato ocorrido do mundo fenomênico (a prestação de serviço), com aquele previsto na lei municipal.

Do exposto, verifica-se que os princípios da legalidade e da tipicidade tributárias encerram uma garantia fundamental dos contribuintes de se sujeitarem a tributos apenas se e quando verificadas as hipóteses previstas em lei. Frisa-se que essa lei, como vimos, deve ser editada em observância ao prescrito pela Constituição Federal de 1988 ao outorgar, às pessoas políticas, a competência para a criação de tributos.

¹⁷⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 134.

3.4 Princípio da segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica é norteador de todo ordenamento jurídico posicionando-se no topo da pirâmide hierárquica dos valores positivados. Como sustenta Roque Antonio Carrazza, o primado da segurança jurídica engloba todos os direitos fundamentais dos contribuintes previstos na Carta Magna¹⁷⁶.

O princípio, como sua própria denominação preceitua, visa dar segurança às relações intersubjetivas. Seu objeto é, pois, capacitar o cidadão de prever os resultados conferidos a seus atos pelas normas jurídicas, de forma a lhe possibilitar o depósito de confiança no ordenamento jurídico e, assim, planejar suas ações a salvo de surpresas.

Há segurança jurídica quando a sociedade tem a possibilidade de prever os efeitos jurídicos decorrentes da aplicação das regras jurídicas sobre as condutas humanas. Nesse sentido, assevera Paulo de Barros Carvalho: “Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes de que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza”¹⁷⁷.

A previsibilidade e confiabilidade na regulação das relações sociais estão, pois, na essência do Direito positivo, na medida em que, estando posto em texto de lei, o ordenamento jurídico pressupõe comandos acessíveis e inteligíveis pelos seus destinatários, objetivando impedir qualquer arbítrio do Estado perante a sociedade.

Contudo, a referida positividade das normas jurídicas não é suficiente para assegurar a segurança jurídica, tendo em vista a possibilidade de aplicação instável e arbitrária dessas normas.

Diante disso, assevera Humberto Ávila ser essencial um *estado de cognoscibilidade* da linguagem prescritiva. Tal estado exige do aplicador do Direito (legislador, executor ou julgador) especial atenção aos núcleos de significação construídos pela doutrina e pela jurisprudência com suporte nos textos jurídicos, especialmente na Constituição Federal¹⁷⁸.

Ainda segundo Humberto Ávila, em razão da ausência de termos semanticamente unívocos, a pessoa política dotada de competência tributária, diante das alternativas interpretativas para a produção de textos jurídicos, deve ater-se ao conteúdo de significação

¹⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 482.

¹⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 288.

¹⁷⁸ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 256.

mínimo que serve de orientação para os contribuintes, sob pena de comprometer a referida confiabilidade do ordenamento jurídico posto. Nessa seara, afirma o autor¹⁷⁹:

A ideia de cognoscibilidade deve ser reconhecida como a capacidade de o contribuinte ter acesso material e inteligível ao conceito normativo, ainda que se saiba que esse conceito, embora apresente um halo de certeza ou núcleo de significação (serviço é obrigação de fazer), pode apresentar, em maior ou em menor medida, margens de indeterminação (operação de *leasing* envolve ou não um serviço?). Adota-se, pois, uma concepção determinável da interpretação, no sentido de que as regras contêm conceitos, contudo, estes são, em virtude da linguagem, em alguma medida indeterminados, possuindo, entretanto, núcleos de sentido já fixados intersubjetivamente, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência, ao longo do seu uso, dos quais o intérprete não pode se afastar.

Cumpre ressaltar que a busca pelas referidas previsibilidade e confiabilidade não significa a imposição de imutabilidade na ordem jurídica vigente. Significa, apenas, que as mudanças devem observar as diretrizes positivadas no ordenamento jurídico, especialmente os princípios e as normas de competência¹⁸⁰.

Na esfera tributária, a observância da segurança jurídica assume especial relevância, tendo em vista que a criação e exigência de tributos relacionam-se diretamente com a propriedade e a liberdade individuais, na medida em que visam à transferência compulsória de recursos do patrimônio do contribuinte aos cofres públicos. É especialmente por isso que a Constituição Federal de 1988 estabelece os princípios da irretroatividade da lei tributária¹⁸¹, da anterioridade tributária¹⁸², da legalidade tributária¹⁸³, dentre outros.

A segurança jurídica, na esfera tributária, também é garantida pela Carta Magna ao fixar uma rígida discriminação e repartição de competências tributárias, fixando, assim, os critérios constitucionais que demarcam, rigorosamente, as possibilidades de atuação das pessoas políticas.

Nesse sentido, pode-se afirmar que a rígida repartição das competências tributárias contidas no texto constitucional é uma das formas de materialização do princípio da segurança jurídica, ao impedir a ação injustificada do Estado na exigência de tributos sem fundamento constitucional.

Está aí a importância, na criação e exigência dos tributos, do respeito aos conceitos constitucionais construídos com base nas regras de competência outorgadas pela Constituição

¹⁷⁹ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização do Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 256-257.

¹⁸⁰ *Ibidem*, p. 273.

¹⁸¹ Art. 150, III, *a*, da Constituição Federal de 1988.

¹⁸² Art. 150, III, *b* e *c*, da Constituição Federal de 1988.

¹⁸³ Art. 150, I, da Constituição Federal de 1988.

Federal de 1988. Eventual desrespeito implica a violação da outorga competencial estabelecida pelo Poder Constituinte, podendo levar à invasão de competências, à superposição de exigências tributárias, ou seja, à indesejável bitributação, e, ainda, à tributação de fatos sem amparo constitucional.

Nesse sentido, mostra-se essencial a tarefa das pessoas políticas, ao exercerem as competências tributárias que lhes foram outorgadas pela Carta Magna e criarem os seus respectivos tributos, de interpretar e aplicar corretamente os termos e expressões utilizados pelo texto constitucional.

Do exposto, verifica-se que a segurança jurídica, na esfera tributária, demanda a criação e exigência de tributos em conformidade com a Constituição Federal de 1988, especialmente com os princípios constitucionais e as normas que distribuem competências tributárias entre as pessoas políticas.

Assim, por atuarem como balizas à tributação, o estudo do perfil da discriminação das competências tributárias, focalizado neste trabalho na instituição de impostos e, especificamente, do imposto sobre serviços de qualquer natureza, é fundamental.

Para finalizar a análise principiológica, cumpre destacar que o conjunto de princípios constitucionais acima delineados deve ser observado não apenas pelo legislador infraconstitucional, no exercício de sua competência legislativa para a instituição de tributos, especialmente do ISS, mas por todos os demais aplicadores do Direito.

4. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

4.1 Matriz constitucional do imposto sobre serviços

4.1.1 Histórico constitucional do imposto sobre serviços

Antes de discorrermos sobre a atual matriz constitucional do ISS, apresentaremos um breve histórico da disciplina constitucional da incidência tributária sobre a prestação de serviços.

A título informativo, a origem do imposto sobre serviços no Brasil é tida, por estudiosos da matéria, no Alvará de 20 de outubro de 1812, editado pelo Príncipe Regente D. João VI. Referido Alvará criava o imposto do banco, com o objetivo de permitir que o Real Erário pudesse cumprir suas obrigações como acionista principal do Banco do Brasil¹⁸⁴.

Com a edição da Lei Orçamentária n. 70, de 22 de outubro de 1836, o imposto do banco passou a se denominar imposto sobre lojas e incidia sobre todos os estabelecimentos com gêneros à venda, como aqueles que colocavam à venda obras manufaturadas, como as de escultores, marceneiros, sapateiros etc.¹⁸⁵.

Em 1860, com a edição da Lei Orçamentária n. 1.174, de 27 de setembro, o imposto sobre lojas foi substituído pelo imposto sobre indústrias e profissões, que passou a incidir sobre qualquer atividade lucrativa, como a prestação de serviços. O imposto foi constitucionalizado por meio do art. 9º, § 4º da Constituição Republicana de 1891 e atribuído à competência dos Estados¹⁸⁶.

A Constituição Federal de 1934 manteve o imposto sobre indústrias e profissões na competência dos Estados (art. 8º, I, alínea “g”), mas ele passou a ser arrecadado pelos Estados e Municípios em partes iguais (art. 8º, § 2º). A referida Constituição também atribuiu aos Municípios a competência para a instituição do imposto sobre diversões públicas (art. 13, § 2º, III).

Cumpre mencionar que a atribuição de competência concorrente entre a União e os Estados, estabelecida pelo art. 10, VII, da Constituição Federal de 1934, ensejou a instituição, pela maioria dos Estados, do imposto sobre transações que incidia sobre determinados

¹⁸⁴ HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 1.

¹⁸⁵ *Ibidem*, p. 2.

¹⁸⁶ *Ibidem*.

serviços, como serviços de conserto, empreitadas, hospedagem etc. Tais previsões constitucionais foram mantidas na Constituição Federal de 1937¹⁸⁷.

Feitas essas breves considerações acerca da origem da tributação sobre serviços no Brasil, passamos a tratar do histórico constitucional da tributação sobre serviços nos moldes semelhantes aos que vigoram atualmente.

4.1.1.1 Primeira aparição na Constituição Federal de 1946

A primeira previsão constitucional que autorizou a tributação sobre serviços no ordenamento jurídico brasileiro, com feições semelhantes às ostentadas atualmente, se deu sob a égide da Constituição Federal de 1946, com fundamento na EC n. 18, de 1965, que dispôs que competia à União o imposto sobre serviços de transportes e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal (art. 14, II)¹⁸⁸.

A EC estabelecia, ainda, que competia aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência da União e dos Estados (art. 15, *caput*), cabendo à lei complementar estabelecer os critérios para distinção dos serviços tributáveis pelo imposto municipal daqueles tributáveis pelos Estados (art. 15, parágrafo único).

A referida fixação de critérios para distinção dos serviços de competência estadual e municipal, delegada pela Constituição Federal de 1946 à lei complementar, se deu por meio da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Embora promulgada como lei ordinária, em razão da matéria tratada, a referida lei foi recepcionada pelo ordenamento jurídico como uma lei complementar. Tal *status* foi reconhecido pelo art. 7º do Ato Complementar n. 36, de 13 de março de 1967, que denominou a referida Lei n. 5.172/66 como “Código Tributário Nacional” (CTN).

4.1.1.2 A disciplina do imposto na Constituição Federal de 1967

A Constituição Federal de 1967 manteve as competências tributárias estabelecidas pela EC n. 18/65. Assim, nos termos do art. 22, VII, da Constituição Federal de 1967, a União

¹⁸⁷ HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 3.

¹⁸⁸ VIANNA, Julcira Maria de Mello. Critérios da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: BERGAMINI, Adolfo; BOMFIN, Diego Marcelo (coords.). **Comentários à Lei Complementar n. 116/03:** de advogados para advogados. São Paulo: MP, 2009, p. 273.

manteve sua competência para instituir imposto sobre os serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal.

Já os Municípios, com fundamento no art. 25, II, da referida Constituição, mantiveram a competência para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, com a diferença, em relação à disciplina estabelecida pela EC n. 18/65, de que tais serviços seriam “definidos em lei complementar”¹⁸⁹.

Como já mencionado, sob a égide da referida emenda constitucional (art. 15, parágrafo único), cabia à lei complementar estabelecer critérios para distinguir as atividades tributáveis pelos Municípios daquelas tributáveis pelos Estados e não a atribuição de “definir” os serviços tributáveis pelos entes.

A disciplina infraconstitucional do imposto municipal incidente sobre serviços, até então estabelecida pelo CTN, foi alterada pelo Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, que revogou os arts. 71, 72 e 73 do código e instituiu nova regulação ao imposto, posteriormente alterada pela Lei Complementar n. 56, de 15 de dezembro de 1987. Analisaremos a referida disciplina, com maiores detalhes, em tópico específico acerca da matriz infraconstitucional do ISS, mais adiante.

Cumpre mencionar que a Carta Magna de 1967 foi profundamente alterada pela EC n. 1, de 1969, como reflexo do regime ditatorial vigente à época desde o golpe militar de 1964. No entanto, a emenda não trouxe alterações em matéria de competência da União e dos Municípios para instituição de impostos sobre serviços, como se verifica da redação dos arts. 21, VII¹⁹⁰, e 24, II¹⁹¹, da Constituição Federal de 1967, alterada pela referida EC.

No tocante ao imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza, a inovação em relação ao texto original da Constituição Federal de 1967 se deu pela previsão de que a lei complementar, além de “definir” os serviços de qualquer natureza de competência dos Municípios, também poderia fixar as alíquotas máximas do imposto, nos termos do § 4º do art. 24 da Constituição Federal de 1967, com a redação dada pela referida EC n. 1/1969.

¹⁸⁹ A interpretação do conteúdo do referido dispositivo, atualmente previsto no art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, é objeto de divergências na doutrina que serão tratadas em tópico específico, mais adiante.

¹⁹⁰ “Art. 21. Compete à União instituir impôsto sobre: (...) VII – serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal.”

¹⁹¹ “Art. 24. Compete aos municípios instituir impôsto sobre: (...) II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.”

4.1.2 Matriz constitucional atual do imposto sobre serviços de qualquer natureza

A atual Constituição Federal de 1988 alterou substancialmente a competência para instituição de imposto sobre serviços estabelecida pelas Constituições que a antecederam. A competência para criação do imposto sobre os serviços de transporte e comunicação foi transferida da União para os Estados e o Distrito Federal, nos termos do art. 155, II, da atual Carta Magna.

Aos Municípios atribuiu-se a competência para tributação dos serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência dos Estados e Distrito Federal, definidos em lei complementar, nos termos do já referido art. 156, III, da Constituição Federal de 1988.

Verifica-se que a competência tributária atribuída aos Municípios para a instituição de imposto sobre serviços que, sob a égide das Constituições anteriores, era residual em relação à competência da União passou a ser residual em relação à competência dos Estados e do Distrito Federal.

Assim, atribuiu-se aos Municípios a competência para instituição de imposto sobre serviços de qualquer natureza, com exceção dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual e serviços de comunicação – de competência estadual e distrital – definidos em lei complementar.

Nesta seara, atualmente, o imposto sobre serviços de qualquer natureza, objeto do presente estudo, tem sua matriz constitucional estabelecida no art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

O ISS é, portanto, imposto de competência municipal. Como já mencionado, essa competência também é estendida ao Distrito Federal, em função da competência cumulativa estabelecida no art. 147 da Carta Magna, segundo o qual, ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Da leitura do art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, depreende-se que os serviços previstos no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, quais sejam, os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de telecomunicações, não podem ser tributados pelo ISS porque são fatos de competência tributária dos Estados e do Distrito Federal.

Também se verifica que o legislador constitucional determinou a edição de uma lei complementar para “definir” os serviços sujeitos ao ISS.

Nesse ponto, destaca-se a existência de controvérsias no âmbito da doutrina acerca de tal delegação constitucional. Como se verá em tópico específico sobre o assunto, parte da doutrina, de cujo entendimento compartilhamos, sustenta que a edição de uma lei complementar definindo, no sentido de elencar, os serviços passíveis de tributação pelos municípios fere a autonomia municipal, por limitar sua competência tributária.

O entendimento doutrinário contrário é no sentido de que a atribuição constitucional conferida ao legislador complementar não limita a competência dos Municípios, mas a institui. Assim, para essa doutrina, em se tratando de opção do próprio Poder Constituinte, não haveria que se falar em constitucionalidade na fixação de uma lista de serviços tributáveis pelos Municípios estabelecida por meio de lei complementar.

Ainda sobre os dispositivos constitucionais que atualmente disciplinam o ISS, cumpre mencionar que o § 3º e respectivos incisos do art. 156 dispõem, também, que cabe à lei complementar fixar as alíquotas mínimas e máximas do imposto, excluir da incidência do imposto as exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições em que isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Feitas as considerações a respeito da atual matriz constitucional do imposto sobre serviços de qualquer natureza, precedida de breve histórico sobre sua origem, passamos a discorrer sobre a matriz infraconstitucional disciplinadora do imposto.

4.2 Matriz infraconstitucional do imposto sobre serviços

Da mesma forma como feito no âmbito da matriz constitucional da tributação sobre serviços, antes de discorrermos sobre a atual matriz infraconstitucional do ISS, apresentaremos um breve histórico da disciplina do referido imposto nessa esfera.

4.2.1 A Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966

Como mencionado no tópico a respeito da primeira atribuição constitucional de competência tributária para a instituição de imposto sobre serviços, durante a vigência da Constituição Federal de 1946, com a redação da EC n. 18/65, a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de CTN, disciplinou as competências para tributação dos serviços da União (Seção V) e dos Municípios (Seção VII).

O art. 68, I, do CTN, dispunha sobre a tributação, pela União, dos serviços de transporte, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, salvo quando o trajeto se contivesse inteiramente no território de um mesmo Município.

Já o art. 68, II, dispunha sobre a tributação, também pela União, dos serviços de comunicações, entendidos como a transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais, salvo quando os pontos de transmissão e de recebimento se situassem no território de um mesmo Município e a mensagem em curso não pudesse ser captada fora do território municipal.

Especialmente no tocante ao imposto municipal, a disciplina coube aos arts. 71 a 73 do referido Código, que trataram de dispor sobre seu fato gerador, sua base de cálculo e contribuinte.

Tendo em vista o objeto do presente estudo e o caráter meramente informativo do histórico que ora se apresenta, não discorreremos em detalhes acerca dos dispositivos já revogados da legislação infraconstitucional disciplinadora do imposto, exceto quando pertinente ao objeto em questão.

De acordo com o disposto no art. 71 do Código, o imposto de competência municipal tinha como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configurasse, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados. Ou seja, com base em tal dispositivo, os Municípios podiam editar leis instituindo o imposto sobre quaisquer serviços, exceto os abarcados pela competência da União e dos Estados.

Ao contrário da legislação federal que disciplina o ISS atualmente, analisada mais adiante, a Lei n. 5.172/66 não estabeleceu uma lista de serviços passíveis de tributação pelo imposto.

No entanto, elencou no parágrafo 1º do seu art. 71 as atividades consideradas como serviço para efeitos da incidência do imposto, quais sejam: (i) o fornecimento de trabalho, com ou sem a utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários consumidores finais; (ii) a locação de bens móveis; (iii) a locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza; e (iv) jogos e diversões públicas.

Observa-se, assim, que, durante a vigência dos dispositivos do CTN que disciplinavam o imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza, as operações de locação de bens móveis e de locação de espaço em bens imóveis eram consideradas serviço para fins de incidência do imposto municipal.

Como se verá em tópico específico mais adiante, a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis foi julgada inconstitucional pelo STF¹⁹², já sob a égide do atual texto constitucional, sob o fundamento de que a atividade não configuraria uma prestação de serviços de qualquer natureza por não expressar uma obrigação de fazer, nos termos do disciplinado pelo Direito Civil.

A tese foi posteriormente adotada sob a forma da Súmula Vinculante n. 31 com o seguinte teor: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

4.2.2 O Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968

A disciplina infraconstitucional do imposto municipal incidente sobre serviços de qualquer natureza, até então estabelecida pelo CTN, foi alterada pelo Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, que revogou os arts. 71, 72 e 73 do Código e institui novas disposições acerca do imposto.

Em relação às mudanças trazidas pelo referido DL n. 406/68, destaca-se a criação de uma lista de serviços anexa ao Decreto-lei, inicialmente com 29 itens, cuja prestação configurava hipótese de incidência do ISS. Assim, a competência dos Municípios para a instituição do imposto sobre serviços que, durante a vigência dos arts. 71 a 73 do Código Tributário Nacional, compreendia todos os serviços não incluídos na competência da União e dos Estados passou a ser “definida” em uma lista com um elenco específico dos serviços passíveis de tributação pelos Municípios.

Na prática, essa lista especificadora acabou por reduzir o rol de serviços compreendidos na competência municipal, tendo em vista que se passou de uma previsão genérica, estabelecida pelo art. 71, § 1º, do CTN, para uma previsão específica de serviços elencados em lista fixada pelo referido Decreto-lei.

Como mencionado, o elenco dos serviços passíveis de tributação pelos Municípios, por meio de lista elaborada pelo legislador federal, é objeto de discussões na doutrina, como se verá mais adiante.

O caráter da lista de serviços, se taxativo ou exemplificativo, também foi objeto de grandes controvérsias, tendo sido consolidado pelo STF e pelo STJ o entendimento de que se trata de lista taxativa, porém passível de interpretação extensiva¹⁹³. Discorreremos com maior

¹⁹² Julgamento do RE n. 116.121/SP.

¹⁹³ RE 75.952/SP e REsp n. 1.111.234/PR, em sede de recurso repetitivo.

minúcia sobre essa problemática quando tratarmos da Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que atualmente dispõe sobre o imposto.

A redação dos dispositivos do DL n. 406/68 que tratavam da incidência do imposto sobre serviços¹⁹⁴ foi alterada em algumas oportunidades. A primeira delas se deu pelo Decreto-lei n. 834, de 8 de setembro de 1969, que ampliou a lista de serviços tributáveis, que passou a conter 67 itens¹⁹⁵.

A segunda alteração mais significativa se deu pela Lei Complementar n. 56, de 15 de dezembro de 1987, que ampliou mais uma vez a lista de serviços, que passou a totalizar 100 itens.

Outra alteração no referido Decreto-lei que merece ser mencionada se deu por meio da Lei Complementar n. 100, de 22 de dezembro de 1999, que incluiu a atividade de pedágio na lista de serviços, que passou a conter 101 itens¹⁹⁶.

A LC n. 100/1999 também fixou, em seu art. 4º, a alíquota máxima de incidência do ISS em 5%. Tal dispositivo originou discussões entre juristas tendo em vista que alguns sustentavam que a alíquota máxima seria aplicável somente ao serviço de pedágio, enquanto outros defendiam que, ao versar sobre o “imposto de que trata esta lei”, o legislador se referiu ao ISS como um todo, posição que prevaleceu junto ao STJ¹⁹⁷.

Por fim, cumpre mencionar que, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, as normas não conflitantes com a nova Carta Magna foram absorvidas pelo sistema constitucional, tendo sido recepcionado o DL n. 406/68¹⁹⁸.

4.2.3 A Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003

Com base no disposto no art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, foi editada a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, atualmente em vigor. A referida lei, ao

¹⁹⁴ O DL n. 496/64 também disciplinava, em seus arts. 1º a 7º, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

¹⁹⁵ Em relação à disciplina específica do ISS, o DL n. 834/69 também alterou a redação do § 2º do art. 8º e dos §§ 2º e 3º do art. 9º do DL n. 406/68.

¹⁹⁶ “101 – exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.”

¹⁹⁷ CASQUET, Pedro. **O conceito de serviço e a Constituição brasileira**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 70.

¹⁹⁸ VIANNA, Julcira Maria de Mello. Critérios da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: BERGAMINI, Adolfo; BOMFIN, Diego Marcelo (coords.). **Comentários à Lei Complementar n. 116/03**: de advogados para advogados. São Paulo: MP, 2009, p. 273.

dispor sobre o ISS, revogou diversos dispositivos do DL n. 406/1968 e estabeleceu uma nova lista de serviços, além de uma nova metodologia para o elenco das atividades.

As listas que antecederam aquela fixada pela LC n. 116/2003 elencavam itens com atividades que poderiam se sujeitar ao ISS, ao passo que a lista anexa à LC n. 116/2003 elenca itens divididos em subitens, em uma relação de gênero e espécie.

Ademais, a LC n. 116/2003 tratou de identificar o “arquétipo genérico do ISS, definindo os sujeitos ativo e passivo, os possíveis responsáveis, além dos critérios temporal, espacial, material e quantitativo”¹⁹⁹. A referida lei complementar também fixou a incidência do imposto sobre a importação de serviços (art. 1º, § 1º) e a não incidência do imposto sobre sua exportação, ressalvada, nesse caso, a hipótese de serviços executados em território brasileiro cujo resultado nele se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior (art. 2º, I, e parágrafo único).

Dentre as mudanças trazidas pela LC n. 116/2003, em relação à disciplina do DL n. 406/1968, destaca-se a fixação de algumas hipóteses em que o ISS é devido ao Município onde o serviço é efetivamente prestado ou onde localizado o estabelecimento ou domicílio do tomador dos serviços.

Tais hipóteses encontram-se elencadas nos incisos do art. 3º da lei. Correspondem a exceções à regra geral fixada no *caput* do mesmo dispositivo, segundo o qual o ISS é devido no local do estabelecimento prestador, considerado como “o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas”²⁰⁰ ou, na falta desse estabelecimento, no local do domicílio do prestador.

O objetivo da fixação de uma lista de exceções foi dirimir os conflitos de competência existentes entre os Municípios enquanto vigia o DL n. 406/1968. Durante a vigência do referido Decreto, o ISS também era devido, em regra, ao Município onde localizado o estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, onde localizado o seu domicílio. No entanto, as exceções existiam apenas em relação aos serviços de construção civil, hipótese em que o ISS era devido ao Município onde se efetuava a prestação, e aos serviços de

¹⁹⁹ VIANNA, Julcira Maria de Mello. Critérios da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: BERGAMINI, Adolfo; BOMFIN, Diego Marcelo (coords.). **Comentários à Lei Complementar n. 116/03**: de advogados para advogados. São Paulo: MP, 2009, p. 280.

²⁰⁰ Art. 4º da LC n. 116/2003.

explorações de rodovia (pedágio), hipótese em que o imposto era devido ao Município em cujo território havia parcela da rodovia explorada²⁰¹.

As exceções constantes nos incisos do art. 3º da LC n. 116/2003 seguem lógica clara, tendo em vista que os serviços lá elencados só podem ser prestados *in loco*, sendo, assim, consequência natural que o imposto seja devido ao Município onde o serviço foi efetivamente prestado. Exemplo disso é o serviço de limpeza pública (inciso VI), que só pode ser prestado na rua ou logradouro público onde é feita a limpeza.

Em geral, os demais serviços não elencados nos incisos do art. 3º da LC n. 116/2003 correspondem a atividades que podem ser desenvolvidas a partir do estabelecimento do contribuinte, como, por exemplo, os serviços de advocacia e contabilidade.

Cumpre mencionar que, no final do ano de 2016, a LC n. 116/2003 foi alterada pela Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016, que, além de incluir disposições tratando de questões relacionadas à guerra fiscal entre os Municípios, incluindo a fixação de 2% como alíquota mínima do imposto²⁰², também atualizou a lista de serviços anexa à LC n. 116/2003, incluindo cinco novos subitens e alterando a redação de outros.

Como mencionado no capítulo introdutório, as alterações trazidas pela LC 157/2016 na lista de serviços tiveram o objetivo de atualizá-la e adequá-la à atual dinâmica socioeconômica.

Entre as atividades incluídas e/ou alteradas na referida lista, destacam-se: (i) o armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres²⁰³; (ii) a elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo *tablets*, *smartphones* e congêneres²⁰⁴; (iii) a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado)²⁰⁵; (iv) a inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e

²⁰¹ Art. 12 do DL n. 406/1968.

²⁰² Até a edição da LC n. 157/2016, a alíquota mínima do ISS estava prevista no art. 88, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

²⁰³ Subitem 1.03 da LC n. 116/2003, cuja redação anterior previa apenas a atividade de processamento de dados.

²⁰⁴ Subitem 1.03 da LC n. 116/2003, cuja redação anterior previa apenas a atividade de elaboração de programas de computador, inclusive jogos eletrônicos, sem fazer menção às novas formas ou aparelhos que executam os programas.

²⁰⁵ Subitem 1.09 da LC n. 116/2003.

publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita)²⁰⁶.

Resta claro que tais alterações tiveram o objetivo de ampliar o campo de incidência do imposto para abranger as novas atividades desenvolvidas na sociedade, originadas do desenvolvimento tecnológico.

Por fim, assinala-se que a LC n. 157/2016 também incluiu novas exceções à regra geral relacionada à definição do Município competente para exigir o ISS. O art. 1º da referida lei fixou o Município onde localizado o domicílio do tomador como competente para exigir o imposto no caso das atividades previstas nos subitens 4.22²⁰⁷, 4.23²⁰⁸, 5.09²⁰⁹, 10.04²¹⁰, 15.01²¹¹ e 15.09²¹², previstas nos incisos XXIII, XXIV e XXV da LC n. 116/2003.

Destaca-se que o dispositivo da LC n. 157/2016 que incluiu tais novas exceções teve sua eficácia suspensa por meio do julgamento da medida cautelar requerida no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.835, em 18 de dezembro de 2017. O fundamento utilizado pelo Ministro relator Alexandre de Moraes foi a insegurança jurídica decorrente da indeterminação da norma na definição do “tomador de serviços”, o que acarretaria conflitos de competência entre os Municípios²¹³.

4.2.3.1 A função da lei complementar

Cumpre, agora, discorrermos sobre a problemática relacionada à atribuição conferida pela Carta Magna à lei complementar de “definir” os serviços de qualquer natureza, expressa em seu inciso III do art. 156. Para tanto, discorreremos inicialmente sobre a função da lei complementar.

Como sabemos, a Constituição Federal de 1988 atribuiu várias funções às leis complementares. Trata-se de espécie normativa aprovada por maioria absoluta (art. 69, da

²⁰⁶ Subitem 17.25 da LC n. 116/2003.

²⁰⁷ 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

²⁰⁸ Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.

²⁰⁹ Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.

²¹⁰ 10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (*leasing*), de franquia (*franchising*) e de faturização (*factoring*).

²¹¹ 15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.

²¹² 15.09 – Arrendamento mercantil (*leasing*) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (*leasing*).

²¹³ ADI n. 5.835, Relator Ministro ALEXANDRE DE MORAES, julgado em 18/12/2017, publicado em *DJe*-018, de 1.2.2018.

Constituição Federal de 1988) e que serve de fundamento formal de validade para as demais leis (art. 59, parágrafo único, da Constituição Federal de 1988²¹⁴).

Como afirma Luciano Amaro, as leis complementares não possuem a rigidez das normas constitucionais, nem a flexibilidade das leis ordinárias, o que lhes confere maior estabilidade, evitando que se sujeitem a modificações ao sabor de maiorias ocasionais do Congresso Nacional²¹⁵.

Sacha Calmon Navarro Coêlho assevera que as leis complementares são entes legislativos que podem ser reconhecidos do ponto de vista formal, por serem votadas por maioria absoluta, e do ponto de vista material, por terem como objetivo complementar a Constituição Federal, seja de forma normativa ou operacional. Nesse sentido, afirma o autor²¹⁶:

As leis complementares, inclusive as tributárias, são entes legislativos reconhecíveis formal e materialmente (forma e fundo), senão vejamos:

A) sob o ponto de vista formal, lei complementar da Constituição é aquela votada por maioria absoluta (quórum de votação de metade mais um dos membros do Congresso Nacional), a teor do art. 69 da CF;

B) sob o ponto de vista material, a lei complementar é a que tem por objetivo (conteúdo) a complementação da Constituição, quer ajuntando-lhe normatividade, quer operacionalizando-lhe os comandos, daí se reconhecer que existem leis complementares normativas e leis complementares de atuação constitucional. A matéria das leis complementares é fornecida pela própria CF expressamente.

As leis complementares são, pois, espécies legislativas elencadas no inciso II do art. 59 da Constituição Federal de 1988, cuja elaboração faz parte do processo legislativo brasileiro, e, a teor do art. 69 da Carta Magna, devem ser aprovadas por maioria absoluta (*quórum* de votação de metade mais um dos membros do Congresso Nacional). Tais leis, como o próprio nome diz, se prestam a complementar a Constituição Federal, da forma estabelecida pela própria Constituição.

Especialmente em matéria tributária, como bem introduz Renato Lopes Becho ao tratar da lei complementar tributária, o Constituinte brasileiro reservou um papel de capitular importância para essa espécie legislativa²¹⁷.

São atribuições da lei complementar, em matéria tributária, previstas na Constituição Federal de 1988: (i) a expedição de normas gerais, nos termos do art. 146, da Constituição

²¹⁴ “Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: (...) Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.”

²¹⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 193.

²¹⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Forense, 2018, p. 66.

²¹⁷ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 387.

Federal de 1988; (ii) a criação de tributos enumerados, de forma expressa, na Carta Magna, tais como empréstimos compulsórios (art. 148, da Constituição Federal de 1988), impostos de competência residual da União (art. 154, I, da Constituição Federal de 1988) e as contribuições sociais residuais (art. 194, § 4º, da Constituição Federal de 1988); (iii) regular a competência da criação do ITCMD (art. 155, § 1º, III, alíneas *a* e *b*, da Constituição Federal de 1988); e (iv) regrar aspectos do ICMS (art. 155, § 2º, XII, alíneas *a* a *i*, da Constituição Federal de 1988)²¹⁸.

Ademais, especialmente no tocante ao ISS, nos termos dos incisos I, II e III do § 3º, do art. 156, da Constituição Federal de 1988, cabe à lei complementar fixar suas alíquotas mínimas e máximas, excluir de sua incidência as exportações de serviços para o exterior, bem como regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Como já mencionado, nos termos do *caput* do já referido art. 156, cabe à lei complementar, ainda, “definir os serviços de qualquer natureza” sujeitos ao imposto de competência dos Municípios.

Nessa seara e ainda em relação à função da lei complementar em matéria tributária, merece especial atenção a atribuição prevista no art. 146 da Carta Magna, que transcrevemos abaixo²¹⁹:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
 - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)

²¹⁸ VIANNA, Julcira Maria de Mello. Critérios da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: BERGAMINI, Adolfo; BOMFIN, Diego Marcelo (coords.). **Comentários à Lei Complementar n. 116/03**: de advogados para advogados. São Paulo: MP, 2009, p. 275.

²¹⁹ Cumpre mencionar que à exceção das alíneas *c* e *d* do inciso III do dispositivo transcrito acima, a norma constitucional não é nova. A Constituição Federal de 1967, com a redação da EC n. 1/69, já continha disposição semelhante em seu art. 18, § 1º: “Lei complementar estabelecerá normas gerais de Direito Tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar”.

Expressiva parte da doutrina tem discutido o alcance do comando disposto no referido art. 146 da Constituição Federal de 1988. Como pontua Renato Lopes Becho, o foco da discussão está em definir se a lei complementar deverá: dispor sobre conflitos de competência; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; estabelecer normas gerais nas matérias que determina; ou se algum desses campos já está abrangido por outros²²⁰. Em outras palavras, a questão está em definir se são três ou menos os conteúdos estabelecidos pelo dispositivo.

De uma primeira e rápida leitura do referido dispositivo constitucional poderia chegar-se à conclusão de que, com base nele, são três as funções da lei complementar prevista no art. 146 da Carta Magna: a primeira, dispor sobre conflitos de competência; a segunda, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e a terceira, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre os assuntos elencados nas alíneas do inciso III, quais sejam: 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; obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; e definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

Assim, dessa leitura, que entendemos bastante criticável, poderia parecer que o legislador constitucional determinou que toda a matéria da legislação tributária está contida no âmbito de competência da lei complementar que, como sabemos, é editada pelo legislador federal.

Em outras palavras, uma interpretação literal do art. 146, da Constituição Federal de 1988, poderia acarretar o entendimento de que é função da lei complementar, além de dispor sobre conflitos de competências e de regular as limitações ao poder de tributar, definir os tributos e suas espécies, definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, bem como tratar das matérias de obrigação, crédito, prescrição e decadência tributários.

Ou seja, com base nessa interpretação, a lei complementar, editada pela União, a pretexto de estabelecer normas gerais em matéria tributária, poderia invadir a esfera de competência tributária dos Estados e dos Municípios.

²²⁰ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 389.

No entanto, como vimos, a matéria de competência tem sede constitucional. As faixas de competência para criação de tributos, especialmente de impostos, encontram-se rigidamente delineadas na Constituição Federal de 1988, não sendo coerente se considerar que o legislador constitucional decidiu restringir ou acabar com a referida rigidez por meio da atribuição conferida à lei complementar no art. 146 da Carta Magna.

Nesse sentido, é firme a crítica de Paulo de Barros Carvalho ao analisar o referido dispositivo²²¹:

Em poucas palavras, preceituou o legislador constitucional que toda a matéria da legislação tributária está contida no âmbito de competência da lei complementar. Aquilo que não cair na vala explícita da sua “especialidade” caberá, certamente, no domínio da implicitude de sua “generalidade”. Que assunto poderia escapar de poderes tão amplos? Eis aí o aplicador do direito novamente atônito! Pensará: como é excêntrico o legislador da Constituição! Demora-se por delineiar, pleno de cuidados, as faixas de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e, de entremedio, torna tudo aquilo supérfluo, na medida em que põe nas mãos do legislador complementar a iniciativa de regras dos mesmos assuntos, fazendo-os pelo gênero ou por algumas espécies que lhe aprouve consignar, esquecendo-se de que as eleitas, como as demais espécies, estão contidas no conjunto que representa o gênero.

Esse entendimento é sustentado pela corrente de interpretação do art. 146 chamada de *tricotômica*²²². Nesse sentido é a doutrina de Renato Lopes Becho²²³, Luciano Amaro²²⁴ e Sacha Calmon Navarro Coêlho²²⁵.

As principais críticas que podem ser feitas em relação a esse entendimento referem-se ao fato de que ele decorre de uma interpretação meramente literal do texto constitucional, desconsiderando o Direito como um sistema de normas jurídicas. Ademais, tendo em vista a inexistência de uma definição expressa a respeito do conteúdo e alcance da expressão “normas gerais de direito tributário”, dois princípios basilares poderiam ser violados pelo legislador complementar: os princípios federativo e da autonomia dos Municípios, sobre os quais discorremos no Capítulo 3 do presente trabalho.

Isso porque, caso fosse permitido à lei complementar produzir, indiscriminadamente, regras jurídicas que invadissem as competências dos Estados e dos Municípios, certamente tais princípios restariam esvaziados.

²²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 209.

²²² Também chamada de “escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro”, como assevera Paulo de Barros Carvalho. *Ibidem*, p. 205.

²²³ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 395.

²²⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 193.

²²⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Forense, 2018, p. 71.

Nesse sentido, para a corrente de interpretação chamada de *dicotômica*, seriam apenas duas as funções da lei complementar prevista do art. 146 da Constituição Federal de 1988: veiculação de normas gerais em matéria tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão as limitações constitucionais ao poder de tributar. Nota-se, assim, que a interpretação acaba por definir o conteúdo da expressão “normas gerais em matéria de legislação tributária”.

Trata-se de entendimento que não deflui naturalmente da mera leitura do referido dispositivo constitucional, mas que, originado de uma interpretação sistemática da Constituição Federal de 1988, visa prestigiar os princípios federativo e da autonomia municipal.

Isso porque a lei complementar, ao estabelecer normas gerais, teria caráter eminentemente declaratório, de forma a não invadir a seara da Constituição Federal de 1988, esvaziando o conteúdo dos referidos princípios²²⁶.

São didáticas as considerações que Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa, que adota a corrente *dicotômica*, faz acerca do conteúdo do art. 146, da Constituição Federal de 1988²²⁷:

Explicando melhor, o art. 146 da CF deve ser interpretado sistematicamente e não literalmente. A Constituição é rígida e minudente, e todas a limitações já foram tratadas de forma exaustiva pelo legislador constituinte. A competência tem sede constitucional. Portanto, entendemos que o legislador infraconstitucional, ao tratar das limitações ao poder de tributar, não poderá inovar, não poderá criar novos limites, mas apenas aclarar, explicitar.

Também, ao dispor sobre conflitos de competência, a lei complementar apenas esclarecerá sobre possível conflito, pois não poderá modificar ou alterar regras de competência já definidas no Texto Supremo.

Com base em tais premissas, a autora esclarece que não é matéria de norma geral apontar a regra-matriz de incidência das espécies tributárias ou fixar seus critérios, a não ser quando se tratar de hipótese de regulação de limitações ao poder de tributar ou para dispor sobre conflitos de competência entre os entes federados.

Também adotam a chamada corrente *dicotômica* Geraldo Ataliba²²⁸, Roque Antonio Carrazza²²⁹ e Paulo de Barros Carvalho²³⁰.

²²⁶ VIANNA, Julcira Maria de Mello. Critérios da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: BERGAMINI, Adolfo; BOMFIN, Diego Marcelo (coords.). **Comentários à Lei Complementar n. 116/03**: de advogados para advogados. São Paulo: MP, 2009, p. 276.

²²⁷ *Ibidem*, p. 275-276.

²²⁸ ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios. **Revista de Direito Público**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 10, p. 63-64, 1969.

²²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 1.160 e 1.161.

²³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 202-216.

Ao analisar o art. 146 da Constituição Federal de 1988, especialmente o conteúdo das “normas gerais de direito tributário”, o último autor afirma²³¹:

Qual a compreensão que devemos ter do papel a ser cumprido pelas *normas gerais de direito tributário*, no novo sistema?

O primeiro passo é saber que são as tão faladas *normas gerais de direito tributário*. A resposta vem depressa: são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Pronto: o conteúdo está firmado. Quanto mais não seja, indica, denotativamente, o campo material, fixando-lhe limites. E como fica a dicção constitucional, que despendeu tanto verbo para dizer algo bem mais amplo? Perde-se no âmago de rotunda formulação pleonástica, que nada acrescenta. Vejamos. Pode o legislador complementar, invocando a disposição do art. 146, III, a, definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência. Ser-lhe-á possível mexer no fato gerador, na base de cálculo e no contribuinte de determinado imposto? Novamente sim, no pressuposto de que o faça para dispor sobre conflitos. E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial.

Em prestígio aos princípios federativo e da autonomia municipal adotamos a corrente *dicotômica* acerca da função da lei complementar prevista no art. 146 da Constituição Federal de 1988, interpretado sistematicamente.

Assim, nos termos do referido dispositivo entendemos que cabe à lei complementar apenas estabelecer normas gerais em matéria tributária para: (i) regular as limitações ao poder de tributar; e (ii) dispor sobre conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Tal disciplina deverá ser feita em caráter declaratório e não inovador, tendo em vista que, como vimos, a Constituição Federal de 1988 é rígida e minudente, tendo todas as limitações já sido tratadas exaustivamente pelo Poder Constituinte.

Da mesma forma, ao dispor sobre conflitos de competência, à lei complementar caberá apenas esclarecer a respeito de possível conflito, mas não modificar ou alterar as normas de competência tributária já estabelecidas pela Carta Magna.

Ademais, temos que a definição da regra-matriz de incidência das espécies tributárias e de seus critérios não é matéria da norma geral prevista no referido art. 146, exceto em se tratando de hipótese de regulação das limitações ao poder de tributar ou para dispor sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas.

Cumpre ressaltar que a adoção dessa corrente de interpretação não implica se reconhecer o primado dos princípios federativo e da autonomia dos Municípios “com ares de

²³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 214.

uma plenitude que, verdadeiramente, não têm”²³². Busca-se, com ela, garantir um mínimo de conteúdo e de sentido aos princípios que, como sabemos, ocupam posição de destaque na Carta Magna.

Como se verá adiante, a adoção de uma ou outra corrente traz reflexos diretos no papel conferido à lei complementar de definir os serviços de qualquer natureza sujeitos ao ISS, nos termos do inciso III do art. 156, da Constituição Federal de 1988.

4.2.3.2 A função da lei complementar prevista no art. 156, III, da Constituição Federal de 1988

Como anteriormente mencionado, a atribuição conferida pelo art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, de definir os serviços de qualquer natureza que poderiam se sujeitar ao ISS, atualmente realizada pela LC n. 116/2003, causou expressiva discussão no âmbito da doutrina. Tal atribuição, como bem consigna José Eduardo Soares de Melo, revela o seguinte antagonismo: autonomia municipal para instituir o ISS *versus* outorga de competência ao legislador nacional para estipular os serviços que podem se sujeitar ao imposto²³³.

Nessa seara, sustenta o autor que, ao subordinarem-se os Municípios ao Congresso Nacional, relativamente à edição de lei complementar definindo os serviços que podem prever em suas legislações ordinárias para exigir o imposto, a autonomia desses entes seria prejudicada²³⁴.

Como vimos, os Municípios têm autonomia para legislar, por força dos princípios federativo e da autonomia municipal, sobre as matérias que lhes foram discriminadas, dentre elas a instituição dos impostos discriminados pela Carta Magna, como o imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Nesse sentido, o legislador constituinte não permitiu que o legislador complementar restringisse a autonomia municipal para tratar da matéria e determinar os serviços que podem ser tributados pelos Municípios.

Essa teórica “autorização” viola frontalmente os referidos princípios federativo e da autonomia municipal e acarreta as seguintes consequências, elencadas por Geraldo Ataliba e

²³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 214.

²³³ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 55.

²³⁴ *Ibidem*.

Aires Fernandino Barreto, durante a vigência da Constituição Federal de 1967, mas que entendemos aplicáveis para a atual Carta Magna²³⁵:

- supor superioridade formal da União sobre os Municípios;
- entender que o Município não é autônomo;
- negar coerência e lógica ao sistema constitucional;
- admitir que a Constituição Federal é flexível e pode ser alterada por lei complementar;
- entender que as competências tributárias, constitucionalmente estabelecidas, podem ser ampliadas, reduzidas e até mesmo anuladas pela lei complementar; e
- admitir que o Congresso Nacional pode suprimir (por omissão) a competência dos Municípios para criar o ISS.

Ora, como vimos, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são pessoas políticas autônomas, vigorando entre elas a isonomia e a autonomia recíproca. Essa convivência se dá em razão da cuidadosa e rígida repartição e discriminação de competências, inclusive tributárias, arquitetada pela Constituição Federal de 1988. Todas elas são iguais entre si e detêm capacidade de autoconstituição, de organização jurídica e de dispor de receitas tributárias suficientes para atuar nas respectivas áreas administrativa, legislativa e política.

Entender que a União, por meio da edição de uma lei complementar, poderia definir a competência tributária dos Municípios, até mesmo suprimindo-a, é negar todas essas características do sistema tributário nacional, atribuídas pela própria Carta Magna.

José Eduardo Soares de Melo tece rígida crítica à subordinação dos Municípios à edição de lei complementar pelo Congresso Nacional, elencando os serviços que poderiam se sujeitar ao imposto municipal. Nesse sentido, assevera o autor²³⁶:

Na medida em que os Municípios estejam subordinados ao Congresso Nacional – no tocante à edição de lei complementar definindo (estipulando) os serviços que poderão prever em suas legislações, e promover à respectiva exigibilidade – é evidente que a referida autonomia fica totalmente prejudicada.

Os interesses do Congresso Nacional não podem jamais sobrepor-se à autonomia municipal, que restará impossibilitada para auferir os valores necessários (ISS) ao atendimento de suas necessidades. Não há nenhum sentido jurídico no fato da

²³⁵ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ISS: conflitos de competência e tributação de serviços. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 6, p. 63.

²³⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 55.

arrecadação tributária ficar submetida aos interesses do Congresso Nacional na medida em que as listas de serviços sejam mais ou menos abrangentes da gama significativa de serviços.

(...) Portanto, a prodigalidade, a benevolência ou a omissão do Congresso Nacional é que irão determinar o alcance da competência dos Municípios, o que não tem nenhuma sustentação constitucional.

Ainda assim, José Eduardo Soares de Melo se propõe a atribuir um mínimo de eficácia à referida norma constitucional que confere à lei complementar a função de definir os serviços de qualquer natureza que se sujeitam ao imposto municipal. Nesse sentido, afirma²³⁷:

Todavia, como não se pode ignorar que a norma prevendo lei complementar para “definir os serviços de qualquer natureza”, tributáveis pelo ISS, deve possuir um mínimo de eficácia, pode ser entendido que – sem prejudicar a competência municipal – a “definição” teria por escopo explicitar os serviços a fim de evitar eventuais conflitos de competência em razão de materialidades assemelhadas afetas a União, Estados e DF.

Com efeito, para o autor, caberia ao legislador complementar, ao “definir” os serviços de qualquer natureza tributáveis pelo ISS, apenas explicitar tais serviços, com o objetivo de evitar conflitos de competência entre as pessoas políticas, em razão de materialidades semelhantes dos impostos de sua competência.

Ou seja, à lei complementar prevista no art. 156, III, da Carta Magna, caberia estabelecer normas gerais em matéria tributária, para dispor sobre eventuais conflitos de competência entre os Municípios e a União, os Estados e o Distrito Federal. Vê-se, aqui, a aplicação da corrente *dicotômica* de interpretação do art. 146 da Constituição Federal de 1988.

Como exemplo concreto desse papel sendo exercido pela LC n. 116/2003, pode-se citar o subitem 17.11 da lista de serviços anexa à lei, que prevê como passível de se sujeitar ao ISS a atividade de organização de festas e recepções e de bufê, com exceção do fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS. Cita-se, ainda, o subitem 14.03 da referida lista, que prevê como passível de se sujeitar ao ISS a atividade de recondicionamento de motores, exceto em relação a peças e partes empregadas, cuja circulação se sujeita ao ICMS.

Os referidos subitens representam exemplos da função da LC n. 116/2003 de estabelecer normas gerais em matéria de ISS para dispor sobre possível conflito de competência entre os Municípios, que podem tributar a prestação dos serviços, e os Estados, que podem tributar a circulação de mercadorias.

²³⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 57.

Da mesma forma, o art. 3º da LC n. 116/2003, ao fixar o Município competente para exigir o ISS nos casos elencados em seus incisos, também é representação do papel da LC n. 116/2003 de dispor sobre conflitos de competência entre os próprios Municípios.

De forma semelhante, Julcira Maria de Mello Vianna sustenta que a LC n. 116/2003 deve apenas definir os serviços tributáveis no sentido de esclarecê-los, de ditar critérios e elementos identificadores dos serviços tributáveis, estabelecendo normas gerais com o intuito de dispor sobre possíveis conflitos entre outras pessoas políticas²³⁸.

Nesse sentido, a autora afirma: “Em suma: não pode a lei complementar criar serviços, mas apenas defini-los, a fim de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária”²³⁹.

Roque Antonio Carrazza também analisa o conteúdo do art. 156, III, da Constituição Federal, a fim de verificar se ele determina que é a lei complementar que deve estabelecer quais os serviços tributáveis pelos Municípios. Para o autor, uma interpretação gramatical do dispositivo levaria à conclusão de que a definição dos serviços tributáveis pelo ISS seria tarefa da lei complementar²⁴⁰.

Em acréscimo, afirma que talvez seja essa a razão pela qual “a grande maioria dos doutrinadores sustenta que, diante da ‘clareza’ da parte final do art. 156, III, da CF, aos Municípios é facultado tributar, apenas, os serviços de qualquer natureza adnumerados em lei complementar”²⁴¹.

No entanto, sustenta que a interpretação do dispositivo não deve ser apenas gramatical, visto que ela não corresponde a uma verdadeira interpretação, mas a um pressuposto de interpretação. Assim, argumenta o autor que o dispositivo deve ser interpretado sistematicamente, levando em conta, no labor exegético, o ordenamento jurídico como um todo, em especial o já referido princípio da autonomia dos Municípios²⁴².

Com efeito, Roque Antonio Carrazza assevera que, em se tratando os Municípios de entes autônomos e considerando que sua autonomia é assegurada principalmente pela arrecadação de tributos de sua competência, o campo do ISS não pode ter suas dimensões aumentadas, diminuídas, ou, muito menos, anuladas por uma lei complementar. Afirmação em sentido contrário equivaleria a aceitar que é o Congresso Nacional, por meio de lei

²³⁸ VIANNA, Julcira Maria de Mello. Critérios da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: BERGAMINI, Adolfo; BOMFIN, Diego Marcelo (coords.). **Comentários à Lei Complementar n. 116/03**: de advogados para advogados. São Paulo: MP, 2009, p. 279.

²³⁹ *Ibidem*, p. 275 e 279.

²⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 1.186.

²⁴¹ *Ibidem*, p. 1.186-1.187.

²⁴² *Ibidem*, p. 1.187.

complementar, que confere aos Municípios competência para criar o imposto sobre serviços de qualquer natureza²⁴³.

Ora, como vimos, a outorga de competência tributária se dá, exclusivamente, constitucional pela Carta Magna.

Assim, Roque Antonio Carrazza também entende que a lei complementar a que alude o art. 156, III, da Constituição Federal de 1988 só pode dispor sobre conflitos de competência entre o ISS e outros tributos federais, estaduais, municipais e distritais e regular as limitações constitucionais ao exercício da competência para, por via de imposto, tributar as prestações de serviços de qualquer natureza²⁴⁴.

Em referência à doutrina de José Afonso da Silva, o autor argumenta, ainda, que a norma prevista no art. 156, III, da CF é de “eficácia plena e aplicabilidade imediata” e, como tal, produz todos os seus efeitos independentemente da edição de qualquer lei complementar. Assim, sustenta que a competência municipal para tributar serviços independe da edição de lei complementar que os defina e que, com efeito, o legislador complementar não pode fixar o rol de serviços tributáveis pelos Municípios²⁴⁵.

Para Roque Antonio Carrazza, a lista de serviços não é nem taxativa, nem exemplificativa, mas meramente sugestiva. Nesse sentido, afirma que a lista²⁴⁶

contém sugestões que, desde que constitucionais, poderão ser levadas em conta pelo legislador municipal, ao instituir, “in abstrato”, o ISS. Prestações de serviços não mencionadas na referida Lista, desde que, evidentemente, tipifiquem verdadeiras prestações de serviços, poderão ser alvo de tributação municipal (se, é claro, o Município legislar neste sentido).

Elizabeth Nazar Carrazza também examinou a problemática e concluiu que a lei complementar não pode criar um rol taxativo de serviços, limitando a competência tributária do Município. A autora aduz que o legislador complementar só poderia atuar na zona cinzenta em que pode haver conflitos de competência entre os Municípios, os Estados e a União, podendo inserir ou retirar do campo de tributação municipal atividades situadas nessa zona de conflito. No entanto, ainda de acordo com a autora, fora dessa zona, admitir-se a possibilidade de fixação de um rol exaustivo ou taxativo de serviços implicaria a transferência para o

²⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 1.187.

²⁴⁴ *Ibidem*.

²⁴⁵ *Ibidem*, p. 1.187-1.188.

²⁴⁶ *Idem*. **Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) nos serviços de registros públicos, cartorários e notariais**. Parecer. Disponível em: <http://sinoregsp.org.br/noticias/parecer-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss-nos-servicos-de-registros-publicos-cartorrios-e-notariais>. Acesso em: 15 ago. 2019.

legislador infraconstitucional complementar da faculdade de criar limitações ao poder de tributar, o que foge à disciplina constitucional²⁴⁷.

Em sentido contrário é a doutrina de Sergio Pinto Martins que afirma que a lei complementar estruturadora do ISS não limita a competência dos Municípios nem atenta contra a sua autonomia. Para o autor, é a lei complementar que deve definir os elementos essenciais de qualquer tributo, como estabelecido pelo art. 146 da Constituição Federal de 1988²⁴⁸.

Com feito, de acordo com Sergio Pinto Martins, o Município, ao instituir o ISS por meio de lei ordinária, deve respeitar a lei complementar, em razão de assim estar determinado na Constituição²⁴⁹. Nesse sentido, afirma o autor²⁵⁰:

Desde o advento da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, o sistema tributário nacional tem admitido a definição de normas gerais de direito tributário via decreto-lei (até o término da vigência da Emenda Constitucional n. 1, de 1969, em 4 de outubro de 1988) e lei complementar. Esta, conforme ensinamentos de JOSE SOUTO MAIOR BORGES (1975:84 e 86), fundamenta a validade das leis ordinárias municipais sobre o ISSQN.

Como se nota, o fato de a Constituição discriminar a competência tributária dos Municípios exigindo que os serviços alcançados pelo imposto sejam “definidos em lei complementar” não viola a autonomia municipal (SILVA, *RF*, v. 243:44), que somente pode ser entendida nos termos do Estatuto Supremo.

(...)

Dentro de sua autonomia, o Município decreta seus tributos, inclusive o ISSQN, fazendo-o por meio de lei ordinária. Somente lei ordinária municipal é que poderá criar o ISSQN, respeitadas as limitações constitucionais ao poder de tributar. O Município deve observar o disposto em lei complementar, em razão de assim estar determinado na Constituição.

Observa-se, aqui, a aplicação da referida e criticável corrente *tricotômica* de interpretação do art. 146 da Carta Magna. Ao contrário do que entende Roque Antonio Carrazza, Sergio Pinto Martins sustenta que a norma constitucional contida no inciso IV do art. 156 da Constituição Federal de 1988 tem eficácia limitada, reduzida, cabendo ao legislador infraconstitucional a tarefa de integrá-la e dar-lhe eficácia plena²⁵¹.

Com efeito, para o autor, os Municípios não poderiam instituir o ISS em momento anterior ao da lei complementar definidora dos serviços de qualquer natureza, ou seja, sem a lei complementar os Municípios não teriam condições de instituir o ISS, por falta de competência tributária.

²⁴⁷ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **O imposto sobre serviços na Constituição**. 1976. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1976, p. 46-47.

²⁴⁸ MARTINS, Sergio Pinto. **Imposto Sobre Serviços – ISS**. São Paulo: Atlas, 1992, p. 54 e 56.

²⁴⁹ *Ibidem*.

²⁵⁰ *Ibidem*, p. 55.

²⁵¹ *Ibidem*, p. 39.

De acordo com esse entendimento, com o qual, *data venia*, não concordamos, poder-se-ia chegar a uma situação de supressão da competência dos Municípios, outorgada diretamente pela Carta Magna para a criação do ISS, em função de omissão legislativa da União.

O autor conclui sua análise do tema afirmando que, quanto aos serviços a serem alcançados pelo imposto, a lei ordinária municipal poderá abranger todos os serviços que constam da lista de serviços definida em lei complementar ou poderá escolher apenas alguns deles, ou seja, “o Município poderá utilizar sua competência tributária integral ou apenas parte dela”²⁵². Não poderá, no entanto, exigir o imposto sobre serviços não previstos na lista de serviços editada pela lei complementar²⁵³.

De forma semelhante e igualmente criticável, Adolpho Bergamini sustenta que a lei complementar a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, é a verdadeira delimitadora da competência tributária dos Municípios²⁵⁴.

Cumpre mencionar que a controvérsia a respeito do papel da lei complementar definidora dos serviços tributáveis pelo ISS foi analisada pelo STF, que firmou, no RE n. 75.952/SP, julgado em 29.10.1973, a diretriz de que a lista de serviços, fixada pelo DL n. 406/86, é taxativa embora comporte interpretação ampla e analógica.

Mais recentemente, e já em relação à LC n. 116/2003, a questão foi elevada a tema de repercussão geral no âmbito do tribunal, assim registrado: tema 296 – Caráter taxativo da lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal²⁵⁵. O recurso ainda se encontra pendente de julgamento.

O STJ também analisou a questão e fixou a tese, por meio do REsp n. 1.111.234/PR, julgado em 23.9.2009, em sede de recurso repetitivo, de que a lista anexa ao DL n. 406/68 e à LC n. 116/2003 é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva para os serviços congêneres.

Para o Tribunal, a interpretação extensiva se justificaria na medida em que a simples designação do serviço não seria critério adequado para se averiguar se a atividade é ou não tributada pelo ISS, tendo em vista que, se assim não fossem interpretados os itens da lista, a simples nomenclatura do serviço pelo contribuinte excluiria o serviço do campo material da incidência do ISS.

²⁵² MARTINS, Sergio Pinto. **Imposto Sobre Serviços – ISS**. São Paulo: Atlas, 1992, p. 56.

²⁵³ *Ibidem*.

²⁵⁴ BERGAMINI, Adolpho. **Curso de ISS**. São Paulo: Revista do Tribunais, 2017, p. 56.

²⁵⁵ O *leading case* é o RE n. 635.548/RJ.

Transcrevemos abaixo os trechos das ementas que registram o entendimento dos referidos tribunais.

(...) II. APLICAÇÃO DO DECRETO-LEI N. 406/68, COM A REDAÇÃO QUE LHE ATRIBUIU O DECRETO-LEI N. 834/69, ART.3, VIII. III. A LISTA A QUE SE REFEREM O ART.24, II DA CONSTITUIÇÃO, E 8 DO DECRETO-LEI N. 83/69 É TAXATIVA, EMBORA CADA ITEM DA RELAÇÃO COMPORTE INTERPRETAÇÃO AMPLA E ANALÓGICA. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.

(RE 75.952, Relator(a): Min. THOMPSON FLORES, Segunda Turma, julgado em 29/10/1973, DJ 02-01-1974.)

TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS BANCÁRIOS. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.

1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres.

2. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 1111234/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 08/10/2009.)

Não analisaremos no presente trabalho os detalhes e fundamentos utilizados pelos tribunais nos referidos precedentes, mas, de todas as considerações apresentadas acerca da competência tributária para a instituição de tributos, não nos parece razoável admitir que é a lei complementar a definidora da competência tributária para instituição do ISS pelos Municípios.

Como já explanado, a matéria de competência tributária tem sede constitucional, cabendo ao legislador complementar, nessa matéria, apenas estabelecer normas gerais de forma a dispor sobre conflitos de competência tributária entre as pessoas políticas e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, nos termos do art. 146, da Constituição Federal de 1988, interpretado sistematicamente e em prestígio ao princípio federativo e da autonomia municipal.

Logo, é essa a função da LC n. 116/2003: estabelecer normas gerais em matéria de ISS e, assim, dispor sobre conflitos de competência que podem existir entre os Municípios e entre eles e a União, os Estados e o Distrito Federal, bem como regular as limitações constitucionais ao poder de tributar por meio do ISS.

De todo o exposto, nosso entendimento é de que a lista anexa à LC n. 116/2003, ao elencar os serviços que podem ser tributados pelos Municípios, viola o princípio federativo e da autonomia municipal. Entendemos, ainda, que não é a referida lei complementar que

define a competência dos Municípios para a instituição do ISS, tendo em vista que a competência tributária é atribuída exclusivamente pela Constituição Federal de 1988.

Com efeito, sustentamos que a lei complementar a que se refere o art. 156, III, da Carta Magna, atualmente representada pela LC n. 116/2003, a despeito do entendimento do STF e do STJ, não é taxativa e deve apenas e tão somente tratar de normas gerais em matéria de ISS, para dispor sobre eventuais conflitos de competência entre os Municípios e as demais pessoas políticas, bem como regular as limitações constitucionais ao poder de tributar por meio do imposto.

Para desempenhar tal papel, entendemos que a LC n. 116/2003 deveria ter apenas ditado critérios e elementos identificadores dos serviços tributáveis pelo ISS, sempre com base no conceito constitucional de serviços de qualquer natureza.

Entendemos, ainda, que os Municípios estão autorizados pela Constituição Federal de 1988 a exigir o ISS sobre o desenvolvimento de atividades não elencadas na lista anexa à LC n. 116/2003, desde que se enquadrem no conceito constitucional de serviços de qualquer natureza e que estejam previstas em lei ordinária municipal, em observância aos referidos princípios da legalidade e tipicidade tributárias.

4.2.3.3 A lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003

Como já referido, com base no disposto no art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, o legislador complementar editou a LC n. 116, de 31 de julho de 2003, e anexou a ela uma lista de serviços, composta por 40 itens, dividido, cada um, em diversos subitens, em uma relação de gênero e espécie²⁵⁶. Veja-se, por exemplo, o item 1 da referida lista, que indica o gênero de “serviços de informática e congêneres”, e o subitem 1.02, que indica a espécie de “programação”.

São tributáveis os serviços descritos nos subitens e não os gêneros referidos nos grupos que os aglutinam. Como destaca Aires Fernandino Barreto, se assim não fosse, despiciendos seriam todos os subitens, bastando listar os vários grupos (gêneros), sem necessidade de referir-se aos respectivos subitens²⁵⁷.

²⁵⁶ Como já mencionado em tópicos anteriores, entendemos que não cabe ao legislador complementar listar os serviços que podem ser tributados pelos Municípios, em respeito aos princípios federativo e da autonomia municipal. A problemática deve ser analisada, portanto, com essa ressalva. A lista é examinada em razão da importância que lhe tem conferido a jurisprudência dos tribunais superiores.

²⁵⁷ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 199.

Ao analisarmos a referida lista, alguns pontos merecem ser objeto de ponderações²⁵⁸. O primeiro deles se refere ao elenco de atividades que não se enquadram no conceito constitucional de “serviço de qualquer natureza”. Abordaremos com maior detalhe essa questão mais adiante, em tópico específico, depois de explorarmos o objeto central do presente trabalho, qual seja, a definição do conceito constitucional de “serviço de qualquer natureza”.

O segundo ponto se refere à utilização, pelo legislador complementar, ao redigir diversos subitens na lista, das expressões “congêneres”. Como vimos, em sede de recurso repetitivo, o Tribunal fixou a tese de que a referida lista é taxativa, mas admite uma interpretação extensiva para os serviços congêneres. Tal interpretação se justificaria na medida em que a simples designação do serviço não seria critério adequado para se averiguar se a atividade é ou não tributada pelo ISS, tendo em vista que, se assim não fossem interpretados os itens da lista, a simples nomenclatura do serviço pelo contribuinte excluiria o serviço do campo material da incidência do ISS.

Como pontua Roque Antonio Carrazza, a interpretação extensiva extrai do item listado um conteúdo que vai além da formulação literal, mas permanece dentro do preceito que está sendo considerado. Assim, permite que o item incida sobre casos que, embora não expressamente referidos, encontram-se implícitos no âmbito de validade da norma. Assim, o aplicador, ao valer-se da interpretação extensiva, estará, em última análise, declarando o real sentido e alcance do item da lista submetido a exame²⁵⁹.

Ressalta-se que a referida interpretação extensiva admitida pelo Tribunal não pode resultar em ampliação do rol de serviços, com inclusão de outros de natureza diferente dos indicados. Tal inclusão violaria frontalmente o princípio da legalidade tributária.

²⁵⁸ Não é nosso objetivo apresentar todas as ponderações que podem ser feitas em relação à lista de serviços anexa à LC n. 116/2003, mas apenas algumas que entendemos mais relevantes.

²⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 1.187, 1.190-1191.

5. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

Sabemos que a Constituição Federal de 1988 atribuiu aos Municípios competência para instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”, conforme prescrito em seu art. 156, III.

Dessa forma, nos termos do sistema constitucional de outorga e discriminação de competências tributárias, os Municípios só podem criar e exigir o imposto sobre fatos abrangidos pelo conceito de serviço, empregado pela Constituição Federal de 1988 para outorgar-lhes e demarcar-lhes a competência tributária.

Vale lembrar que todos os fatos sobre os quais é possível instituir impostos estão previstos, expressamente, de forma explícita ou implícita, na Constituição Federal de 1988, no bojo da discriminação das competências tributárias outorgadas às pessoas políticas. Sobre os fatos não explicitamente previstos, a Carta Magna atribuiu à União competência residual para instituir impostos, desde que não se confundam com os já discriminados, ou seja, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados na Constituição Federal de 1988.

Disso infere-se que todo e qualquer fato que não se enquadre no conceito de serviço de qualquer natureza empregado pelo art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, e que for colocado sob a incidência do ISS, importa exigência inconstitucional de tributo por invasão de competência alheia²⁶⁰.

Com efeito, em sendo o sistema constitucional de outorga das competências tributárias exaustivo e rígido, sendo tais competências atribuídas, expressamente, de modo privativo, a cada uma das pessoas políticas, tem-se que qualquer fato que não configure serviço não pode ser tributado pelos Municípios.

Nesse ponto, cumpre observar que a Constituição Federal de 1988 não define serviço, para efeitos tributários. Ao menos, não o faz explicitamente. Assim, cabe ao intérprete buscar a referida definição.

Como assevera Aires Fernandino Barreto, a Constituição Federal de 1988 se limita a fazer referência à expressão “serviço de qualquer natureza”, como que relegando ao intérprete a tarefa de defini-lo²⁶¹.

²⁶⁰ FALCÃO, Amilcar de Araújo *apud* BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 30.

²⁶¹ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 31.

Como ressalta o autor, tal ausência de definição explícita no texto constitucional, não significa que o intérprete tenha total liberdade nessa tarefa. Pelo contrário, como vimos, está o intérprete condicionado por todo o contexto constitucional e pelas exigências dos princípios constitucionais, suficientes para balizá-lo nesse mister.

Assim, como adverte José Souto Maior Borges, a definição do conceito de prestação de serviços tem duas funções primordiais²⁶². A primeira diz respeito ao fato de que a competência dos Municípios para instituir o ISS depende da conceituação do que é serviço. A segunda está no fato de que o destinatário do referido conceito é o Congresso Nacional, que fará editar a lei complementar por meio da qual serão definidos os serviços tributáveis (no sentido de esclarecê-los, de ditar critérios e elementos identificadores dos serviços tributáveis), bem como resolver os conflitos de competência daquilo que poderia gerar tal conflito²⁶³.

No mesmo sentido é a lição de Aires Fernandino Barreto ao afirmar que a função dos preceitos constitucionais indicativos da competência para a criação de imposto é identificar certo campo material, para que o legislador ordinário, ao criar o tributo, se contenha dentro dos seus estritos limites²⁶⁴.

Com efeito, definir o conceito “serviços de qualquer natureza” a que se referiu o Poder Constituinte ao estabelecer, no art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, a competência tributária dos Municípios para criação de imposto sobre tais serviços, objetivo proposto no presente trabalho, é fundamental.

É essencial tanto para o legislador complementar, ao definir tais serviços (no sentido indicado acima), quanto para o legislador ordinário municipal, ao instituir o imposto por meio de lei, descrevendo todos os elementos integrantes da hipótese de incidência tributária do imposto, em observância aos princípios da legalidade e tipicidade tributárias. É essencial, também, para o próprio contribuinte, para que possa identificar se o imposto que lhe é exigido pelo Município é realmente devido e se atende às disposições constitucionais.

Nessa seara, assevera Aires Fernandino Barreto²⁶⁵: “Daí a importância do esforço exegético no sentido de desvendar o conteúdo, sentido e alcance do conceito de serviço tributável, a que se refere o Texto Magno Constitucional”.

²⁶² BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais-EDUC, 1975, p. 198-199.

²⁶³ *Ibidem*.

²⁶⁴ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 33.

²⁶⁵ *Ibidem*, p. 491.

Cumpre esclarecer que as expressões utilizadas na presente dissertação, “conceito jurídico ou civilista” e “conceito extrajurídico ou econômico” de serviços de qualquer natureza não configuram categorias jurídicas, mas meras convenções linguísticas utilizadas para representar as correntes interpretativas doutrinárias a respeito do conceito da expressão “serviços de qualquer natureza”, prevista no art. 156, III, da Constituição Federal de 1988.

Apresentadas as considerações introdutórias a respeito da importância de se definir o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, faz-se necessário tecer alguns comentários prévios acerca do conceito comum e corrente de serviço.

5.1 Conceito comum e corrente de serviço

Como afirma Hugo de Brito Machado, na linguagem comum a palavra “serviço” é plurissignificativa, mas comprehende, predominantemente, a ideia de ação que atende uma necessidade²⁶⁶.

Assim, pode-se afirmar que, em linguagem comum e corrente, serviço é uma espécie de trabalho. É a “ação ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho”²⁶⁷. E trabalho é todo esforço humano, todo “fazer”, ampla e genericamente considerado.

Aires Fernandino Barreto afirma que “vulgarmente, a palavra ‘trabalho’ é usada com a mais lata significação, de modo a configurar um gênero bastante comprehensivo”²⁶⁸. Assim, serviço tem conceito menos amplo que o conceito de trabalho.

Pode-se afirmar, portanto, que serviço é uma espécie do gênero trabalho, correspondendo a um esforço humano desenvolvido para outrem. Caso tal esforço seja desenvolvido em favor do próprio prestador, não se estará diante de serviço (espécie), mas de trabalho (gênero).

Com efeito, verifica-se que o conceito de serviço pressupõe uma relação com outra pessoa, não sendo possível afirmar que se prestou serviço “a si próprio”. Nessa seara, conclui Aires Fernandino Barreto²⁶⁹:

²⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC n. 116/2003. In: TORRES, Héleno Taveira (coord.). **ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição**. São Paulo: Manole, 2004, p. 564.

²⁶⁷ Dicionário Houaiss *on-line*. Disponível em: <https://houaiss.uol.com.br/pub/apps/www/v3-3/html/index.php#1>. Acesso em: 10 ago. 2019.

²⁶⁸ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 34.

²⁶⁹ *Ibidem*.

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.

Do exposto, é possível afirmar que no núcleo do conceito de serviço, em sua acepção comum e corrente, encontra-se a ideia de uma ação humana voltada ao atendimento de outrem.

Analizado o conceito comum e corrente de serviço, passamos a examinar o que é serviço tributável pelo ISS, no contexto da Constituição Federal de 1988.

5.2 O serviço tributável pelo ISS

Preliminarmente, cumpre advertir que os acontecimentos sujeitos à incidência do ISS não envolvem todo e qualquer serviço executado no mundo fenomênico. É, pois, distinta a forma de uso do termo “serviço” no contexto do regime tributário do ISS daquela empregada pela linguagem ordinária e comum.

Assim, do conjunto de serviços prestados na realidade social, o direito positivo seleciona apenas parte para integrar a hipótese de incidência do imposto. É nesse sentido a lição de Aires Fernandino Barreto²⁷⁰:

O conceito constitucional de serviço tributável, por via de impostos, não coincide com o emergente da acepção comum, ordinária desse vocábulo. Sempre lembramos ter sido A. A. Becker – apoiado em Pontes de Miranda – quem, visando extrair consequências no campo do direito tributário, demonstrou que a norma jurídica como que “deturpa” ou “deforma” os fatos do mundo, ao erigi-los em fatos jurídicos.

Como já mencionado, o art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, estabelece que cabe aos Municípios instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Da leitura do referido dispositivo constitucional, já se verifica que não estão compreendidos no campo de incidência do ISS os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação, por integrarem a esfera de competência dos Estados e do Distrito Federal, estabelecida no art. 155, II, da Carta Magna.

²⁷⁰ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS, IOF e instituições financeiras**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 4.

Também não estão contidos no campo de incidência do ISS os serviços prestados em regime de direito público, diante da imunidade recíproca prevista no art. 150, IV, alínea *a*, da Constituição Federal. A prestação de serviços públicos explorados economicamente, em regime de Direito Privado, não está abrangida pela referida imunidade, conforme explicitado no artigo 1º, § 3º, da LC n. 116/2003, segundo o qual o ISS incide sobre os serviços prestados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

Também não compreendem o campo de incidência do imposto os serviços sem conteúdo econômico, visto que a fixação de um preço pelo serviço prestado em benefício do tomador é decorrência do princípio da capacidade contributiva, estabelecido no art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988.

Como afirma Aires Fernandino Barreto: “Como implicação do magno e universal princípio da igualdade, o princípio da capacidade contributiva exige que as hipóteses de incidência de impostos contenham fatos de significação econômica, de conteúdo econômico”²⁷¹. E complementa²⁷²:

Só é serviço tributável, destarte, o esforço humano com conteúdo econômico. Somente aqueles fatos que tenham real conteúdo econômico poderão ser erigidos em materialidade da hipótese de incidência do ISS, dado que é a dimensão econômica de cada fato, que irá permitir que a sua ocorrência concreta dimuisse, de alguma maneira, o tributo e, portanto, possa ser reconhecida como indício de capacidade contributiva.

Assim, serviços prestados a título gratuito, bem como aqueles realizados em proveito ou favor próprio (que são, na verdade, apenas trabalho) não são tributáveis pelo ISS, estando, pois, excluídos da competência tributária dos Municípios, por lhes faltar cunho econômico e expressão de capacidade contributiva do prestador.

Nesse sentido, afirma Roque Antonio Carrazza: “Impende notar, ainda, que o serviço para si próprio (autosserviço) e o serviço sem significação econômica (como o serviço religioso, o filantrópico, o familiar, o de mera cortesia, etc.) refogem ao ISS”²⁷³.

Disso decorre, também, que apenas a prestação de serviço e não o seu consumo, a sua utilidade ou sua utilização, é tributável pelo ISS. Isso porque, como alerta Aires Fernandino

²⁷¹ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei.** 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 34.

²⁷² *Ibidem*, p. 35.

²⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Conflitos de competência:** um caso concreto. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 56.

Barreto, o conteúdo econômico indica o prestador como o verdadeiro beneficiário da retribuição que é a forma objetiva de mensuração desse conteúdo²⁷⁴.

Assim, considerando-se o próprio conceito de serviço como algo que se presta em favor de outrem, entendemos que a fruição do serviço, seu consumo ou sua utilidade não podem ser descritos como hipótese de incidência do ISS. Nesse sentido, finaliza Aires Fernandino Barreto²⁷⁵:

Parece indubioso que a Constituição, ao mencionar serviço, refere-se ao seu prestador como “destinatário constitucional”. Quer dizer, a Constituição não se limita à consideração objetiva do serviço, mas, para fixar o conceito de serviço tributável, necessariamente faz referência ao prestador do serviço, nele centrando a sua preocupação tributária mediante a implícita autorização, ao legislador ordinário, para que atinja o prestador, que – no contexto de prestações com conteúdo econômico – será o beneficiário da retribuição ou remuneração a que ele corresponda.

O campo de incidência do ISS também não abrange os serviços prestados em regime de subordinação, relacionados a atividades fora do comércio²⁷⁶. Não abrange, assim, os serviços prestados 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, conforme expresso no art. 2º, II, da LC n. 116/2003.

As lições de Paulo de Barros Carvalho servem para sintetizar a noção de serviço tributável pelo ISS²⁷⁷:

Examinando o conteúdo significativo da expressão “serviços de qualquer natureza”, empregada pelo constituinte para fins de incidência desse gravame, percebe-se, desde logo, que o conceito de “prestação de serviço” nos termos da previsão constitucional não coincide com o sentido que lhe é comumente atribuído no domínio da linguagem ordinária. Na dimensão de significado daquela frase não se incluem: a) o serviço público, tendo em vista ser ele abrangido pela imunidade (art. 150, IV, a, da Carta Fundamental); b) o trabalho realizado para si próprio, desrido que é de natureza econômica; c) o trabalho efetuado em relação de subordinação, abrangido pelo vínculo empregatício.

Delimitados os contornos do conceito de serviço que se encontra no campo de incidência do ISS, demarcados por meio dos preceitos constitucionais, já é possível fixarmos

²⁷⁴ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 37.

²⁷⁵ *Ibidem*, p. 39.

²⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Conflitos de competência**: um caso concreto. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 56.

²⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 793.

a ideia de que serviço tributável pelo ISS é uma atividade: (i) que expressa conteúdo econômico; (ii) desenvolvida em favor de terceiros; (iii) sem subordinação; (iv) sob o regime de Direito Privado; e (v) não abrangida pelo campo de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Cumpre, agora, analisar o significado da expressão “serviços de qualquer natureza” utilizada pelo Poder Constituinte para outorgar competência para que os Municípios instituam o ISS.

5.3 A definição do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza para fins de incidência do ISS

Como vimos no Capítulo 2, ao atribuir competência tributária às pessoas políticas o Poder Constituinte se utilizou de termos que configuraram a categoria dos conceitos. Ademais, quando a Constituição Federal de 1988 faz referência a conceitos e institutos de Direito Privado para distribuir as competências tributárias, sem enunciá-los de forma diversa, é porque optou por incorporar as convenções linguísticas (o significado comum) já firmadas nesse campo jurídico.

Entendimento em sentido diverso poderia acarretar construções arbitrárias de sentido pelos operadores do Direito, em clara violação ao sistema constitucional tributário brasileiro, positivado na Constituição Federal de 1988, que, como vimos, é rígido, exaustivo e complexo.

Nesse sentido, entendimento de que o significado dos conceitos constitucionais utilizados para atribuição de competência pode ser livremente fixado pelo operador do Direito (legislador, juiz, contribuinte) poderia destruir a referida rigidez e exaustividade do texto constitucional.

Nessa seara, Aires Fernandino Barreto assevera que, se a competência tributária é outorgada diretamente pela Constituição Federal, que a discrimina exaustiva, minudente e rigidamente, atribuindo a cada uma das pessoas políticas faixas privativas de competência, mostra-se imperioso concluir que os conceitos jurídicos utilizados pela Carta Magna para definir essas faixas de competência tributária não podem ser alterados pelo legislador infraconstitucional, complementar ou ordinário²⁷⁸.

Se assim não fosse, completa o autor, a exaustividade, a rigidez e a privatividade das esferas competenciais, que caracterizam nosso sistema constitucional tributário, seriam

²⁷⁸ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 40-41.

destruídas, na medida em que o legislador infraconstitucional, pela mera alteração da definição, conteúdo ou alcance dos conceitos de Direito Privado empregados pela Constituição Federal para identificar e demarcar as competências tributárias, poderia alterar a discriminação constitucional dessas competências²⁷⁹.

Ou seja, o legislador infraconstitucional poderia alterar a competência tributária fixada pela Carta Magna e atribuída às pessoas políticas. Tal alteração, como vimos, é vedada expressamente pelo art. 110 do CTN. Ademais, a matéria de competência tributária tem sede exclusivamente constitucional.

Assim, devem-se, de pronto, afastar argumentos no sentido de que serviço é aquilo que a lei complementar a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal de 1988 estabelecer. Isso porque, como vimos, não é papel da lei complementar elencar os serviços que podem ser tributados pelos Municípios, mas apenas estabelecer normas gerais em matéria de ISS, para dispor sobre eventuais conflitos de competência entre os Municípios e as demais pessoas políticas, ditando critérios e elementos identificadores dos serviços tributáveis pelo imposto.

Tal papel deve ser cumprido pelo legislador complementar com base no conceito de “serviços de qualquer natureza” fixado pela Constituição Federal de 1988.

Ademais, como vimos, é em razão das características particulares e notáveis de rigidez e exaustividade do nosso sistema constitucional tributário que o CTN explicitou, em seu art. 110, ser vedado à lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias.

Nesse sentido, assevera Aliomar Baleeiro²⁸⁰:

Para maior clareza de regra interpretativa, o CTN declara que a inalterabilidade das definições, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e forma do Direito Privado é estabelecida para resguardá-los no que interessa à competência tributária. O texto acotovela o pleonasmo para dizer que as “definições” e limites dessa competência, quando estatuídos à luz do Direito Privado, serão as deste, nem mais nem menos.

Como já mencionado, a regra interpretativa do art. 110 do CTN não é a fonte jurídica inicial da referida vedação. O dispositivo veicula, tão somente, de forma expressa, uma implicação necessária e inafastável do próprio sistema constitucional que, por sua autoridade,

²⁷⁹ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 41.

²⁸⁰ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 312.

deve ser prestigiado. Nesse sentido, ao tratar do referido dispositivo, de caráter meramente pedagógico, assevera Hugo de Brito Machado²⁸¹:

Na verdade esse dispositivo nem precisaria existir. Embora se tenha de reconhecer o importantíssimo serviço que tem prestado ao Direito Brasileiro, não se pode negar que, a rigor, ele é desnecessário. Desnecessário – é importante que se esclareça – no sentido de que com ou sem ele teria o legislador de respeitar os conceitos utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias. Mas é necessário porque, infelizmente, a ideia de uma efetiva supremacia constitucional ainda não foi captada por um grande número dos que lidam com o Direito em nosso país.

Tendo em vista que os enunciados existentes no texto constitucional que tratam do ISS não trazem uma definição do conceito de “serviço” referido na repartição da competência tributária dos Municípios, é de se concluir que o Poder Constituinte se valeu de conceito preexistente desse termo, comum na linguagem jurídica antes mesmo da promulgação da Constituição Federal de 1988.

Em outras palavras, no caso específico da outorga de competência para instituição do ISS, tem-se que o Poder Constituinte se utilizou do termo “serviço”, tipicamente alusivo ao Direito Privado. Não realizou qualquer definição específica e distinta no texto constitucional para disciplinar essa competência. Logo, é certo que aceitou e se utilizou do uso linguístico do termo encontrado originalmente naquele campo do Direito (o Direito Privado).

É nesse sentido a lição de Paulo Ayres Barreto²⁸²:

Com efeito, em face de conceitos constitucionais como o de “serviço de qualquer natureza”, deve o intérprete perquirir se houve incorporação do termo com base em sua acepção jurídica preexistente ou a positivação de um conceito autônomo. No caso do ISS, houve a incorporação do conceito preexistente.

Ainda nessa seara, esclarecedoras são as lições de Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto ao tratarem do conceito de “serviço”²⁸³:

Dado que a Constituição Federal (art. 156, III) atribuiu aos Municípios competência para instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”, é de elementar evidência que circunscreveu esse âmbito de competência aos fatos incluídos no conceito de “serviço”. E esse conceito, empregado pela Constituição Federal para discriminar (identificar, demarcar) essa determinada esfera de competência, é de direito privado.

²⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC n. 116/2003. In: TORRES, Héleno Taveira (coord.). **ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição**. São Paulo: Manole, 2004, p. 568.

²⁸² BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 91.

²⁸³ *Idem*. **ISS, IOF e instituições financeiras**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 3.

É, pois, 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”, visto que foi por ele que a Constituição Federal, de modo expresso, a discriminou, identificou e demarcou.

Kiyoshi Harada, ao analisar essa questão, também sustenta que, diante da ausência de previsão expressa na Constituição Federal de 1988, que se limitou a utilizar a expressão “serviços de qualquer natureza” para fixar a competência impositiva municipal, o conceito dado pelo Direito Privado é vinculante ao Direito Tributário, não podendo o legislador tributário alterar esse conceito, como expresso no referido art. 110 do CTN²⁸⁴.

José Eduardo Soares de Melo, ao analisar o critério material da hipótese de incidência do imposto, também busca no Direito Privado a definição do conceito de serviço, ressaltando o caráter de direito de sobreposição (referido pelo autor como “superposição”) do Direito Tributário, a que nos referimos no Capítulo 2 do presente trabalho²⁸⁵:

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 (...).

Do exposto, é possível afirmar que a definição do conceito de “serviço de qualquer natureza” para fins de incidência do ISS deve ser buscada no âmbito do Direito Privado.

Desta feita, ao analisarmos o Direito Privado, verificamos que o Código Civil de 2002, em seus arts. 593 a 609, regula o contrato de prestação de serviços. Em seu art. 594, o referido Código dispõe que constitui prestação de serviços “toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial”.

Ademais, o Código também regula figuras contratuais típicas de prestação de serviços, quais sejam, a empreitada (art. 623), a comissão (art. 703), a agência e distribuição (art. 717), a corretagem (art. 722) e o transporte (art. 738).

Da leitura e análise dos referidos dispositivos legais, é possível verificar que o serviço possui natureza jurídica de trabalho, de uma obrigação de fazer, correspondente à conduta de prestar algo, físico ou intelectual, a que se comprometeu o prestador em troca de uma remuneração devida pelo tomador.

Essa verificação também é confirmada da análise de outros dispositivos dispersos no Código Civil que, ao fazerem referência ao termo “serviço”, se reportam a atividades de

²⁸⁴ HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 58.

²⁸⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos.** 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 37.

cunho físico ou intelectual, que visam produzir uma utilidade material ou imaterial em benefício de terceiro, pela contrapartida de uma remuneração.

São exemplos do disposto os serviços domésticos (art. 965, VII), os serviços de profissionais liberais (art. 206, § 5º, II) e os serviços agrícolas de cultura e colheita (964, V).

É mister salientar que as considerações apresentadas acima se aplicam integralmente às disposições contidas no antigo Código Civil de 1916, em vigor quando da promulgação da Constituição Federal de 1988. Em seus dispositivos também é possível identificar a compreensão de serviços como a atividade consubstanciada em um fazer, físico ou intelectual, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial em benefício de outrem, em troca de uma remuneração.

São exemplos dessas atividades as previstas, no Código já revogado, no art. 390 (serviços de magistério), no art. 178, § 6º, X (serviços médicos e farmacêuticos), no art. 1.330 (serviços advocatícios) e no art. 1.569 (serviços domésticos).

Nota-se, assim, que a alteração legislativa ocorrida no âmbito do Direito Civil com a edição do Código Civil de 2002 não acarretou mudança da definição de serviço estipulada pelo legislador infraconstitucional ao tempo da promulgação da Constituição Federal de 1988.

Como vimos, a alteração de norma constitucional fixadora de competência tributária por meio de legislação infraconstitucional é proibida, dada a rigidez de nosso sistema constitucional tributário. Tal mudança só pode ser veiculada por meio de emenda constitucional, nos termos do art. 60 da Constituição Federal de 1988 e, ainda assim, respeitados os limites contidos em seu § 4º, que veicula cláusulas pétreas.

Merece comentários a redação do Código Civil de 1916, que, utilizando o termo “locação”, regulou três modalidades contratuais: a locação das coisas, a locação de serviços e a locação de empreitada.

Tal terminologia, como asseverado por Sílvio de Salvo Venosa, foi utilizada no referido Código por simples amor à tradição romana. No Direito Romano, era natural que se denominasse locação tanto o contrato pelo qual era cedido o uso de uma coisa, como aquele em que era prometido um serviço, pois este dependia do trabalho escravo, que era propriedade de um senhor que o alugava a outrem, como quem hoje aluga um bem ou coisa²⁸⁶.

Fixada a premissa de que a definição de serviço deve ser buscada do Direito Privado, mais especificamente no Código Civil de 2002, cumpre discorrermos com maiores detalhes sobre a natureza da atividade de prestação de serviços disciplinada pelo referido Código.

²⁸⁶ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: contratos em espécie*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014, v. 3, p. 255.

Maria Helena Diniz define a natureza jurídica da atividade de prestar serviços como “uma obrigação de fazer, ou seja, a prestação de atividade lícita, não vedada pela lei e pelos bons costumes, oriunda da energia humana aproveitada por outrem, e que pode ser material ou imaterial”²⁸⁷.

Em um contrato de prestação de serviços, como esclarece a autora, o prestador se compromete a prestar certos serviços que o tomador se obriga a remunerar. Assim, a obrigação de fazer do prestador se contrapõe à obrigação de dar do tomador²⁸⁸.

Nesse ponto, cumpre tecer alguns comentários sobre a distinção entre as obrigações de fazer e as obrigações de dar, categorias gerais do Direito, amplamente estudadas pelos civilistas.

Para Aires Fernandino Barreto, a distinção entre dar e fazer como objeto de Direito é matéria simples. Segundo o autor, a obrigação de dar corresponde a vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de alguma coisa já existente. Já a obrigação de fazer impõe a execução, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente, constituindo, assim, num serviço a ser prestado pelo devedor²⁸⁹.

Pode-se afirmar, portanto, que as obrigações de dar objetivam a entrega de algo já existente a outrem e as obrigações de fazer visam executar, em favor de terceiro, algo que ainda não existe.

Ressalta-se, contudo, que a passagem da coisa, ou seja, o “dar”, não é característica própria da obrigação de dar, tendo em vista que a obrigação de fazer pode resultar em um dar alguma coisa. As obrigações se distinguem, não obstante, visto que o “dar” nas obrigações de fazer não se pode concretizar sem o prévio fazimento, que é o objeto do contrato, sendo a entrega da coisa feita mera consequência.

Esclarecedoras são as lições de Washington de Barros Monteiro acerca da diferenciação entre as obrigações de dar e de fazer²⁹⁰:

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, previamente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, se tem ele de

²⁸⁷ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil brasileiro**: teoria das obrigações contratuais e extracontratuais. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 3, p. 313.

²⁸⁸ *Ibidem*.

²⁸⁹ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 55.

²⁹⁰ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**: Direito das Obrigações, 1^a parte. São Paulo: Saraiva, 1967, p. 95. *Apud* BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit.*, p. 56.

realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer.

No mesmo sentido são as lições de Orlando Gomes²⁹¹:

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

Marcelo Caron Baptista também distingue os referidos tipos de obrigações, utilizando-se das nomenclaturas “prestaçāo de dar” e “prestaçāo de fazer”²⁹², nos seguintes termos: “Prestaçāo de dar ocorre quando a ação titularizada pelo devedor se destina à tradição de um bem. Prestaçāo de fazer é aquela que se opera pela ação pessoal do devedor, cuja relevância não está na tradição de bem, ainda que ela possa eventualmente ocorrer”²⁹³.

E Aires Fernandino Barreto sintetiza²⁹⁴: “Nas obrigações *ad dandum* ou *ad tradendum* consiste a prestação em entregar alguma coisa (dar), enquanto as *in faciendo* referente a ato ou serviço a cargo do devedor (prestador)”.

Dessa forma, é possível afirmar que a natureza jurídica das obrigações de fazer, que ensejam a incidência do ISS, se contrapõe à natureza jurídica das obrigações de dar, que ensejam, em regra, a incidência do ICMS, nos termos do art. 155, II, primeira parte, da Carta Magna, segundo o qual o ICMS incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias.

Com base nas considerações apresentadas até aqui e tendo em vista que o ISS, na configuração conferida pela Constituição Federal de 1988, pressupõe uma prestação de serviço de acordo com o conceito estabelecido na esfera do Direito Privado, é possível concluir que “serviço de qualquer natureza” é definido como uma atividade que ostenta a

²⁹¹ GOMES, Orlando. **Obrigações**. 19 ed. atualizada por Edivaldo Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 35.

²⁹² O autor critica a terminologia adotada pelo legislador e pela doutrina do Direito Privado ao se referirem a “obrigações de dar” e “obrigações de fazer”. Nesse sentido, afirma: “Tratando-se de comportamentos impostos pela incidência de normas jurídicas, entendemos que, tecnicamente, mais preciso é falar da ‘prestaçāo’, objeto da relação jurídica. A expressão ‘obrigação’ cabe, com maior coerência, para indicar o dever jurídico que norma impõe ao sujeito passivo ou, a depender do contexto em que utilizada, para referir à relação jurídica obrigacional como um todo. (...) Por essa razão, e em homenagem ao norte que aponta para a adoção de uma linguagem científica o menos imprecisa quanto possível, prestigiamos a referência às ‘prestaçāes’ de dar, de fazer e de não fazer, em substituição às ‘obrigações’ de mesmo conteúdo” (BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC n. 18/65 à LC n. 116/03**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 279).

²⁹³ *Ibidem*, p. 281.

²⁹⁴ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 57.

categoria de “obrigação de fazer”, compreendida como um esforço humano, físico ou intelectual, com conteúdo econômico, de produzir ou executar algo antes inexistente, representado por uma utilidade material ou imaterial, em benefício de terceiros.

Nesse sentido é a lição de Paulo de Barros Carvalho²⁹⁵:

A mais desse fator, é forçoso que a atividade realizada pelo prestador apresente-se sob a forma de “obrigação de fazer”. Eis aí outro elemento caracterizador da prestação de serviços. Só será possível a incidência do ISS se houver negócio jurídico mediante o qual uma das partes se obrigue a praticar certa atividade, de natureza física ou intelectual, recebendo, em troca, remuneração. Por outro ângulo, a incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo *até então inexistente*, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de algo que já existe.

Cumpre frisar que o “algo” ou a “coisa” feita pelo prestador de serviço podem configurar tanto um bem material ou corpóreo, como um bem imaterial ou incorpóreo, bastando, para que se configure um serviço de qualquer natureza, que tais bens sejam obtidos como fruto do esforço humano de determinada pessoa.

Nesse sentido, afirma Marcelo Caron Baptista²⁹⁶:

O tomador do serviço, quando o contrata, objetiva não a apropriação de um bem, mas o resultado do esforço e da capacidade, física ou intelectual, da outra parte, ainda que esse resultado se expresse, no mundo fenomênico, por meio de um bem material. Prestação de serviço, por isso, é prestação jurídica de fazer.

Ou seja, o resultado do serviço prestado pode ser tanto uma obra de arte desenvolvida por encomenda (bem material), como uma aula ministrada por um professor (bem imaterial). Nos dois casos, está-se diante de um “serviço de qualquer natureza” que pode se sujeitar ao ISS, caso haja previsão em lei do Município competente.

Frisa-se, ainda, que a ação pessoal do prestador de serviços não rejeita o emprego de bens materiais ou imateriais, mercadorias ou produtos industrializados, bem como de equipamentos. Pelo contrário, já que grande parte dos serviços requer o emprego dos referidos bens, sob pena de restar inviabilizada a prestação. Não obstante, o comportamento tributado pelo ISS é aquele em que o esforço pessoal do devedor se sobrepõe aos materiais e equipamentos aplicados²⁹⁷.

²⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 795.

²⁹⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC n. 18/65 à LC n. 116/03**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 282.

²⁹⁷ *Ibidem*, p. 282.

Nesse ponto, deve-se esclarecer que o serviço que pode se sujeitar ao ISS é o esforço humano em benefício de terceiros como fim do contrato de prestação de serviços e não as etapas ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do referido fim. Ou seja, as atividades intermediárias desenvolvidas pelo prestador para a consecução de um fazer não são, isoladamente, o objeto do imposto.

Tal ponto deve ser esclarecido tendo em vista que, muitas vezes, a complexidade dos fatos jurídicos torna difícil estabelecer contornos precisos que permitem separar, das prestações em geral, as figuras do “dar” e do “fazer” ou, ainda, de mais de um “fazer”, o que pode ocasionar dúvidas razoáveis acerca da incidência tributária sobre determinado fato.

Exemplificando a referida complexidade com um caso bem atual, resultado do desenvolvimento tecnológico, temos a circunstância de uma empresa dedicada à elaboração de nome e descrição de aplicativos disponibilizados em *app stores*, bem como palavras-chaves utilizadas para a busca desses aplicativos pelos usuários.

Tal elaboração é precedida da utilização de algoritmos, em plataforma tecnológica da empresa, que analisam todos os dados referentes às descrições e palavras-chaves constantes nas *app stores* para identificar aquelas com maior número de acessos e *downloads*, possibilitando, assim, a apresentação ao cliente de uma sugestão atraente para os usuários e que garanta maiores chances de *downloads* do aplicativo.

Nesse caso, indaga-se: deve-se tributar a etapa do processamento de dados que precede à elaboração pela empresa dos materiais de publicidade do aplicativo (nome, descrição, palavras-chaves) ou apenas a atividade intelectual de elaboração do material publicitário em si, que é feita com base no resultado do processamento de dados?

Tendo em vista que, no caso, o fim ou interesse do titular do aplicativo é o material publicitário que utilizará para o divulgar na *app store*, é só essa a atividade que poderá se sujeitar ao ISS. Ou seja, o que busca o tomador dos serviços, nesse caso, não é a atividade de processamento de dados necessária para a elaboração do material pelo prestador, mas o material publicitário em si.

Como bem elucida Marcelo Caron Baptista, deve-se partir do contrato ou acordo de vontades firmado entre as partes para se definir a natureza jurídica da obrigação (ou prestação, na nomenclatura utilizada pelo autor). E é da finalidade do contrato ou acordo que se extrai a natureza da obrigação, sendo necessário se definir um critério jurídico pelo qual seja possível

identificar o comportamento-fim pactuado e que, quando ocorrido, faz extinguir o dever jurídico do prestador²⁹⁸.

Assim, conhecida a finalidade precípua do contrato, seja ela uma obrigação de dar ou de fazer, torna-se possível identificar se os demais atos eventualmente praticados consistem em atividades-meio, ou seja, ações intermediárias necessárias para alcançar o fim específico do contrato, bem como identificar o regime tributário aplicável ao negócio jurídico.

Nesse sentido, assevera Aires Fernandino Barreto ao consignar que a prestação de serviço tributável é tão somente aquela que atinge o fim do contrato e não “as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias necessárias à obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como requisito ou condição do *facere*”²⁹⁹.

Com efeito, sempre que se conhecer o fim do contrato, isto é, a “prestação-fim”, se saberá que todos os demais atos relacionados ao comportamento do prestador são apenas “prestações-meio” da sua realização³⁰⁰.

Nessa perspectiva já se manifestou o STJ ao consignar³⁰¹:

Envolvendo a atividade, bens e serviços, a realidade econômica que interessa ao Direito Tributário impõe aferir o desígnio final pretendido pelo sujeito passivo tributário, distinguindo-se a atividade meio da atividade fim, esta última o substrato da hipótese de incidência.

Verifica-se, assim, que a tributação pelo ISS está condicionada à realização de um esforço humano enquanto “prestação-fim” do acordo celebrado entre as partes. Eventuais “prestações-meio”, de dar ou de fazer, necessárias para concluir a “prestação-fim”, indissociáveis do contratado e cujos custos agregam ao preço final do serviço, não são consideradas atividades autônomas para efeito de incidência do imposto.

Nesse sentido já se manifestou o STJ³⁰²:

Deveras, o ISS, na sua configuração constitucional, incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna *eclipsa ad substantia obligatio in faciendo*, inconfundível com a denominada obrigação de dar. 4. Desta sorte, o núcleo do critério material da regra matriz de incidência do ISS é a prestação de serviço, vale dizer: conduta humana consistente em desenvolver um esforço em

²⁹⁸ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS**: do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC n. 18/65 à LC n. 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 283.

²⁹⁹ BARRETO, Aires Fernandino. ISS: atividade-meio e serviço-fim. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 5, p. 82, fev. 1996.

³⁰⁰ BAPTISTA, Marcelo Caron. *Op. cit.*, p. 284.

³⁰¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 912.036/RS**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 6 set. 2007. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: *DJ*, 8 out. 2007.

³⁰² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 888.852/RS**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 4 nov. 2008. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: *DJ*, 1º dez. 2008.

favor de terceiro, visando a adimplir uma “obrigação de fazer” (o fim buscado pelo credor é o aproveitamento do serviço contratado). 5. É certo, portanto, que o alvo da tributação do ISS “é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. (...) Somente podem ser tomadas, para compreensão do ISS, as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado em cada item (...)”.

Ademais, cumpre ressaltar que o predicativo “de qualquer natureza” não permite a ampliação do conceito de serviços de qualquer natureza. Tal qualificadora apenas enfatiza que o campo de atuação do legislador municipal, limitado pelo conceito de serviço, pela competência dos Estados, pelos demais princípios constitucionais e pelas normas de imunidade, não encontrará outros limites. Deve ser “de qualquer natureza”, mas há de ter a natureza de serviço para fins de incidência do ISS. Caso contrário, ter-se-ia que admitir o emprego de uma contradição em termos: estariam sujeitos à incidência do ISS serviços de natureza diversa da de serviço. Ou seja, o predicativo terminaria por negar o conceito, o que de modo algum se revela razoável.

O entendimento a respeito da definição do conceito de “serviço de qualquer natureza” para fins de incidência do ISS apresentado até aqui é aquele que se convencionou chamar de conceito “jurídico” ou “civilista”, baseado na exaustividade e rigidez das esferas competenciais, que caracterizam nosso sistema constitucional tributário, bem como no caráter de sobreposição do Direito Tributário, temas abordados inicialmente no presente trabalho.

Em contraposição a esse conceito, formou-se uma corrente doutrinária que, com base em soluções encontradas em países da Europa e da América Latina que exigem o imposto sobre valor agregado (IVA)³⁰³, defende a aplicação de um conceito econômico de serviço, mais abrangente do que aquele contido no Código Civil de 2002. Trata-se da doutrina que defende o conceito que se convencionou chamar “econômico” ou “extrajurídico”.

Adotado por autores como Bernardo Ribeiro de Moraes e Sergio Pinto Martins, tal entendimento pauta-se no campo da economia e sustenta que o conceito de “serviços de qualquer natureza”, no âmbito constitucional, é residual, isto é, abarca tudo aquilo que não seja incluído como bem material, objeto de obrigações mercantis, sujeitas ao ICMS.

Nesse sentido, o conceito constitucional de serviços para fins de incidência do ISS comportaria uma interpretação mais ampla, respaldada na economia, buscando fundamento na

³⁰³ WALD, Arnoldo. Aspectos tributários do contrato de arrendamento mercantil (*leasing*). In: TORRES, Héleno Taveira (coord.). **Tributação nos mercados financeiro e de capitais e na Previdência Privada**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 219.

dicotomia existente entre bens (materiais ou corpóreos) e serviços (imateriais ou incorpóreos) resultantes da atividade econômica.

Nesse ponto, cumpre mencionar que o IVA é modalidade de imposto sobre consumo fruto do trabalho do Comitê Fiscal e Financeiro, presidido por Fritz Neumark, cujas conclusões foram acolhidas na Primeira e Segunda Diretrizes emitidas pelo Conselho da Comunidade Econômica Europeia (CEE), em 11 de abril de 1967³⁰⁴. As características básicas do IVA estão delineadas na Primeira Diretriz e podem ser resumidas da seguinte forma: é imposto incidente sobre consumo de bens e serviços, multifásico, não cumulativo, cuja base de cálculo é o respectivo preço dos bens e serviços³⁰⁵.

O IVA caracteriza-se por incidir sobre uma base ampla de transações, sendo a maioria das operações com bens e prestações de serviços tributada por essa modalidade de imposto. Dada a amplitude da base de incidência do imposto, a distinção entre bens e serviços, para fins de IVA, não é relevante, uma vez que o imposto incide sobre ambos.

Para fins de incidência do IVA, no sistema europeu, a Primeira Diretiva (bem como as leis nacionais nela baseadas) definiu “prestação de serviço” como toda operação onerosa que não seja transmissão de bens. Já a transmissão de bens é considerada como a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.

Verifica-se, assim, que a definição do conceito de “prestação de serviços” estabelecida pela legislação do IVA é residual e ampla, ou seja, abrange toda operação que não configure transmissão de bens corpóreos³⁰⁶.

Nota-se que a técnica utilizada pela referida Diretiva dispensou o legislador, e também o intérprete, da tarefa de definir de forma positiva o que é uma prestação de serviços tributável pelo imposto. É suficiente que uma operação onerosa não tenha por objeto uma transmissão de bens para que seja definida como prestação de serviços. Tal técnica também implica a desnecessidade de se especificar o tipo de serviço que é objeto da incidência do IVA.

Inspirado na técnica utilizada pelo legislador do IVA, Bernardo Ribeiro de Moraes sustenta que o ISS não incide sobre a prestação de serviços, mas sobre “serviços de qualquer natureza”. O autor diferencia a prestação de serviços – contrato típico de Direito Civil – do

³⁰⁴ MIGUEL, Luciano Garcia. Valor agregado. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/293/edicao-1/valor-agregado>. Acesso em: 14 dez. 2019.

³⁰⁵ COSTA, Alcides Jorge. *Apud* MIGUEL, Luciano Garcia. *Op. cit.*

³⁰⁶ BASTO, José Xavier de. *Apud* MIGUEL, Luciano Garcia. *Op. cit.*

conceito de serviço, radicado na Ciência Econômica, pelo qual ocorre a produção de uma atividade humana voltada à satisfação de uma necessidade, a qual não se apresenta sob a forma de bem material, acrescentado que os serviços tributáveis pelo ISS são os de qualquer natureza, ou seja, qualquer forma ou espécie de venda de serviço, entendido como bem imaterial³⁰⁷.

Para o autor, “serviços de qualquer natureza” seriam todas as atividades que não constituam circulação de mercadorias, isto é, bens corpóreos ou materiais. O objeto do ISS englobaria, assim, não só o simples fornecimento de trabalho, como também a locação de bens móveis e imóveis e a cessão de direitos.

Vale transcrever as lições do autor a respeito do tema³⁰⁸:

7. O conceito de “serviço”, como o de mercadoria ou de produto, é eminentemente econômico. A Economia classifica os bens susceptíveis de utilidade econômica em duas classes distintas, a saber: bens materiais, ou corpóreos, que têm extensão corpórea no espaço, como o produto, a mercadoria; bens imateriais, ou incorpóreos, que carecem de extensão corpórea, como serviço. Estes últimos podem abranger o ‘fornecimento de trabalho’ a terceiros, *v. g.*, de advocacia, de médico, de datilografia, de cabeleireiro etc.; a “locação de bens móveis”, como a locação de máquinas, de veículos, etc.; e a cessão de direitos, *v. g.*, serviços de venda de bilhetes de loteria, serviços de diversões públicas etc.

Para a Economia, o conceito de serviço se opõe ao de bem material ou corpóreo, abrangendo quaisquer outras atividades que não constituam bens corpóreos na etapa de circulação econômica.

8. No Brasil, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza tem por objeto a prestação, por empresa ou profissional autônomo, de serviços, tomado este vocábulo no seu sentido econômico. A Emenda Constitucional n. 18, de 1965, classificou o imposto municipal na categoria dos impostos sobre a “produção e a circulação”, mais propriamente, sobre circulação. O ISSQN grava a prestação de serviços, assim considerada a operação habitual, de uma pessoa para com a outra, de venda de bens imateriais com ou sem fornecimento de materiais.

As atividades oneradas pelo imposto são representadas como de venda de bens imateriais (fornecimento de trabalho a terceiros, locação de bens móveis e cessão de direitos).

No mesmo sentido é o entendimento de Sergio Pinto Martins. Em capítulo específico sobre o tema, o autor inicia seu posicionamento esclarecendo que o sistema tributário nacional anterior à edição da Emenda Constitucional n. 18/1965 adotava uma nomenclatura jurídica para a discriminação dos impostos, sem qualquer ligação com o seu conteúdo econômico³⁰⁹.

Assim, o imposto de indústrias e profissões, por exemplo, estava na competência dos Municípios, porém sem indicação constitucional do seu conteúdo econômico, isto é, não se

³⁰⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 82-83.

³⁰⁸ *Idem*. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. Belém: CEU, 1997, p. 287 e 288.

³⁰⁹ MARTINS, Sergio Pinto. **Imposto Sobre Serviços – ISS**. São Paulo: Atlas, 1992, p. 24.

sabia, pelos termos constitucionais, se o imposto onerava a produção ou a circulação. Tal definição era dada posteriormente, com a edição da lei ordinária municipal.

Essa estrutura acarretava tributação cumulativa e a tributação de um mesmo fato por vários tributos³¹⁰. Em consequência desses efeitos nocivos, assevera o autor que, com a edição da Emenda Constitucional n. 18/1965, os diversos impostos do sistema anterior, de naturezas idênticas, foram consolidados em figuras unitárias, definidas por via de referência às suas bases ou essências econômicas. Com efeito, a nomenclatura dos impostos do sistema tributário nacional deixou de ser jurídica (denominação jurídica) e passou a ser econômica (denominação econômica)³¹¹.

Com efeito, ainda de acordo com o autor, a EC n. 18/1965 agrupou todos os impostos componentes do sistema tributário anterior em quatro grupos ou categorias econômicas: impostos sobre o comércio exterior; impostos sobre o patrimônio e renda; impostos sobre a produção e a circulação; impostos especiais. O ISS ficou previsto no grupo dos impostos sobre a produção e a circulação, com uma nomenclatura econômica de “imposto sobre serviços de qualquer natureza”, mantida pela EC n. 1/69 e pela atual Constituição Federal de 1988. Assim, o objeto econômico do imposto, campo sobre o qual ele incide, seriam os serviços³¹².

Com base em tais premissas, Sergio Pinto Martins sustenta que a expressão “serviços de qualquer natureza” é uma denominação de imposto, com sentido essencialmente econômico. Dessa maneira, afirma que o conceito de serviço deve ser buscado no campo da economia³¹³.

Rechaçando a corrente doutrinária que defende o conceito “civilista”, o autor sustenta que “serviço” não é um conceito jurídico já estabelecido em outro ramo do Direito, mas de noção econômica, que o Direito Tributário adotou para constituir um dos elementos do imposto”³¹⁴.

Sustenta que a disciplina constitucional do ISS importa em classificá-lo como um imposto sobre a circulação econômica de serviços de qualquer natureza, ou seja, um imposto que onera a prestação de serviços, de bens imateriais, na etapa da circulação econômica³¹⁵.

³¹⁰ O autor cita que o imposto sobre indústrias e profissões tinha como base de cálculo o “movimento econômico”, sendo uma forma de duplicação do imposto federal sobre a renda, ou até mesmo de espécie de “adicional” do imposto estadual de vendas e consignações (MARTINS, Sergio Pinto. **Imposto Sobre Serviços – ISS**. São Paulo: Atlas, 1992, p. 24).

³¹¹ *Ibidem*.

³¹² *Ibidem*, p. 25.

³¹³ *Ibidem*, p. 26.

³¹⁴ *Ibidem*.

³¹⁵ *Ibidem*.

Em resumo, para Sergio Pinto Martins: serviço é um bem imaterial na etapa da circulação econômica; prestação de serviços é a operação pela qual uma pessoa, em troca do pagamento de um preço, realiza em favor de outra a transmissão de um bem imaterial; e prestar serviços é vender bem imaterial, que pode consistir no fornecimento de trabalho, na locação de bens móveis ou na cessão de direitos³¹⁶.

Cumpre mencionar a crítica de Misabel Abreu Machado Derzi à adoção do conceito “econômico” ou “extrajurídico” de serviços de qualquer natureza inspirado na disciplina do IVA³¹⁷:

Não se deve buscar o conceito de prestação de serviços na Comunidade Europeia ou na América Latina, países que trabalham com um imposto sobre valor agregado amplíssimo. Essas ordens jurídicas assim o fazem porque não há impedimento em suas constituições. Ao contrário, estão sob a autoridade de diretivas que traçam as bases abrangentes do IVA, tendente a alcançar, ao lado das operações de circulação de mercadorias, as prestações de serviços em sentido latíssimo, como criação de qualquer disponibilidade ou utilidade para outrem (locações, garantias). Não têm tais países de contrapor IOF a ISS, delimitando-lhes cuidadosamente os lindes, como é o caso brasileiro. (...) Discordamos daqueles que, comentando o modelo brasileiro e a nossa Constituição, dispensam a ideia de trabalho – aplicação de um esforço humano – como requisito essencial da noção de serviço, tal como está classicamente compreendido e disciplinado no Código Civil Brasileiro, para acolher entre nós noção econômica de legislações estranhas.

Verifica-se, assim, que, para a corrente defensora do conceito “econômico” ou “extrajurídico” de serviço de qualquer natureza, este seria qualquer bem imaterial ou incorpóreo, conforme a classificação lastreada no campo da economia, bem como na legislação do IVA. Os bens imateriais seriam aqueles não corporificados, ou seja, que não têm existência física ou extensão corpórea, que não se pode ver ou tocar, como o direito de marca, o direito autoral, o trabalho, o direito de usar e de usufruir um bem móvel, etc.

Discordamos, *data venia*, do entendimento dos referidos autores que sustentam o conceito “econômico” ou “extrajurídico” de “serviço” objeto da incidência do ISS. Como vimos, o serviço tributável pelo ISS pode resultar na entrega de um bem material, sem que se descharacterize sua natureza jurídica de serviço. Serviço é um esforço de pessoas tendente a produzir uma utilidade, seja ela material ou imaterial.

É o caso, já mencionado, do artista que desenvolve uma obra de arte por encomenda ou, ainda, o caso da execução de uma obra de construção civil, ambas prestações de serviços resultantes em bens materiais, mas que nem por isso são objeto do ICMS.

³¹⁶ MARTINS, Sergio Pinto. **Imposto Sobre Serviços – ISS**. São Paulo: Atlas, 1992, p. 37.

³¹⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 491-492.

Aires Fernandino Barreto também é crítico da doutrina que entende que o conceito de serviço, para fins de incidência do ISS, é econômico. Para o autor, as incongruências desse conceito “são reflexos da importação das soluções vigorantes no Mercado Comum Europeu, que, por óbvio, em nada atinam com o nosso sistema constitucional-tributário”³¹⁸. Nesse sentido, o autor afirma³¹⁹:

Há autores que asseveram que o ICMS é um imposto que grava a “circulação de bens materiais”, e que o ISS é um imposto que incide sobre a “circulação de bens imateriais”. Todavia, ninguém, em sã consciência, concluirá, se o resultado for uma “obra”, que se tem operação mercantil e incidência de ICMS, ou que não se tem serviço porque o resultado é um bem corpóreo, um bem material. (...) Não se pode estremar o ISS do ICMS sob o fundamento de que o ICM incide sobre a “circulação de bens materiais”, e o ISS incide sobre a circulação de bens imateriais” porque isso não é verdadeiro nem à luz da Constituição, nem à luz dos fatos. (...) O ser bem material ou imaterial é irrelevante para a estremação desses impostos. O resultado pode ser um bem material, como é o caso de uma obra de construção civil, ou a voz do cantor, que é um bem imaterial. Em ambas as hipóteses cabe ISS. A dicotomia proposta por essa doutrina, portanto, é equivocada.

De fato, dadas as características e peculiaridades do nosso sistema constitucional, que discrimina e reparte a tributação de serviços entre a União, os Estados e os Municípios, entendemos ser indevida a utilização de referências de sistemas tributários estrangeiros para fins de delimitação de competência tributária dos Municípios.

De todo o exposto, entendemos que o ISS, previsto no art. 156, III, da Carta Magna, incide sobre a prestação de “serviços de qualquer natureza”, cuja definição é extraída do conceito prévio estabelecido pelo Direito Privado, incorporado pela Constituição Federal de 1988, diante da ausência de enunciado constitucional específico contendo uma definição própria para a referida expressão.

Como vimos, o Poder Constituinte, ao repartir competências tributárias, utilizou conceitos preexistentes, na legislação infraconstitucional, os quais foram naturalmente incorporados à Constituição Federal de 1988. Tal entendimento não está exclusivamente fundamentado no art. 110 do CTN e não acarreta qualquer subversão do postulado da primazia da Constituição. Representa a aceitação da intertextualidade que condiciona o trabalho do legislador.

Ademais, admitir-se que um conceito preexistente, originado da legislação infraconstitucional, tenha sido incorporado pelo legislador constituinte não deve acarretar qualquer surpresa para o intérprete. Pelo contrário, é quase que uma obviedade o fato de que a

³¹⁸ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 175.

³¹⁹ *Ibidem*, p. 89.

Constituição Federal de 1988 foi erigida sob conceitos vigentes, amparados por critérios de uso correntes à época de sua edição. Do contrário, teria que se admiti-la semanticamente vazia. E isso sim implicaria subversão do primado da hierarquia da Constituição Federal de 1988.

O entendimento sustentado privilegia a supremacia da Carta Magna, a segurança jurídica e a unidade do ordenamento jurídico.

Com efeito, não concordamos com a corrente doutrinária que defende que o conceito de serviço de qualquer natureza é residual e abarca toda e qualquer atividade que implique uma utilidade imaterial. O emprego de um conceito residual para a fixação de competência tributária do ISS esvazia a competência residual da União.

Tal competência foi outorgada à União exatamente diante a ciência por parte do Poder Constituinte da possibilidade do surgimento de novas tecnologias ou mesmo da ciência de que, à época do advento da Constituição Federal de 1988, outros fatos representativos de capacidade contributiva escapavam às materialidades por ela empregadas.

Assim, concluímos que o conceito constitucional de “serviço de qualquer natureza”, objeto da incidência do ISS, é definido como uma obrigação de fazer, um esforço físico ou intelectual, de elaborar algo antes inexistente em proveito de terceiros, com conteúdo econômico, sob regime de Direito Privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial ao tomador dos serviços, não abrangido na competência dos Estados e do Distrito Federal.

5.4 Incompatibilidade de algumas atividades elencadas na lista de serviços da Lei Complementar n. 116/2003 com o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza

A seguir, teceremos algumas considerações sobre a incompatibilidade de duas das atividades elencadas na lista de serviços da LC n. 116/2003 com o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, uma delas introduzida pela LC n. 157/2016.

Como vimos, o conceito constitucional de “serviço de qualquer natureza”, objeto da incidência do ISS, é definido como uma obrigação de fazer, um esforço físico ou intelectual, de elaborar algo antes inexistente em proveito de terceiros, com conteúdo econômico, sob regime de Direito Privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial para o tomador dos serviços, não abrangida na competência dos Estados e do Distrito Federal.

Cumpre ressaltar que a ausência de menção a alguma das atividades elencadas na LC n. 116/2003 não significa que entendemos que se enquadram na definição do referido conceito, mas apenas que não as selecionamos para serem objeto de análise.

5.4.1 O licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação

A atividade de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação está prevista no subitem 1.05 da lista anexa à LC n. 116/2003. Para se compreender adequadamente a atividade descrita nesse subitem é necessário tecer algumas considerações a respeito do conceito e da natureza jurídica dos programas de computação (*softwares*), bem como da forma de sua exploração econômica para, depois, concluirmos sobre a incidência tributária da atividade.

A tributação das operações que envolvem *software* sempre foi tema muito discutido na doutrina e na jurisprudência brasileiras. Isso porque o conceito de *software* é complexo, envolvendo, tradicionalmente, dois conteúdos: i) o conteúdo intangível, que envolve o código-fonte e funcionalidade do *software*; e ii) o *corpus mechanicum*, ou seja, o suporte físico no qual encontra-se o conteúdo intangível do *software*.

A grande discussão doutrinária e jurisprudencial acerca da competência para tributar tais operações se origina da complexidade em se definir a natureza jurídica da exploração econômica do *software*: se corresponde a uma circulação de mercadoria, tributável pelo ICMS, a uma prestação de serviços, tributável pelo ISS, ou a uma atividade diferente das duas, não tributável nem pelo ICMS nem pelo ISS.

5.4.1.1 Natureza e proteção jurídica do *software*

A proteção da propriedade intelectual dos *softwares* e sua comercialização foi disciplinada no Brasil pela primeira vez por meio da Lei n. 7.646, de 19 de dezembro de 1987, que aplicava ao *software* o regime de proteção de direitos autorais. A mencionada lei foi revogada pela Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, conhecida como a lei do *software*, atualmente vigente para dispor sobre a proteção da propriedade intelectual dos programas de computador e sua comercialização no Brasil.

De acordo com o art. 1º da lei do *software*, 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.

O art. 2º da mencionada lei determina que o regime de proteção à propriedade intelectual do programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no Brasil.

Ao *software* foi, portanto, conferida a disciplina jurídica de obra intelectual protegida pelos direitos autorais. Nesse sentido, dispõe o art. 7º, XII, da Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, conhecida como Lei dos Direitos Autorais:

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:
 (...)
 XII – os programas de computador.

Assim, é possível definir *software* como um “conjunto de comandos, vertidos em linguagem codificada, que, uma vez dados ao computador³²⁰, possibilitam que esta máquina funcione e, assim, possa processar informações e realizar tarefas”³²¹.

O *software* é, portanto, um bem imaterial (de existência abstrata, incorpórea), fruto do trabalho intelectual de pessoas altamente especializadas, ou seja, da criação da inteligência humana³²², protegido pelo regime jurídico de direito autoral.

Por não ter existência material, o *software* necessita, para operar, em regra, de um suporte físico, também conhecido como *corpus mechanicum*, correspondente à base corpórea que o contém e permite sua utilização e lhe confere existência física (disquete, CD, fita magnética etc.). Tal base corresponde a um instrumento necessário para a apreensão e divulgação do programa, permitindo sua disponibilização a terceiros, sem afastar sua natureza de bem incorpóreo, intangível, protegido pelo regime jurídico de direito autoral.

Ressalta-se que o *software* não se confunde com seu suporte físico, havendo uma mera relação acessória entre eles. Tal relação resta inconteste com o atual estágio de desenvolvimento tecnológico mundial, em que a grande maioria dos *softwares* é disponibilizada pela internet, por meio ou não de *download*, reforçando a ideia de que o

³²⁰ A expressão “computador” alude a todos os aparelhos que, para funcionar, necessitam de um *software*, como o elevador, uma central telefônica, um celular, um *tablet* etc.

³²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 175.

³²² *Ibidem*.

software não está vinculado a um *corpus mechanicum* específico, podendo, assim, ser considerado como um bem intangível e digital.

5.4.1.2 Exploração econômica do *software* – contratos de licença

Como vimos, o *software* corresponde a um bem imaterial protegido pelo regime jurídico do direito autoral, conforme disciplina da Lei do *Software* e da Lei dos Direitos Autorais. Assim, o titular de *software*, detentor dos direitos autorais, que abrangem as faculdades patrimoniais de usar, gozar e dispor do bem incorpóreo, pode explorá-lo economicamente, desde que observada a disciplina apresentada nas leis supracitadas.

A lei do *software* prevê no *caput* de seu art. 9º que o uso dos *softwares* no Brasil será objeto de contrato de licença, *in verbis*: “Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença”.

Por meio do contrato de licença, uma das partes transfere à outra, gratuita ou onerosamente, o direito de uso do *software* do qual é titular. Ou seja, permite-se que terceiro use licitamente o bem incorpóreo, observados os termos do contrato.

Cumpre ressaltar que o contrato de licença de uso de *software* não transfere a titularidade jurídica dos direitos autorais do *software*, ou seja, o licenciado ou sublicenciado não adquirem a propriedade do *software*, mas apenas o direito de utilizá-lo.

No contrato de licença de uso o proprietário do *software* (titular do direito autoral) concede a outra pessoa o direito de usar o bem imaterial, exclusivamente ou não, a título oneroso ou gratuito. Inexiste transferência, em favor do licenciado, da titularidade de quaisquer dos direitos patrimoniais que permanecem sob a propriedade do licenciador, o qual, inclusive, pode licenciar o uso a outros interessados. Ou seja, o licenciado não adquire a propriedade da coisa licenciada, mas tão somente o direito ao seu uso³²³.

A transferência de titularidade de direitos autorais de *software* dá-se por meio do contrato de cessão. Neste, ocorre a transferência, em caráter exclusivo e permanente, de parcela ou de todos os direitos patrimoniais do autor em favor do cessionário.

No contrato de cessão total opera-se a substituição subjetiva de tais direitos, transmitindo-se a outrem a propriedade do bem incorpóreo e, consequentemente, todos os direitos patrimoniais que lhe são subjacentes, inclusive com a transferência do código-fonte, que garante ao novo titular a possibilidade de alterar o programa, reproduzi-lo, licenciá-lo a terceiros, sem qualquer necessidade de autorização por parte do antigo titular.

³²³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 587.

Os contratos de cessão total são geralmente firmados entre indústrias de máquinas em geral e empresas que desenvolvem os *softwares* para serem acoplados em máquinas específicas. Nesses casos, o desenvolvedor do *software* não tem interesse em manter o controle patrimonial de um programa utilizado exclusivamente em determinado dispositivo eletrônico, permitindo que os fabricantes das máquinas as comercializem livremente com o *software* acoplado.

5.4.1.3 Incompatibilidade da atividade de licenciamento de uso de programas de computador com o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza tributáveis pelo ISS

Do exposto, verifica-se que na relação jurídica de uso de *software* o licenciador cede ao licenciado o direito, de que é titular, de usar a referida propriedade intelectual, mediante remuneração ou não. Nessa operação, o licenciador entrega o bem imaterial ao interessado, para que possa usá-lo exclusivamente ou não, a título oneroso ou gratuito.

Não há, assim, esforço físico ou intelectual do cedente que possa caracterizar uma prestação de serviço. Há uma verdadeira cessão de direito, da espécie licença de uso, cuja natureza é típica de uma obrigação de dar³²⁴.

Ademais, tratando-se os direitos autorais de bens móveis, conforme estabelecido pelo art. 3º da Lei n. 9.610/1998, a atividade se assemelha à locação de bens móveis, inapta a ser alcançada pelo ISS, na forma da já referida Súmula Vinculante n. 31.

Com efeito, sendo a cessão de direito de uso de programas de computação um negócio jurídico que caracteriza uma obrigação de dar, é possível concluir que a atividade não se enquadra na definição do conceito de serviço de qualquer natureza defendida no presente trabalho. Isto é, não configura uma obrigação de fazer, um esforço físico ou intelectual, de elaborar algo antes inexistente em proveito de terceiros, com conteúdo econômico, sob regime de Direito Privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial para o tomador dos serviços.

Nesse sentido, alerta Aires Fernandino Barreto³²⁵:

Arrolar como “serviço” simples cessões de direito importa ostensiva inconstitucionalidade. (...) A lista veiculada pela Lei Complementar 116/2003 incorreu no erro palmar de pretender incida ISS sobre a cessão de direitos, da

³²⁴ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 225.

³²⁵ *Ibidem*, p. 231.

espécie licença de uso, que não é serviço (cf. subitem 1.05). Dispôs de modo contrário à Carta Magna, incorrendo em flagrante inconstitucionalidade.

Ressalta-se que não estamos tratando da atividade de elaboração de um *software* por encomenda de determinado usuário, essa sim correspondente a um esforço físico ou intelectual, de elaborar algo antes inexistente em proveito de terceiros. Trata-se de atividade distinta do licenciamento de uso de *software* já previamente elaborado e pronto para ser disponibilizado a terceiros, em troca de uma remuneração. Tal atividade está, inclusive, prevista em item específico da lista anexa à LC n. 116/2003: “1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo *tablets*, *smartphones* e congêneres”.

Logo, entendemos que não há como subsumir o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, elencado no subitem 1.05 da lista anexa à LC n. 116/2003, no conceito de serviço de qualquer natureza tributável pelo ISS. Assim, entendemos que a atividade é objeto da competência residual da União, prevista no art. 154, I, da Constituição Federal de 1988, e não da competência dos Municípios prevista no art. 156, III, da Carta Magna³²⁶.

Cumpre mencionar que a incidência do ISS sobre a atividade de licenciamento ou cessão de direito de uso de *software* foi considerada como tema de repercussão geral pelo STF em setembro de 2012 e encontra-se pendente de julgamento desde então³²⁷.

5.4.2 A disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet

A atividade de disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet foi inserida no subitem 1.09 da lista anexa à LC n. 116/2003 pela LC n. 157/2016.

³²⁶ Ressalta-se que atualmente há grande discussão doutrinária e jurisprudencial a respeito da possibilidade de exigência do ICMS sobre o licenciamento de uso de *software* padronizado (aquele não elaborado por encomenda do licenciado), ainda que não seja acompanhado de suporte físico (disponibilizado por *download* ou *streaming*). De forma bem sucinta, para a corrente que entende ser possível a incidência do imposto, o *software* padronizado corresponderia a uma mercadoria virtual (sem existência física), sendo a sua “circulação” objeto de incidência do imposto. Já a corrente que entende que o ICMS não é devido sustenta que na atividade de licenciamento de uso do *software* não há circulação jurídica de bens, visto que inexiste transmissão de propriedade ou titularidade do *software*, mas apenas a cessão do seu uso. É esse o entendimento que adotamos, razão pela qual sustentamos que o licenciamento de uso de *software* está sujeito à competência residual da União.

³²⁷ RE n. 688.223/PR. No caso, se analisa a incidência do ISS sobre o licenciamento de *softwares* personalizados ou sob encomenda.

Esse dispositivo objetiva alcançar as plataformas *on-line* que, por meio de pagamento mensal, permitem ao usuário acessar conteúdos de vídeo e som no próprio aplicativo da plataforma. São exemplos as plataformas da *Netflix*, *Amazon Prime Video*, *Spotify*, entre outros. Trata-se de modelo de negócios relativamente recente, correspondente às atividades de *streaming* de músicas e vídeos, que substituem os tradicionais meios de acesso a tais conteúdos, como rádios e CDs.

Cumpre esclarecer que a tecnologia de *streaming* corresponde, basicamente, a um *download* de dados que não são armazenados permanentemente no equipamento (computador, *notebook*, *tablet*, celular) do usuário.

Trata-se de técnica que envia os dados de forma comprimida pela rede, disponibilizando-os imediatamente aos usuários e excluindo-os logo depois de reproduzidos³²⁸. É, portanto, a transmissão de dados, para disponibilização de conteúdo audiovisual sem a necessidade de fazer *download*.

Assim como no caso de cessão de direitos de uso de programas de computador, a atividade envolve a cessão de bens imateriais (filmes, músicas, textos e imagens) protegidos por direito autoral, nos termos do art. 7º da Lei n. 9.610/1998.

Como vimos, os bens protegidos por direitos autorais se sujeitam ao contrato de licença³²⁹, por meio do qual o titular do direito cede a terceiro o direito de usar a referida propriedade, sem que haja transferência de sua titularidade.

Ademais, nesse caso do subitem 1.09 da lista anexa à LC n. 116/2003, não se cogita a hipótese de filmes, músicas, textos e imagens “por encomenda”, isto é, elaborados conforme as especificações do cliente, mas de mera disponibilização desses conteúdos produzidos para a exploração econômica geral.

Se adotarmos o conceito “econômico” ou “extrajurídico” de serviços de qualquer natureza, segundo o qual os serviços tributáveis pelo ISS são quaisquer bens imateriais, chegamos à conclusão de que a atividade elencada no subitem 1.09 da lista anexa à LC n. 116/2003 é serviço tributável, por configurar exatamente a disponibilização de bens imateriais.

No entanto, adotando-se o conceito “jurídico” ou “civilista” de serviços de qualquer natureza, definindo-os como obrigações de fazer, de elaborar algo antes inexistente em proveito de terceiros, com conteúdo econômico, sob regime de Direito Privado, em caráter

³²⁸ Definição de *streaming media*. Disponível em: <https://whatis.techtarget.com/search/query?q=streaming+media>. Acesso em: 2 nov. 2019.

³²⁹ No caso de obras intelectuais que não configurem softwares a previsão do contrato de licença se encontra no art. 49 da Lei n. 9.610/1998.

negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial para o tomador dos serviços, concluímos que a atividade elencada no subitem 1.09 da lista anexa à LC n. 116/2003 não pode ser objeto do imposto.

Isso porque, como visto ao tratarmos do licenciamento ou cessão de direito de uso de *software*, a licença de bens imateriais, protegidos pelo direito autoral, configura obrigação de dar e não uma obrigação de fazer. Ademais, como mencionado, tratando-se os direitos autorais de bens móveis, conforme estabelecido pelo art. 3º da Lei n. 9.610/1998, a atividade se assemelha à locação de bens móveis, inapta a ser alcançada pelo ISS, na forma da Súmula Vinculante n. 31.

Afasta-se, da mesma forma, a possibilidade de incidência do ICMS sobre a atividade, visto que, ainda que os direitos autorais configurem bens móveis, não são, nesse caso, objeto de operações de compra e venda, mas à cessão ou licença de uso.

Em suma, a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, texto e imagem configura licença temporária de uso de bens imateriais sujeitos à proteção do direito autoral.

Assim, entendemos que a atividade é objeto da competência residual da União, prevista no art. 154, I, da Constituição Federal de 1988, e não da competência dos Municípios prevista no art. 156, III, da Carta Magna.

6. O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E AS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A seguir, analisaremos os principais precedentes do STF que, ao examinar a incidência do ISS sobre algumas atividades elencadas na lista de serviços, tanto do Decreto-lei n. 406/68, como da LC n. 116/2003, trataram do tema ora em exame.

6.1 ISS sobre a locação de bens móveis – Recurso Extraordinário n. 112.947/SP e n. 116.121/SP

O Recurso Extraordinário n. 112.947/SP, julgado em 19 de junho de 1987 pela Segunda Turma do STF, e o Recurso Extraordinário n. 116.121/SP, julgado em 11 de outubro de 2000 pelo Pleno da Corte, representam algumas das primeiras orientações apresentadas pelo STF acerca do que se considera serviço tributável para fins de incidência do ISS. Como se verificará do discorrido abaixo, os dois recursos trazem orientações distintas e opostas.

No julgamento RE n. 112.947/SP, durante a vigência da Constituição Federal de 1967 e do Decreto-lei n. 406/68, a Corte analisou recurso de empresa que visava reformar a decisão da Quarta Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil que, por votação unânime, manteve a cobrança de ISS sobre a atividade de locação de bens móveis, correspondentes a guindastes, confirmando a sentença de primeiro grau.

Por unanimidade, o recurso, de relatoria do Ministro Carlos Madeira, não foi conhecido. Em seu voto, o Ministro afastou a conceituação civilista do contrato de locação de bens móveis, sob o argumento de que, para fins de incidência tributária, não haveria “recepção plena de um conceito de direito privado, nem da regulação pertinente a esse direito, pois a referência a ele é feita, em direito tributário, *utilitatis causa*” (grifos do original).

Assim, ainda de acordo com o referido voto, os institutos jurídicos teriam tratamento diverso em se tratando de análise com fundamento em uma ou outra disciplina do Direito, levando em consideração o objetivo que se tem ao utilizá-los.

Com efeito, para exemplificar seu argumento, o Ministro afirmou que, quando o Direito Civil regula a compra e venda, ele tem em vista os efeitos da relação jurídica e as condições de validade necessárias para a sua constituição. Já o direito tributário, ao regular o mesmo instituto, tem o objetivo de encontrar um índice de capacidade econômica ou de capacidade contributiva, considerando a operação como um fato econômico, despido do que se chamou de todo “formalismo” e “aparências”.

Assim, conforme o voto do referido Ministro, em um contrato de locação de bens, para fins de incidência do ISS, o que prevaleceria não seria apenas o uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de serviços. Tal utilização corresponderia ao fato imponível do imposto.

De exposto, verifica-se que, no RE n. 112.947/SP, o STF, baseando-se na premissa de que para a identificação do fato jurídico tributário do ISS o que importa é o destino da coisa locada, decidiu pela incidência do ISS na locação de guindastes, pois, uma vez voltados à prestação de um serviço, manifestar-se-ia atividade com consistência econômica, de modo a tornar-se índice de capacidade econômica ou contributiva do imposto.

Na oportunidade, a Corte, adotando uma interpretação econômica dos fatos, decidiu que se deveria levar 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 contrato de locação”, segundo o Código Civil.

Data venia, discordamos desse entendimento adotado pelo Tribunal para decidir pela incidência do ISS na atividade de locação de bens móveis, tendo em vista que o fato que deve ser considerado para fins de incidência do imposto é aquele realizado pelo locador dos bens, o potencial sujeito ativo do imposto, e não pelo locatário.

Assim, no caso da locação de guindastes é essa a atividade que deve ser considerada para fins de análise da incidência ou não do ISS e não a atividade que é desempenhada pelo locador dos guindastes. Ou seja, da perspectiva do locador, o destino da coisa locada, se para a prestação de serviço ou qualquer outra atividade, é irrelevante para fins de identificação do fato jurídico tributário do ISS.

Ademais, a mera manifestação de capacidade econômica em determinada atividade não é suficiente para ensejar a incidência de tributos, devendo tal atividade se enquadrar como fato imponível do tributo descrito na lei da pessoa política competente para exigí-lo, conforme discriminado pela Carta Magna.

Nesse sentido, ressalta-se que a desconsideração, pelo aplicador do Direito, das formas e dos fatos jurídicos eleitos pelo Poder Constituinte para priorizar os efeitos tributários que deles decorrem, com fundamento no princípio da capacidade contributiva, viola os princípios da legalidade e da tipicidade tributárias, que impõem a subsunção do fato que se pretende tributar àquele descrito na lei instituidora do tributo.

Logo, o princípio da capacidade contributiva, ainda que informador de todos os impostos, isoladamente, não é critério suficiente ou seguro para determinar a incidência do ISS sobre os fatos que ocorrem no mundo fenomênico.

Transcrevemos abaixo a ementa do referido julgado.

TRIBUTÁRIO. ISS NA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. O QUE SE DESTACA, *UTILITATIS CAUSA*, NA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, NÃO É APENAS O USO E GOZO DA COISA, MAS SUA UTILIZAÇÃO NA PRESTAÇÃO DE UM SERVIÇO. LEVA-SE EM CONTA A REALIDADE ECONÔMICA, QUE É A ATIVIDADE QUE SE PRESTA COM O BEM MÓVEL, E NÃO A MERA OBRIGAÇÃO DE DAR, QUE CARACTERIZA O CONTRATO DE LOCAÇÃO, SEGUNDO O ARTIGO 1.188 DO CÓDIGO CIVIL. NA LOCAÇÃO DE GUINDASTES, O QUE TEM RELEVO É A ATIVIDADE COM ELES DESENVOLVIDA, QUE ADQUIRE CONSISTÊNCIA ECONÔMICA, DE MODO A TORNAR-SE UM ÍNDICE DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. RECURSO NÃO CONHECIDO. (RE 112947, Relator(a): Min. CARLOS MADEIRA, Segunda Turma, julgado em 19.6.1987, DJ 07-08-1987 PP-15439 EMENT VOL-01468-04 PP-00784)

Já o RE n. 116.121/SP representa um emblemático julgamento do Tribunal Pleno do STF, que, por maioria de votos, declarou a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis” constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-lei n. 40/68. Na oportunidade, a Corte analisou recurso do mesmo recorrente do RE n. 112.947/SP, que também visava afastar a incidência do ISS sobre a locação de guindastes, bem como o reconhecimento da inconstitucionalidade do item 52 da lista de serviços da lei do município de Santos, que previa a atividade de locação de bens móveis.

Em resumo, no RE 116.121/SP, sustentou o recorrente, adotando o conceito jurídico de serviço de qualquer natureza, que a locação de bens móveis não é prestação de serviços por gerar uma obrigação de dar e por inexistir atividade pessoal do locador que possa ser juridicamente caracterizada como prestação de serviços.

Baseando-se na supremacia constitucional e na tipicidade, a Corte, por maioria de votos, se posicionou pela preservação dos institutos de Direito Privado, utilizados pelo Poder Constituinte na repartição das competências tributárias, conforme expresso no art. 110 do CTN.

Com fundamento nessas premissas jurídicas, prevaleceu o entendimento de que apenas as obrigações de fazer, caracterizadas juridicamente como o esforço humano de elaborar uma utilidade em favor de terceiro, qualificam-se como prestação de serviços passíveis de serem tributadas pelo ISS e que não se confundem com a definição civil de locação de bens móveis, correspondente a uma obrigação de dar.

Destacamos dois trechos dos votos proferidos pelos Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello, que sintetizam o entendimento do STF nessa oportunidade:

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

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

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

Cumpre assinalar, por necessário, especialmente em face das considerações expostas, que a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, 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, para definir ou limitar competências tributárias.

(...) A decisão emanada do Tribunal local – que considerou juridicamente qualificável, como serviço, a locação de bens móveis, tal como relacionada nos itens constantes das Listas de Serviços referidas anteriormente – não pode subsistir, eis que, mais do que desrespeitar o que prescreve o art. 110 do Código Tributário Nacional, transgrediu a Lei Fundamental, que, em matéria tributária, institui clara e rígida repartição constitucional de competências impositivas. (Voto do Ministro Celso de Mello)

Verifica-se que o entendimento que prevaleceu no julgamento do RE n. 116.121/SP superou a orientação anterior da Corte no referido julgamento do RE 112.947/SP, baseada em uma interpretação econômica dos fatos e alheia à unidade e hierarquia do sistema jurídico.

Cumpre mencionar que o entendimento apresentado no RE n. 116.121/SP fundamentou o voto do subitem 3.01 da lista anexa à LC n. 116/2003, que previa a atividade de “locação de bens móveis”, conforme disposto na Mensagem n. 362, de 31 de julho de 2003, que transcrevemos, parcialmente, abaixo:

Itens 3.01 e 13.01 da Lista de serviços

3.01 – Locação de bens móveis.

(...)

Razões do voto

Verifica-se que alguns itens da relação de serviços sujeitos à incidência do imposto merecem reparo, tendo em vista decisões recentes do Supremo Tribunal Federal. São eles:

O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão “locação de bens

móveis“ constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF nº 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a “terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável.“ Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.

(...)

Assim, pelas razões expostas, entendemos indevida a inclusão destes itens na Lista de serviços.

Transcrevemos abaixo a ementa do RE n. 116.121/SP.

TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional. (RE 116121, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11.10.2000, DJ 25.5.2001 PP-00012 EMENT VOL-02032-04 PP-00669.)

Como já mencionado no capítulo introdutório e no Capítulo 4 do presente trabalho, o RE n. 116.121-3/SP originou a Súmula Vinculante n. 31, que consolidou a orientação do Tribunal quanto à inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, nos seguintes termos: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

No entanto, apesar do entendimento sumulado, julgados posteriores do STF têm gerado dúvidas sobre a continuidade do acatamento da distinção entre obrigação de dar e obrigação de fazer para fins de definição dos serviços que podem se sujeitar à incidência do ISS.

Nesse sentido, dois julgados se destacam e serão analisados em seguida: (i) o RE n. 952.905/SC, que, na sistemática da repercussão geral, sufragou a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil financeiro; e (ii) o RE n. 651.703/PR, que julgou constitucional a incidência de ISS sobre a atividade dos planos de saúde, também na sistemática da repercussão geral.

6.2 ISS sobre arrendamento mercantil financeiro – Recurso Extraordinário n. 592.905/SC

No RE n. 592.905/SC, julgado em 2 de dezembro de 2009, pela sistemática da repercussão geral, o STF analisou recurso de um banco de investimento que visava reformar a decisão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina que manteve a cobrança de ISS sobre a atividade de arrendamento mercantil financeiro, prevista no subitem 15.09 da lista anexa à LC n. 116/2003.

O recorrente alegou, em síntese, que o arrendamento mercantil configura uma obrigação de dar, que não caracteriza uma prestação de serviço, já que esta é, tipicamente, uma obrigação de fazer. Sustentou, assim, o conceito “jurídico” ou “civilista” de “serviços de qualquer natureza” para afastar a incidência do ISS sobre a atividade.

Preliminarmente, cumpre esclarecer que, nos termos do art. 1º, parágrafo único, da Lei n. 6.009/1974, o contrato de arrendamento mercantil corresponde a um negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e tem por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.

Assim, por meio dessa atividade, uma pessoa física ou jurídica, necessitando de um bem móvel ou imóvel, contrata, com uma empresa arrendadora, a compra do bem. Essa empresa compra e cede o seu uso à arrendatária, mediante retribuição, por um período determinado. Ao término do contrato, cabe à arrendatária a opção de renovar a cessão, restituir o bem ou comprá-lo pelo seu valor residual³³⁰.

No referido julgado, alguns Ministros criticaram a adoção do critério baseado na classificação das obrigações em “de dar” e “de fazer” para fins de identificação das atividades sujeitas ao ISS.

Apesar da crítica, por maioria de votos, o STF decidiu que, diferentemente do arrendamento mercantil operacional, que configuraria uma locação de bens, o núcleo do arrendamento mercantil financeiro representaria um financiamento e tal atividade seria um serviço e não uma obrigação de dar.

Nesse sentido, os Ministros buscaram salientar aspectos complexos do contrato de arrendamento mercantil financeiro para enquadrar o financiamento como obrigação de fazer, destacando, como exemplos, a atividade de intermediação, entre o fornecedor e o

³³⁰ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS, IOF e instituições financeiras**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 146.

arrendatário, desempenhada pela arrendadora, bem como a disponibilização de crédito, que corresponderia a “fazer um crédito”³³¹.

Nesse ponto, cumpre esclarecer a diferença entre o arrendamento mercantil operacional e o financeiro. No operacional, o próprio fabricante de um bem o dá em locação, a quem dele fará uso. Já no financeiro, a arrendadora adquire bens de um fabricante ou fornecedor e entrega seu uso e gozo a um arrendatário³³².

Em seu voto, o Ministro Relator Eros Grau sustentou que a utilização do critério baseado na classificação das obrigações em “de dar” e “de fazer” implicaria esvaziamento da expressão “de qualquer natureza”, que se segue ao termo “serviço” empregado no art. 156, III, da Carta Magna. Sustentou, ainda, que toda atividade “de dar” consubstanciaria também um “fazer” e que diversas obrigações de fazer envolveriam um “dar”.

Data venia, discordamos do argumento utilizado pelo Ministro. Como vimos, o predicativo “de qualquer natureza” não permite a ampliação do conceito de serviços de qualquer natureza. Tal qualificadora apenas enfatiza que o campo de atuação do legislador municipal, limitado pelo conceito de serviço, pela competência dos Estados, pelos demais princípios constitucionais e pelas normas de imunidade, não encontrará outros limites.

Já o Ministro Marco Aurélio proferiu o único voto divergente do julgamento, sustentando a orientação por ele apresentada no RE n. 116.121/SP no tocante à não incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil financeiro por configurar uma locação de bem móvel.

Da descrição da atividade de arrendamento mercantil financeiro constata-se que ela envolve diversas relações jurídicas. Como pontuado por Aires Fernandino Barreto, a atividade envolve a locação (cessão do uso do bem à arrendatária mediante retribuição), a promessa de compra e venda (pelo valor residual do bem), o mútuo, o financiamento³³³.

Não se nega que o arrendamento mercantil é negócio jurídico complexo que envolve diversas atividades realizadas pelo arrendador em benefício do arrendatário. No entanto, verifica-se que em nenhuma delas ocorre um esforço físico ou intelectual de elaborar algo antes inexistente em proveito de terceiros, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial para o arrendatário. Nesse sentido, sustenta Aires Fernandino Barreto³³⁴:

O arrendamento mercantil não envolve nenhuma prestação de serviços a terceiro; não corresponde a um fazer. Pelo contrário, pressupõe, sempre, um dar; a cargo do

³³¹ Expressão extraída no voto do Ministro Carlos Brito.

³³² BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS, IOF e instituições financeiras**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 149.

³³³ *Ibidem*, p. 146-147.

³³⁴ *Ibidem*, p. 152.

arrendador. Sua natureza ou é de uma locação de coisa ou é a de uma operação creditícia ou financeira. Se locação de coisa, só por via do exercício, pela União, da competência residual (art. 154, I, da CF), poderia ser tributado; e mesmo que visse o *leasing* como serviço, não estaria sujeito ao ISS, mas, segundo as normas constitucionais discriminadoras da competência tributária, ao imposto de competência da União, previsto no art. 153, V, da Constituição Federal.

Por essa razão, discordamos, *data venia*, do entendimento exarado pelo STF n. 592.905/SC.

Assim, concluímos que sobre a atividade não há incidência do ISS, por não configurar um “serviço de qualquer natureza”, nos termos do art. 156, III, da Carta Magna.

Vale mencionar a crítica realizada por Paulo Ayres Barreto, ao analisar o referido julgado, referente ao não enquadramento dos financiamentos no conceito de serviço, em face da competência da União para instituição de tributo sobre operações de crédito, nos termos do art. 153, V, da Constituição Federal de 1988³³⁵. Tal problemática não foi abordada por nenhum dos Ministros no julgamento do RE n. 592.905/SC.

Transcrevemos abaixo a ementa do referido julgado.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE *LEASING* FINANCIERO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o *leasing* operacional, [ii] o *leasing* financeiro e [iii] o chamado *lease-back*. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. 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 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*. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 592905, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-040 DIVULG 4/3/2010 PUBLIC 5/3/2010 EMENT VOL-02392-05 PP-00996 LEXSTF v. 32, n. 375, 2010, p. 187-204 JC v. 36, n. 120, 2010, p. 161-179)

6.3 ISS sobre as atividades das operadoras de planos de saúde – Recurso Extraordinário n. 651.703/PR

No RE n. 651.703/PR, o mais recente precedente do STF que trata do tema ora em análise, julgado em 29 de novembro de 2016, pela sistemática da repercussão geral, o Tribunal analisou recurso de contribuinte que visava reformar a decisão do Tribunal de Justiça

³³⁵ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 93 e 344.

do Paraná, que manteve a cobrança de ISS sobre a atividade de administração de planos de saúde, previstas nos subitens 4.22 e 4.23 da lista anexa à LC n. 116/2003.

O recorrente alegou, em síntese, que a principal atividade das administradoras de planos de saúde e seguro saúde consistiria em uma obrigação de dar e não de fazer, devendo ser afastada, assim, a incidência do imposto. Adotou, portanto, o conceito “jurídico” ou “civilista” de “serviços de qualquer natureza” para afastar a incidência do ISS sobre a atividade.

Sustentou o recorrente, ainda, que a prestação-fim das administradoras seria a cobertura de gastos de seus clientes com serviços de assistência à saúde e que todas as demais atividades por elas desempenhadas, tais como a negociação com médicos, hospitais e laboratórios, seriam meras prestações-meio em relação à referida prestação-fim, efetivamente buscada pelos usuários dos planos de saúde.

Na ocasião, o Ministro Relator Luiz Fux, cujo voto foi seguido pela maioria dos demais Ministros, defendeu que o termo “serviço” empregado na Constituição Federal de 1988 não se confundira com o conceito de serviço utilizado no Direito Privado e que, assim, as atividades sujeitas à incidência do ISS não estariam limitadas ao critério de uso das obrigações de fazer. Segundo o Ministro, não se preconiza a “tese da interpretação econômica no Direito Tributário, o que enfraqueceria a segurança jurídica, mas, também, não se predica o primado do Direito Privado como o único critério a nortear a interpretação do texto constitucional”.

Ainda segundo o Ministro, a classificação das obrigações, realizada no âmbito da legislação infraconstitucional do Direito Civil, não foi adotada pelo legislador constituinte originário, de modo que a interpretação constitucional do conceito de “serviço” não poderia ser balizada pelo art. 110 do CTN, sob pena de subversão do princípio da hierarquia da Constituição Federal.

Assim, afastou a aplicação do referido dispositivo em prol de um “pluralismo metodológico” para a análise da Constituição Federal de 1988, inclusive mediante aportes da Ciência das Finanças, da Economia e da Contabilidade. Com base nesses fundamentos, sustentou a prevalência do critério econômico como decorrência do “aspecto teleológico”, com base em “uma apreciação axiológica baseada nos Valores da Igualdade e da Solidariedade, dos quais derivam os Princípios da Igualdade, Capacidade Contributiva e Solidariedade”.

O Ministro afirmou, ainda, ser “úníssona a doutrina no sentido de que a Constituição Federal de 1988, ao dividir competências tributárias, valeu-se eminentemente de tipos, e não

de conceitos”. Nesse sentido, levando em consideração que nas normas de competência tributária não existiriam conceitos rígidos, mas tipos abertos que, por sua tessitura, voltar-se-iam à concretização de valores, sustentou que seria válido o emprego do critério da interpretação econômica “porque baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza”.

O referido raciocínio seria confirmado diante do predicativo “de qualquer natureza” previsto no inciso III do art. 156 da Carta Magna, que conferiria maior amplitude semântica ao termo “serviço”, cabendo à lei complementar definir o conceito do termo. Assim, sustentou o Ministro que

o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

Do exposto, nota-se que o entendimento do Ministro Relator Luiz Fux, que prevaleceu no julgamento do RE n. 651.703/PR, adota como premissas: (i) a prevalência de uma visão tipológica da atribuição constitucional de competências na doutrina; (ii) a necessidade de interpretar a Constituição Federal de 1988 de forma que todas as atividades econômicas estejam cobertas por algum imposto; e (iii) o conceito de “serviço de qualquer natureza” seria o definido por lei complementar.

Data venia, entendemos que a primeira premissa não se sustenta. Como vimos no Capítulo 2 do presente trabalho, parte significativa da doutrina entende que a Constituição Federal de 1988 se valeu de conceitos para a atribuição de competência tributária. Nessa linha entendem Humberto Ávila³³⁶, Aires Fernandino Barreto³³⁷, Paulo de Barros Carvalho³³⁸, Misabel Abreu Machado Derzi³³⁹, Paulo Ayres Barreto³⁴⁰ e Andrei Pitten Veloso³⁴¹. Ademais, como vimos das lições de Humberto Ávila apresentadas no mesmo capítulo, há

³³⁶ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 14.

³³⁷ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS, IOF e instituições financeiras**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 3.

³³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

³³⁹ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 84.

³⁴⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 58.

³⁴¹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 331.

diversos óbices teóricos e normativos à tese de que a Constituição Federal de 1988, ao atribuir competência tributária, se valeu de tipos e não de conceitos.

Em sentido contrário, identificamos o entendimento de Luís Eduardo Schoueri, que, fundamentando-se em doutrina estrangeira, defende que o Poder Constituinte de 1988 se valeu de tipos para a outorga de competências tributárias. Como mencionado, para o autor, isso seria uma forma para que o legislador pudesse se aproximar da realidade social, que é bastante complexa, indicando, assim, algumas de suas características principais no texto legal³⁴².

Com efeito, não entendemos ser possível afirmar que é unânime a doutrina acerca da utilização de tipos para fins de atribuição de competência tributária. Tal doutrina é, sem dúvida, minoritária.

Ademais, o próprio STF, historicamente, admite a existência de conceitos constitucionais como balizas para a atuação das pessoas políticas em matéria tributária. Como exemplos de precedentes do tribunal, podemos citar: (i) o próprio RE n. 116.121/SP, analisado no presente capítulo, que tratou da questão da não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis; e (ii) a questão envolvendo a constitucionalidade da ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS, determinada pela Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1988, julgada por meio do RE n. 346.084-6/PR, em 9 de novembro de 2005, pelo Tribunal Pleno.

Destaca-se trecho do voto do Ministro Cezar Peluso exarado no referido RE n. 346.084-6/PR, o conceito de “faturamento” para fins de incidência do PIS e da COFINS:

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

Ainda nesse contexto, destaca-se o julgamento do RE n. 574.706/PR pelo STF, em 17 de março de 2017, em sede de repercussão geral, que decidiu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS e que ratificou a existência de conceitos constitucionais de “faturamento” e de “receita”, que configuram a

³⁴² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 280.

base da tese de exclusão do imposto da base de cálculo das referidas contribuições. Nesse sentido, vale transcrever trecho do voto da Ministra Rosa Weber:

Com a EC n. 20/1988, que deu nova redação ao art. 195, I, da Lei Maior, passou a ser possível a instituição de contribuição para o financiamento da Seguridade Social alternativamente sobre o faturamento ou a receita (alínea “b”), conceito este mais largo, é verdade, mas nem por isso uma carta branca nas mãos do legislador ou do exegeta. Trata-se de um conceito constitucional, cujo conteúdo, em que pese abrangente, é delimitado, específico e vinculante, impondo-se ao legislador e à Administração Tributária. Cabe ao intérprete da Constituição Federal defini-lo, à luz dos usos linguísticos correntes, dos postulados e dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais sobressai o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF).

Verifica-se, assim, que não é apenas a doutrina majoritária que sustenta a prevalência de conceitos em relação a tipos na tocante à atribuição de competência tributária, mas também o próprio STF, inclusive em julgado posterior ao RE n. 651.703/PR.

Superada a questão da forma de atribuição constitucional de competência tributária defendida no julgado, entendemos que também não se sustenta a premissa utilizada pelo Ministro Relator Luiz Fux de que as materialidades referidas pela Constituição Federal de 1988 para atribuição de competências devem ser interpretadas de forma a abranger todas as possíveis atividades econômicas.

Tal entendimento esvazia a competência residual da União prevista no art. 154, I, da Carta Magna, sobre a qual tratamos no Capítulo 2 do presente trabalho. Como vimos, essa competência foi atribuída pelo Poder Constituinte exatamente por estar ciente da possibilidade de surgimento de novos fatos econômicos indicadores de capacidade contributiva que podem, assim, se sujeitar ao imposto residual de competência da União, caso o ente opte por exercê-la.

Nesse sentido, complementa Paulo Ayres Barreto³⁴³:

Em verdade, a Constituição não somente atribuiu competências com escopo estrito aos conceitos por ela utilizados, como, reconhecendo essa circunstância, previu a competência residual da União para tributar eventuais fatos não cobertos pelas competências tributárias cujas materialidades foram descritas.

A terceira premissa, no sentido de que o conceito de “serviço de qualquer natureza” é o definido por lei complementar, também não se sustenta. Como vimos, o conceito de “serviço de qualquer natureza” é constitucional e corresponde àquele estabelecido no Direito

³⁴³ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 100.

Privado, especificamente no Direito Civil, vigente à época da promulgação da Constituição Federal de 1988. À lei complementar cabe apenas definir os serviços tributáveis no sentido de esclarecer-las, de ditar critérios e elementos identificadores dos serviços tributáveis, estabelecendo normas gerais com o intuito de dispor sobre possíveis conflitos entre outras pessoas políticas.

A tese firmada no julgamento foi a de que “as operadoras de planos de saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), previsto no art. 156, III, da CRFB/88”.

Apesar de ter prevalecido o entendimento do Ministro Relator Luiz Fux no sentido de que o conceito jurídico ou civilista de serviço de qualquer natureza não foi o adotado pelo Poder Constituinte ao atribuir competência aos Municípios para instituir o ISS, os demais Ministros que acompanharam o voto vencedor buscaram enquadrar as atividades dos planos de saúde como obrigações de fazer.

Nesse sentido, afirmou o Ministro Luiz Edson Fachin: “Tanto a atividade-meio quanto a atividade-fim são obrigações de fazer: as operadoras de planos de saúde (...) têm obrigação de fornecer serviços dispostos na cobertura contratual, a serem realizadas por terceiros, mediante pagamento de mensalidades”.

Da mesma forma, o Ministro Lewandowski buscou enquadrar as atividades como obrigações de fazer ao afirmar que “os planos de saúde se destinam a prestar um serviço a seus clientes, que consiste exatamente na intermediação dos serviços médicos prestados por terceiros, e esse serviço constitui base de cálculo do tributo”.

Já o Ministro Marco Aurélio, que proferiu o único voto divergente, sustentou o entendimento de que os planos de saúde configuraram seguros tributáveis pela União por meio de IOF, nos termos do art. 153, V, da Constituição Federal de 1988. Tal entendimento foi refutado pelo Ministro Luiz Edson Fachin ao afirmar que as operadoras de planos de saúde “não pagam indenização em caso de sinistro e, portanto, a administração de planos de saúde não executa atividade relacionada ao seguro”.

Do exposto, verifica-se que, embora constem do voto do Ministro Relator Luiz Fux algumas considerações que podem levar ao entendimento de que o STF teria abandonado o conceito jurídico ou civilista de serviços de qualquer natureza, baseado na distinção entre obrigações de dar e obrigações de fazer para fins de delimitação da competência para a instituição do ISS, entendemos que tais razões de decidir não podem ser consideradas como o entendimento atual do STF.

Como mencionado, alguns Ministros, mesmo acompanhando o voto do Relator, buscaram enquadrar as atividades desenvolvidas pelos planos de saúde e seguro-saúde como obrigações de fazer para justificar a incidência do ISS.

Ao final, por maioria de votos, decidiu-se que o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relaciona-se ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

Transcrevemos abaixo trecho da ementa do RE n. 651.703/PR.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88. 1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde). (...) 3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado. 4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional. 5. O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos. 6. O texto constitucional ao empregar o signo “serviço”, que, *a priori*, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado. 7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos. (...) 9. A Constituição, posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária. 10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade. 11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos. (...) 14. O critério econômico não se confunde

com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva. 15. A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer” tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada *cum grano salis*. (...) 21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador. (...) (RE 651703, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/9/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26/4/2017.)

6.4 Breves reflexões sobre a jurisprudência do STF acerca do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza

Cumpre apontarmos algumas questões que exsurgem dos julgamentos do STF analisados neste capítulo. A primeira delas se refere à contradição entre os entendimentos atualmente vigentes no STF e na própria LC n. 116/2003.

Isso porque a lista anexa à referida lei não permite a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis (subitem 3.01, vetado diante do julgamento do RE n. 116.121/SP), mas autoriza, ao mesmo tempo, em determinadas situações, a tributação de atividades que podem ser classificadas como obrigações de dar.

Como exemplos dessas situações citam-se o licenciamento ou cessão de direito de uso de *software* (subitem 1.05), a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet (subitem 1.09), entre outros que não foram especificamente analisados no presente trabalho, como cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda (subitem 3.02); a cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário (subitem 3.05); e a cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento (subitem 25.05).

Já o STF convive com entendimentos cujas premissas são conflitantes: o conceito “jurídico” ou “civilista” de serviço enquanto obrigação de fazer, adotado no RE n. 116.121/SP, que embasa a Súmula Vinculante n. 31, atualmente vigente, e as críticas à adoção desse conceito apresentadas no RE n. 592.905/SC e no RE n. 651.703/PR, seguidas de tentativas de enquadramento das atividades analisadas nessa categoria de obrigação pelos Ministros.

Como vimos, no próprio RE n. 651.703/PR, apesar de ter prevalecido o entendimento no sentido de que o conceito jurídico ou civilista de serviço de qualquer natureza não foi o adotado pelo Poder Constituinte ao atribuir competência aos Municípios para instituir o ISS, os Ministros que acompanharam o voto vencedor buscaram enquadrar as atividades dos planos de saúde como obrigações de fazer, ou seja, fundamentaram seu entendimento também com base no conceito jurídico ou civilista afastado pelo Ministro Relator que proferiu o voto vencedor no julgamento.

Assim, é possível afirmar que o STF não abandonou por completo o conceito jurídico ou civilista de serviços de qualquer natureza, baseado na distinção entre obrigações de dar e de fazer, para fins de delimitação da competência dos Municípios para instituição do ISS, nos termos do art. 156 da Carta Magna. No entanto, verifica-se que, no âmbito jurisprudencial, a questão envolvendo a definição do conceito constitucional de serviço de qualquer natureza para fins de incidência de ISS ainda precisa ser solucionada, por meio da fixação de critérios jurídicos objetivos para a identificação da atividade objeto de tributação pelo imposto, em prestígio ao princípio da segurança jurídica.

CONCLUSÕES

1. O sistema constitucional tributário brasileiro caracteriza-se por sua rigidez, exaustividade e complexidade. Em matéria tributária, a atuação do legislador infraconstitucional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deve observância à disciplina estabelecida minuciosamente pela Constituição Federal de 1988, que engloba desde a outorga competencial para a criação de tributos até as condições e os limites, representados por imunidades, garantias fundamentais e princípios, que devem ser observados pela pessoa política para que os crie. Em razão dessas características peculiares e próprias do sistema constitucional tributário brasileiro, a adoção de doutrinas ou sistemas estrangeiros como referência no exercício da atividade tributária local deve ser restrita e limitada, por tratarem de realidades e sistemas distintos.
2. A Constituição Federal de 1988 discriminou de forma rígida e pormenorizada as competências atribuídas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para legislar acerca da criação de tributos e de matéria tributária, de maneira a garantir a autonomia e harmonia entre as pessoas políticas e, consequentemente, prestigiar os princípios federativo e da autonomia municipal, bem como evitar a pluratributação e os conflitos de competência entre elas.
3. Diante da rigidez, exaustividade e complexidade do sistema constitucional tributário, bem como das características da repartição e discriminação de competências tributárias, é possível concluir que o Poder Constituinte, ao outorgar competência tributária às pessoas políticas, se valeu de termos (palavras ou expressões) que exprimem a categoria dos conceitos e não dos tipos. Com efeito, os termos constitucionais utilizados na outorga de competência tributária conotam propriedades necessárias e suficientes para a sua verificação. Tais propriedades conceituais são rígidas, limitadas e exaustivas. Assim, somente quando todas estão presentes é que se verifica o conceito constitucional.
4. Caso os termos constitucionais exprimissem tipos, descritores de propriedades típicas comumente constatadas, mas que não são necessárias, nem suficientes, e tampouco rígidas, limitadas e exaustivas, para sua verificação, o legislador infraconstitucional poderia agir com expressiva liberdade ao instituir os tributos de sua competência, bastando, para tanto, respeitar

os traços típicos e mutáveis inerentes ao tipo. No entanto, diante de uma Constituição Federal rígida, não é possível conceber uma atuação do legislador infraconstitucional dessa espécie.

5. O entendimento de que a atribuição constitucional de competência tributária foi realizada por meio de conceitos privilegia os princípios federativo, da autonomia municipal e da segurança jurídica, bem como o caráter normativo do Direito. Além disso, enaltece a supremacia da Constituição Federal de 1988 como norma superior no ordenamento jurídico.

6. Por meio do art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, o Poder Constituinte outorgou aos Municípios a competência para instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. Com base no referido dispositivo constitucional e considerando o princípio da capacidade contributiva, bem como a imunidade recíproca das pessoas políticas, é possível concluir, preliminarmente, que o “serviço de qualquer natureza” que se encontra no campo de incidência do ISS é uma atividade: (i) que expressa conteúdo econômico; (ii) desenvolvida em favor de terceiros; (iii) sem subordinação; (iv) sob o regime de Direito Privado; e (v) não abrangida pelo campo de competência dos Estados e do Distrito Federal.

7. No entanto, a Carta Magna não definiu expressamente o conceito do termo “serviço” para fins de incidência do imposto. Assim, é tarefa do intérprete buscar a referida definição.

8. O sistema constitucional tributário pode adotar conceitos próprios para os termos que utiliza, mas deve fazê-lo expressamente. Em não o fazendo, incorpora o termo com o significado comum, ordinário ou técnico. Assim, a Constituição Federal de 1988, quando emprega um termo (palavra ou expressão) dotado de um significado comum (ordinário ou técnico) sem o modificar por meio de uma definição expressa, termina por incorporar o significado comum que apresentava o termo ao tempo em que foi promulgada.

9. Com efeito, tendo em vista que os dispositivos constitucionais que tratam do ISS não trazem uma definição expressa do conceito de “serviço” referido na repartição da competência tributária dos Municípios, é de se concluir que o Poder Constituinte se valeu de conceito preexistente desse termo, comum na linguagem jurídica antes mesmo da promulgação da Constituição Federal de 1988.

10. Dessa forma, é possível concluir que o Poder Constituinte se utilizou do termo “serviço”, tipicamente alusivo ao Direito Privado, especificamente ao Direito Civil, positivado e vigente à época da promulgação da Constituição Federal de 1988 por meio do Código Civil de 1916.

11. Com base em tradicional doutrina civilista e na disciplina da “prestaçāo de serviço” fixada pelo Código Civil de 1916 e incorporada nos arts. 593 e seguintes do atual Código Civil de 2002, é possível concluir que o conceito constitucional de “serviço de qualquer natureza”, objeto da incidência do ISS, é o que a doutrina convencionou chamar de “jurídico” ou “civilista”, definido como uma obrigação de fazer, correspondente a um esforço físico ou intelectual de elaborar algo antes inexistente em proveito de terceiros, com conteúdo econômico, sob regime de Direito Privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial ao tomador dos serviços. São essas as propriedades que devem estar presentes, em totalidade, ao se exigir o ISS, por meio de lei municipal, sobre fatos que ocorrem no mundo fenomênico. O entendimento sustentado privilegia a supremacia da Carta Magna, a segurança jurídica e a unidade do ordenamento jurídico.

12. Ademais, o predicativo “de qualquer natureza” não permite a ampliação do referido conceito. Tal qualificadora apenas enfatiza que o campo de atuação do legislador municipal, limitado pelo conceito constitucional de serviço, pela competência dos Estados, pelos demais princípios constitucionais e pelas normas de imunidade, não encontrará outros limites.

13. Ressalta-se que o conceito incorporado pela Constituição é uma prescrição que deve ser observada e que não pode ser alterada pelo legislador infraconstitucional. A vedação imposta ao legislador infraconstitucional de modificar conceitos de Direito Privado utilizados pela Constituição Federal de 1988, expressa ou implicitamente, para definir (demarcar ou outorgar) competências tributárias, está explicitada no art. 110 do CTN. O dispositivo corresponde a uma limitação à atuação discricionária do legislador infraconstitucional que se encontra impossibilitado de atribuir a conceitos de Direito Privado, utilizados em normas de hierarquia superior, como a Constituição Federal de 1988, significação diversa daquela pertinente a esse mesmo domínio.

14. Frisa-se que o art. 110 do CTN não consubstancia regra de hermenêutica constitucional, sob pena de se admitir, em última instância, que a legislação

infraconstitucional pode modificar a Constituição Federal de 1988, ampliando ou reduzindo as faixas de competência impositivas. O dispositivo prescreve a identidade conceitual diante do silêncio do Poder Constituinte na outorga de competência tributária, presumindo-se, assim, a recepção tácita do conceito preexistente no campo do Direito Privado.

15. Ademais, ressalta-se que o serviço que pode se sujeitar ao ISS é o esforço humano em benefício de terceiros como fim do contrato de prestação de serviços e não as etapas ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do referido fim. Tais atividades, desenvolvidas pelo prestador para a consecução de um fazer, não são o objeto do imposto. Frisa-se, ainda, que dentre as propriedades necessárias à caracterização da prestação de serviços para fins de ISS, além da configuração da atividade como obrigação de fazer, tal fazer deve se consubstanciar em algo até então inexistente, não sendo exigível o imposto quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de algo já existente.

16. Contrária à corrente que defende o conceito “jurídico” ou “civilista” de serviço de qualquer natureza, a corrente que sustenta um conceito “extrajurídico” ou “econômico” baseia-se em soluções encontradas em países da Europa e da América Latina que exigem o imposto sobre valor agregado (IVA). Tal corrente defende a aplicação de um conceito econômico de “serviço”, mais abrangente do que aquele contido no Código Civil de 2002, e sustenta que o referido conceito é residual, isto é, abarca o fornecimento de tudo aquilo que não seja incluído como bem material, isto é, todo fornecimento de bens imateriais. Assim, o conceito constitucional de serviços para fins de incidência do ISS comportaria uma interpretação mais ampla, respaldada na economia, com fundamento na dicotomia existente entre bens (materiais ou corpóreos) e serviços (imateriais ou incorpóreos) resultantes da atividade econômica.

17. Discordamos, *data venia*, do entendimento dessa corrente. Isso porque o serviço tributável pelo ISS pode resultar na entrega de um bem material, sem que se des caracterize sua natureza jurídica de serviço. Serviço é um esforço de pessoas tendente a produzir uma utilidade, antes inexistente, seja ela material ou imaterial. Além disso, diante das características e peculiaridades do nosso sistema constitucional tributário, que discrimina e reparte a tributação de serviços entre a União, os Estados e os Municípios, é indevida a utilização de referências de sistemas tributários estrangeiros para fins de delimitação de competência tributária dos Municípios.

18. Ademais, entendemos ser incompatível com o Direito admitir-se, para o termo “serviço”, um sentido no Direito Civil e outro sentido do Direito Tributário, salvo se a Constituição Federal o atribuir de modo expresso. O Direito é uno de tal forma que, a princípio, deve conter um único sentido, comum na linguagem jurídica. Não se trata de evocar o art. 110 do CTN em subversão ao postulado da primazia da Constituição. Trata-se de aceitar a intertextualidade que condiciona o trabalho do legislador infraconstitucional.

19. Além disso, verifica-se que o emprego de um conceito residual para a fixação de competência tributária do ISS esvazia a competência residual da União, prevista no art. 154, I, da Carta Magna. Tal competência foi outorgada à União diante a ciência por parte do Poder Constituinte da possibilidade do surgimento de novas tecnologias ou mesmo da ciência de que, à época do advento da Constituição Federal de 1988, outros fatos representativos de capacidade contributiva escapavam às materialidades por ela empregadas.

20. Com efeito, entendemos que é o conceito “jurídico” ou “civilista” que o legislador complementar deve utilizar ao “definir” os serviços de qualquer natureza objeto da incidência do ISS, nos termos do inciso III do art. 156, da Carta Magna. Tal definição deve ser feita no sentido de esclarecer, de ditar critérios e elementos identificadores dos serviços tributáveis pelo imposto, por meio da fixação de normas gerais com o intuito de dispor sobre possíveis conflitos entre outras pessoas políticas.

21. No entanto, verifica-se que o legislador complementar, ao editar a LC n. 116/2003, no trabalho de “definir” os serviços de qualquer natureza objeto do ISS, acabou por criar uma lista de atividades tributáveis pelos Municípios, dividida em itens e subitens, e considerada pelos Tribunais Superiores como taxativa. *Data venia*, entendemos que o estabelecimento pelo legislador complementar de um elenco de atividades tributáveis por meio do ISS pelos Municípios afronta os princípios federativo e da autonomia municipal.

22. Não é papel da lei complementar elencar os serviços que podem ser tributados pelos Municípios, mas apenas estabelecer normas gerais em matéria de ISS, para dispor sobre eventuais conflitos de competência entre os Municípios e as demais pessoas políticas, ditando critérios e elementos identificadores dos serviços tributáveis pelo imposto. Com efeito, entendemos que os Municípios podem exigir o imposto de atividades não elencadas na LC n. 116/2003, desde que se enquadrem na definição do conceito constitucional de serviço de

qualquer natureza e desde que estejam previstas em lei ordinária municipal, em observância ao princípio da legalidade e tipicidade tributárias.

23. Ademais, verifica-se que, em diversos dos subitens da lista anexa à LC n. 116/2003, encontram-se atividades que não se enquadram na definição do conceito constitucional de serviço de qualquer natureza, não devendo, portanto, se sujeitar ao imposto. Entre elas, citam-se: (i) o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação (subitem 1.05); e (ii) a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet (subitem 1.09).

24. As duas atividades configuram licença de bens imateriais, protegidos pela legislação do direito autoral. São, assim, obrigações de dar e não obrigações de fazer algo antes inexistente em favor do tomador. Ademais, tratando-se os direitos autorais de bens móveis, conforme estabelecido pelo art. 3º da Lei n. 9.610/1998, as atividades se assemelham à locação de bens móveis, inapta a ser alcançada pelo ISS, na forma da Súmula Vinculante n. 31. Só seriam tributáveis caso se adotasse o conceito “extrajurídico” ou “econômico” de serviço de qualquer natureza, que não admitimos. Com efeito, entendemos que tais atividades estão abrangidas pela competência residual da União.

25. A outorga constitucional de competência tributária residual para a União é representativa da rigidez jurídica da disciplina constitucional tributária e de sua flexibilidade econômica, no que se refere à possibilidade de adaptar os impostos aos progressos científicos e econômicos e ao surgimento de novos modelos de negócios e formas de exploração econômica, especialmente aqueles relacionados à exploração de bens e serviços digitais, cada dia mais presentes em nosso cotidiano.

26. De todo o exposto, verifica-se que todo e qualquer fato que não se enquadre no conceito de serviço de qualquer natureza empregado pelo art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, e que for colocado sob a incidência do ISS, importa exigência inconstitucional de tributo por invasão de competência alheia. No tocante à possibilidade de sujeição ao ISS dos novos modelos de negócios e das novas atividades desenvolvidas pela sociedade resultantes do desenvolvimento tecnológico, entendemos que ela só é possível caso configurem atividades que se enquadrem no conceito “jurídico” ou “civilista” de serviços de qualquer natureza.

27. Por fim, verifica-se que o STF já adotou tanto o conceito “econômico” quanto o conceito “jurídico” de serviços de qualquer natureza para fins de incidência do ISS. Este último está consolidado na Súmula Vinculante n. 31, originada do julgamento do RE n. 116.121/SP, em 11 de novembro de 2000, por meio do qual fixou-se a tese de que o ISS não incide sobre a locação de bens móveis. Na ocasião, a Corte, por maioria de votos, baseando-se na supremacia da Constituição Federal de 1988 e na tipicidade, se posicionou pela preservação dos institutos de Direito Privado, utilizados pelo Poder Constituinte na repartição das competências tributárias, conforme expresso no art. 110 do CTN, prevalecendo o entendimento de que apenas as obrigações de fazer, caracterizadas como um esforço humano de elaborar uma utilidade em favor de terceiro, qualificam-se como prestação de serviços passíveis de serem tributados pelo ISS. Ademais, o entendimento apresentado no RE n. 116.121/SP fundamentou o voto do subitem 3.01 da lista anexa à LC n. 116/2003, que previa a atividade de “locação de bens móveis”.

28. Não obstante o entendimento sumulado, verifica-se que julgados posteriores do STF têm gerado dúvidas sobre a continuidade do acatamento pelo Tribunal da distinção entre obrigação de dar e obrigação de fazer para fins de definição dos serviços que podem se sujeitar à incidência do ISS. Tanto no julgamento do RE n. 952.905/SC, que, na sistemática da repercussão geral, entendeu ser constitucional a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil financeiro; quanto no julgamento do RE n. 651.703/PR, que, também na sistemática da repercussão geral, entendeu ser constitucional a incidência de ISS sobre a atividade dos planos de saúde, foram feitas diversas críticas à adoção do conceito jurídico ou civilista de serviço de qualquer natureza, apesar de se ter tentado, ao fim, enquadrar as referidas atividades como obrigações de fazer.

29. Especialmente no RE n. 651.703/PR, o mais recente do Tribunal sobre o assunto, é possível constatar a utilização de argumentos e premissas, *data venia*, equivocadas para se fixar o conceito de serviço de qualquer natureza, como: (i) a afirmação de que a Constituição Federal de 1988 carece de conceitos verdadeiramente constitucionais; (ii) a prevalência de uma visão tipológica da atribuição constitucional de competências na doutrina; e (iii) a necessidade de interpretar a Constituição Federal de 1988 de forma que todas as atividades econômicas estejam cobertas por algum imposto. Como vimos ao longo do presente trabalho, tais argumentos e premissas não se sustentam.

30. Do exposto, verifica-se que o STF não abandonou por completo o conceito jurídico ou civilista de serviços de qualquer natureza para fins de incidência do ISS. No entanto, é fato que, no âmbito jurisprudencial, a questão envolvendo a definição do conceito constitucional de serviço de qualquer natureza para fins de incidência de ISS ainda precisa ser solucionada, por meio da fixação de critérios jurídicos e objetivos para a identificação da atividade objeto de tributação pelo imposto, em prestígio ao princípio da segurança jurídica.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 57, jul./set. 1991.
- ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios. **Revista de Direito Público**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 10, 1969.
- ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ISS: conflitos de competência e tributação de serviços. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 6.
- ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar n. 116/2003. Isenção: requisitos e alcance. Conceito de “desenvolvimento” de serviços e “verificação” do seu resultado. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 124, 2006.
- ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização do direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS**: do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC n. 18/65 à LC n. 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BARRETO, Aires Fernandino. ISS: atividade-meio e serviço-fim. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 5, fev. 1996.
- BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS, IOF e instituições financeiras**. São Paulo: Noeses, 2016.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**: regime jurídico, destinação e controle. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

BASTO, José Xavier de. *Apud* MIGUEL, Luciano Garcia. Valor agregado. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/293/edicao-1/valor-agregado>. Acesso em: 14 dez. 2019.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

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

BERGAMINI, Adolpho. **Curso de ISS**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

BOMFIM, Diego Marcelo; BERGAMINI, Adolpho (coords.). **Comentários à Lei Complementar n. 116/03**: de advogados para advogados. São Paulo: MP, 2009.

BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais-EDUC, 1975.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **O imposto sobre serviços na Constituição**. 1976. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1976.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Conflitos de competência**: um caso concreto. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) nos serviços de registros públicos, cartorários e notariais**. Parecer. Disponível em: <http://sinoregsp.org.br/noticias/parecer-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss-nos-servicos-de-registros-publicos-cartorrios-e-notariais>. Acesso em: 15 ago. 2019.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CASQUET, Pedro. **O conceito de serviço e a Constituição brasileira**. São Paulo: Almedina, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro.** 16. ed. São Paulo: Forense, 2018.

COSTA, Alcides Jorge. *Apud* MIGUEL, Luciano Garcia. Valor agregado. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP.** Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/293/edicao-1/valor-agregado>. Acesso em: 14 dez. 2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

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

DERZI, Misabel Abreu Machado. *In:* BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro.** 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DICIONÁRIO Houaiss on-line. Disponível em: <https://houaiss.uol.com.br/pub/apps/www/v3-3/html/index.php#1>. Acesso em: 10 ago. 2019.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil brasileiro:** teoria das obrigações contratuais e extracontratuais. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. v. 3.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário brasileiro.** 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

GIARDINO, Cleber. Prefácio. *In:* CARRAZZA, Roque Antonio. **Conflitos de competência: um caso concreto.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

GOMES, Orlando. **Obrigações.** 19. ed. atualizada por Edivaldo Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito.** Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito.** Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC n. 116/2003. *In:* TORRES, Heleno Taveira (coord.). **ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição.** São Paulo: Manole, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MARTINS, Sergio Pinto. **Imposto sobre serviços – ISS**: normas da Constituição de 1988, competência tributária para a legislação municipal, serviços alcançados pelo imposto sobre serviços. São Paulo: Atlas, 1992.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do ISS**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal brasileiro**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS**: aspectos teóricos e práticos. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MIGUEL, Luciano Garcia. Valor agregado. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/293/edicao-1/valor-agregado>. Acesso em: 14 dez. 2019.

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

MORAES, Bernardo Ribeiro. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. Belém: CEU, 1997.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software**: exame da constitucionalidade da incidência de ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

PISCITELLI, Tathiane. **Tributação de bens digitais**: a disputa tributária entre estados e municípios: notas sobre o Convênio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes. São Paulo: InHouse, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 2, n. 5, p. 31-41, out./dez. 1993.

TORRES, Héleno Taveira (coord.). **ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição**. São Paulo: Manole, 2004.

TORRES, Héleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica** – metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

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

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2012.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: contratos em espécie**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014. v. 3.

VIANNA, Julcira Maria de Mello. **Brazilian tax law and the principle of legality**. São Paulo: Claris, 2016.

VIANNA, Julcira Maria de Mello. Critérios da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: BERGAMINI, Adolfo; BOMFIN, Diego Marcelo (coords.). **Comentários à Lei Complementar n. 116/03**: de advogados para advogados. São Paulo: MP, 2009.

WALD, Arnoldo. Aspectos tributários do contrato de arrendamento mercantil (*leasing*). In: TORRES, Héleno Taveira (coord.). **Tributação nos mercados financeiro e de capitais e na previdência privada**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

Jurisprudência

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 888.852/RS**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 4 nov. 2008. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: *DJ*, 1 dez. 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 912.036/RS**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 6 set. 2007. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: *DJ*, 8 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário n. 112.947.** Relator: Ministro Carlos Madeira. Segunda Turma. Julgado em 19/6/1987. Publicado no *DJ* em 07/08/1987.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário n. 114.104.** Relator: Ministro Oscar Correa. Primeira Turma. Julgado em 22/3/1988. Publicado no *DJ* em 29/4/1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário n. 116.121.** Relator: Ministro Octavio Gallotti, Relator p/ Acórdão Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgado em 11/10/2000. Publicado no *DJ* em 25/5/2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário n. 592.905.** Relator: Ministro Eros Grau. Tribunal Pleno. Julgado em 2/12/2009. Repercussão Geral. Publicado no *DJe-040* em 5/3/2010. *LEXSTF*, v. 32, n. 375, p. 187-204, 2010; *JC*, v. 36, n. 120, p. 161-179, 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário n. 547.245.** Relator: Ministro Eros Grau. Tribunal Pleno. Julgado em 2/12/2009. Publicado no *DJe-040* em 5/3/2010. *RT*, v. 99, n. 897, p. 143-159, 2010; *LEXSTF*, v. 32, n. 376, p. 175-200, 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário n. 651.703.** Relator: Ministro Luiz Fux. Tribunal Pleno. Julgado em 29/9/2016. PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO. Publicado no *DJe-086* em 26/4/2017.