



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

JOÃO AUGUSTO MENDES DE CARVALHO FRANCO

**A HISTÓRIA DO CONCEITO DE SERVIÇO NA TRADIÇÃO
JURÍDICA BRASILEIRA E SUAS REPERCUSSÕES
TRIBUTÁRIAS**

Salvador
2021

JOÃO AUGUSTO MENDES DE CARVALHO FRANCO

**A HISTÓRIA DO CONCEITO DE SERVIÇO NA TRADIÇÃO
JURÍDICA BRASILEIRA E SUAS REPERCUSSÕES
TRIBUTÁRIAS**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Daniel Oitaven Pamponet Miguel

Salvador
2021

TERMO DE APROVAÇÃO

JOÃO AUGUSTO MENDES DE CARVALHO FRANCO

A HISTÓRIA DO CONCEITO DE SERVIÇO NA TRADIÇÃO JURÍDICA BRASILEIRA E SUAS REPERCUSSÕES TRIBUTÁRIAS

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ___/___/ 2021.

Dedico a minha família, amigos,
namorada e todos aqueles
contribuíram e contribuem na minha
constante evolução e formação
pessoal e profissional

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me conduzir na minha jornada e iluminar meus caminhos.

A minha mãe, Mariela, por não ter medido esforços para sempre buscar o melhor de mim, e ainda que em face de todos os obstáculos sempre colocou a mim e a minha irmã como prioridades.

A meu pai, Jota, que sempre esteve presente em todos os momentos da minha vida, me apoiando e aconselhando.

A minha irmã, Carol, por todo apoio e incentivo.

A minhas avós, Guilhermina e Mariinha, por todo amor e ensinamentos, sempre dedicada a me orientar e ajudar.

A minha namorada, Mac, que me acompanha nessa jornada, sempre dedicada a me apoiar, dividindo momentos ao meu lado, independentemente de qualquer situação.

Aos amigos de longa data e todos aqueles feitos na Faculdade Baiana de Direito, que tive o prazer de dividir histórias e emoções durante esses cinco anos de faculdade.

A todos aqueles que estiveram presentes na minha formação, obrigado.

Por fim, agradeço a meu orientador, Daniel Oitaven, por toda a paciência, disponibilidade e pontuações realizadas que ajudaram na estruturação desta monografia da melhor maneira possível.

“Cedo ou tarde, você vai aprender, assim como eu aprendi, que existe uma diferença entre conhecer o caminho e trilhar o caminho”.

Filme Matrix

RESUMO

A presente monografia tem o objetivo de analisar a história do vocábulo “serviços” e de suas diversas regulações no direito tributário brasileiro, notadamente no que refere a suas repercussões tributárias envolvendo o ISSQN. Para tanto, fez-se fundamental dividir o estudo em quatro pontos fundamentais. O primeiro, a narrativa que envolveu a tributação dos serviços, desde a sua concepção original até o que vislumbramos hoje como o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. O segundo, o estudo da corrente que entende o termo “serviços” a partir de uma concepção civilista. Assim, fez-se necessário analisar todos os fundamentos que edificam o critério material do ISSQN para essa corrente. O terceiro, o estudo da corrente que compreende o vocábulo “serviços” a partir de considerações econômicas, realizando-se, nesse momento, uma contraposição entre ambas as correntes, o que contribui para um esclarecimento das semelhanças e diferenças entre elas. O quarto ponto foi a análise de julgados representativos da oscilação de posicionamento do Supremo Tribunal federal sobre o sentido e a abrangência da palavra “serviços” e do critério material do ISSQN. Como expediente metodológico para tal análise de julgados, utilizou-se a noção de romance em cadeia, conforme concebida por Ronald Dworkin. Ao final, concluiu-se que o STF, para compensar o déficit de complexidade do conceito civilista de serviços, tem temperado tal perspectiva mediante a incorporação de alguns dos critérios típicos da corrente das considerações econômicas.

Palavras-chave: Serviços; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza; Histórico; Posicionamentos doutrinários; Repercussões tributárias;

ABREVIATURAS

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

ADCT. – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

CC – Código Civil

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

DL – Decreto Lei

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

ISSQN – Imposto sobre serviços de qualquer natureza

IVA – Imposto sobre valor agregado

LC – Lei complementar

p. – Página

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Remodelagem de um Diagrama de Venn

Figura 02 – Loja De-Fash

SÚMARIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 HISTÓRICO CONSTITUCIONAL E LEGAL DA TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS NO BRASIL	13
2.1. HISTÓRICO CONSTITUCIONAL E LEGISLATIVO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS.....	15
2.1.1. Primeiras aparições Constitucionais.....	17
2.1.2. Emenda Constitucional n.º 18 de 1965	21
2.1.3. Código Tributário Nacional.....	25
2.1.4. Arquétipo na Constituição de 1967	27
2.1.5. As alterações do Decreto-Lei n.º 406/68	29
2.1.6. Arquétipo na Constituição de 1988	30
2.1.7. As alterações promovidas pela Lei Complementar 116/03.....	32
3 ANÁLISE DAS POSIÇÕES DOUTRINÁRIAS SOBRE O CONCEITO DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA	35
3.1. SERVIÇOS COMO CONCEITO DE DIREITO PRIVADO	36
3.1.1. Do entendimento de “serviço” pela análise sistemática entre a Carta Magna e a legislação de Direito Privado vigente à época da promulgação da constituição	36
3.1.2. Decomposição das propriedades conceituais de serviço tributável pelo ISSQN para identificação do critério material do referido imposto.....	46
3.1.3. Críticas à corrente	50
3.2. SERVIÇO EXTRAÍDO DA REALIDADE ECONÔMICA.....	51
3.2.1. Do entendimento de “serviço” como um tipo constitucional (conceito indeterminado).....	52
3.2.2. Serviço como uma materialidade residual em relação ao ICMS (Dicotomia bem material x bem imaterial).....	56
3.2.3. Críticas à corrente	64

4 A NOÇÃO DE SERVIÇO NO ROMANCE EM CADEIA BRASILEIRO: UMA ANÁLISE DAS OSCILAÇÕES DECISÓRIAS DO STF	68
4.1. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA	69
4.1.1. Precedentes anteriores à Constituição Federal de 1988	70
4.1.2. Recurso Extraordinário Nº 116.121/SP – “Locação de Bens Móveis”	72
4.1.3. Recursos extraordinários Nº 547.245/SC e 592.905/SC – “Leasing Financeiro” e “Leaseback”	76
4.1.4. Recursos Extraordinários Nº 651.703/PR – “Plano de Saúde”	84
4.1.5. Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 3.142/DF – “Subitem 3.04”	89
4.1.6. Recursos Extraordinários Nº 603.136/RJ – “Contrato de Franquia”	94
4.1.7. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945 e Ação Direta de Inconstitucionalidade 5659 – “Software”	97
5. CONCLUSÃO	100
REFERÊNCIAS	103

1 INTRODUÇÃO

A temática da noção de "serviços de qualquer natureza" vem ganhando novas formas nos últimos anos a partir de decisões do Supremo Tribunal Federal, gerando uma grande confusão entre as balizas que norteiam o termo "serviço" e o que o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza contempla em seu aspecto material.

À luz desse horizonte, o presente trabalho assume o objetivo geral de demonstrar a variação histórica das compreensões doutrinárias em torno do conceito de serviços e de trazer uma leitura proporcionada pelas lentes 'dworkinianas' das decisões do Supremo Tribunal Federal em relação ao conceito de serviço. A finalidade dessa construção será o entendimento dos impactos tributários dos serviços, notadamente em referência ao ISSQN.

A investigação justifica-se teoricamente pela existência de uma grande controvérsia doutrinária sobre a matéria e pela aparente oscilação de entendimentos do STF no que se refere à noção de serviço. Além disso, a investigação justifica-se socialmente, visto que as mudanças tecnológicas têm deslocado muito do que era tangível para a dimensão da intangibilidade, o que pode resultar em uma nova configuração da repartição de receitas entre estados-membros e municípios independentemente de uma modificação de textos legais ou do próprio texto constitucional.

Como uma investigação de cunho jurídico-dogmático, o trabalho procura, mediante uma análise da história jurídica brasileira sobre a noção de serviço, decifrar os intuitos do constituinte ao repartir as competências tributárias, o que só se pode compreender mediante um estudo da trajetória positiva, doutrinária e jurisprudencial da tributação incidente sobre serviços no Brasil.

A monografia encontra-se constituída de três partes.

Um primeiro capítulo é dedicado ao estudo histórico em que os serviços estiveram inseridos, analisando desde o começo da tributação até os dias atuais. Tendo o enfoque de trazer as balizas constitucionais e os problemas em que estiveram inseridos os ordenamentos anteriores, principalmente, pois os diversos constituintes não eram renegados após a mudança de ordenamento. O que se quer dizer aqui é chamar a atenção para uma construção de ordenamento proporcionada pelo

aprendizado através do erro, ou seja, os erros do passado ajudaram a moldar os sistemas atuais para que estes não mais viessem a se repetir.

O segundo momento desse estudo será dedicado às correntes que se aventuraram em decifrar o termo serviço, as suas balizas constitucionais, as regras que tornam o serviço tributável pelo ISSQN e o que ele pode vir a reproduzir no mundo. Isso conseqüentemente refletirá um grande impasse entre dois pensamentos antagônicos até certo ponto, pois o que é considerado constitucional para um lado é iminentemente o desmante jurídico constitucional tributário do outro, ou ainda a redução de tudo que foi construído pelo constituinte.

No terceiro e último capítulo, serão examinadas as decisões do STF que mais impactaram o significado do termo serviço, bem como os seus impactos tributários decorrentes da abrangência ou retração do ISSQN. Nesse contexto, buscou-se reproduzir uma interpretação do romance em cadeia proposto por Ronald Dworking, para que fiquem compreensíveis nesse estudo as mudanças proporcionadas por cada decisão e se, de fato, cada uma delas significou de uma ruptura com o que antes vinha sendo decidido ou uma sequência lógica de entendimento. Em outras palavras, será demonstrado se as decisões estariam metaforicamente compatíveis com a história de Eduardo e Mônica, ou seja, “ele completa ela, e vice-versa, que nem feijão com arroz”¹.

¹ URBANA, Legião. **Eduardo e Mônica**. Cidade: Rio de Janeiro: EMI Records Brasil Ltda.,1986. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=5RC_bullexc&ab_channel=Legi%C3%A3oUrbana-Topic Acesso em: 26 de out. de 2021.

2 HISTÓRICO CONSTITUCIONAL E LEGAL DA TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS NO BRASIL

Para que se possa iniciar o estudo do conceito do signo serviços e das repercussões tributárias provenientes deste no ordenamento jurídico brasileiro, deve-se, primeiramente, analisar o contexto histórico em que os serviços estiveram inseridos, seja no que concerne a sua previsão constitucional, seja referente a sua previsão em mandamentos infraconstitucionais.

Há de se observar, para tanto, que a vida do direito é um incessável diálogo entre este e sua história. Os dois encontram-se interligados por toda a vida, assim como uma mãe e seu filho.

Não é por menos que o esquecimento das raízes que fundamentaram as estruturas constitucionais ou legais do ordenamento permitiram a intérpretes, em diversos momentos da história, agir por conveniência e não por convicção, renegando a estrutura que foi pensada pelo legislador originário.

Já dizia Augusto Alfredo Becker² que

[...] o mundo jurídico é um mundo mesquinho. Ele substitui o mundo dos fatos reais por um universo de palavras. Onde há uma floresta amazônica, o legislador determina que deva existir uma flor de papel. Tudo se converte em papel e em signos gráficos no papel: as palavras. Os próprios juristas passam a vida a investigar palavras, a escrever palavras a propósito de palavras.

Assim sendo, tudo aquilo que não puder ser retido pelos juristas em suas memórias, 'por causa de uma razão mais forte' poderá ser reescrito, dando nova cara e propósito à palavra.

² BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 2004, p. 51.

Portanto, para alcançar o objetivo deste trabalho, é de suma importância a análise histórica que será feita nos tópicos deste capítulo. Ora, a lei não pode ser considerada em si mesma, assim como as palavras não conseguem exprimir quaisquer significados caso não exista uma sociedade que, através da sua história, tenha moldado o que é expresso pela emissão do som ou escrita das palavras em si, inclusive as constantes das leis tributárias. Analogamente ao significado de uma palavra, uma regra jurídica veiculada por uma lei tributária é o resultado lógico de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. Ou seja, faz-se necessária uma interpretação sistêmica para se verificar a reação que as demais leis do sistema produzem na lei tributária; esta, por sua vez, reage às demais leis e conseqüentemente consagra o resultado lógico, que é a verdadeira regra jurídica.³

Um estudo inicial da formação do conceito de serviço na tradição jurídica brasileira perpassa, necessariamente, uma retrospectiva da legislação que determinou o funcionamento e a cobrança do imposto sobre serviços. Nesse sentido, para fins das repercussões tributárias do conceito de serviço, essas indubitavelmente perpassam pelo contexto histórico em que se deu o conceito de serviços.

Merece destacar, logo de início, o fato de que as mais diversas normas legais existentes no ordenamento sobre o tema se comunicam, e de que muitas vezes o surgimento de uma nova legislação não implica necessariamente a exclusão da vigência ou uma interferência na eficácia da legislação anterior.

Isto posto, conforme leciona Hans Kelsen⁴, a partir de uma nova ordem constitucional, o que existe não é a criação de um direito inteiramente novo, mas, sim, uma recepção de normas do antigo sistema pelo novo.

Assim sendo, verifica-se que uma norma pré-existente da mesma hierarquia ou hierarquia inferior à nova norma, desde que (i) esteja em vigor no momento da criação da nova norma, (ii) possua compatibilidade formal e material com a antiga constituição e (iii) tenha compatibilidade material perante a nova constituição/nova norma, tem a possibilidade de permanecer válida e produzindo seus efeitos, inclusive podendo seu status ser alterado, como exemplo, ser alterada de Lei ordinária para Lei

³ *Idem*. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, p.115.

⁴ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. 6ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 143.

Complementar, haja vista tratar de normas gerais (caso do Código Tributário Nacional, a partir da edição da Constituição de 1967).

2.1. HISTÓRICO CONSTITUCIONAL E LEGISLATIVO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Alguns doutrinadores defendem que a tributação dos serviços é muito antiga, vindo da Idade Média, época em que ocorria a tributação do imposto das corporações pelo exercício de profissões e ofícios⁵. Já outros doutrinadores entendem que desde o Egito antigo já se podiam encontrar resquícios históricos da tributação dos serviços, mas que, de fato, a maior precisão da origem dos serviços foi com a reforma fiscal francesa de 1954, quando, foi criada a “*taxe sur la prestation des services*”⁶. Outros, inclusive, recordam que em Roma, com o Imperador Constantino, já existia tributação sobre os sujeitos que prestavam serviços⁷.

No Brasil, o primeiro ônus fiscal surgiu a partir de 22 de abril de 1500, data do seu descobrimento, uma vez que as Ordenações Manuelinas passaram a vigorar de imediato⁸. Noutro giro, segundo outros doutrinadores, a partir do pagamento do Quinto (quinta parte do produto da venda da madeira) ao soberano, configurou-se o primeiro tributo instituído no Brasil⁹.

A tributação por serviços no Brasil, conforme situa Pontes de Miranda, é datada de 20 de outubro de 1812, a partir do Alvará baixado pelo Príncipe Regente D. João VI¹⁰. A tributação incidia sobre seges, lojas e embarcações, e buscava-se com os recursos

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Volume IV, Os Tributos na Constituição**. São Paulo: Renovar. 2007, p. 357.

⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Imposto Municipal sobre serviços**. *Revista de direito público*. São Paulo, vol. 1, jul.-set./1967, p.180.

⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *apud* CASQUET, Pedro. **O Conceito de Serviço e a Constituição Brasileira**, Ed. Almedina, 2014.

⁸ STRAPAZZON, Carlos Luiz. **A Política Tributária Brasileira e Seus Impasses nos anos 90**. Dissertação de Mestrado. Florianópolis, 2001, p15.

⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 28.

¹⁰ MIRANDA, Pontes de. *Apud* HARADA, Kyoshi. **ISS: Doutrina e prática**. - 2ed. reform., rev. e ampl. - São Paulo: Atlas, 2014, pág.14.

arrecadados aumentar o capital do Banco Público, criado por força do respectivo Alvará. Com isso, o objetivo visado era que o Real Erário cumprisse suas obrigações como acionista principal do Banco do Brasil¹¹. Nessa primeira manifestação da tributação de serviços, encontra-se o seu campo de incidência bastante limitado a determinadas atividades ou profissões da época¹².

Anos depois, em 1836, foi criado por meio da Lei Orçamentária nº 70, de 22 de outubro, e o imposto passou a ser intitulado de “imposto sobre lojas”. Nesse caso, a sua incidência ficava restrita a todos os estabelecimentos com gêneros à venda¹³. Em seguida, o “imposto sobre lojas” foi alterado pela Lei n.º 317, de 21 de outubro de 1843, e teve a sua incidência ampliada para quaisquer lojas de atacado ou varejo, fábricas de charuto e algumas atividades, como as de advogados, corretores, cambistas e tabeliães¹⁴. Conforme se verifica na leitura do seu § 4º, art. 9:

Art.9º [...] § 4º O imposto estabelecido pelo § 2º do Alvará de 20 de Outubro de 1812 será substituído nesta Côrte e nas Capitaes da Bahia, Pernambuco e Maranhão pelo novo imposto de 10 por cento do aluguel das lojas constantes do citado paragrapho, e extensivo a qualquer casa ou loja, que contiver generos expostos á venda, seja por grosso ou a retalho; e bem assim ás casas de consignaço de escravos, ás em que se vender carne verde, ás fabricas de charutos, ás cocheiras e cavalhariças que contenhão seges e cavallos de aluguel, e aos escriptorios dos Negociantes, Advogados, Tabelliães, Escrivães, Corretores, e Cambistas. Nas demais Cidades e Villas do Imperio, sujeitas ao antigo imposto, será este cobrado, com d’antes, sendo porém extensivo aos novos objectos de que trata este paragrapho¹⁵.

A partir de 27 de setembro de 1860, através da Lei n.º 1.174, o imposto passou a ser denominado de “imposto sobre indústrias e profissões”. A grande mudança esteve na sua hipótese de incidência, passando a abranger o efetivo exercício de qualquer atividade lucrativa, inclusive sobre determinados serviços, e indústria, além de apresentar isenção para profissões e profissionais de menores condições financeiras e determinar alíquota fixa e proporcional ou somente proporcional, com variações

¹¹ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 1521.

¹² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p.4.

¹³ HARADA, Kyoshi. **ISS: Doutrina e prática**. 2 ed. reform., rev. e ampl. - São Paulo: Atlas, 2014, pág.15.

¹⁴ CALIENDO, Paulo. *op. cit.*, p. 1522.

¹⁵ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019, p. 1522.

entre 10% e 20%¹⁶. Conseqüentemente, substituiu diversos outros impostos, como aquele incidente sobre casas de moedas e casas de leilão¹⁷.

Art. 11. [...] § 10. Para substituir o imposto estabelecido pelo § 2º do Alvará de 20 de Outubro de 1812, e alterado pelo art. 8º, § 4º da Lei de 22 de Outubro de 1836, e art. 10 da de 21 de Outubro de 1843, por huma taxa, que deverá comprehender todas as industrias e profissões que forem exercidas nas diferentes Cidades e Villas do Imperio, com excepção somente das que pela natureza privilegiada das respectivas funcções, e ou pela reconhecida insufficiencia e penuria de seus recursos, não a deverem ou puderem supportar. A referida taxa será em parte fixa, e em parte variavel, assentando a fixa sobre a natureza, classe e condição das industrias e profissões, e importancia commercial das Cidades e Villas em que forem exercidas, e a variavel sobre o valor iocativo do predio, ou local, em que funcionarem. Huma e outra serão estabelecidas pelo Governo: não devendo porém exceder a taxa variavel a 10 por cento, quando se der ao mesmo tempo o pagamento da fixa, e a 20 por cento no caso contrario¹⁸.

Nessa esteira, conforme será abordado no tópico abaixo, o imposto sobre Indústria e Profissões adquire sua roupagem constitucional a partir da Constituição Republicana de 1891.

2.1.1. Primeiras aparições Constitucionais

Com a outorga da primeira Constituição Republicana, em 1891¹⁹, o imposto sobre Indústria e Profissões passou a ser inserido na competência exclusiva dos Estados-membros. Ensina Sacha Calmon que o imposto em questão tinha como fato gerador o exercício de atividade econômica com o fito de contrapartida remuneratória²⁰.

A Constituição de 1934 manteve o imposto sobre indústrias e profissões sob a competência tributária dos Estados, conforme o art. 8, “g”, do referido diploma constitucional. Contudo, determinou que a metade do que os Estados arrecadassem fosse distribuída ao Município em as atividades econômico industrial, de produção,

¹⁶ *Ibidem*, p. 1522

¹⁷ HARADA, Kyoshi. **ISS: Doutrina e prática**. 2 ed. reform., rev. e ampl. - São Paulo: Atlas, 2014, pág.15.

¹⁸ CALIENDO, Paulo. *op. cit.*, p. 1522.

¹⁹ BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm Acesso em: 29 de setembro de 2021.

²⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 657.

prestação de serviços e comercialização fossem executadas²¹ nos termos do então § 2, do art. 8²².

O referido mandamento constitucional ainda conferiu aos Municípios a faculdade de instituir imposto sobre diversões públicas, a partir do então art. 13, § 2º, III²³. Outrossim, em razão da possibilidade de tributação concorrente entre União e os Estados, grande parte dos Estados criou o imposto sobre transações, o qual tinha sua incidência sobre determinados serviços, como empreitadas e locação de bens móveis²⁴.

A partir da Constituição Federal de 1946²⁵, a competência do imposto sobre Indústria e Profissões foi para a esfera municipal. Salienta-se que isso não significou a perda da competência do imposto sobre diversões públicas, a qual permaneceu com os municípios²⁶, conforme o artigo 29, incisos III e IV que assim dispunham:

Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2º, 4º, 5º e 9º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem ao Municípios os impostos: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 1964)

[...]

III - de indústrias e profissões;
IV - sobre diversões públicas;²⁷

Apesar de o Imposto de Indústria e Profissões, previsto na Constituição de 1946, conceder competência privativa aos Municípios, como ensina Gilberto Ulhôa Canto, o referido imposto não possuía contornos bem definidos, o que gerou a necessidade de o intérprete estabelecer o seu fato gerador específico. Dessa forma, foi estabelecido

²¹ *Ibidem*, p. 657.

²² Art 8º - Também compete privativamente aos Estados: [...] g) indústrias e profissões; § 2º - O imposto de indústrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguais. (BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm Acesso em: 29 de setembro de 2021).

²³ Art 13 - Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente: [...] § 2º - Além daqueles de que participam, *ex vi* dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios: [...] III - o imposto sobre diversões públicas;

²⁴ HARADA, Kyoshi. **ISS: Doutrina e prática**. 2ª ed. reform., rev. e ampl. - São Paulo: Atlas, 2014, p.16

²⁵ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm Acesso em: 29 de setembro de 2021.

²⁶ HARADA, Kyoshi, *op. cit.*, p.16

²⁷ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm Acesso em: 29 de setembro de 2021.

pela jurisprudência que seu fato gerador era o exercício de efetivas atividades civis, comerciais, industriais, independentemente do proveito econômico, ou seja, que o tributo incidia sobre a receita bruta das empresas²⁸.

Apesar da tentativa delimitação da especificidade do fato gerador do imposto em comento pelos intérpretes do texto constitucional, o que ocorria na prática era uma usurpação de competência por parte dos Municípios, haja vista que era cobrado um percentual do imposto de vendas e consignações²⁹. Isso decorreu em virtude da incapacidade dos Municípios de conceberem métodos eficientes de realização do lançamento e arrecadação do imposto a ser pago por cada contribuinte³⁰.

Verificou-se, à época, de certa forma, um levante municipalista, porque, no Estado Novo,³¹ Getúlio Vargas tombou os Municípios e em grande medida os Estados-membros da repartição de receitas. Isso se deu porque, com o Decreto-lei nº 1.202, de 08 de abril de 1939³² houve a instalação do unitarismo, ou seja, um regime de tutela administrativa, política e financeira para centralização do poder. E como a Constituição de 1937 concedeu aos Estados a possibilidade de decretarem o imposto sobre indústrias e profissões, os Municípios ficaram reféns da partilha posterior do imposto arrecado. Assim, gerou-se uma tradição a partir de 1946 de que o ente municipal, para possuir receita, necessitava arrecadar ele mesmo, o que significa que já se observava, uma desnaturação do federalismo saudável, no qual um ente poderia arrecadar receitas e redistribuir aos demais³³.

Outro aspecto que já era discutido à época, concerne a diferenciação dos conceitos econômicos em relação aos conceitos de direito privado. Parte da doutrina entendia pela possibilidade de compatibilizar o sistema rígido de repartição de competências,

²⁸ CANTO, Gilberto de Uihôa. *apud* GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**, Dissertação de mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2019, p. 228.

²⁹ Art 8º - Também compete privativamente aos Estados: [...] e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;

³⁰ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *op. cit.*, p. 211.

³¹ Regime político brasileiro instaurado por Getúlio Vargas em 10 de novembro de 1937, que vigorou até 31 de janeiro de 1946.

³² BRASIL. **Decreto-lei 1.202, de 08 de abril de 1939, Dispõe sobre a administração dos Estados e dos Municípios**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-1202-8-abril-1939-349366-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 24 de out, de 2021.

³³ FÉ, Raquel Mousinho de Moura. **A repartição de rendas entre os entes da federação e sua repercussão na caracterização do federalismo brasileiro: uma investigação acerca do desenvolvimento do federalismo fiscal-financeiro no Brasil**. Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília, v. 5, nº 1, 2015, p. 93-114

com interpretação ampla da lei tributária, desenvolvendo um raciocínio de considerações econômicas³⁴ rígida resultava em uma restrição da autonomia dos municípios. Por tal razão, essa parcela de doutrinadores defendia a possibilidade de considerações econômicas por parte dos governos locais. Do lado diametralmente oposto, defendia-se a necessidade de uma interpretação estrita, com maior atenção à legalidade³⁵. O que se verificava já nesse período era uma disputa entre dois pesos distintos, de um lado a autonomia municipal, oportunizando uma dinamicidade das relações, e, de outro uma atenção estrita à norma constitucional, buscando preservar a segurança jurídica.

Importante destacar que, a partir da Emenda Constitucional nº 18/65 (EC nº 18/65), detalhada com mais atenção em tópico posterior, a Constituição de 1946 passou a tratar das Lei Complementares, todavia ainda sem uma distinção precisa em relação às Leis Ordinárias, seja em relação ao quórum de aprovação, seja em relação às suas funções. Tais características somente foram adquiridas a partir da Constituição de 1967, de acordo com a qual as Leis Complementares necessitavam de maioria absoluta (art. 53) para sua aprovação e, no âmbito específico do direito tributário, tinham a função de veicular normas gerais³⁶.

Isto posto, cumpre esclarecer desde já que o Imposto Sobre Serviços, com suas características estampadas atualmente, surge somente a partir da Reforma Tributária produzida pela Emenda Constitucional n.º 18, de 1º de dezembro de 1965, conforme será dissecado no tópico abaixo.

³⁴ Difere-se aqui considerações econômicas de interpretação econômica. Na medida em que interpretação econômica foi uma teoria surgida na Alemanha do início do século XX. Teve sua implantação pelo Código Tributário do Reich de 1919 (“Reichsabgabenordnung” - RAO) em um período em que havia uma forte oposição aos exageros formalísticos, e de outro lado uma forte necessidade do estado em arrecadar, em decorrência da Primeira Guerra Mundial. (ARRUDA, José Maria. **Interpretação e Aplicação da Lei tributária**. Cord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética, Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2010, p. 202.). Assim, propunha-se que a interpretação das leis tributárias fosse considerada em sua finalidade, significado econômico e o desenvolvimento de suas circunstâncias. O que decorreu um grande emprego para o combate à fraude fiscal e a possibilidade de analogia gravosa. Assim, para essa interpretação que teve como um dos principais nomes Enno Becker, o Juiz não deveria se pautar na forma jurídica para interpretar a lei tributária, mas sim utilizar-se de uma interpretação que pudesse entender que a lei sempre estaria tratando de fatos econômicos. Dito de outra forma, significou aceitar uma manipulação dos fatos jurídicos tributários para que estes se encaixassem na letra da lei e por conseguinte fossem tributados. (GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *op. cit.*, p. 211.)

³⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *apud* GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *op. cit.* p. 211.

³⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. *apud* GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *op. cit.*, pág. 234.

2.1.2. Emenda Constitucional n.º 18 de 1965

A fim de se ter uma interpretação completa das influências a que o conceito de serviço esteve submetido ao longo dos diferentes períodos do nosso ordenamento constitucional, parte-se para o estudo da Emenda Constitucional n.º 18 de 1965, tida como a única Reforma Tributária de fato existente no Brasil, na qual surge a primeira previsão expressa da tributação dos serviços.

A EC n.º 18 teve como base o “Programa de Ação Econômica do Governo, 1965/1966”, então de autoria do Ministério da Fazenda, que se encontrava sob comando do Ministro Otávio Gouveia de Bulhões e do Ministro do Planejamento, Roberto Campos, os quais foram assessorados pelos professores Rubens Gomes de Souza, Gilberto Ulhôa Canto e Gerson Augusto da Silva³⁷.

Francisco Dornelles leciona que os objetivos com a Reforma eram a redução do número de impostos, criação de uma repartição de receitas da União para os Estados e Municípios e alteração dos fatos geradores que, na Constituição de 1946, eram representados por atos jurídicos e agora seriam representados por fatos de natureza econômica, tendo como alicerce o princípio da capacidade contributiva³⁸.

Apregoa Robinson Sakiyama Barreirinhas³⁹ que as mudanças propostas pela reforma de 1965

(...) eram no sentido de simplificação da tributação, unificando impostos de idêntica natureza e definindo-os por via de referência às suas bases econômicas, formando, de fato, um sistema tributário nacional. Assim, baseado nas experiências da Comunidade Econômica Europeia na uniformização da tributação sobre transações de bens e serviços, nos moldes do sistema de valor acrescido francês, o legislador nacional substituiu o imposto estadual sobre vendas e consignações pelo imposto sobre circulação de mercadorias e extinguiu o imposto estadual de transações e o imposto de indústria e profissões e de diversões públicas, criando o imposto sobre serviço de qualquer natureza. Diferentemente da tributação europeia, houve repartição da tributação sobre transações entre Estados e Municípios.

³⁷ DORNELLES, Francisco. **O Sistema Tributário da Constituição de 1988**, In: **Constituição de 1988: O Brasil 20 anos depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças**, vol. IV, Brasília: Senado Federal, 2008, p. 4.

³⁸ DORNELLES, Francisco. **O Sistema Tributário da Constituição de 1988**, In: **Constituição de 1988: O Brasil 20 anos depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças**, vol. IV, Brasília: Senado Federal, 2008, p. 4.

³⁹ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Definição de “Serviços” para fins de tributação do ISS**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 104, maio de 2004, p. 75-76.

A emenda estabeleceu a competência da União no que concerne à tributação dos serviços de transportes e comunicações, exceto quando se tratasse de um serviço estritamente municipal, conforme o art. 14 do referido diploma legal:

Art. 14. Compete à União o impôsto:

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

Já aos Municípios a competência recaía sobre os serviços de qualquer natureza, desde que esses não fossem compreendidos na competência tributária da União e dos Estados. Vejamos:

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

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

Adverte Sacha Calmon Navarro Coelho que a Lei Complementar, desde essa época, já possuía a tarefa de distinguir a zona cinzenta que envolvia o que seria o serviço tributável pelos Municípios da operação de circulação de mercadorias tributável pelos Estados⁴⁰.

Para Ricardo Lobo Torres⁴¹, por meio da concessão do ISSQN aos Municípios pela EC nº 18/65, o legislador estava buscando limitar o campo de incidência do antigo imposto de indústrias e profissões, ou seja, conforme exposto no tópico anterior, a falta de delimitações precisas na Constituição de 1946 acabava por fazer o referido imposto ser muitas vezes confundido com o imposto de venda e consignações, o que representava, uma incidência sobre “movimento econômico”⁴².

O doutrinador pontua também que a principal problemática jurídica em torno do ISS, que se encontra em um sistema tributário nacional como no federalismo fiscal, é a de

⁴⁰ COELHO. Sacha Calmon Navarro. *op. cit.*, p 659.

⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Volume IV, Os Tributos na Constituição**. São Paulo: Renovar. 2007, p. 358.

⁴² No Anteprojeto do CTN é explicado que como o imposto sobre indústrias e profissões carecia de uma definição legal suficiente a identificar o tributo, o imposto não possuía uma figura tributária específica de incidência e passava a depender da base de cálculo para a sua cobrança. Assim, tratava-se muito mais de um imposto sobre movimento econômico, este referenciando-se a receita bruta da atividade tributada. (BRASIL. **Reforma da Discriminação Constitucional de Rendias**, Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1965, p. 33).

não ter sido fundido com os outros impostos sobre circulação de riqueza, como o ICMS, o IOF e o IPI, formando, nos moldes da União Europeia, um IVA (Imposto de Valor Agregado)⁴³.

Isso ocorreu em virtude da desnaturação de um federalismo saudável desde 1946. A EC n  18/65 não conseguiu instituir um IVA federal em um federalismo de coopera o entre os entes, no qual a União recolheria os impostos e o repartiria entre os Estados e os Municípios. Assim, esse pretense IVA foi desmembrado nos tributos sobre consumo, sendo eles o ICM, o ISSQN, o IPI e o IOF.

Mister destacar o fato de que a estrutura de tributa o prevista na EC n  18/65, já possuía os contornos de nosso conhecimento nos dias atuais. Conforme posicionamento doutrinário que reconhece e proclama esse entendimento, “o sistema vigente foi l  construido e apenas reformado pela Constitui o de 1988”⁴⁴.

Assim também entende Luís Eduardo Schoueri, para quem a Reforma “trouxe as bases do sistema tributário de hoje”⁴⁵. De igual modo compreende Ives Granda Martins, o qual argumenta que “se examinarmos os artigos 145 a 156 da CF, há de se perceber que o sistema idealizado para a Lei n  5172/68, para a E.C. n  18/65 e para a CF 1967,   ainda o arcabouço que permite manter o sistema tributário nacional”⁴⁶. Isso se deve, pois, da leitura dos dispositivos colacionados acima se identifica a competência municipal expressa e as limita oes impostas aos municípios em rela o aos serviços que não estão compreendidos na competência dos outros entes federais, o que caracteriza o ISSQN como um imposto residual⁴⁷.

Oportuno se torna a tratar do fato de que a doutrina   época já se manifestava no sentido de que a emenda, ao adotar uma nova discrimina o de competências em rela o ao modelo originário de 1946, não trouxe uma classifica o jurídica dos impostos, e sim priorizou um critério econômico. Assim, foram atribuídos nomes genéricos aos impostos, com a preocupa o em garantir uma maior flexibilidade ao sistema⁴⁸. Essa flexibilidade proposta pela EC n  18 também foi observada por

⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. *op. cit.*, p. 358.

⁴⁴ DORNELLES, Francisco. *op. cit.*, p. 4.

⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, 9  ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 267.

⁴⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “**50 anos do CTN**”, In: **MARTINS**, Ives Gandra da Silva, et. al. (org.), **CTN: 50 anos com eficácia de lei complementar**, São Paulo: Fecomércio, 2017, p. 17.

⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *op. cit.*, p. 358.

⁴⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 75.

Ricardo Varsano⁴⁹, para quem sua importância se consistia em repartir ao máximo a divisão de recursos entre as três esferas de organização do Estado, em semelhança com à disponibilidade de recursos existente na Constituição de 1946.

Assim, a emenda tinha o legislador o objetivo de criar um sistema tributário integrado entre as três esferas, apresentando com isso um caráter nacional. Buscando ao máximo evitar distorções e fatores de ineficiência, a EC nº 18: atribuiu não apenas função fiscal aos impostos, mas também extrafiscal, instituiu um mecanismo de distribuição da arrecadação da União para as esferas Estadual e Municipal; e reestruturou alguns impostos, principalmente, o de renda e o imposto sobre a produção industrial⁵⁰.

Desse modo, verifica-se que, com a edição da emenda, visava-se superar o então Sistema Tributário Federal presente em 1946 em prol de um Sistema Tributário Nacional, traçando-se as raízes do federalismo financeiro de integração⁵¹.

Partilhando o mesmo juízo sobre o tema, Gilberto Ulhôa Canto⁵², considerava que a emenda havia tratado de executar a discriminação de competências, subdividindo-as em vários impostos, os quais possuíam características de determinadas categorias econômicas, para então distribuir entre a União, os Estados e os Municípios cada imposto.

Não destoando dos outros autores, Francisco Dornelles⁵³ explicava que na emenda constitucional houve “a substituição, dos fatos geradores representados por atos jurídicos, por fatos de natureza econômica que pudessem medir a capacidade contributiva, tais como renda, consumo e patrimônio”.

Apontando a importância da iniciativa de unir a realidade econômica e o ordenamento jurídico proposta pela Congresso e concretizada pela Emenda nº 18/65, Geraldo Ataliba⁵⁴, já tecia críticas às regras da emenda, enfatizando que o caráter do direito como instrumento e as distinções entre a ciência das finanças e a ciência jurídica demonstram que se buscou “simplificar a problemática do nosso sistema

⁴⁹ VARSANO, Ricardo. **O sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80?, Pesquisa e Planejamento Econômico**, vol. 11, n. 1, 1981, p. 213 e 220.

⁵⁰ DORNELLES, Francisco. *op. cit.*, p. 4.

⁵¹ DORNELLES, Francisco. *Op. cit.*, p. 4.

⁵² CANTO, Gilberto de Ulhôa. *apud* GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *op. cit.*, p. 232.

⁵³ DORNELLES, Francisco. *Op. cit.*, p. 6.

⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 14.

constitucional, ignorando o princípio federal e passando ao largo da autonomia municipal”.

Outro crítico à reforma, Kyoshi Harada⁵⁵ argumentou que a EC “trouxo inúmeros tributos economicamente idênticos, diferenciados tão somente pelas roupagens jurídicas conferidas pelos legisladores”. Assim, questionava se de fato o sistema idealizado pela emenda não seria diametralmente oposto ao fundamento do princípio federativo. Em outras palavras, a reforma haveria concebido um sistema tributário unitário, não proporcionando uma independência financeira aos entes via tributos privativos para que alcançassem a autonomia político-administrativa.

A as balizas idealizadas pela reforma de 1965 foram dadas continuidade a partir do Código Tributário Nacional.

2.1.3. Código Tributário Nacional

Em 25 de outubro de 1966, foi editada a Lei nº 5.172, a qual foi promulgada na forma de lei ordinária, com pretensões de definir os serviços atribuído pela EC nº 18/65 aos Municípios, ou seja, uma forma de continuação da então reforma tributária. Apesar disso, foi promulgada na forma de lei ordinária, e somente veio a ganhar status de Lei Complementar, dada a importância de sua matéria e por força do princípio da recepção⁵⁶, a partir do art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, que a denominou de Código Tributário Nacional (CTN)⁵⁷.

O CTN pode ser dividido em dois livros. Ainda que suas diferenças tenham pouca importância, os fundamentos de validade de cada um partiram de pressupostos distintos. O primeiro livro, que se refere ao “Sistema Tributário Nacional”, foi elaborado como normas complementares à EC nº 18/65, indo dos arts. 1º a 95. E o segundo livro, tratando das normas gerais de direito tributário, teve como fundamento o art. 5º,

⁵⁵ HARADA, Kyoshi. *Op. cit.*, p.18.

⁵⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “50 anos do CTN”, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, et. al. (org.), CTN: 50 anos com eficácia de lei complementar, São Paulo: Fecomércio, 2017, p. 17

⁵⁷ CASQUET, Pedro. **O Conceito De Serviço E A Constituição Brasileira**, Ed. Almedina, kindle, 2014, posição 1137.

inciso XV, alínea “b”, da Constituição de 1946⁵⁸, indo dos arts. 96 a 208, com fundamento na competência da União para editar normas gerais⁵⁹.

Nota-se que o primeiro livro, a pretexto de ter vindo para complementar a EC nº 18, caracteriza um caso de uma legislação hierarquicamente inferior interpretando uma norma constitucional. Sobre isso, Alcides Jorge Costa⁶⁰ já assevera que “quando a mesma comissão elaborou o projeto de reforma constitucional e o de lei complementar, como foi o caso da Emenda nº 18 e do CTN, as normas da lei complementar podem servir como um bom índice do real significado da norma constitucional”.

Nesse sentido, advertia Ives Granda Martins que “o CTN, que surgiu após a E.C. 18/65, jamais teve sequer um de seus dispositivos considerado inconstitucional, tal a excelência de sua conformação”⁶¹.

O CTN, nas seções V e VII, tratou da tributação da prestação dos serviços. Em um primeiro momento, abordou os serviços compreendidos na competência da União, quais sejam, o de transporte, salvo quando realizado inteiramente em um mesmo Município, e o de comunicações, conforme o art. 68, incisos I e II⁶². Já em um segundo momento, a partir do art. 71⁶³, tratou dos serviços de competência dos Municípios, considerando serviços de qualquer natureza, sendo prestados por empresa ou profissional autônomo, desde que não configurem o fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados: (i) o fornecimento de trabalho, com ou sem a

⁵⁸ Art 5º - Compete à União: XV - legislar sobre: b) normas gerais de direito financeiro; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; e de regime penitenciário;

⁵⁹ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *Op. cit.*, pág. 234.

⁶⁰ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 85.

⁶¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. cit.*, p. 17.

⁶² Art. 68. O imposto, de competência da União, sobre serviços de transportes e comunicações tem como fato gerador: I - a prestação do serviço de transporte, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, salvo quando o trajeto se contenha inteiramente no território de um mesmo Município; II - a prestação do serviço de comunicações, assim se entendendo a transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais, salvo quando os pontos de transmissão e de recebimento se situem no território de um mesmo Município e a mensagem em curso não possa ser captada fora desse território.

⁶³ Art. 71 O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por emprêsa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de impôsto de competência da União ou dos Estados. § 1º Para os efeitos dêste artigo, considera-se serviço: **I** - o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais; **II** - a locação de bens móveis; (Vide Ato Complementar nº 27, de 1966) **III** - locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza. **IV** - jogos e diversões públicas. (Incluído pelo Ato Complementar nº 27, de 1966).

utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários consumidores finais; (ii) a locação de bens móveis; (iii) a locação de espaços em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza; e (iv) jogos e diversões públicas.

Curioso observar que o inciso I do § 1º do art. 71 considerava serviço a locação de bens móveis. Contudo, posteriormente, com amparo da atual Constituição, o Supremo Tribunal Federal⁶⁴ considerou inconstitucional a incidência do ISS sobre esse tipo de negócio, editando, inclusive, a Súmula Vinculante nº 31, de acordo com a qual “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN sobre operações de locação de bens móveis”, como será visto em tópico específico mais adiante.

2.1.4. Arquétipo na Constituição de 1967

Semipromulgada⁶⁵ em 15 de março daquele ano, a Constituição de 1967 manteve as competências previstas na EC de 1965⁶⁶, na qual a União tinha competência sobre os serviços de transporte e comunicação, conforme o art. 22, inciso VII⁶⁷, e os Municípios permaneceram com a competência de tributar os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência dos tributos da União ou dos Estados, conforme inferimos do art. 25:

Art 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

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

Observa-se que, como mencionado, a Constituição inovou ao estabelecer que os serviços seriam definidos por meio de lei complementar, previsão à qual a EC nº 18/65 não fazia referência, atribuindo ainda à lei complementar uma função tríplice de (i)

⁶⁴ Julgamento do RE nº 116.121/SP.

⁶⁵ Apesar de ter sido apresentada ao Congresso à época, não pode ser considerada promulgada, em razão do golpe de 1964. Também não poderia ser dito outorgada, por ter passado pelo arbítrio do Congresso. Assim sendo, utilizamos a qualificação de semipromulgada.

⁶⁶ CASQUET, Pedro. *Op. cit.*, posição 1153.

⁶⁷ Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre: VII - serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;

estabelecer normas gerais; (ii) dispor sobre conflitos de competência e; (iii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, termos previstos no art. 19, §1^{o68}. Em seguida, a Emenda Constitucional nº 1/69 praticamente reproduziu o suso mencionado dispositivo no art. 18, §1^{o69}.

Em relação ao ISSQN, a doutrina, à época, já se dividia em duas correntes, uma apoiada na consideração econômica e outra em um conceito civilista. Na jurisprudência do STF, prevaleceu a corrente econômica⁷⁰.

Defendia Aliomar Baleeiro⁷¹ que o ISSQN, sucessor do “Imposto sobre Indústrias e Profissões”, possuía à égide da Constituição de 1967 um conceito que vai além das barreiras impostas pelo direito privado, entendendo inclusive como natural a tributação da locação de bens móveis e de operações caracterizadas pelo *leasing*. De igual forma, Hely Lopes Meirelles⁷² defendia que os serviços abrangiam toda “atividade material e imaterial, braçal ou intelectual, acessível a leigos ou privativa de técnicos, desde que exercida com finalidade econômica”.

De entendimento oposto, defensores da corrente civilista, a exemplo de Geraldo Ataliba⁷³, Aires Barreto⁷⁴, Roque Antônio Carrazza⁷⁵, Marçal Justen Filho⁷⁶ e Elisabeth Nazar Carrazza⁷⁷, já defendiam que os serviços estariam sob o regime de direito privado.

As posições defendidas sofreriam repercussões a partir das alterações da legislação infraconstitucional.

⁶⁸ Art. 19 (...) §1^o. Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.

⁶⁹ Art. 18 (...) §1^o. 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.

⁷⁰ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *Op. cit.*, p. 237.

⁷¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 10^a ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, pp. 290-293.

⁷² MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**, 4^a ed., São Paulo: RT, 1981, pp. 180-190.

⁷³ ATALIBA, Geraldo. **Problemas Atuais do Imposto sobre Serviços**, RDP, n. 27-28, 1984

⁷⁴ BARRETO F., Aires. **ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 3 ed., 2009.

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Grupo de empresas–autocontrato–não incidência de ISS–questões conexas. **Revista de Dialética de Direito Tributário**, p. 114-132, 2003.

⁷⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto Sobre serviço na Constituição**. São Paulo, São Paulo, RT, 1985, p. 77.

⁷⁷ CARRAZZA, Elisabeth Nazar. *apud* CARRAZZA, Roque Antonio. Grupo de empresas–autocontrato–não incidência de ISS–questões conexas. **Revista de Dialética de Direito Tributário**, p. 114-132, 2003.

2.1.5. As alterações do Decreto-Lei n.º 406/68

As alterações geradas pelo Decreto-lei n.º 408, de 31 de dezembro de 1968⁷⁸ (recepcionado como lei complementar em virtude do recesso forçado do Congresso Nacional resultante do golpe militar de 1964)⁷⁹, impactaram diretamente o imposto municipal sobre serviços, uma vez que foram revogados os arts. 71, 72 e 73 do CTN e foram acrescentadas as novas disposições previstas nos arts. 8 a 11, dentre os quais se destaca, para os objetivos deste estudo, o art.8:

Art 8º O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por emprêsa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa

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

§ 2º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao impôsto de circulação de mercadorias.

A grande mudança, como se extrai dos textos normativos acima, refere-se à criação de uma lista de serviços anexa ao decreto-lei, que contava inicialmente com 29 itens, em contraposição à previsão genérica anterior, o que provocou uma redução do rol de serviços tributáveis. Essa diminuição foi criticada por autores como Geraldo Ataliba, pois, além de reduzir a competência municipal, afasta a segurança jurídica ao tornar o legislador complementar competente para tomar a decisão política de inclusão ou não de tipos de eventos no rol de serviços tributáveis⁸⁰.

A lista de serviços ainda sofreu alterações pelo Decreto n.º 834, de 8 de setembro de 1969⁸¹, no qual a lista de serviços foi ampliada para 66 serviços tributáveis, mantendo entre estes, no item 52, a locação de bens móveis.

⁷⁸ BRASIL. **Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em 24 de out, de 2021.

⁷⁹ COELHO. Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 665.

⁸⁰ ATALIBA, Geraldo. **Normas Gerais de Direito Financeiro e Autonomia dos Estados e Municípios**. *Revista de Dierito Público*. vol. 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 45/80

⁸¹ Decreto n.º 834.

Com a outorga da Carta Política de 1969 (Ato Institucional nº 1, de 17 de outubro de 1969⁸²), o decreto-lei foi recepcionado em sua totalidade⁸³, não sendo alterado a competência tributária relativa aos serviços, que agora estavam previstas no art. 21, relativo aos serviços de competência da União, e no artigo 24, relativo aos de competência dos Municípios.

Outra alteração no referido decreto-lei ocorreu através da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987⁸⁴, ampliando outra vez a lista de serviços tributáveis pelo ISSQN, passando a conter dessa vez 100 itens⁸⁵.

Faz-se mister comentar que nesse período o STF⁸⁶ proferiu o primeiro precedente no sentido de que a lista de serviços anexas ao DL seria taxativa, ou seja, apenas os serviços expressamente contidos nela poderiam sofrer a incidência do ISSQN.

Por fim, cumpre trazer à baila que o decreto-lei só veio a ser alterado novamente sob a égide da Constituição de 1988. Ressalta-se que o DL teve suas normas não conflitantes absorvidas pelo novo sistema constitucional. Assim, através da Lei Complementar nº 100/1999, foi incluído mais um item à lista anexa, qual seja, a atividade de pedágio, passando a lista a conter 101 itens. Além disso, também se fixou a alíquota máxima do ISS em 5%⁸⁷ sobre todos os serviços.

2.1.6. Arquétipo na Constituição de 1988

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em: 20 set. 2021.

⁸³ CASQUET, Pedro. *Op. cit.*, posição 1225.

⁸⁴ BRASIL. **Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp56.htm. Acesso em: 26 de out. de 2021.

⁸⁵ LIMA, Júlia Silva e. **ISS e o Conceito constitucional de serviço de qualquer natureza**. Dissertação de mestrado à Banca da PUC/SP, São Paulo, 2019, p. 74.

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **“Não pode a prefeitura exigir ISS sobre serviços bancários não previstos na lista específica. Competência constitucional da união. Precedentes. RE conhecido e provido”**. RE 107844, Relator(a): Min. CORDEIRO GUERRA, Segunda Turma, julgado em 06/12/1985, DJ 07-02-1986 PP-00938 EMENT VOL-01406-02 PP-00332.

⁸⁷ Art. 4º-A alíquota máxima de incidência do imposto de que trata esta Lei Complementar é fixada em cinco por cento.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 em 5 de outubro do mesmo ano, houve diversas mudanças nas competências tributárias nas esferas federal, estadual e municipal.

A competência sobre os serviços de transportes interestaduais e de comunicação, que antes era da União, passou a ser de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme se depreende do art. 155 da CF/88, transcrito abaixo de acordo com a numeração atualizada pela EC n. 3/93.

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

(...)

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

Já os Municípios continuaram com a competência de tributar os serviços de qualquer natureza, ressalvados os compreendidos na competência dos Estados e os serviços de transporte intermunicipal. Todavia, o serviço de telecomunicação intermunicipal foi perdido. Vejamos a redação dos dispositivos respectivos, já com a numeração atualizada pela mencionada emenda constitucional:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

[...]

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Do mandamento constitucional acima é possível depreender que três cláusulas são fundamentais para delimitar o aspecto material do ISSQN, sendo elas: (a) "serviço de qualquer natureza"; (b) serviços "não compreendidos no art. 155, II"; e (c) "definidos em lei complementar". A primeira e a última serão mais bem detalhadas em tópicos seguintes. Já a cláusula (b), como comentado, refere-se aos serviços de competência

dos Estados-membros e do Distrito Federal, sendo eles os de transporte interestadual e intermunicipal, além do serviço de comunicação⁸⁸.

Apesar das mudanças ocorridas no sistema tributário brasileiro, essas somente vieram a ter sua vigência iniciada a partir do dia 1 de março de 1989, pois o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias⁸⁹ previa que até o primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da CF/88 deveria ser mantido o sistema tributário da Constituição de 1967, com a redação da Emenda nº 1, de 1969⁹⁰.

2.1.7. As alterações promovidas pela Lei Complementar 116/03

Tendo como premissa o art. 156, III, da CF/88, ocorreu a edição da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003⁹¹, ainda vigente nos dias atuais. Além de revogar diversos dispositivos do Decreto-lei nº 406/68, essa lei trouxe uma lista nova de serviços com formato distinto do das antigas listas.

O novo formato da lista trouxe a inovação metodológica de distinguir gênero (itens) e espécie (subitens). A título de exemplo, o item 1 da lista seria um gênero, qual seja, “Serviços de informática e congêneres”, enquanto as espécies desse seriam os itens 1.01 e seguintes. Esse formato se repete ao longo de toda a lista de serviços.

Outra mudança implantada pela LC nº 116/03 foi identificar, ainda que genericamente, um arquétipo do ISSQN, visto ter definido: o sujeito ativo⁹²; o contribuinte⁹³; os

⁸⁸ COSTA, Regina Helena **Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional** – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

⁸⁹ BRASIL. **Ato de Disposições Constitucionais Transitórias de 1988**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/conadc/1988/constituicao.adct-1988-5-outubro-1988-322234-publicacaooriginal-1-pl.html> Acesso em: 29 de setembro de 2021.

⁹⁰ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n.º 1, de 1969, e pelas posteriores. § 1º Entrarão em vigor com a promulgação da Constituição os arts. 148, 149, 150, 154, I, 156, III, e 159, I, c, revogadas as disposições em contrário da Constituição de 1967 e das Emendas que a modificaram, especialmente de seu art. 25, III.

⁹¹ BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 20 maio. 2021.

⁹² Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

⁹³ Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

responsáveis tributários⁹⁴; e os critérios temporal, espacial⁹⁵, material⁹⁶ e quantitativo⁹⁷ do tributo.

Esse sistema somente veio a ser alterado em 29 de dezembro de 2016, quando a LC nº 116/03 foi modificada pela edição da Lei Complementar nº 157⁹⁸. Dentre as alterações, destacam-se a atualização da lista de serviços conforme as mudanças tecnológicas vivenciadas. Cabe aqui citar, a título de exemplo, as novas redações dos subitens 1.03 ("o processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres")⁹⁹ e 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")¹⁰⁰.

Por fim, outro destaque foi a inclusão na LC nº 116/03 de disposição relativa à fixação de 2% como alíquota mínima do imposto, previsão essa que anteriormente constava do art. 88, I,¹⁰¹ do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

As interpretações dos textos constitucionais e legais aqui abordados já haviam constituído o tema da disputa entre duas correntes doutrinárias que, até os dias atuais, se enfrentam em maior ou menor medida. No próximo capítulo, estudar-se-á (i) se essas correntes interpretam a constituição de acordo com um modelo de raciocínio

⁹⁴ Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

⁹⁵ Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: (..)

⁹⁶ Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

⁹⁷ Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes: I – (VETADO) II – demais serviços, 5% (cinco por cento);

⁹⁸ BRASIL. **Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 20 maio. 2021.

⁹⁹ O subitem 1.03 da LC nº 116/03, anteriormente, abarcava apenas a atividade de processamento de dados.

¹⁰⁰ Ao subitem 1.04 da LC nº 116/03 foram adicionados os *tablets*, *smartphones* e congêneres.

¹⁰¹ Art. 88 Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo: I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

conceitualista ou tipológico, (ii) o que elas entendem que o vocábulo “serviços” exprime, (iii) o papel das leis complementares no regramento do ISSQN, e ainda (iv) o aspecto material do ISSQN.

3 ANÁLISE DAS POSIÇÕES DOUTRINÁRIAS SOBRE O CONCEITO DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

Um estudo responsável acerca do conceito de serviço na tradição brasileira, requer, antes de mais nada, a definição de algumas premissas teóricas.

A Constituição Federal de 1988 atribuiu aos entes federados as respectivas competências tributárias, de estrutura normativa composta por uma hipótese (antecedente) e um mandamento (consequente). No intuito de aprofundar a investigação da controvérsia, bem como definir o posicionamento dos intérpretes sobre o sentido da expressão “serviços de qualquer natureza”, previstas no art. 156, III, da CF/88, passemos à análise do estudo das posições doutrinárias sobre o conceito objeto de pesquisa.

Nesse espeque, cumpre observar aprioristicamente alguns pressupostos em relação a materialidade do tributo que será unívoco em todas as correntes de pensamento e adotado nesse trabalho considera-se o mais correto. Explica-se.

Após o advento do CTN, o legislador adotou a expressão “fato gerador”, como se depreende da análise do art. 114¹⁰² do referido diploma legal. Todavia, conforme se observa o legislador adotou duas previsões com uma mesma expressão, pois a locução compreende tanto a previsão legal como a situação fática¹⁰³.

Criticando a questão terminológica, explica Geraldo Ataliba¹⁰⁴ que, para um vocabulário técnico mais rigoroso, o ideal seria dividir as duas previsões, sendo a relativa à descrição legal, isto é, hipótese de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato seja, intitulada de “hipótese de incidência” e o fato efetivamente ocorrido em um determinado lugar e tempo sendo nomeado de “fato imponible”.

¹⁰² Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

¹⁰³ TORRES, Ricardo Ezequiel. **Intributabilidade pelo ISS de atividades que não caracteriza, efetivos serviços**, monografia apresentada ao Programa de LL.M em Direito Tributário do Insper, São Paulo, 2011, p. 12.

¹⁰⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de incidência tributária**, 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1990, p. 50.

3.1. SERVIÇOS COMO CONCEITO DE DIREITO PRIVADO

Passar-se-à a pincelar o cenário idealizado pela corrente civilista sobre o conceito de serviços de qualquer natureza no sistema tributário brasileiro.

3.1.1. Do entendimento de “serviço” pela análise sistemática entre a Carta Magna e a legislação de Direito Privado vigente à época da promulgação da constituição

Aponta Geraldo Ataliba¹⁰⁵ que os princípios seriam como linhas mestras que serviriam como uma bússola, a qual daria as direções a serem perseguidas por toda a sociedade e de forma obrigatória aos órgãos do governo, sem possibilidade de serem contrariadas.

Da clausula pétrea relativa à separação dos poderes, decorre o dever ser inerente ao princípio (ou postulado) da conformidade funcional ou justeza que, conforme explica Gomes Canotilho¹⁰⁶, trata-se de um imperativo constitucional que visa a impedir que os órgãos responsáveis pela interpretação do texto constitucional deturpem ou subvertam o esquema organizacional e funcional que foi constitucionalmente estabelecido, para que, dessa forma, sejam respeitados as esferas de competência dos entes federativos.

Desse modo, nota-se que as balizas constitucionais brasileira traduzem uma realidade rígida, ao passo que o constituinte também buscou fazer um sistema constitucional tributário completo, ainda que complexo, porém que o legislador pudesse somente obedecer-lhe e não pudesse contribuir em nada para plasmá-lo¹⁰⁷.

¹⁰⁵ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 34.

¹⁰⁶ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Guilherme; e MITIDIERO, Daniel. *apud* CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**, p. 1224.

¹⁰⁷ ATALIBA, Geraldo. **Direito Constitucional Tributário Positivo - sistemas rígidos e flexíveis - diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária**. Revista Da Faculdade De Direito da Universidade De São Paulo, 62(2). Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66521>. Acesso em: 15/10/2021, p. 240.

Nesse ponto, explica Roque Antônio Carrazza¹⁰⁸ que

[...] os Estados, os Municípios e o Distrito Federal têm competências impositivas materialmente concorrentes. Em razão disto, para evitar conflitos entre eles, nosso Estatuto Magno adotou, também, um critério territorial de repartição das competências impositivas. Esta cautela do constituinte veio roborar os grandes postulados de nosso ordenamento jurídico. De fato, os princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital, conjugados com os referidos arts. 155 e 156 da Carta Suprema, afastam qualquer possibilidade de conflitos de competência impositiva entre os Estados entre si, os Municípios entre si, o Distrito Federal e os Estados (e vice-versa) e o Distrito Federal e os Municípios (e vice-versa). É pacífico que os Estados são juridicamente isônomos e os Municípios também, e se o Distrito Federal é tanto pessoa política quanto os Estados e Municípios, não devemos cogitar de distinções ou preferências tributárias em favor de uma dessas pessoas de direito público interno contra outra (ou outras).

Já advertia Geraldo Ataliba¹⁰⁹ que a Constituição de 1967 não permitia a plasticidade e elasticidade jurídica, características de constituições genéricas e sintéticas, nas quais o legislador infraconstitucional detém grande poder sobre as mutações vivenciadas na sociedade. Em contrapartida, o sistema adotado pelo constituinte brasileiro à época conferia ao legislador ordinário pouca margem para atuação, o que também se pode afirmar a respeito da CF/88, visto que esta também é uma constituição analítica.

Isto posto, o sistema constitucional tributário brasileiro prezar-se-ia por estabilidade, inerente a sua idealização pelo poder constituinte e implicitamente resultaria na então segurança jurídica possibilitada por uma interpretação sistemática da Constituição¹¹⁰.

O que estaria em discussão aqui seria se a Constituição Federal de 1988 em sua divisão de competências teria se utilizado de conceitos de direito privado ao outorgar as competências tributárias aos entes federativos, em especial no que tange à competência Municipal de instituir ISSQN, com base no art. 156, inciso III, do respectivo texto constitucional.

¹⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antônio, **Curso de Direito Constitucional tributário**, 21ª ed. São Paulo, Malheiros, 2013, p.744.

¹⁰⁹ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 10.

¹¹⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016. P. 309-310.

Nesse sentido, cumpre explicar a partir das lições de Karl Larenz¹¹¹ que os conceitos somente se aplicariam a um evento de fato apenas quando esse fato do mundo real exprime um conjunto de notas características de sua definição¹¹².

Também com base nos ensinamentos de Karl Larenz, Ramon Rocha Santos¹¹³ entende que, quando existe uma divergência nos “usos linguísticos gerais”, ou seja, uma atribuição de significado da linguagem comum, e nos “usos linguísticos especiais”, atribuições de sentido jurídico, o intérprete deve ater-se à linguagem especial (jurídica), em prol da unidade constitucional.

O que se verifica na busca do intérprete por definir os conceitos constitucionais é que não basta a utilização dos termos cotidianos, ou seja, o linguajar utilizado socialmente, mas, sim, o alcance dos significados recepcionados na Constituição e idealizado pelo legislador constituinte na época da promulgação da constituição¹¹⁴. Por outro lado, de nada serviria ter uma definição do linguajar socialmente empregado se tal definição não se enquadrar juridicamente nos parâmetros constitucionais¹¹⁵.

Neste diapasão, indagando-se o porquê do uso de conceitos de direito privado, em detrimentos de outros ramos jurídicos, os professores Bruno Nogueira Rebouças e Lauro Ishikawa¹¹⁶ elaboram os seguintes questionamentos que ajudam a guiar em direção a uma solução, quando questionam o que os conceitos de direito privado possuem de especial, se haveria alguma espécie de supremacia do direito privado sobre outros ramos do direito ou ainda se o CTN estaria limitado a tratar somente em institutos, conceitos e formas de direito privado.

Na condução explicam os referidos autores que as peculiaridades características do direito privado em relação ao direito público, quais sejam o reflexo da dinâmica social para se manterem eficazes e adotadas entre os diversos ramos dos direitos das expressões típicas do direito privado, seriam elementos que, quando tratamos da

¹¹¹ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª Edição. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 307

¹¹² A diferença entre conceitos e tipos será abordada de modo específico no capítulo 3 deste trabalho.

¹¹³ SANTOS, Ramon Rocha. **Conceito constitucional de serviço tributável pelo ISS**. 211 f. 2019. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2019, p.163.

¹¹⁴ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Conceito Constitucional de Serviços de Qualquer Natureza**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. p. 1049.

¹¹⁵ *Ibidem*, p. 78.

¹¹⁶ REBOUÇAS, Bruno Nogueira; ISHIKAWA, Lauro. **Interpretação do art. 110 do CTN e a utilização de conceitos à luz dos institutos de Direito Privado**, Revista de Direito Privado, vol. 66/2016, Abr-Jul, 2016, p. 8.

tributação, facilitariam a previsibilidade das consubstanciadas hipóteses de incidência para que essas se concretizassem nos respectivos fatos geradores, consagrando o dever de tributar¹¹⁷.

Neste contexto, o legislador constituinte estaria prezando para que o sujeito passivo dos tributos tenha ciência prévia do objeto da tributação. Dito de outra forma, o contribuinte ou responsável tributário saberão os aspectos relevantes da tributação que podem ser representados pelos questionamentos do “que”, “quanto” e “quando” pagarão sobre determinado fato fenomênico que deu azo à tributação.

Outro aspecto relevante é que, de referência ao conceito constitucional de serviço tendo como objeto um instituto ou forma de Direito Privado, o CTN já assegura a partir do arts. 109¹¹⁸ e 110,¹¹⁹ que as definições, conteúdo e alcance dos referidos institutos e formas são estabelecidos como forma de resguardar o interesse à competência tributária¹²⁰.

Sobre essa imposição do CTN de não ampliar os ditames do Direito Privado, explica Paulo de Barros Carvalho¹²¹ que:

[...] o imperativo não vem, diretamente, do preceito exarado no art. 110. É uma interpretação 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 avisa.

Nessa esteira, também é a compressão de Geraldo Ataliba,¹²² que ainda chama a atenção para o fato de que o Direito Tributário seria um direito de sobreposição:

[...] 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

¹¹⁷ REBOUÇAS, Bruno Nogueira; ISHIKAWA, Lauro. *Op. cit.*, p. 8.

¹¹⁸ Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

¹¹⁹ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

¹²⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 445.

¹²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 3ª ed., São Paulo, Saraiva, 1988, p. 62.

¹²² ATALIBA, Geraldo. **ICMS na Constituição**. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, nº 57, jul./set. 1991, p. 104.

civil, direito comercial, direito bancário, etc. O direito tributário sobrepõe-se ao direito privado, respeitando-o nessas matérias.

Com outras palavras, assegura o referido autor¹²³ que o legislador tributário estaria de mãos atadas com o legislador privado e, por isso, estaria obrigado a respeitar as articulações pensadas por estes.

Nesse espeque, também é o entendimento de Humberto Ávila¹²⁴ e Alfredo Augusto Becker¹²⁵, que apreciam o caráter de sobreposição do Direito Tributário em relação ao do Direito Privado. Explica o primeiro autor que, se já existia um conceito e o constituinte não inovou, significa dizer que sua opção foi pela incorporação desse conceito já pré-existente.

Já Alfredo Augusto Becker¹²⁶, defende que não existe um legislador distinto e contrário ao tributário, entendendo que o ordenamento jurídico é uno e, assim, os conceitos também devem ser.

[...] Não existe um legislador tributário distinto e contraponível 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., 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).[...]

Partindo desse pressuposto, José Maria Arruda¹²⁷ esclarece que o fato da Constituição usar um conceito de Direito Privado não seria delegar ao texto infraconstitucional a definição de um conceito constitucional e, sim, uma incorporação de uma definição que já existia. Destarte, alterações futuras na legislação de Direito

¹²³ ATALIBA, Geraldo. **ICMS na Constituição**. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, nº 57, jul./set. 1991, p. 94.

¹²⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 205.

¹²⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

¹²⁶ *Ibidem* BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 129- 130.

¹²⁷ ARRUDA, José Maria. *Op. cit.*, p. 197-198.

Privado que modifiquem a definição prevista anteriormente não devem ser consideradas como uma forma de alteração da própria Constituição.

Aliado a isso existe o caso do art. 3º, § 2º do Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990) que introduziu uma definição mais ampla de serviços, indo além da dicotomia obrigação de fazer x obrigação de dar - que é adotada pela corrente civilista, como será mais bem explicado em tópico seguinte - como se observa a seguir:

Art. 3º Fornecedor é toda pessoa física ou jurídica, pública ou privada, nacional ou estrangeira, bem como os entes despersonalizados, que desenvolvem atividade de produção, montagem, criação, construção, transformação, importação, exportação, distribuição ou comercialização de produtos ou prestação de serviços.

[...]

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

Dessa forma, a corrente civilista entende que essas alterações não possibilitam modificações no conceito constitucional de serviço, por serem posteriores à Carta Magna.

Logo, José Maria Arruda¹²⁸ retrata que a forma de interpretação constitucional deve ser interpretada analisando os seguintes pressupostos:

Primeiramente, que os significados dos conceitos são construídos ao longo da história, ou seja, as interações sociais que garantem a construção e constância semântica de uma definição. Os conceitos não são determinados, são construídos historicamente.

Segundo, que o que se extrai de uma interpretação fatalmente irá envolver conceitos de outros ramos do Direito, mas para isso depender-se-á da técnica utilizada pelo constituinte, sendo três as possibilidades:

- a) As regras de competência constitucional possuiriam um fato jurídico definido, ou seja, o constituinte adotaria expressamente um determinado significado.
- b) As regras de competência constitucional seriam um fato jurídico indefinido, todavia possuir-se-ia uma remissão expressa à legislação de Direito Privado.

¹²⁸ ARRUDA, José Maria. *Op. cit.*, p. 197-198.

Em outras palavras o constituinte faria uma atribuição de competência. O doutrinador faz a ressalva de que essa técnica deveria ser declarada para existir uma vinculação e não ser simplesmente pressuposta.

- c) As regras de competência constitucional seriam um fato jurídico não definido no texto maior. Assim, pressupõe-se que o termo utilizado já possuiria um sentido preexistente, assim, seria uma forma de a Constituição Federal adotar conceitos implícitos, e essa seria a forma interpretativa que a corrente civilista compreende que o legislador constituinte adotou para definir “serviços”.

Isto posto, a advertência feita por Alfredo Augusto Becker¹²⁹ em relação à definição de tributos pela Constituição apresenta muita proximidade com o pensamento da corrente civilista, qual seja o fato de que

[...] quem preferir caminho diferente, defrontar-se-á com múltiplos problemas jurídicos e não os poderá resolver; apenas conseguirá apaziguar as suas dúvidas, embriagando-se com ilogismos eruditos dissolvidos no remoinho da retórica e utilizando o estupidificante, aliás muito cômodo, dos fundamentos “óbvios”. [...]

Daí não ser possível outra conclusão pela corrente em apreço se não aquela de que em prol de uma garantia constitucional isonômica, do equilíbrio das relações jurídicas visando a proteger a segurança jurídica do ordenamento, e com isso, conceder previsibilidade ao contribuinte, faz-se necessário o entendimento por um conceito implícito constitucionalmente sob o regime de Direito Privado à época da elaboração da CF/88.

À época da elaboração da Carta Magna, estava vigente o Código Civil de 1916¹³⁰ (CC/16). Nessa legislação infraconstitucional, algumas normas devem ser olhadas para esse estudo com mais cautela a fim de se ter uma visão completa sob a ótica da corrente civilista.

Primeiramente, os arts. 1.216¹³¹ a 1.236¹³² do referido diploma legal fazem ampla referência à figura da Locação de Serviços. A esse respeito, leciona Pontes de

¹²⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6ª ed., São Paulo: Noeses, 2013, p. 279.

¹³⁰ BRASIL. **Lei nº 3.071, de 1 de janeiro de 1916, Código Civil dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8955.htm. Acesso em: 28 de out. de 2021.

¹³¹ Art. 1.216. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

¹³² Art. 1.236. A alienação do prédio agrícola onde a locação dos serviços se opera, não importa a rescisão do contrato; salvo ao locador opção entre continuá-lo com o adquirente da propriedade, ou com o locatário anterior.

Miranda¹³³ que o “locador de serviço” assume “dívidas de fazer”. Assim, pode-se compreender a figura do locador como o atual “prestador”, e as “dívidas de fazer” aludindo às “obrigações de fazer”.

De igual modo, Orlando Gomes¹³⁴ compreende que a obrigação consistente em prestar serviços é categorizada como obrigação de fazer.

O referido autor¹³⁵ também explica ao tratar do art. 1.216 do CC/16, que

servir é prestar atividade a outrem. Em sentido larguíssimo, serve quem promete e presta atos a outrem, ou quem promete e presta resultado. Em sentido largo, servir é prestar qualquer atividade que se possa considerar locação de serviços, *locatio conductio operarum*. Tentou-se distinguir do serviço do empregado o do não empregado; depois, do serviço de quem quer que sirva a outrem, como empregado, ou não, o serviço de quem trabalha.

Desse modo, o trabalho seria caracterizado por três elementos que em maior ou menor grau estão caracterizados por esforço intelectual, esforço corporal e esforço volitivo¹³⁶. Assim, conceitua Sílvio de Salvo Venosa¹³⁷ que a obrigação de fazer comporta esforço humano, advindo da atividade ou conduta do devedor.

E fazendo uma alusão histórica a serviços, Pontes de Miranda¹³⁸ afirma que o

locador de serviços não loca a sua pessoa, nem, sequer, o seu poder de serviço; apenas promete prestar serviços. O conceito de *locatio conductio operarum*, que é romano, hoje somente pode ser alusivo à semelhança entre a locação de coisas e a de serviços.

Também tratando de uma releitura histórica romana sobre o Direito Civil, Bruno Miragem¹³⁹ explica que as obrigações de fazer são prestações que pressupõem um comportamento ativo do devedor, ou seja, uma prestação de trabalho.

Assim, a partir desses pressupostos trazidos pelos doutrinadores civilistas, pode-se traçar, dessa linha de inteligência, que a prestação de serviços (antiga locação de serviços) é caracterizada pelos seguintes elementos: (i) o serviço é destinado a terceiro (outrem); (ii) há distinção entre a locação de coisas e a locação de serviços (prestação de serviços); (iii) a prestação de serviço não se confunde com o regime

¹³³ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Especial – Tomo XLVII**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 56.

¹³⁴ GOMES, Orlando. **Obrigações**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 48.

¹³⁵ MIRANDA, Pontes de. *Op. cit.* p. 56.

¹³⁶ *Idem*. p. 78.

¹³⁷ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Obrigações e Responsabilidade Civil**. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2016. cap. 6.3.1.

¹³⁸ MIRANDA, Pontes de. *Op. cit.* p. 57.

¹³⁹ MIRAGEM, Bruno. **Direito Civil, Direito das Obrigações**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 182.

celetista; (iv) a prestação de serviço pressupõe uma obrigação de fazer; e (v) a obrigação de fazer pressupõe um esforço humano.

Nesse espeque, a corrente civilista em prol da autonomia municipalista defende que a Lei Complementar não pode tolher a competência dos municípios em tributar os serviços, ou seja, não pode esvaziar a competência dos municípios e dizer que não existiria nenhum serviço tributável,¹⁴⁰ até mesmo porque isso consistiria em uma compreensão, de certo modo, contrária à taxatividade da lista anexa.

Salienta-se que a partir do RE nº 784439/DF¹⁴¹, tema 296 de repercussão geral, o STF sedimentou um entendimento que há muito já vinha sendo reiterado no âmbito do STJ, qual seja, o de que a lista de serviços anexa à LC é taxativa, ainda que se admita, entretanto, o uso da técnica de interpretação extensiva como respaldo para a incidência do ISSQN em atividades inerentes aos serviços elencados na lei.

Nos dizeres de Aires Fernandino Barreto¹⁴² a Lei Complementar não teria poderes do “Rei Midas¹⁴³”, o que significa que nem tudo que está contido nela é, à luz da CF/88, serviço. Complementa Cleber Giardino¹⁴⁴ o raciocínio ao lecionar que a lei complementar somente seria válida “se e quando, em forma e conteúdo, observa as exigências superiores do sistema”. Isso se deve ao fato de que, caso contrário, ao admitir que tudo que a Lei Complementar trata como serviço, serviço é, poderia ser exaurida a competência de outros entes tributantes ou, ainda, o inverso, ser exaurida a competência dos municípios se a Lei Complementar nada previsse.

De forma didática Natália de Nardi Dácomo¹⁴⁵ traz, a partir de uma remodelagem de um Diagrama de Venn,¹⁴⁶ a exemplificação do que não estaria compreendido pelo critério material do ISS. Vejamos:

¹⁴⁰ SANTOS, Ramon Rocha. **Conceito constitucional de serviço tributável pelo ISS**. 211 f. 2019. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2019, p. 109.

¹⁴¹BRASIL. STF, RE nº 784439/DF. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur431365/false>. Acesso em: 25 de out, de 2021.

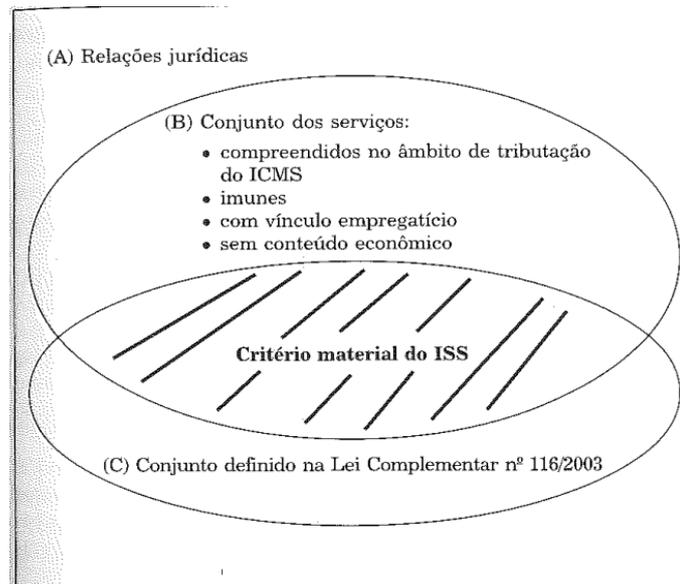
¹⁴² Lição fornecida por Aires Fernandino Barreto no VI Congresso Nacional de Estudos Tributários na Mesa “ISS: Aspectos Controvertidos”, na plataforma Youtube, em 25 de fev. de 2014. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=3S6e5nX8tuw&ab_channel=RedeParasaber. Acesso em: 18 de out, de 2021.

¹⁴³ Personagem da mitologia grega que, ao tocar qualquer objeto, transformava-o em ouro.

¹⁴⁴ GIARDINO, Cléber. **ISS – Competência Municipal**. In: Revista de Direito Tributário nº 3, abril-junho de 1985, p. 218.

¹⁴⁵ DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipóteses de Incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 27.

¹⁴⁶ Usado na matemática para simbolizar graficamente propriedades, axiomas e problemas relativos aos conjuntos e suas teorias.



(Figura 01 – Retirada do texto produzido por DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipóteses de Incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 27)

Assim, aliados a doutrinadores tributaristas, a exemplo de Aires F. Barreto¹⁴⁷ e Geraldo Ataliba, chegamos à conclusão de que serviço para a corrente civilista é a prestação decorrente do esforço humano a terceiros com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, posto em comércio, ou seja, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial. O mesmo sentido foi proferido por José Eduardo Soares de Melo e Leandro Paulsen,¹⁴⁸ os quais afirmam que serviço é “a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendendo à obtenção de um bem material ou imaterial”, excluídos para tanto: os serviços que não se amoldem ao conceito constitucional, mesmo que previstos na LC^o 116/03; os serviços

¹⁴⁷ BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**, Ed. Saraiva, São Paulo, 2009, p. 317.

¹⁴⁸ DE MELO, José Eduardo Soares; e PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Ed. Saraiva Jus, 2018, p. 362.

de vínculo empregatício¹⁴⁹; os serviços sem conteúdo econômico¹⁵⁰; os serviços compreendidos no âmbito do ICMS¹⁵¹ e os serviços imunes¹⁵².

3.2.2. Decomposição das propriedades conceituais de serviço tributável pelo ISSQN para identificação do critério material do referido imposto

Podemos dizer que o método de isolamento de propriedades consiste no processo de isolamento, a partir da subtração de um determinado grupo de possíveis comportamentos a serem analisados, assim, buscando determinar o critério material da hipótese da regra matriz de incidência tributária do ISSQN. Desse modo, será possível ter uma visão global do que a corrente civilista entende, e a importância dada a cada aspecto inerente ao critério material do ISSQN. E, por consequência lógica, também será possibilitado a exclusão dos elementos que não compõem o conceito de serviços.

Desse modo, passar-se-á, então, à análise individualizada de cada item que integra a propriedade conceitual de serviços para fins de competência tributária do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

¹⁴⁹ Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 de out, de 2021; Art. 2º O imposto não incide sobre: II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados; (BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 25 de out, de 2021.

¹⁵⁰ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos;

¹⁵¹ Art. 155 [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

¹⁵² Art. 150.[...] VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

a) Esforço humano a terceiros com conteúdo econômico

Para explicar a assertiva acima, faz-se necessário primeiro pontuar que o princípio da isonomia funciona nas lições de Souto Maior Borges¹⁵³ como a própria Constituição, ou seja, metaforicamente, como a fotossíntese das plantas dá início à maior parte das cadeias alimentares, o princípio da isonomia na constituição precede os outros princípios.

Isto posto, ciente da relação de dominância desse princípio para com a CF/88, e de que a sua irradiação no campo dos impostos repercute na denominada “capacidade contributiva”, pode-se chegar à conclusão de que não é qualquer “trabalho” que irá ser relevante para a incidência do ISSQN, uma vez que certos trabalhos podem estar fora do alcance do conceito de serviço constitucionalmente estabelecido¹⁵⁴.

Em outras palavras, para que se tenha serviço tributariamente apreciável, é subjacente a obrigação de fazer, e não é qualquer fazer que se subsume ao conceito ainda que genérico de serviço. Além disso, o conceito constitucional de serviço é mais restrito que o conceito de trabalho constitucionalmente previsto, este último que se apresenta como todo esforço humano. Assim, o conceito de trabalho funciona como o gênero, no qual o serviço é uma de suas espécies¹⁵⁵.

Frisa-se aqui que, nessa perspectiva, em menor ou maior grau, poderá ser visto um serviço em diversas atividades que estão sujeitas a outros impostos, como IPI, ICMS ou IOF. Todavia, existirá um liame que às vezes poderá ser subjetivo para caracterizar se de fato o negócio possui como fato principal o fazer ou o dar e, assim, repercutindo na incidência do imposto que couber.

Nessa linha de inteligência, o serviço passa a ser compreendido como o esforço humano destinado a uma outra pessoa. Dito de outra forma, é um fazer desenvolvido para outrem¹⁵⁶.

¹⁵³ BORGES, Souto Maior. **Princípio da Isonomia**. Revista de Direito Tributário nº 64, p. 78. Apud BARRETO, Aires Fernandino. **O ISS na Constituição e na Lei**. 2ª edição revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Editora Dialética. 2005. p. 28.

¹⁵⁴ BARRETO, Aires Fernandino. **O ISS na Constituição e na Lei**. 2ª edição revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Editora Dialética. 2005. p. 28.

¹⁵⁵ *Idem*. p. 29.

¹⁵⁶ BARRETO, Aires Fernandino. *Op. cit.*, p. 29.

Desse modo, excluem-se de imediato do conceito de serviço os esforços desempenhados para si próprio, já que o conceito de serviço presume uma relação com um terceiro, a quem se serve. Explica Aires Barreto¹⁵⁷ que “pode haver trabalho, sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica”.

A visualização do que foi dito fica clara quando visualizamos uma mulher pintando suas próprias unhas; não há qualquer serviço de manicure nesse exemplo, pois falta de imediato um prestador e um tomador diverso do que presta para caracterização de um serviço.

No que tange ao conteúdo econômico, esse decorre do princípio da capacidade contributiva que demanda aos fatos tributados conteúdo econômico, pois não se pode imaginar em tributar os serviços gratuitos como os altruísticos que são destituídos de conteúdo econômico¹⁵⁸.

Nesse ponto, importante ressaltar que, ainda que esse aspecto econômico seja relevante para fins de incidência do ISSQN, o conceito de lucro não o é. Isso ocorre pois de nada interfere na incidência do referido imposto se determinada atividade gerou lucro ou não, desde que ela seja dotada de conteúdo econômico.

Por fim, cabe pontuar que necessariamente o ISSQN incidirá sobre as atividades efetivamente ocorridas, e não sobre atividades em potencial. Pois, conforme observa-se nas lições de Caio Mário da Silva Pereira,¹⁵⁹ “o objeto da obrigação [...] é a prestação da atividade”, e não a potencial prestação.

b) Caráter Negocial

É necessário que o serviço seja algo profissional, no sentido de ser reiterado, e que seja um negócio que vise ao resultado querido pelo destinatário. Desse modo, a atividade desempenhada buscará resolver uma dor, necessidade, lacuna do tomador do serviço, produzindo com isso uma utilidade¹⁶⁰.

¹⁵⁷ *Idem.* p. 29.

¹⁵⁸ *Idem.* p. 29.

¹⁵⁹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: Teoria geral das obrigações**. 29ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 266.

¹⁶⁰ BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 3ª ed. Dialética, 2009. p. 288.

c) Sob Regime de Direito Privado

Como já foi exaustivamente demonstrado acima, para a corrente civilista, caso se tratasse de um serviço público, por estes somente serem remunerados via taxa, não poderiam estar abarcados pelo ISSQN e, assim, torna-se necessária que esteja a relação sob o regime de direito privado.

d) Sem subordinação

A subordinação pressupõe uma relação de emprego entre um empregado e um empregador e, por isso, não poderia ser objeto do conceito de serviço tributável.

Um serviço seria uma espécie do gênero trabalho, e não abrangeria a relação contratual que justifica uma relação empregatícia, em razão da diferença entre o regime de Direito Civil e o da Consolidação de Lei Trabalhistas, e por consequência, entre os princípios que fundamentam cada um desses regimes qual¹⁶¹.

e) Produzir uma utilidade material ou imaterial

Essa categoria é trazida pela corrente civilista como uma forma de se opor ao entendimento da corrente que vê os serviços por um ângulo econômico, a qual, como será explicado em tópico posterior, entende que a utilidade imaterial está intrinsecamente conectada ao conceito de serviços.

Desse modo, o que importa no final é que o resultado tenha sido proveniente de um esforço humano de alguém, independentemente de o resultado ser um bem material ou imaterial. Assim, o ISSQN incidir-se-á sobre o ato-fato de prestar serviço¹⁶².

f) Distinção entre atividade meio e atividade fim

¹⁶¹ *Idem. ISS na constituição e na Lei.* 4ª ed. São Paulo: Nem oeses, 2018, p. 81-82.

¹⁶² *Idem. ISS na Constituição e na Lei.* 3ª ed., Dialética, 2009. p. 288.

O último pressuposto analisado trata da distinção entre atividade meio e atividade fim. Esse pressuposto se encontra no objeto do contrato da atividade, e não na ontologia da palavra “serviços”. O ISSQN incide sobre fatos, e os contratos encontram-se subjacentemente a iluminá-los. Desse modo, as atividades meio consistem em ato ou atos que não podem ser tributados, visto que são meras etapas para que se chegue à atividade fim, ou seja, são atividades independentes e autônomas que, embora representem um custo direta ou indiretamente para o preço do serviço, são meros atos para que se consiga chegar ao objeto contratado, o serviço fim.

Assim, se o objeto do serviço for a construção de um prédio, pouco importam as atividades meio como a de limpar o terreno, ou, no caso, de um serviço de advocacia, pouco importa para fins de tributação que o advogado tenha digitado uma petição no computador, pois esse é apenas um instrumento para que se chegue ao serviço fim. Seria um erro crasso tributar todos os instrumentos que possibilitam a concretização da atividade final.

3.2.3. Críticas à corrente

É inevitável de antemão tecer elogios ao que foi idealizado por essa corrente. Todavia nem sempre a teoria se amolda à prática como as peças em um “quebra-cabeça”.

Dito isso, faz-se necessário dizer que essa corrente veio ganhar notabilidade com o RE nº 116.947/SP, o qual será destrinchado em tópico específico. Vale a pena desde já mencionar que, com o respectivo precedente, a jurisprudência do STF inaugurou uma posição que faria a dicotomia “dar x fazer” reinar no tribunal por nove anos e, nesse período, foi responsável por definir várias controvérsias jurídicas. Contudo, esse entendimento também suscitou alguns questionamentos, os quais, ao serem respondidos, podem revelar uma certa limitação do conceito civilista de serviços ou até mesmo a sua insustentabilidade.

Um primeiro questionamento diz respeito ao pressuposto do esforço físico: esta noção seria suficiente para conduzir a uma conclusão sobre o que realmente é serviço? O legislador constituinte teria mesmo vinculado a necessidade fatal da ocorrência de

serviço a não simplesmente um fazer, mas a um “fazer” acompanhado de “esforço humano”?

Por consequência dessa primeira pergunta, surge um novo questionamento: a dicotomia entre obrigações de dar e obrigações de fazer seria suficiente para delimitar o que seria serviço e o que não seria? Ora, para se chegar à conclusão de que estamos tratando de um serviço ou não, seria necessário observar, diante de um esforço humano, se existe a presença de esforço físico e esforço intelectual, até mesmo porque, como ambos podem estar presentes na produção e comercialização de mercadorias, a diferenciação entre serviço e mercadoria poderia depender do maior grau ou menor grau em que o esforço humano esteve empregado em determinada atividade. Contudo, em determinadas atividades, notadamente as resultantes de recentes inovações tecnológicas, é cada vez mais difícil perceber se efetivamente houve esforço humano e, conseqüentemente, aplicar o critério da distinção entre obrigações de dar e obrigações de fazer.

Desse modo, o que fica nítido é que esses critérios envolvem uma dimensão subjetiva. Ora, ainda que a dicotomia instaurada pela corrente civilista seja útil, não podemos ignorar que o seu resultado prático em determinadas situações está entrelaçado a um fator subjetivo de análise pelo juiz.

Essa crítica se tornará mais visível quando, nas páginas seguintes, debruçarmos-nos sobre as principais posições do STF envolvendo o conceito de serviço. Já a insustentabilidade dos pressupostos civilistas será demonstrada à medida que tratarmos das outras correntes que discutiram em que consiste um "serviço.

3.2. SERVIÇO EXTRAÍDO DA REALIDADE ECONÔMICA

Passada a análise geral da corrente que entende serviço à luz do direito privado, iniciamos a segunda parte da pesquisa estudando a corrente que entende o serviço à luz de uma concepção econômica. Ressalta-se mais uma vez que aqui não estamos a tratar de uma interpretação econômica para evitar abuso de forma, ou seja, de uma concepção econômica segundo a qual o Fisco possa se utilizar de um dado modelo

de interpretação para impugnar formas "criativas" de planejamento tributário¹⁶³. Isto posto, a corrente que enxerga "serviços" como uma noção econômica pode ser vislumbrada como antagônica à corrente de direito privado por alguns juristas, ou até mesmo vista como uma complementação desta corrente aos olhos de outros juristas.

3.2.1. Do entendimento de “serviço” como um tipo constitucional (conceito indeterminado)

Inicialmente, impende esclarecer o que seria um tipo constitucional. Quando se fala em tipo, está se remetendo a uma discussão iniciada na doutrina alemã, em 1971, que teve como pioneiros Klaus Vogel e Hannfried Walter¹⁶⁴, os quais identificaram que os critérios usualmente adotados nas normas constitucionais não são precisos e, dessa forma, defenderam que as normas não são definições estáticas, mas um significado decorrente da observação de características típicas relevantes, uma vez que os enunciados normativos não se definem, se descrevem.

Desse modo, “conduzem a uma forma específica de pensamento orientado pelos valores e pelo sistema”¹⁶⁵, ou seja, “a tipificação, por estar voltada às características da realidade (que não é composta por divisões estanques), é mais concreta”¹⁶⁶.

Explicando de outro modo, Karl Larenz¹⁶⁷ ensina que os tipos são descrições que têm como premissa uma interpretação teleológica, já que almejam ao final estruturar o propósito que se busca atingir com a utilização de determinado signo e, assim, moldar uma imagem global.

¹⁶³ Discordamos do modelo de interpretação econômica (o qual não integra o objeto central deste trabalho), seguindo a posição de Alfredo Augusto Becker, para quem “se determinado efeito econômico não é elemento componente ou integrante da hipótese de incidência daquela regra jurídica, o fato de se atingir esse efeito econômico não determina a incidência daquela regra jurídico tributária”. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª ed., Lejus, 1998, p. 137.

¹⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. p. 469.

¹⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da tipicidade no direito tributário**. In: Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 235, jan. 2004, p. 195. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45134/45062>. Acesso em: 24 de out de 2021.

¹⁶⁶ MACHADO, Rachel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. Tese de doutorado – Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2013, p. 80.

¹⁶⁷ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p. 302.

Conforme essa linha de inteligência, diferentemente de um conceito, que, para ser aplicado a um caso real, impescinde de que sempre se determinem todas as suas notas características, o tipo satisfaz-se com a presença de apenas algumas notas características (ou seja, típicas). Essas notas devem estar presentes em tamanho grau e intensidade que a situação de fato venha a corresponder à imagem global do tipo¹⁶⁸. Assim, como leciona Marco Aurélio Greco¹⁶⁹, uma harmonização do sistema tributário é proporcionada justamente por essa abertura semântica.

Para Karl-Heinz Strache¹⁷⁰, o tipo não apresenta limites à sua descrição. Assim, consegue evoluir com o tempo, sendo possível que certas características típicas passem a predominar sobre outras e que algumas delas sejam excluídas com o tempo, dando lugar a características totalmente novas.

Faz-se mister salientar, apenas a título de interesse acadêmico, que não se está aqui a falar de uma "tipicidade fechada", noção difundida por Alberto Xavier¹⁷¹, de acordo com a qual se exigiria uma certeza indubitável ao legislador na determinação das hipóteses tributárias. A concepção de "tipicidade fechada" teve diversos juristas como seguidores. Nessa esteira, cumpre explicar, conforme lição de Ricardo Lobo Torres,¹⁷² que a ideia difundida por Alberto Xavier teve como inspiração a 1ª edição da obra do jurista Karl Larenz, mas, conforme aqui já tratado, na 3ª edição da obra, o jurista alemão defende um entendimento diametralmente oposto à perspectiva de Xavier. Ademais, a "Tipicidade Fechada" é refutada também por Misabel de Abreu Machado Derzi¹⁷³.

¹⁶⁸ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p. 307.

¹⁶⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Economia Digital e formas alternativas de tributação**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Economia Digital*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 785.

¹⁷⁰ STRACHE, Karl-Heinz. Apud SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. p. 268.

¹⁷¹ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, 58-62.

¹⁷² TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da tipicidade no direito tributário**. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 235, p. 195, jan. 2004. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45134/45062>. Acesso em: 24 de out, de 2021.

¹⁷³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Tipo ou Conceito no Direito Tributário**. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, [S.l.], n. 30-31, p. 213-260, fev. 2014. ISSN 1984-1841. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1046>. Acesso em: 24 out. 2021.

¹⁷⁴ Para uma síntese comparativa das posições de Alberto Xavier, Misabel Derzi, Luís Eduardo Schoueri e Ricardo Lobo Torres sobre as diferentes concepções de tipicidade no direito tributário, ver LAVEZ, Raphael Assef. *Tipicidade fechada, determinação e cognoscibilidade: a legalidade entre conceitos "indeterminados" e cláusulas gerais*. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 43, 2019.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres¹⁷⁵ nota que o princípio da reserva de lei não é absoluto, pois, apesar de o positivismo propor a conservação de um conteúdo específico para as normas baixadas pelo constituinte, no direito tributário não foi possível fazê-lo, em razão das cláusulas gerais e princípios indeterminados, sendo incompatível o fechamento total proposto pelos conceitos.

Resume Karl Engisch¹⁷⁶ que “raros são os conceitos completamente determinados em direito; de regra possuem eles um núcleo determinado e uma borda duvidosa”.

Um exemplo prático de como funcionaria um sistema de tipos é dado por Luís Eduardo Schoueri¹⁷⁷ e, ainda que extenso merece ser trazido aqui:

[...] Para uma primeira aproximação da teoria dos tipos, diferenciando o tipo do conceito, imagine-se que um professor queira se referir a uma realidade que ele conhece: seus alunos. Ele pode fazê-lo de um modo tipológico ou conceitual. Pela última aproximação, ele dirá: “meus alunos são aqueles que, neste semestre, estão regularmente matriculados na turma X, excluídos aqueles que porventura tenham sido reprovados nas disciplinas que sejam pré-requisito para a minha disciplina”. A aproximação tipológica será diferente: “meus alunos são aqueles que já adotaram um conhecimento dos fundamentos da minha disciplina; são jovens de 20 anos que se interessam por tributos em todas as suas feições: jurídica, econômica, política e social”. No último caso, o professor terá descrito um aluno “típico”, despindo-o do aspecto espacial ou temporal. Tal tipo formouse em sua mente a partir de uma observação dos diversos alunos que passaram por sua turma ao longo do tempo. Ele apresenta as características essenciais, que costumam – tipicamente – ocorrer. Haverá quem não tenha uma ou outra dessas feições, mas, ainda assim, reunirá tantas características “típicas”, que acabará por ser reconhecido como um aluno “típico”. Por outro lado, ainda que não reúna tais características “típicas”, poderá ser seu aluno, do ponto de vista conceitual, bastando que preencha a característica incluída no conceito. Ou seja: uma pessoa é, ou não, aluno daquele professor, conforme encaixe-se ou não no conceito. Este, como visto, não se preocupa em descrever o aluno; basta-lhe apontar uma (ou mais) característica(s) cuja ausência seja suficiente para se afirmar não estar presente o conceito. Já o tipo se preocupa em arrolar diversas características, dando uma descrição de um todo. A ausência de uma ou outra dessas características não afasta se esteja, ainda, diante de fato típico. A aproximação tipológica não exclui a possibilidade de novas características virem a agregar-se ao tipo, uma evolução dinâmica. Basta imaginar que, por conta de reforma do ensino, os jovens tipicamente cheguem àquela disciplina aos 22 anos, não mais aos 20, como era comum antes.

[...]

Quando se toma uma aproximação tipológica, por outro lado, o fato de alunos mais velhos passarem a integrar as turmas vai mudando a caracterização do aluno típico. Afinal, cada aluno mais velho que ingressa na aula passa a ser mais um aluno típico. Com os anos, o aluno típico já não mais será o jovem,

¹⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 18ª ed. atualizada. Rio de Janeiro, Renovar, 2002, p. 108.

¹⁷⁶ Karl Engisch. *Apud* Schoueri, Luís Eduardo. **Normas tributária indutoras e intervenção**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 248.

¹⁷⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. p. 268.

mas o mais velho, ou, pelo menos, tanto os jovens quanto os velhos serão igualmente típicos, já não servindo a idade como critério para sua identificação, cabendo, então, buscar outras características típicas que possam caracterizar o grupo. [...]

Desse modo, o que se verifica é que, nos tipos, infere-se uma interpretação dinâmica, ou seja, não há um limite estático em sua descrição, o que possibilita a sua evolução com o tempo e viabiliza a ocorrência do fenômeno da mutação constitucional.

Nas lições de Dirley da Cunha Júnior¹⁷⁸, depreende-se que a Constituição Federal pode sofrer mutação constitucional, ou seja, um processo que altera o sentido e o alcance dos enunciados normativos contidos na Carta Magna. Uma interpretação que reconhece a ocorrência de uma mutação constitucional resulta em uma atribuição de sentido a um texto normativo de modo compatível com a sua adaptação à realidade social com a qual interage continuamente, sem alterar o que havia sido previamente idealizado pelo legislador constituinte. O que se verifica é o direito se amoldando à realidade da sociedade, e não o contrário, o que acaba sendo essencial em um contexto de mudanças tecnológicas exponenciais como o que a sociedade atualmente vivencia.

Nesse ponto chama-se a atenção para o fato de que o contexto atual de transformação tecnológica avança na mesma medida que um “tipo”, haja vista que cada evolução passa a ser mais um “tipo” a ser compreendido e estruturado nessa realidade, que vai ajudar a desenvolver a próxima realidade tecnológica e social. Isso ocorre hoje em dia a partir de uma ruptura proporcionada pelo advento de inovações como a economia digital, a robótica avançada, as impressoras 3D e as inteligências artificiais. Essas e outras inovações exigem que a segurança jurídica seja assegurada pela interpretação e aplicação da legislação, em contraposição a uma realidade em que o legislador se encapsulasse com a pretensão de que a realidade fosse para sempre preenchida pela previsão rígida e exata de determinados itens, como se isso pudesse proporcionar certeza e exatidão à atividade do intérprete da lei tributária¹⁷⁹.

Com um modelo tipológico, o direito não seria refém de uma estrutura normativa formal, mas também não estaria exposto a um voluntarismo decisório. Como defende

¹⁷⁸ JÚNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de Direito Constitucional**. 13ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 233

¹⁷⁹ ROCHA, Sergio André. **Da lei à decisão: A segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 24

Tércio Sampaio Ferraz Júnior,¹⁸⁰ por um lado, o direito é uma tecnologia com caráter linguístico formal, não podendo abrir mão desse tipo de estrutura lógica, sob pena de se esvaziar como tecnologia e permitir que o caos se instaure, mas, por outro, o direito precisa de uma saturação de sentido, uma construção do espaço normativo que considere as variações fáticas.

Um ponto a ressaltar é que a opção do legislador pela utilização de tipos não significa uma ruptura com a legalidade, deixando de lado a estabilidade do sistema, uma vez que existem outros elementos que garantem a preservação do conteúdo normativo.

Por fim, destaca-se que a opção do legislador pela utilização de tipos, conforme apregoa Luís Eduardo Schoueri¹⁸¹, encontra indícios na averiguação do art. 146, inciso I, da CF/88, visto que tal norma prevê “dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”. Nessa linha de inteligência, se a Lei Complementar possui a função de dispor sobre conflitos de competência, logicamente na Carta Magna não há limitação conceitual aos impostos presentes, uma vez que a existência de conflitos é devida exatamente ao fato de a Constituição ter empregado tipos e não conceitos. Ora, não fosse assim, seria inútil a própria presença do mencionado art. 146, I, no texto constitucional.

3.2.2. Serviço como uma materialidade residual em relação ao ICMS (Dicotomia bem material x bem imaterial)

Para decifrar o significado de serviço na CF/88, bem como o aspecto material do ISSQN, tem-se como ponto de partida a EC nº 18/65, que, como já amplamente abordado nesse trabalho, instaurou as balizas do sistema tributário que conhecemos. Nas lições de Luís Eduardo Schoueri,¹⁸² a divisão dos impostos classificados por sua natureza foi pensada ainda em 1965, quando a Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda estabeleceu “a consolidação dos impostos de idênticas naturezas em

¹⁸⁰FERRAZ JÚNIOR. Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito Técnica, Decisão, Dominação**, 4ª ed., São Paulo: ATLAS S.A, 2003, p. 10 e 30.

¹⁸¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. p. 271.

¹⁸² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Discriminação de Competências e Competência Residual**. In: **Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado/ coordenadores: Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurélio Zilveti**, São Paulo: Dialética, 1998, p. 86.

figuras unitárias, definidas por via de referência econômica, antes que a uma das modalidades jurídicas que pudessem revestir”¹⁸³.

Bernardo Ribeiro de Moraes, um dos grandes estudiosos do antigo Imposto sobre Indústrias e Profissões e do ISSQN, defendia que o sistema tributário, acima de tudo, era um conjunto ordenado e harmônico de elementos que tendiam a um fim¹⁸⁴. Já se via nesse aspecto ainda que implicitamente suas tendências a uma interpretação tipológica.

O doutrinador era crítico ferrenho do antigo sistema tributário proposto em 1934, que possuía a adoção de critério nominalíssimo-jurídico, ou seja, as competências tributárias eram definidas apenas levando em conta os nomes jurídicos. Conforme já tratado no capítulo I, os impostos recebiam denominações, como “imposto de selo”, “imposto de indústria e profissões”, e assim sucessivamente, sem que possuíssem qualquer apego ao conteúdo econômico¹⁸⁵. Nesse aspecto, Rubens Gomes de Souza¹⁸⁶, em 1961, criticava que, no Brasil, havia “mais formas jurídicas” do que efetivamente substâncias econômicas para preenchê-las.

Assim, nesse período a classificação em categorias econômicas seria suficiente para não admitir criação de novos impostos, raciocínio extraído do art. 5º¹⁸⁷ da EC nº 18/65¹⁸⁸.

Desse modo, entende tal corrente que existiria a necessidade da apreciação econômica dos fatos, uma vez que, conforme as diretrizes previstas no art. 145, § 1º¹⁸⁹, da CF/88, as normas tributárias teriam o papel de regular a realidade econômica

¹⁸³ Lopes, Luiz Somões (Presidente da Comissão) et al., **Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (anteprojeto)**, Publicação nº 6, Fundação Getúlio Vargas e Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1965, p. 6.

¹⁸⁴ DE MORAES, Bernardo Ribeiro. **A tributação dos serviços**. Revista Forense, vol. 278, abril-maio de 1982, p. 53.

¹⁸⁵ DE MORAES, Bernardo Ribeiro. **A tributação dos serviços**. Revista Forense, vol. 278, abril-maio de 1982, p. 54.

¹⁸⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. **Conferência in “O sistema Fazendário”**, Brasília, Ministério da Fazenda, 1ª ed., 1975, p. 30. Apud DE MORAES, Bernardo Ribeiro. **A tributação dos serviços**. Revista Forense, vol. 278, abril-maio de 1982, p. 54.

¹⁸⁷ Art. 5º Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam desta Emenda, com as competências e limitações nela previstas.

¹⁸⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Discriminação de Competências e Competência Residual**. In: Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado/ coordenadores: Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurélio Zilveti, São Paulo: Dialética, 1998, p. 86.

¹⁸⁹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para

na medida em que a tributação onera as pessoas conforme sua capacidade econômica. Nessa perspectiva, o legislador, ao descrever qualquer modelo de evento, levaria em conta para tanto a realidade econômica, social, política, possibilitando que esses modelos de evento já estivessem considerados pelo mundo jurídico e dotados de normatização jurídica no momento do nascimento de um fato jurídico tributário¹⁹⁰.

Essa consideração econômica fica nítida não somente na previsão constitucional sobre a concretização da noção de "serviços", mas também, por exemplo, no que se refere ao Imposto sobre Propriedade Urbana. José Eduardo Soares de Melo¹⁹¹ mostra que o IPTU tem a sua materialidade atrelada ao valor da propriedade imobiliária, de modo que considerar, em lugar do valor do imóvel, o valor do aluguel do imóvel consistiria em tributar uma outra categoria econômica, qual seja, a auferição de renda (objeto de imposto próprio, o Imposto de Renda) e, por consequência lógica, em invadir a competência tributária da União.

Destarte, a lógica por detrás do texto constitucional foi não abrir espaço para que os entes tributantes atuassem em um mesmo momento. O que pode parecer sem sentido em um primeiro momento fica compreensível quando questionamos o que de fato está sendo tributado a cada momento. Ora, se não a renda do contribuinte, o que mais? Percebe-se que a renda pode apresentar várias formas. Justamente por isso, os entes podem tributar cada qual em um momento a manifestação de renda do contribuinte sem que haja excesso vinculado ao momento da tributação. Ou seja, diferentemente da Constituição de 1946, em que o contribuinte era tributado excessivamente em decorrência do momento, em 1988 passa-se a priorizar uma manifestação de capacidade contributiva por turno.¹⁹²

O que se desafia a explicar essa corrente é esse misto de rigidez com flexibilidade a que teria o legislador constituinte se agarrado. A rigidez estaria no fato de que o legislador ordinário haveria de se ater a atuar mediante a instituição de critérios rígidos. Com isso, a realidade expressa por meio de tipos constitucionais haveria de

conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

¹⁹⁰ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Definição de "Serviços" para Fins de Tributação pelo ISS**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 10, pp. 76-77.

¹⁹¹ MELO, José Eduardo Soares de. *Apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Discriminação de Competências e Competência Residual**. In: Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado/ coordenadores: Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurélio Zilveti, São Paulo: Dialética, 1998, p. 96.

¹⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 253.

ser especificada por conceitos infraconstitucionais. Enxergamos essa realidade quando, ao olharmos para a constituição, atentamos para o fato de que o legislador constituinte buscou de fato uma flexibilidade para o sistema tributário, tratando somente do objeto de cada imposto¹⁹³, o que possibilitou e possibilita os conflitos de competência. Nesse ponto, vislumbramos a rigidez proposta: a solução dada foi determinar que o legislador ordinário tivesse que expressar a mesma realidade através de conceitos, definindo fatos geradores, bases de cálculo e, com clareza, decidir os limites de cada imposto. A disputa entre o ISSQN e o ICMS estaria apaziguada quando se atentasse para a lista anexa¹⁹⁴.

Poder-se-ia ainda perguntar se não existiria um paradoxo entre a lei complementar estabelecer conceitos e a autonomia municipal, mas refuta-se essa contradição da mesma forma que se chegou a ela. Ora, o próprio art. 156, III, refere-se à definição em lei complementar, e esse entendimento é inclusive referenciado no art. 6º do CTN¹⁹⁵ ao destacar as limitações constitucionais à competência legislativa plena¹⁹⁶.

Falta então explicar e contextualizar qual a “renda” alcançada pela manifestação contributiva do ISSQN.

Nesse ponto cumpre explicar que a reforma tributária de 1965, ao adotar categorias econômicas para classificar os tributos, limitou-as às seguintes: a) imposto sobre comércio exterior; b) imposto sobre patrimônio e renda; c) imposto sobre produção e circulação; e d) impostos especiais¹⁹⁷. Verifica-se que, diferentemente de 1946, os impostos não tinham apenas a roupagem nominalista, a ponto, inclusive, de se confundirem. Além da roupagem jurídica, em 1965 foram postas primeiramente as categorias econômicas que seriam objetos de tributação.

¹⁹³ DE MOARES, Bernardo Ribeiro. **ISS Doutrina e prática**, 1ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984, p. 71

¹⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Discriminação de Competências e Competência Residual**. In: *Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado/ coordenadores: Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurélio Zilveti*, São Paulo: Dialética, 1998, p. 113.

¹⁹⁵ Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

¹⁹⁶ ARAUJO, Alexandre Bleggi. **Imposto sobre Serviços (ISS): Inconstitucionalidade das Limitações ao Poder de tributar Municipal Impostas pela Emenda Constitucional nº 37/02**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 91 p.13.

¹⁹⁷ DE MORAES, Bernardo Ribeiro. **A tributação dos serviços**. Revista Forense, vol. 278, abril-mai-jun de 1982, p. 54.

O ISSQN, assim, foi inserido na EC nº 18/65 no grupo de impostos sobre produção e circulação, no art. 15 (Capítulo II, seção IV), e, de igual modo, no art. 71 do CTN (Capítulo IV, seção VI, do Livro I, referente ao imposto sobre a produção e a circulação). Posteriormente, na Constituição de 1967 (art. 25, inciso II) e na Constituição de 1969 (art. 24, inciso II), em que pese sem a referência expressa aos grupos econômicos, ainda se consagrava em relação aos impostos a mesma nomenclatura e, por conseguinte, a divisão econômica pré-concebida¹⁹⁸.

Nesse sentido, a CF/88 adotou raciocínio semelhante quando optou por (i) discriminação de competência rígida entre os entes tributantes; e (ii) poucas mudanças nas fontes de capacidade contributiva utilizadas para tributar. Assim, a presente corrente leciona que o legislador constituinte não se fundamentou em uma análise lógico-racional da realidade econômica, mas muito mais em uma repartição de impostos, utilizando para isso aspectos históricos e políticos. Nesse sentido, o ISS não teria se fundido com o ICM à época e na constituição em vigor para se tornar o IVA (Imposto sobre Valor Agregado) muito mais por uma oposição dos municípios, que entendiam possuir “direitos históricos” sobre o referido imposto, do que por conta do racional econômico por detrás¹⁹⁹.

Assim, para essa corrente, o ISSQN seria em verdade um imposto que onera a circulação de bens imateriais, ou seja, a circulação de serviços de qualquer natureza. Tal entendimento, anteriormente à CF/88, já era difundido por Bernardo Ribeiro de Moraes²⁰⁰, José Afonso da Silva²⁰¹ e Antônio Roberto Sampaio Dória²⁰².

Explicando com mais detalhes, para essa corrente, os bens poderiam estar a passar por várias etapas econômicas, e, a depender daquela na qual estivesse, receberia uma determinada qualificação. Nessa esteira, os bens, a depender do contexto em

¹⁹⁸ DE MORAES, Bernardo Ribeiro. **A tributação dos serviços**. Revista Forense, vol. 278, abril-mai-jun de 1982, p. 55.

¹⁹⁹ Lição fornecida por Luís Eduardo Schoueri na palestra a ESA OAB SP - **Sistema Tributário Brasileiro - Grandes Pensadores do Direito**, na plataforma Youtube, em 23 de jul. de 2021. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=jNDX2R5BwUE&ab_channel=ESAOABSP. Acesso em 20 de out. de 2021.

²⁰⁰ DE MORAES, Bernardo Ribeiro. **A tributação dos serviços**. Revista Forense, vol. 278, abril-mai-jun de 1982, p. 55.

²⁰¹ SILVA, José Afonso da. **Tributos e normas de Política Fiscal na constituição do Brasil**, São Paulo, 1ª ed., 1968, p. 237. Apud DE MORAES, Bernardo Ribeiro. **A tributação dos serviços**. Revista Forense, vol. 278, abril-mai-jun de 1982, p. 55.

²⁰² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da Lei Tributária no tempo**. São Paulo, 1ª ed., 1975, p. 186. Apud DE MORAES, Bernardo Ribeiro. **A tributação dos serviços**. Revista Forense, vol. 278, abril-mai-jun de 1982, p. 55.

que estivessem inseridos e de sua natureza, poderiam ser enquadrados como “produtos”, “mercadorias” ou “serviços”. A natureza do bem poderia ser material (corpóreo, bens perceptíveis pelo sentido humano, ou seja, dotados de existência física) ou imaterial (incorpóreos, bens não perceptíveis aos sentidos humanos, sem existência material). Além disso, o bem poderia se encontrar na etapa econômica de produção, de circulação ou de consumo. A depender desses fatores, o bem tornar-se-ia, então, um “produto”, uma “mercadoria” ou um “serviço”²⁰³. Um produto existiria após um bem material passar pela etapa de produção; uma mercadoria, após um bem material passar pela etapa de circulação; e um serviço, quando um bem imaterial estivesse na etapa de circulação²⁰⁴.

Para essa corrente, assim como para a corrente civilista, os serviços para si próprio consistiriam em trabalho para si próprio e, por isso, estariam fora do alcance da tributação. Outro aspecto semelhante entre as correntes é a convicção de que serviço seria uma atividade economicamente tributável, de atividade continuada e com atos em série, o que excluiria os serviços gratuitos, atividades que ocorressem isoladamente e atos sem caráter de habitualidade.²⁰⁵

Um grande exemplo prático de como funcionaria o entendimento desta corrente é descrito por Bernardo Ribeiro de Moraes²⁰⁶:

Se o executor da operação de montagem com o seu trabalho e material (peças, produtos ou partes), fizer para si, com objetivo de venda, um produto novo ou uma unidade autônoma, em que as peças ou as partes dela integrantes percam a sua individualidade, temos a produção de um bem material e uma industrialização. É o caso de a empresa adquirir armações e lentes de terceiros, realizar a montagem de óculos e os colocar à venda. Houve a produção de óculos (montagem-industrialização)

Se o executor da operação de montagem fornecer, pela venda, as peças ou partes a terceiros, conjuntamente com o seu trabalho de montá-las, temos a circulação de um bem material, uma comercialização, em decorrência uma circulação de mercadoria. É o caso da empresa comercial que vende a armação e as lentes dos óculos, fazendo a montagem para a obtenção dos óculos. Houve a circulação (venda) de óculos (montagem-comercialização).

Se o executor da operação de montagem fornecer apenas trabalho, realizando a montagem das peças ou partes com materiais de propriedade do terceiro encomenda-te, temos a circulação de um bem imaterial, uma

²⁰³ DE MORAES, Bernardo Ribeiro. **A tributação dos serviços**. Revista Forense, vol. 278, abril-maio de 1982, p. 55.

²⁰⁴ DE MORAES, Bernardo Ribeiro. **A tributação dos serviços**. Revista Forense, vol. 278, abril-maio de 1982, p. 55.

²⁰⁵ DE MORAES, Bernardo Ribeiro. **A tributação dos serviços**. Revista Forense, vol. 278, abril-maio de 1982, p. 55 e 58.

²⁰⁶ DE MORAES, Bernardo Ribeiro. **A tributação dos serviços**. Revista Forense, vol. 278, abril-maio de 1982, p. 56.

circulação de serviços, em consequência de uma prestação de serviços. É o caso de uma empresa montar o óculos com peças fornecidas pelo tomador do serviço. Houve uma circulação (prestação) de serviços (montagem-serviço).

Observa-se que o serviço acima descrito abrangeria a prestação de serviços do direito civil e, diferentemente da corrente civilista, os demais bens imateriais, como serviço de locação, arrendamento mercantil (leasing) e outros que se enquadrassem nessa conceituação²⁰⁷.

Leciona de Alberto Macedo²⁰⁸ que a partir de uma construção histórica do sentido de serviços nas Ciências Econômicas, representar-se-ia a caracterização da dicotomia de bens imateriais (serviços) versus bens materiais (bens), possuindo os serviços um caráter residual que é oriundo das Ciências Econômicas, ou seja, o caráter econômico propriamente dito esteve presente na incorporação de serviços ao mundo jurídico.

Ou seja, para o modelo da consideração econômica, o serviço para fins de ISSQN não seria uma obrigação de fazer, haja vista que a Carta Magna não haveria adotado em suas normas o critério do esforço humano decorrente de uma obrigação de fazer. Ora, se serviços se resumissem a obrigações de fazer, por que a mesma palavra ("serviços"), ao ser utilizada pelo constituinte para se referir aos serviços de comunicação²⁰⁹ (sobre os quais incide o ICMS), não exigiria um fazer? Nesse limiar, se os serviços compreendidos no art. 156 e os serviços compreendidos no art. 155 fossem figuras completamente distintas, não haveria razão para o legislador chamar

²⁰⁷ DE MORAES, Bernardo Ribeiro. **A tributação dos serviços**. Revista Forense, vol. 278, abril-maio de 1982, p. 57.

²⁰⁸ Faz-se uma ressalva que Alberto Macedo é um autor de referência sobre a matéria, porém entendemos que a sua teoria de judicialização do conceito econômico de "serviços" pelo direito privado no fundo é uma conjuntura entre os conceitos de direito privado trazidos pela corrente civilista e as considerações econômicas da corrente econômica trazendo assim uma teoria mista, em que existe a prevalência do direito privado, mas sob uma ótica econômica deste. Para um entendimento completo do entendimento de Alberto Macedo, ver MACEDO, Alberto. **ISS - O Conceito Econômico de Serviços Já Foi Juridicizado Há Tempos Também pelo Direito Privado**. In: XII Congresso Nacional de Estudos Tributários - Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo. MACEDO, Alberto [et al]. - São Paulo: Editora Noeses, 2015; *Ibidem*. **O Conceito de Serviço como bem Imaterial Incorporado pelo Direito Privado e a Jurisprudência do STF, com o julgado RE-RG 603.136 RJ (franquia)**, de 2020. In: A tributação na sociedade moderna. Vol. II. Orgs. Juselder Cordeiro da Mata; Flávio Couto Bernardes; Valter de Souza Lobato. São Paulo: Editora Arraes, 2021; *Ibidem*. **Plataforma de Marketplace que aproximam usuários e motoristas e impostos sobre consumo – o caso Uber**. In: ICMS e ISS: Pontos em comum e questões relevantes discutidas na Jurisprudência. Coords. Eurípedes Gomes Faim Filho e Mônica de Almeida Magalhães Serrano, São Paulo: IPAM, 2019; e *Ibidem*. **Licenciamento de software e Software as a Service (SaaS): a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial e suas implicações na incidência do ISS, do ICMS e dos tributos federais**. In: Tributação de Bens Digitais: a disputa tributária entre estados e municípios. Coord. Tathiane Piscitelli. São Paulo: InHouse, 2018.

²⁰⁹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

a atenção para o fato de os municípios não poderem tributar os serviços “não compreendidos no art. 155, II”. Essa expressão demonstra que o sentido da palavra “serviços” em ambos os dispositivos é o mesmo, ainda que o art. 156 da Constituição trate de alguns serviços e o art. 155 trate de outros. Com base nesse raciocínio, ensina Luís Eduardo Schoueri²¹⁰ que, nos termos constitucionais, serviços de qualquer natureza são o fornecimento de bens imateriais de utilidade.

Em sentido similar, Marco Aurélio Greco²¹¹ entende que diante de uma perspectiva moderna do mundo não se deve olhar somente para a remuneração tributada por uma perspectiva do produtor de quem ‘faz’ algo, mas também pelo ponto de vista do cliente, o que conduz à relevante figura da utilidade. A remuneração, nos dias atuais, está intrinsecamente conectada com a utilidade que se irá obter. Dessa forma, o conceito de serviços haveria de evoluir para estar em compasso com essa realidade, estando muito mais ligado a uma utilidade do que a um fazer.

Nesse ponto, haveria uma ampliação decorrente de um fenômeno presente na realidade socioeconômica em contínua evolução, o que, conforme já tratado, seria capturado pela ideia de tipo²¹². Essa amplitude estaria ainda reforçada em diversos diplomas do ordenamento jurídico brasileiro, dentre os quais podemos destacar o Código de Defesa do Consumidor,²¹³ a Lei de Licitações e Contratos Administrativos²¹⁴, e ainda a própria Constituição Federal de 1988, no § 1º do art. 173²¹⁵, editado após a Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho, de 1988.

²¹⁰ Lição fornecida por Luís Eduardo Schoueri na **aula 02 do Minicurso de Planejamento Tributário do IDP online**, na plataforma Zoom, em 28 de ago. de 2020.

²¹¹ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 54.

²¹² CASTRO, Aldemário Araújo. **Uma análise crítica acerca da ideia de serviço consagrada na súmula vinculante 31 do STF**. In: Revista da PGFN, ano 1, 2011, p.135

²¹³ Art. 3º § 2º Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista. (BRASIL. Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm. Acesso em: 24 de out, de 2021.

²¹⁴ Art. 6º Para os fins desta Lei, considera-se: II - Serviço - toda atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para a Administração, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem, operação, conservação, reparação, adaptação, manutenção, transporte, locação de bens, publicidade, seguro ou trabalhos técnico-profissionais; (BRASIL. Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm. Acesso em: 24 de out, de 2021.

²¹⁵ Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. § 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: (...) (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 de out, de 2021.

Conclui-se, então, que a verificação de fatos geradores que envolvam serviços para fins de incidência tributária passa necessariamente por uma consideração econômica juridicizada, assim como ocorre na identificação da incidência de outros tributos. De tal maneira, para a vertente da consideração econômica, o ISSQN incidirá sobre a remuneração da circulação de bens imateriais de utilidade.

3.2.3. Críticas à corrente

A corrente da consideração econômica conseguiu atentar para circunstâncias que, na prática, já são, em certa medida, tematizadas em decisões judiciais do STF, conforme será mais bem examinado no próximo capítulo deste trabalho. Tais circunstâncias, sutilmente percebidas pela "corrente econômica", estão no cerne da maior crítica que se faz à corrente civilista. Ora, a noção de "esforço" realmente ajuda a chegarmos à conclusão sobre o que seria um serviço? A distinção entre obrigações de dar e de fazer é suficientemente complexa a ponto de resolver qualquer impasse jurídico instaurado sobre a incidência do ISSQN?

É necessário fazermos um recorte referente ao momento atual em que vivemos.

Desde que o constituinte idealizou nosso sistema tributário, sequer imaginava-se que cada pessoa física tivesse o seu próprio computador em casa, ainda mais em seu bolso. Essas inovações evoluem em ritmo exponencial justamente porque se utiliza a última evolução para criar a próxima. Todavia, para a mente humana é algo extremamente difícil adotar essa visão, pois o homem pensa linearmente, haja vista estar preso aos acontecimentos do passado²¹⁶.

Assim, diante de uma realidade que se renova ferozmente, o direito, se não a abarcar, compreendendo essas mudanças, ficará fadado a não qualificar juridicamente os eventos que se desenrolem no mundo real, o que resultará em um caos de litígios.

²¹⁶ GUN, Murilo. Lição fornecida na palestra ministrada na Locaweb, "O que vi na Singularity: 7 tendências para o futuro", na plataforma Youtube, 2014. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=NR3hmvwQGms&ab_channel=MuriloGun. Acesso em: 26 de out. de 2021.

Ora, no esforço humano é possível ter a presença de esforço físico e intelectual, visto que ambos podem estar presentes na produção e na comercialização de mercadorias, em menor medida, mas o que é menor medida é subjetivo.

Dessa forma, percebe-se aqui a utilidade da dicotomia "bem material versus bem imaterial"; ainda que tenha sido desprestigiada com o tempo, é uma ótima ferramenta para os intérpretes do direito.

Outro ponto que merece chamar a atenção nesse estudo condiz também com a realidade de negócios que vivenciamos hoje em dia, principalmente no que toca a 'utilidade' suscitada pela corrente da consideração econômica. De fato, quando se olha para o consumidor atualmente, verifica-se que ele está muito mais focado em uma experiência. Isso se realça ao olharmos para o mercado consumidor formado pelas gerações Y (Milênio) e Z. Assim, é dada uma preferência muito mais ao 'ser' do que ao 'ter', ou seja, a experiências e comodidades, em busca de sentido em um mundo cada vez mais robotizado.

Nesse ponto trazemos aqui dois exemplos que representam essa mudança.

Nitidamente, comprar uma roupa significa estar na moda. E isso costumava passar necessariamente pela compra de um bem material. Todavia, uma loja brasileira intitulada "De-Fash" lançou recentemente um tênis digital, o que mostra que a moda pode vir a ser mais digital do que física nos próximos anos. A título de elucidação, vejamos:



(Figura 02 – Loja De-Fash. Fonte: Site da Loja De-Fash, 2021. Disponível em: <https://de-fash.com/produto/burning-shoe/>. Acesso em 26 de out. de 2021.)

O segundo exemplo remete ao mundo digital também. Videogames famosos, a exemplo do Playstation 5 e do Xbox One, rodam jogos a partir de mídia física em forma de discos. A comercialização desses discos enseja a incidência de ICMS. Todavia, hoje já é possível também simplesmente realizar a compra virtual de um jogo e realizar o seu *download* na própria máquina, ou seja, o disco, que antes era algo essencial, deixou de ser.

O que se verifica é que a política fiscal para o mundo digital tende a gerar uma redução da arrecadação dos Estados-membros. Ora, muito do que era tangível está migrando para a dimensão da intangibilidade e, conseqüentemente, saindo da esfera de incidência do ICMS, de modo a ser interpretado como uma expressão econômica no mundo digital relativa ao âmbito de incidência do ISS.

Desse modo, pode-se afirmar, criticamente, que entender "serviço" meramente como utilidade, dentro do nosso modelo federativo, também não resolve o problema, pois utilidade abarca qualquer coisa, seja um serviço, seja um bem. O que não é utilidade?

Por fim, uma última crítica que se deve fazer diz respeito às considerações econômicas. Segundo Augusto Alfredo Becker,²¹⁷ a referida doutrina incorreria na inversão da fenomenologia jurídica e da certeza e praticabilidade do direito tributário. Complementa esse raciocínio Paulo de Barros Carvalho,²¹⁸ ao afirmar que o direito é uma linguagem composta por uma realidade jurídica. Assim, os outros fatos que linguisticamente existam em um determinado evento, mas que não se enquadrem nas regras sintáticas e semânticas pela linguagem do direito, estariam em contraponto com o que há de jurídico. Explica o referido doutrinador que não existem fatos jurídicos puros ou fatos econômicos puros, mas, sim, recortes de linguagem, e o critério utilizado para a separação desses dois domínios é justamente a homogeneidade sintática do universo jurídico²¹⁹.

Nesse sentido, indaga-se se as "considerações econômicas" mencionadas por essa corrente seriam recortes econômicos de linguagem ou recortes jurídicos de

²¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, p.131.

²¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **O absurdo da interpretação econômica do "fato gerador" – Direito e sua autonomia – O paradoxo da interdisciplinariedade**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo v. 102, jan./dez. 2007, p. 446-450.

²¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **O absurdo da interpretação econômica do "fato gerador" – Direito e sua autonomia – O paradoxo da interdisciplinariedade**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo v. 102, jan./dez. 2007, p. 446-450.

linguagem, de modo que se possa saber se há ou não uma negação daquilo que é propriamente jurídico.

4 A NOÇÃO DE SERVIÇO NO ROMANCE EM CADEIA BRASILEIRO: UMA ANÁLISE DAS OSCILAÇÕES DECISÓRIAS DO STF

Analisando o histórico da tributação de serviços no Brasil, foi possível traçar parâmetros do que se entendia como tributável em diversos momentos da história e identificar o que foi preservado ao longo do tempo nas diferentes versões positivas do direito tributário brasileiro. Em seguida, a partir dos entendimentos doutrinários, identificaram-se duas correntes predominantes na interpretação da constituição e das normas de direito tributário, sendo nítidas as diferenças de pensamento entre tais vertentes no que se refere ao que estaria abarcado pela noção de "serviço", principalmente no que concerne ao aspecto material do ISSQN.

Pois bem.

Agora serão analisados, à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, casos concretos em que o tribunal maior teve que decidir o que seria serviço e as balizas que fundamentariam os pressupostos inerentes aos serviços.

Nesse espeque, haverá a visualização na prática de tudo que estudado até aqui, especialmente de um conceito constitucional de serviço e da delimitação da abrangência do signo "serviço".

Os casos foram escolhidos a partir das decisões mais marcantes do STF em torno da noção de serviço. Ao final da análise, será possível fazer uma leitura a partir da metáfora do "romance em cadeia" ("*chain novel*"), elaborada pelo Professor Ronald Dworkin, em sua obra "*Uma questão de princípio*"²²⁰.

De proêmio, explica-se que a lógica proposta por Ronald Dworkin aplicada a esse trabalho tem em mente partir da aproximação entre a ciência jurídica e a literatura, traçar uma estrutura em cadeia dos precedentes judiciais da Suprema Corte selecionados. Assume-se, assim, que cada ministro é um dos autores desse romance escrito a muitas mãos, sendo responsável, ao proferir seus votos, a prosseguir na elaboração da história exatamente do ponto em que as decisões anteriores pararam.

²²⁰ DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 217 e ss.

Cumpra pontuar, entretanto, que isso não significa dizer que cada ministro, ao proceder com suas razões de decisão, não estaria obrigado a seguir estritamente o que já havia sido decidido pela jurisprudência, oportunizando-o, inclusive, a modificar o rumo que a história irá tomar, conforme as possibilidades verificadas no presente.

Assim sendo, o romance em cadeia exprime uma interpretação construtiva e sistêmica, na qual os embasamentos jurídicos dos ministros devem estar integrados a uma narrativa institucional coerente, para que, dessa maneira, não incorram em decisionismo judicial, ou seja, na desconsideração da norma jurídica como guia dos pronunciamentos jurídicos. Como diz Ronald Dworkin, a sociedade democrática está pautada principalmente na virtude da integridade. Com isso, julgamentos subjetivos ou contraditórios demonstram que as decisões foram baseadas no aspecto da vontade, em contraposição ao que demandam os julgamentos de princípio.

Cabe ainda dizer que a análise a seguir é feita por amostragem, haja vista que não é o objetivo do presente trabalho esmiuçar todos os precedentes do STF que trataram da noção de serviço.

Portanto frise-se que a análise é valorativa e, por isso, as decisões serão objeto de crítica e comentários. Assim sendo, a averiguação dos precedentes selecionados, conforme explicado, será feita buscando ao final, verificar o grau de coerência do delineamento da noção de serviço pelo STF no contexto do romance da comunidade jurídica brasileira.

4.1. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA

A jurisprudência do STF é oscilante quanto ao que entende como "serviço". A seguir, serão examinados os precedentes que consideramos mais representativos sobre o tema.

4.1.1. Precedentes anteriores à Constituição Federal de 1988

Ainda sob à égide da Constituição de 1967 e do Decreto-lei nº 406/68, o STF enfrentou em diversos momentos a controvérsia sobre o conceito de serviços. A tese que prevalecia era a de um conceito econômico de "serviços" em detrimento da corrente mais favorável aos contribuintes, que entendiam o conceito no sentido do direito civil, pautando seus argumentos na regra de competência do art. 24, inciso II²²¹, da Constituição de 1967 e no art. 110²²² do CTN.²²³

Esse debate foi travado, em 1987, durante o julgamento do RE nº 112.947-6/SP²²⁴, referente à locação de bens móveis. Naquele julgado, o contribuinte, uma empresa de locação de guindastes, alegava a inconstitucionalidade da inclusão da locação de bens móveis na lista de serviços, com o argumento de que esse tipo de contrato não envolveria obrigações de fazer. O Ministro Relator Carlos Madeira, que teve seu voto seguido de forma unânime pela Segunda Turma do tribunal, arguiu que o critério para determinar se uma atividade está sujeita à incidência do ISSQN não seria a distinção entre obrigação de fazer e obrigação de dar, mas, sim, a realidade em que aquela atividade está inserida. Como a atividade é prestada mediante o emprego do bem móvel, o ministro concluiu que não houve violação à regra de competência prevista no art. 24, II, da Constituição, nem ao art. 110 do CTN.²²⁵ Nesse sentido, argumentou ainda que “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*”²²⁶. Abaixo, segue a ementa transcrita:

TRIBUTÁRIO. ISS NA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. O QUE 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,

²²¹ Art. 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre: II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

²²² Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

²²³ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**, Dissertação de mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2019, p. 242.

²²⁴ STF, RE nº 112.947-6/SP, Rel. Min. Carlos Madeira, 2ª Turma, j. 19.06.1987

²²⁵ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *Op. cit.*, p. 242.

²²⁶ LIMA, Júlia Silva e. **ISS e o conceito constitucional de serviço de qualquer natureza**. Dissertação de mestrado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2019, p.125.

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)

Esse posicionamento da Segunda Turma do STF se manteve de forma unânime também na Primeira Turma do tribunal em outras três oportunidades: no RE nº 115.103-0/SP²²⁷ e no RE nº 113.383-0/SP²²⁸, ambos de Relatoria do Ministro Oscar Corrêa; e no AgRg no AI nº 119.117-1/SP,²²⁹ de Relatoria do Ministro Célio Borja. Entre os embasamentos, houve referência a Bernardo Ribeiro de Moraes e a Aliomar Baleeiro, este último em relação ao argumento, já mencionado²³⁰, de que o ISSQN teria sido o sucessor do Imposto sobre Indústrias e Profissões.²³¹

Ainda sob a égide da Constituição de 1967, mas tratando do *leasing*, não foi outro o posicionamento do STF no RE nº 106.047-6/SP²³², de Relatoria do Ministro Rafael Mayer. O que chama a atenção nesse julgado é que, apesar de o *leasing* não estar previsto na lista anexa, os ministros da Segunda Turma do tribunal entenderam que, pelo fato de a atividade possuir características preponderantes de locação em comparação com as características de um financiamento, dever-se-ia realizar uma interpretação extensiva da lista, consagrando-se a incidência do ISSQN.

Esse julgado ensejou uma divergência entre os membros da turma, uma vez que o Ministro Oscar Corrêa possuía em um primeiro momento o posicionamento de que a característica preponderante do *leasing* seria a operação financeira e de que o *leasing* não se restringiria a bens móveis, haja vista a inexistência de proibição ao *leasing* de bens imóveis²³³. Apesar dessa divergência inicial, o Ministro Oscar Corrêa alterou seu posicionamento no julgamento do RE nº 108.665-3/SP²³⁴, de modo que a Segunda Turma passou a ter posicionamento unânime sobre a matéria.²³⁵ Notório chamar a atenção para esses dois últimos julgados, pois em momento algum os ministros

²²⁷ STF, RE nº 115.103-0/SP, Rel. Min. Oscar Corrêa, 2ª Turma, j. 22.03.1988

²²⁸ STF, RE nº 113.383-0/SP, Rel. Min. Oscar Corrêa, 2ª Turma, j. 22.03.1988

²²⁹ STF, AgRg no AI nº 119.117-1/SP, Rel. Min. Célio Borja, 2ª Turma, j. 01.09.1987

²³⁰ item 2.2.4, *supra*.

²³¹ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *Op. cit.*, p. 242.

²³² STF, RE nº 106.047-6/SP, Rel. Min. Rafael Mayer, 2ª Turma, j. 19.11.1985.

²³³ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *Op. cit.*, p. 243.

²³⁴ STF, RE nº 108.665-3/SP, Rel. Min. Oscar Corrêa, 1ª Turma, j. 22.04.1986.

²³⁵ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *Op. cit.*, p. 243.

discutiram a questão da incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis, posição que se manteve presente em todos os cinco precedentes citados²³⁶.

4.1.2. Recurso Extraordinário Nº 116.121/SP – “Locação de Bens Móveis”²³⁷

4.1.2.1. Resumo da controvérsia

A partir da Constituição Federal de 1988, a Suprema Corte retomou a discussão acerca da incidência de ISSQN sobre a Locação de bens móveis em sessão plenária realizada no dia 11 de outubro de 2000, na qual a Corte apreciou e julgou o RE nº 116.947/SP, que se encontrava sob relatoria do Ministro Octavio Gallotti. A recorrente era a sociedade empresária Ideal Transportes e Guindastes LTDA., a qual litigava contra a Prefeitura Municipal de Santos/SP em torno da inconstitucionalidade da cobrança de ISSQN sobre a locação de guindastes.

Entenderam os ministros, em uma decisão apertada de seis votos contra cinco, pela declaração de “inconstitucionalidade da expressão locação de bens móveis, constante do item 79 da Lista de Serviços a que se refere o Decreto-lei nº 406/68”.

O Ministro Relator Octavio Gallotti, que foi vencido, adotou posicionamento pelo não provimento, trazendo em seu voto as posições adotadas anteriormente pela jurisprudência do STF, menciona precedentes anteriores inclusive, o RE nº 115.103, e o RE 113.383-0 que abordamos a pouco. Sobre este último, disse o ministro que já havia, assim como o professor Geraldo Ataliba, estranhado que “o texto constitucional confere aos Municípios a competência para tributar serviços - prestação de serviços

²³⁶ (i) RE nº 112.947-6/SP; (ii) RE nº 106.047-6/SP; (iii) RE nº 115.103-0/SP; (iv) RE nº 113.383-0/SP; (v) AgRg no AI nº 119.117-1/SP

²³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 116.121**. Relator Min. Octávio Galloti, Tribunal Pleno, julgamento em 11.10.2000, publicado no DJe 25.05.2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgl=1&pgF=10000>. Acesso em: 25 ago. 2021.

e não locação de coisas; e esta não é serviço”. Embora tenha trazido essa ressalva da corrente civilista encabeçada por Ataliba, seu voto tomou outro rumo.

O ministro Gallotti pontuou que, aprofundando a controvérsia sobre a noção de serviço e sua extensão, já havia assinalado também que o art. 71, § 1º, do CTN previa a expressão locação de bens móveis entre os serviços e que Aliomar Baleeiro entendia o ISSQN como reflexo do antigo Imposto Sobre Indústrias e Profissões. Outrossim, enfatizou a concepção de "serviços" do professor Rubens Gomes de Souza, qual seja, a de que serviços consistem em “uso, utilidade ou préstimo que se tira de certas coisas”, motivo pelo qual a palavra "serviços" teria um alcance maior do que apenas a locação de serviços prevista no Código Civil de 1916. No mesmo sentido, embasou seu voto na doutrina de Amílcar de Araujo Falcão, que remete expressamente à utilização de conceitos econômicos para definir competências tributárias.

O ministro também destacou em seu voto que o legislador constitucional não se limitou a utilizar a palavra "serviços", mas sim, adotou a expressão "serviços de qualquer natureza". Como esta expressão vinha sendo empregada sistematicamente desde a Emenda nº 18/65, o ministro entende que o intérprete não a poderia considerar “ociosa” ou “sem função”. Advertindo, nessa esteira, que a Reforma de 1965 teve como inspiração a legislação francesa e a Comunidade Econômica Europeia (CEE), o ministro sustentou que deveria ser extraído algo útil da expressão "de qualquer natureza". Por fim, fez menção ao posicionamento de Bernardo Ribeiro de Moraes, realçado por Sacha Calmon, doutrinadores que defendiam que o ISSQN seria um imposto sobre circulação de bens imateriais, em oposição ao ICM (atual ICMS), oriundo do dualismo previsto na EC nº 18/65.

O Ministro Carlos Velloso seguiu o voto do relator, pautando-se também na jurisprudência da primeira turma do STF, com o RE 115.103/SP, e da segunda turma, com o RE 112.947/SP, além de mencionar a doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes. Em discussão no plenário, afirmou que havia mais de vinte anos que o raciocínio defendido prevalecia no STF; segundo o Ministro Ilmar Galvão, na verdade, seriam trinta e dois anos.

De igual forma, acompanharam o relator os ministros Ilmar Galvão, Nelson Jobim e Mauricio Correa.

Posicionamento diametralmente oposto foi sustentado no voto vencedor do Ministro Marco Aurélio, para quem a locação por si só não gera nenhum serviço, havendo necessidade de haver um contrato atrelado a ela para que serviço fosse. O ministro explicou que, no Código Civil de 1916, estavam previstas a locação de bens móveis e a locação de serviços, e que, em razão do art. 110 do CTN, o direito tributário não poderia alterar a definição dos conceitos de direito privado. Embasou-se também em jurisprudência da Corte no RE nº 166.772-9/RS, que teve como *ratio decidendi* o afastamento da interpretação econômica, no sentido de Enno Becker, já que essa não poderia, sob o pretexto de igualização econômica, se sobrepor à realidade jurídica.

Seguindo o entendimento do Ministro Marco Aurélio, o Ministro Celso de Mello embasou-se nas doutrinas de Aires Fernandino Barreto, Cléber Giardino e Misabel Abreu Dersi, entendendo que o ISSQN somente poderia incidir sobre obrigações de fazer, e a locação de bens móveis configuraria uma obrigação de dar, nos moldes do art. 1.188 do CC/16²³⁸. Esse também foi o posicionamento dos Ministros Sepúlveda Pertence, Sydney Sanches, Moreira Alves e Néri da Silveira.

4.1.2.2. Análise da decisão

O RE Nº 116.121/SP tornou-se o primeiro marco do STF no que se refere à adoção da corrente civilista para delinear a noção de serviços. Como se observa principalmente nos votos dos ministros Marco Aurélio e Celso de Mello, o ISSQN somente poderá incidir sobre um fazer humano.

Apesar de tratar de uma mudança total de posicionamento em relação aos precedentes anteriores, enfatiza-se que se trata da primeira decisão sobre o tema sob a égide da CF/88, o que, à luz do romance em cadeia, pode ser entendido como uma espécie de reinício desse romance, ainda que os capítulos passados possam ser utilizados como guia.

²³⁸ "Art. 1.188 Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição"

Cumpra mencionar que a decisão acima ensejou o veto presidencial proposto pelo Ministério da Fazenda sobre o subitem 3.01 da lista de serviços anexa à LC nº 116/03, a qual previa a “locação de bens móveis” como atividade sujeita à incidência do ISSQN. Confira-se um trecho da mensagem nº 362/03:

Itens 3.01 e 13.01 da Lista de serviços

"3.01 – Locação de bens móveis."

(..)

Razões do veto

"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 próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável". Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.

(...)

Assim, pelas razões expostas, entendemos indevida a inclusão destes itens na Lista de serviços."

Nesse sentido, leciona Hugo de Brito Machado²³⁹ que o veto presidencial deveria ter abarcado além do subitem 3.01, os outros subitens presentes no item 3, a saber, 3.01, 3.02, 3.03, 3.04 e 3.05, pois, segundo o doutrinador, não haveria diferença alguma entre eles.

Outrossim, em razão do julgado acima analisado, verifica-se que o conceito até então adotado, pelo STF para serviços consiste em “uma atividade que consubstancia um

²³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS e a locação ou cessão de direito de uso**. 2004, p.13. Disponível em: ISS_locacao_cessao_direito_de_uso.pdf (faneesp.edu.br). Acesso em: 27 out. 2021.

fazer destinado a atender uma necessidade”²⁴⁰ e caracterizado por um esforço humano a terceiro, ou seja, trata-se de uma preservação, naquele momento dos conceitos e formas de direito privado, conforme o art. 110 do CTN.

Por outro lado, é importante também mencionar que o voto vencido, conforme ensinamentos de Fredie Didier²⁴¹, tem dois papéis importantes. O primeiro é a identificação da diretriz consubstanciada na *ratio decidendi* vencedora. O segundo, por seu turno, consiste na possibilidade de a tese vencedora ser revista.

E, diante de uma decisão apertada como esta, é inegável que por pouco o rumo decidido não foi o diametralmente oposto.

Assim, chama-se a atenção para o fato de que a posição vencida, principalmente no que concerne às razões expostas no voto do ministro relator Octávio Galloti, teve como fundamento uma interpretação histórica, haja vista ter relembado a redação original do art. 71 do CTN, que previa o ISSQN sobre locação de bens móveis, também fazendo alusão ao fato de o ISSQN ter sido o sucessor do antigo imposto sobre indústria e profissões.

4.1.3. Recursos extraordinários Nº 547.245/SC²⁴² e 592.905/SC²⁴³ – “Leasing Financeiro” e “Leaseback”

4.1.3.1. Explicações iniciais sobre as modalidades de arrendamento mercantil

²⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS e a locação ou cessão de direito de uso**. 2004, p.21.

Disponível em: [ISS_locacao_cessao_direito_de_uso.pdf](#) (faneesp.edu.br). Acesso em: 27 out. 2021.

²⁴¹ DIDIER, Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro. **Curso de Direito Processual Civil 3**, 14ª ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2017, p. 42.

²⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 547.245/SC**. Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 02-12-2009, Plenário, DJE de 5-3-2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>. Acesso em: 27 out. 2021.

²⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 592.905/SC**. Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 2-12-2009, Plenário, DJE de 05-03-2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>. Acesso em: 26 de out. de 2021.

Neste tópico será feita uma análise em conjunto dos REs nº 547.245/SC e 592.905/SC, visto que possuem a mesma *ratio decidendi*, ainda mais pelo fato de terem sido julgados na mesma oportunidade.

Previamente ao resumo dos julgados que serão analisados, será feita uma distinção entre as modalidades de arrendamento mercantil (item 15.09 da lista anexa à LC 116/030) para fins didáticos do presente trabalho.

A Lei nº 6.009/74, em seu art. 1º, parágrafo único²⁴⁴, caracteriza o arrendamento mercantil como um negócio jurídico tendo em um polo uma pessoa jurídica na figura da arrendadora e no outro polo uma pessoa jurídica ou física na qualidade de arrendatária. O contrato de arrendamento mercantil, também chamado de *leasing*, tem por objeto um contrato de aluguel com opção de compra, ou seja, aluga-se um bem por um contrato realizado com um banco ou uma sociedade de arrendamento, com possibilidade de compra no final do prazo acordado. As categorias existentes são o arrendamento mercantil operacional, o arrendamento mercantil financeiro e o *leaseback*.

O arrendamento mercantil operacional (*leasing* operacional) possui as seguintes características: (i) as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplam o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes à sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o valor presente dos pagamentos ultrapassar 90% do custo do bem; (ii) o prazo contratual deve ser inferior a 75% do prazo de vida útil econômica do bem; (iii) o preço para o exercício da opção de compra deve ser o valor de mercado do bem arrendado; e (iv) não deve haver a previsão de pagamento do valor residual garantido²⁴⁵. Assim, prepondera a locação nesse modelo.

Já o arrendamento mercantil financeiro (*leasing* financeiro) é caracterizado pelos seguintes traços: (i) as contraprestações e demais pagamentos previstos no

²⁴⁴ Art 1º O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil rege-se pelas disposições desta Lei. Parágrafo único - Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta. (BRASIL. Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6099.htm. Acesso em: 27 de out. de 2021.

²⁴⁵ BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução nº 2309: Disciplina e consolida as normas relativas às operações de arrendamento mercantil.** Disponível em: https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1996/pdf/res_2309_v4_p.pdf. Acesso em: 26 de out. de 2021.

contrato, devidos pela arrendatária são normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos; (ii) as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado são de responsabilidade da arrendatária; e (iii) o preço para o exercício da opção de compra é livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado²⁴⁶. Nesse modelo prepondera o caráter de financiamento.

Por fim, ainda existe o *leaseback*²⁴⁷, o qual ocorre quando a proprietária de um bem o vende e, em seguida, na condição de arrendatária, realiza um arrendamento mercantil.

A partir dessa análise geral dos modelos de *leasing* é possível estabelecer algumas diferenças entre esses contratos e o contrato de locação. A principal delas remete ao fato de que no *leasing* existe a possibilidade de o arrendatário adquirir o bem no término do período de vigência do contrato.

Importante trazer à baila que a Lei Kandir²⁴⁸ estabelece, em seu art. 3º, inciso VIII, que o ICMS não incidirá nas operações de arrendamento mercantil, salvo em relação à venda do bem arrendado ao arrendatário, pois neste caso haveria uma transferência econômica do bem e não mais mera transferência de posse.

Cumpridas as definições acerca do arrendamento mercantil, parte-se para o estudo dos recursos extraordinários.

4.1.3.2. Resumo da controvérsia

Em sessão plenária realizada no dia 02 de dezembro de 2009, a Corte apreciou e julgou o RE nº 547.245/SC, sob relatoria do Ministro Eros Grau. A recorrente era o

²⁴⁶ BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução nº 2309: Disciplina e consolida as normas relativas às operações de arrendamento mercantil.** Disponível em: https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1996/pdf/res_2309_v4_p.pdf. Acesso em: 26 de out. de 2021.

²⁴⁷ REIS, Tiago. **Leaseback: entenda como funciona essa operação de leasing.** Disponível em: <https://www.sunoo.com.br/artigos/leaseback/>. Acesso em: 27 de out. de 2021.

²⁴⁸ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 26 de out. de 2021.

Município de Itajaí/SC que, que litigava em face do Banco Fiat S/A pela constitucionalidade da cobrança de ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil do tipo *leasing* financeiro. O recurso extraordinário foi provido, admitindo-se, assim, a incidência do ISSQN nas hipóteses de *leasing* financeiro e *leaseback*.

O ministro relator Eros Grau, em seu voto, chamou a atenção para a observação do ministro Ilmar Galvão de que o *leasing* financeiro seria uma atividade exercida mediante a prestação de parcela significativa de serviços. Com isso, ainda que haja a obrigação de dar na operação de locação de bens, para o Ministro Ilmar e o próprio Eros Grau, os deveres estariam mais próximos à prestação de serviço do que a circulação de mercadorias ou qualquer outra operação tributável.

Além disso, entendeu que os serviços, por serem de qualquer natureza, não consubstanciariam típicas obrigações de fazer, pois, levando-se em conta somente a obrigação de fazer, estar-se-ia fazendo do texto constitucional uma tábula rasa. Nesse sentido, o ministro Eros Grau argumentou que existiriam múltiplas atividades de fazer que envolveriam um dar.

Outro ponto destacado foi o fato de a lei complementar não definir o que seria "serviço", e sim apenas declarar em que a noção consiste com base no art. 156, III, da CF/88. Assim, para o relator, o arrendamento mercantil não seria um contrato misto, mas um contrato autônomo cujo núcleo seria o financiamento, e não uma obrigação de dar.

Concluiu o ministro relator que, nas operações de *leasing* financeiro e no chamado *leaseback*, haveria prestação de serviço para o fim de incidência do ISSQN, ao passo que, na operação de *leasing* operacional, não, pois estaria configurada uma locação.

Acompanhando o voto do relator, o ministro Joaquim Barbosa chamou a atenção para o fato de que existiria uma prestação de serviço entre quem tem disponibilidade de recursos e a pessoa que deles necessita. O serviço não se daria de uma forma geral, como em um empréstimo, e sim com o objetivo específico de garantir o acesso ao uso de um bem.

Para Barbosa, o conceito de serviço seria oriundo do direito civil, ainda que não existisse uma definição inequívoca para a noção. Apesar disso, o ministro ressaltou que o conceito é temperado pelo uso e constante passar no tempo, pois, caso fosse

necessário concluir pela estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, haveria uma confusão entre tais planos normativos.

Por fim, o ministro Barbosa asseverou que o núcleo do arrendamento mercantil não se reduziria a captar, intermediar ou aplicar recursos financeiros próprios ou de terceiros, tampouco a uma mera concessão de crédito àqueles interessados no aluguel ou na aquisição de bens. Isso significa dizer que não haveria predominância dos aspectos financeiros ou de aluguel, e que o negócio jurídico pertenceria a uma categoria própria e, dessa forma, não existiria impedimento para a incidência do ISSQN.

O Ministro Dias Toffoli também acompanhou os outros dois ministros supracitados, entendendo existir uma prestação de serviço. Afirmou em seu voto que teve a preocupação de consultar o Banco Central do Brasil. As informações fornecidas por procuradores do banco indicavam que os atos normativos editados pelo Conselho Monetário Nacional não estabeleciam restrições à cobrança do ISSQN sobre arrendamento mercantil.

O Ministro Ricardo Lewandowski também acompanhou o relator e, em suas explicações, afirmou que o contrato de *leasing* seria um contrato complexo em queiria existiria a predominância da prestação de serviço e, por isso, ensejaria a incidência do ISSQN. Apontou também que, se assim não fosse, as operadoras de *leasing* estariam no melhor mundo possível, pois não pagariam ISSQN, ICMS e IOF. E, nesse sentido, o tributo que deveria recair nessa operação seria o ISSQN, haja vista a lei complementar não estar em conflito com a CF/88.

O Ministro Carlos Britto, que também acompanhou o relator, entendeu que o próprio nome do ISSQN revelaria o propósito mais abrangente possível da Constituição ao regular as obrigações de fazer.

Já o Ministro Cesar Peluzo assegurou que o mundo moderno seria complexo demais para ser do interpretado à luz da economia do mundo romano ou dos institutos daquela época. Assim, entendeu que a atividade em questão consistiria em um contrato complexo que envolveria uma série de atos, podendo ser reduzida à produção de atividade, o que corresponderia a uma prestação de serviços.

O único voto divergente foi o do Ministro Marco Aurélio, para quem o *leasing* seria uma espécie de locação. Segundo o ministro, embora existam serviços no âmbito da

empresa arrendadora, estes não gerariam o direito à cobrança do ISSQN, pois no núcleo de um serviço submetido à incidência desse tributo estaria unicamente o fazer. O ministro, inclusive, relembrou o RE nº 116.121-3/SP, e afirmou que, ainda que houvessem passado nove anos daquela decisão, a Carta Magna não haveria passado por mudanças substanciais para alterar o respectivo posicionamento. Entretanto a mudança estaria justamente na composição do Supremo, ainda que o direito posto tenha permanecido.

Em relação ao RE 592.905/SC, tratou-se de recurso interposto pela HSBC Investment Bank Brasil S/A, que entendeu ser inconstitucional a cobrança de ISSQN por parte do Município de Caçador/SC sobre as operações de arrendamento mercantil financeiro. Esse julgado seguiu a mesma sistemática do anterior, tendo como voto divergente apenas o do ministro Marco Aurélio.

Em razão da grande semelhança argumentativa entre os REs nº 547.245/SC e 592.905/SC, inclusive sendo o último mais sucinto, para fins deste trabalho está cumprido o resumo dessa controvérsia, partindo-se então para a análise das decisões.

4.1.3.3. Análise da decisão

Alguns pontos chamam a atenção nesta análise. Um primeiro ponto é relativo ao voto do ministro Eros Grau, para quem a expressão “de qualquer natureza” deveria configurar uma ampliação de serviços além daquilo que o direito privado prevê. Nota-se que esse foi o mesmo fundamento suscitado pelo Ministro Octávio Gallotti ao proferir seu voto vencido no julgamento do RE nº 116.121/SP.

Um segundo ponto a se tratar é a linha tipológica, conforme já explicada neste trabalho²⁴⁹, adotada pelo Ministro Joaquim Barbosa, para quem “não existiria um conceito constitucional absoluto, imutável”²⁵⁰. Nesse esboço, vislumbramos o fato de que, mesmo o ministro não tendo utilizado expressamente a palavra “tipo”, já existiriam os contornos do seu significado em seu voto, dado o fato de o julgador

²⁴⁹ Item 3.2.1., *supra*.

²⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 547.245/SC**. Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 02-12-2009, Plenário, DJE de 5-3-2010, p. 12. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>. Acesso em: 27 out. 2021.

admitir a mutabilidade do vocábulo “serviço” ao longo do tempo, sem que, para tanto, sejam necessárias mudanças no texto constitucional ou nos textos legais relacionados à matéria.

Ainda em relação à posição do ministro Joaquim Barbosa, aponta Luís Eduardo Schoueri²⁵¹ que o ministro conseguiu afastar-se do risco de conflito de competência trazido pela afirmação do ministro Eros Grau de que o contrato de arrendamento mercantil teria caráter de financiamento, o que indicaria a incidência do IOF. Por sua vez, o Ministro Joaquim Barbosa distinguiu os serviços financeiros que estariam no âmbito do IOF, como aqueles tratados pelo Sistema Financeiro Nacional, o que não englobaria o arrendamento mercantil financeiro. Apesar disso, o ministro ainda chegou a reconhecer que a atividade de *leasing* financeiro é supervisionada pelo Banco Central.

Sobre o voto divergente, de autoria do Ministro Marco Aurélio, leciona Fernando Aurelio Zilveti²⁵² que o ministro buscou reiterar o entendimento que havia manifestado quando do julgamento sobre a incidência do ISSQN sobre a locação de guindastes.

Ainda ensina o doutrinador que a posição adotada pelo STF nesse julgado estaria em conformidade com as decisões anteriores à constituição atual. A inovação, por seu turno estaria em relação às decisões em âmbito do atual texto constitucional, ao afastar ainda que não totalmente o império do direito privado²⁵³.

Outrossim, dois meses após a aludida decisão e dez anos após o RE nº 116.121/SP, o STF²⁵⁴, com base no julgado sobre a locação de bens móveis, editou a Súmula Vinculante nº 31²⁵⁵, com o teor assim expresso: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

²⁵¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. p. 763.

²⁵² ZILVETI, Fernando Aurelio. **O ISS e o Arrendamento Mercantil: a posição atual do STF**. In: Revista de Direito Tributário ATUAL nº 25, ISSN 1415-8124, Cord. Fernando Aurelio Zilveti, São Paulo: Dialética, 2011, p.80.

²⁵³ ZILVETI, Fernando Aurelio. **O ISS e o Arrendamento Mercantil: a posição atual do STF**. In: Revista de Direito Tributário ATUAL nº 25, ISSN 1415-8124, Cord. Fernando Aurelio Zilveti, São Paulo: Dialética, 2011, p.81.

²⁵⁴ Item 2.2.3., *supra*.

²⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Enunciado de Súmula Vinculante nº 31**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286#:~:text=A%20S%C3%BAmula%20Vinculante%20n%C2%BA31%20que,presta%C3%A7%C3%A3o%20de%20servi%C3%A7os%20seja%20no>. Acesso em: 20 set. 2021.

Curioso observar que logo após decidir sobre a incidência do ISSQN sobre arrendamento mercantil financeiro e o *leaseback*, decisão que nitidamente alargou o conceito de serviço que havia sido reduzido aos institutos de direito privado no julgamento sobre o caso dos guindastes, o STF ou a retomou a concepção de serviço com base nos conceitos e formas de direito privado, a qual parecia que aos poucos estava sendo alterada por completo.

Questiona-se, com base naquele enunciado sumular e nos votos proferidos pelos ministros Ricardo Lewandowski e Eros Grau, a ideia de que deveria ser pago o ISSQN a qualquer custo por se tratar de um banco e o fato de que, se não se pagasse o ISSQN, não se pagaria nenhum outro tributo. Mais bem elucidada essa ideia quando se lê por escrito a frase utilizada em sustentação oral por Luís Roberto Barroso²⁵⁶, qual seja a de que o “ISS-*Leasing*” é muito importante para a receita dos ‘combalidos Municípios’ e irrelevante para as grandes instituições financeiras que se opõem ao seu pagamento”.

Ou seja, em que pese se verifique nesse julgado uma tentativa de retornar às raízes do entendimento do tribunal baseado no modelo da consideração econômica, houve também um desapego parcial em relação aos argumentos típicos dela, dada a adoção do argumento consequencialista de que, por se tratar de um contribuinte com grande capacidade contributiva, o negócio deveria ser entendido como objeto de incidência tributária.

Por outro lado, esse julgado não deixa de demonstrar uma certa insegurança jurídica gerada pelo STF. E, conforme leciona Luiz Guilherme Marinoni,²⁵⁷ os precedentes deveriam incrementar a segurança jurídica mediante a geração de uma consciência de como os juízes estão atuando, e não o inverso.

De qualquer forma, o que realmente importa neste momento é constatar que o juiz que trabalha com conceitos indeterminados (tipos) e regras abertas está muito longe do juiz concebido para unicamente aplicar a lei. Por isso mesmo, uma narrativa institucional estável é indispensável na jurisdição contemporânea, sob pena de as

²⁵⁶ Sustentação oral de Luís Roberto Barroso no julgamento conjunto do RE 547.245 e do RE 592.90. Disponível em:

https://www.youtube.com/watch?v=yG0ZmZzVtaY&ab_channel=Lu%C3%ADsRobertoBarroso.

Acesso em: 27 de out. de 2021.

²⁵⁷ MARINONI, Luiz Guilherme. Aproximação crítica entre as jurisdições de civil law e de common law e a necessidade de respeito aos precedentes no Brasil. Revista da Faculdade de Direito - UFPR, Curitiba, n.49, p.11-58, 2009, p. 52.

partes e seus advogados não saberem como os juízes estão preenchendo o conceito indeterminado (tipo) de acordo com as circunstâncias de cada situação concreta.

4.1.4. Recursos Extraordinários Nº 651.703/PR – “Plano de Saúde”²⁵⁸

4.1.4.1. Resumo da controvérsia

Em sessão plenária realizada no dia 29 de setembro de 2016, a Corte apreciou e julgou o RE nº 651.703/PR, sob relatoria do Ministro Luiz Fux. A recorrente, Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA., litigava em face da Secretária Municipal de finanças de Marechal Cândido Rondon/PR, pela inconstitucionalidade da cobrança de ISSQN sobre a atividade de administração de planos de saúde (subitens 4.22 e 4.23 da lista anexa à LC nº 116/03). O Tribunal, por maioria, negou provimento ao Recurso extraordinário, fixando a tese de que as operadoras de planos de saúde e seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao ISSQN.

A recorrente seguiu na sua defesa a linha do conceito de direito civil. Sustentava que a atividade de administradora de planos de saúde e seguro saúde configurava uma obrigação de dar, pois sua atividade fim seria a cobertura de gastos de seus clientes com serviços de assistência à saúde. Assim, a outra atividade, a atividade de prestar serviço de saúde, seria serviço meio, ou seja, um instrumento para se chegar à atividade fim.

Já o recorrido afirmava que a atividade da sociedade empresária era obrigação de fazer, justamente por conta de a prestação de serviço ser realizada ao longo do tempo e não em um ato apenas.

O voto do relator, Min. Luiz Fux, foi seguido pela maioria e se embasou nos precedentes da suprema corte, que permitiram a incidência do ISSQN nas operações

²⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703/PR**. Rel. Min. Luiz Fux, julgamento em 28-02-2019, Plenário, DJe 07-05-2019. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 27 out. 2021.

de leasing financeiro e leaseback, admitindo uma interpretação mais ampla da carta magna. Assim sendo, o ministro buscou afastar os conceitos de direito civil e trazer um conceito de serviço voltado à utilidade de bens imateriais ou materiais.

O voto vencido se deu por parte do Ministro Marco Aurélio, que buscou retomar a sistemática anteriormente estabelecida pela Corte Excelsa no exame do RE nº 116.121/SP, desse modo, entendendo o vocábulo “serviços” como uma obrigação de fazer decorrente de um ato humano que revertesse utilidade. Ainda ressaltou que nos RE de nº 547.245/SC e 592.905/SC, essa ótica havia prevalecido, haja vista a Súmula Vinculante nº 31 permanecer eficaz. Nessa linha de inteligência, defendeu o referido ministro pela não incidência do ISSQN no caso concreto, pelo fato de a atividade da recorrente se amoldar a uma obrigação de dar e não fazer.

Importante trazer à baila que, no julgamento dos Embargos de Declaração em 28 de fevereiro de 2019, o Ministro Luiz Fux fez uma ressalva para assumir que, apesar de no mérito do julgamento ter proferido seu entendimento pessoal, essa não seria a *ratio decidendi* do julgado, ou seja, tratou-se de um *obiter dictum*.

E aqui tomo a liberdade de fazer um importante esclarecimento em respeito à confiança que se espera da atuação judicial. Apesar de ressaltar o meu ponto de vista pessoal durante o julgamento de mérito, no sentido de que a classificação dicotômica entre “obrigação de dar” e “obrigação de fazer”, com o pretense objetivo de recortar a realidade econômica em duas categorias estanques, possui cunho eminentemente civilista e não corresponde à classificação efetuada pelo constituinte ao atribuir competências aos entes federados, assumo que essa não foi a *ratio decidendi* de todos os votos proferidos na sessão de 29/09/16.

Esse é o principal ponto que denota a não superação ainda do precedente do RE 116.121 (Tribunal Pleno, Rel. Min. Octávio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de 25/05/01), relativo à incidência do ISSQN sobre a atividade de locação de guindastes, bem como da Súmula Vinculante no 31, editada por esta Corte com amparo no mencionado julgamento²⁵⁹.

Por fim, por maioria dos votos, a Suprema Corte ajustou a tese de repercussão geral excluindo a expressão “e de seguro saúde”, por entender que apenas os planos de saúde foram objetos da análise da Corte, pois não havia o seguro saúde abarcado pelo objeto de repercussão geral. E ainda salientou o ministro relator que, no seguro saúde, há a incidência do IOF.

²⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 651.703/PR**. Rel. Min. Luiz Fux, julgamento em 28-02-2019, Plenário, DJe 07-05-2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749745629>. Acesso em: 27 out. 2021.

4.1.5.2. Análise da decisão

Para melhor didática do voto do relator que veio a ser o voto vencedor alguns pontos-chaves merecem ser destacados desde já, para que se possa fazer uma análise que permita entender o que esteve por traz da tributação das atividades de administração de plano de saúde.

A primeira premissa adotada na linha do ministro relator é a de que (i) o Direito Tributário detém faculdade de adotar conceitos implícitos próprios ou fazer remissão a conceitos diversos daqueles presentes na legislação infraconstitucional, a partir de uma interpretação do texto constitucional; (ii) não foi proposta uma interpretação econômica do Direito Tributário; e (iii) a partir de uma concepção tipológica da divisão de competências tributárias, compreende-se que as atividades sujeitas à incidência do ISSQN seriam aquelas classificadas como serviços na LC nº 116/03, não compreendidas pelos impostos de competência estadual ou federal e integrantes na perspectiva material do art. 156, III, da CF/88²⁶⁰.

No primeiro ponto (i) o ministro relator afastou o art. 110 do CTN, por entender que não poderia o legislador infraconstitucional direcionar o intérprete da constituição. Nesse sentido, ainda que a CF/88 não tenha todos os conceitos expressos, esse fato não seria suficiente para que necessariamente o legislador constituinte tenha se expressado por conceitos oriundos da lei ordinária. Assim para o Ministro

[...] o art. 110, do CTN, não tem a amplitude que dele se possa extrair por interpretação literal, porquanto qualquer conceito jurídico, seja ele do Direito Privado ou não, ou extrajurídico, advindo ele da Economia ou de qualquer ramo do conhecimento, que tenha sido utilizado pelo constituinte para definir competências tributárias não pode ser alterado por legislação infraconstitucional. [...]²⁶¹

A partir dessa linha de raciocínio, o Ministro relator priorizou considerações econômicas em decorrência do princípio da capacidade contributiva.

²⁶⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. p. 769.

²⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703/PR**. Rel. Min. Luiz Fux, julgamento em 28-02-2019, Plenário, DJe 07-05-2019, p. 6. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 27 out. 2021.

Contudo (ii) essa forma interpretativa não significa a interpretação econômica do Direito Tributário idealizada por Enno Becker no Reichsabgabenordnung de 1919, ponto inclusive já explicado neste trabalho²⁶². Para o ministro

“o traço fundamental de distinção entre a teoria da interpretação econômica do fato gerador desenvolvida por Enno Becker e a consideração do critério econômico realizada no âmbito da interpretação teleológica encontra-se nos limites da atividade hermenêutica”²⁶³.

Desse modo, com base nas lições de Luís Eduardo Schoueri,²⁶⁴ para Enno Becker haveria uma livre criação do direito sem se preocupar com a legalidade. Enquanto para Luiz Fux o limite imposto seria justamente o sentido literal possível da norma.

Nesse sentido, o Ministro relator defende que o ISSQN está apto a considerações econômicas:

[...] Destarte, a interpretação dos conceitos de Direito Tributário segue três princípios (BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência Alemão in Brandão Machado (coord.) Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 21/23).

O primeiro deles indica que conceitos econômicos de Direito Tributário, que tenham sido criados pelo legislador tributário ou por ele convertidos para os seus objetivos, devem ser interpretados segundo critério econômico. Para tanto, cita como exemplo a expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, que não é encontrada no Direito Civil, sendo delineada pelo legislador tributário.

O segundo princípio delinea que conceitos de Direito Civil devem ser interpretados economicamente – embora respeitado o sentido literal possível das palavras – quando o objetivo da lei tributária imponha, de forma objetivamente justificada, um desvio do conteúdo de Direito Privado, em nome do princípio da igualdade, v.g., o exemplo trazido pelo autor é o da expressão “empregadores”, utilizada no art. 195, da CRFB/88, para definir os contribuintes das contribuições da seguridade social, que não tem o sentido do Direito do Trabalho, abarcando empresas que não mantêm empregados próprios.

O terceiro princípio é o de que os conceitos de Direito Civil devem ser interpretados de acordo com a definição dada pela legislação civil quando, conforme o sentido e o objetivo da lei tributária, existe certeza de que o legislador cogitou exatamente do conceito de Direito Privado ou, alternativamente, quando o sentido literal possível da norma tributária não confere outra possibilidade interpretativa. Nesse sentido, tem-se como exemplo o fato gerador do ITR (art. 153, VI, CRFB/88), pelo qual a tributação circunscreve-se à propriedade imóvel por natureza, não alcançando os imóveis por acessão.

À luz dessas premissas, não há infirmação do princípio da unidade da ordem jurídica, que não se sustenta no primado do Direito Civil, mas antes no plano

²⁶² Rodapé do Item 2.2.1., *supra*.

²⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703/PR**. Rel. Min. Luiz Fux, julgamento em 28-02-2019, Plenário, DJe 07-05-2019, p. 11. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 27 out. 2021.

²⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. p. 770.

axiológico. Cientificamente, a unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição, por interpretação sistemática e valorativa, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico (GOMES, Marcus Lívio. *A Interpretação da Legislação Tributária: instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 56).

Assim, v.g., no caso específico dos tributos sobre o consumo, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, os mesmos se abrem também à interpretação econômica, porque baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica [...] ²⁶⁵

Em referência à divisão de competências (iii), o Ministro defende uma presença de tipos na constituição, decorrente do conceito econômico de serviços nela inserido, o que não poderia ser retratado pelos conceitos civilistas. Em relação a esses, argumentou inclusive que o CDC traria um conceito mais amplo do que a restrição imposta pela dicotomia fazer x dar. Além disso, para o ministro a taxatividade da lista confere segurança jurídica ao sistema. E com isso assim conceitua serviços como

[...] 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 imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador [...] ²⁶⁶

A posição adotada pelo Ministro reflete uma crítica já realizada neste trabalho à corrente civilista, em relação ao fato de que a dicotomia entre o fazer x dar não é suficientemente completa, pois pode não conseguir ser identificável no caso concreto e levar a critérios subjetivos de classificação em razão de ter ocorrido uma preponderância de um fazer ou um dar.

Ademais, ainda que o Ministro Luiz Fux tenha em 2019, tenha proferido um *obiter dictum*, inegável que essas foram as premissas que sustentaram o acórdão e foram seguidas em 2016 pela maioria dos ministros. Assim, o que se nota nessa perspectiva é que o ministro não pretendeu em um único caso afastar por completo toda a linha que já havia sido construída pela Corte Excelsa. Apesar disso seguindo os parâmetros que já haviam sido postos pela própria Corte nos julgados referentes ao leasing, mantiveram a adoção de da ampliação do conceito de “serviços”

²⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703/PR**. Rel. Min. Luiz Fux, julgamento em 28-02-2019, Plenário, DJe 07-05-2019, p. 12 e 13. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 27 out. 2021.

²⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703/PR**. Rel. Min. Luiz Fux, julgamento em 28-02-2019, Plenário, DJe 07-05-2019, p. 21. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 27 out. 2021.

4.1.5. Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 3.142/DF – “Subitem 3.04”²⁶⁷

4.1.5.1. Resumo da controvérsia

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 3.142, em 05 de agosto de 2020, a qual tratava sobre a incidência do ISSQN em contratos de compartilhamento de infraestrutura, definiu que a hipótese é constitucional desde que as atividades sejam de “*locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos produtos e condutos de qualquer natureza*” (subitem 3.04 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003), atreladas a uma obrigação de fazer e que não seja possível dissociá-las, quer seja pelo âmbito do objeto do contrato, quer seja pela sua remuneração.

Desse modo, a corte conclui que será legítima a tributação sobre contratos de compartilhamento de infraestrutura nas hipóteses supracitadas. O cerne do julgamento passa pela aferição da presença de obrigações de fazer e de se saber é possível, no caso concreto, segregar as obrigações contratuais e sua remuneração.

Portanto, se o contrato tem apenas obrigações de cessão do direito de uso, não haverá incidência do ISS. Por outro lado, caso o contrato possua obrigações de cessão do direito de uso e de fazer, mas existe a possibilidade de segregá-las quanto ao objeto e quanto à remuneração, haverá a incidência de ISSQN apenas sobre o valor da remuneração relativa à obrigação de fazer. Por fim, o contrato que possuir obrigações de cessão do direito de uso e de fazer, nas hipóteses em que não se possa separá-las quanto ao objeto e quanto à remuneração, a incidência de ISS será sobre o valor total da remuneração prevista em contrato.

²⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 3142**, Rel. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julg. 05 ago. 2020, DJe-246, 09 out. 2020. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/939947257/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-3142-df-0000526-3920041000000>. Acesso em: 27 de out. de 2021.

Verificando essa segregação, percebemos que as premissas do STF são cristalinas para a análise acerca da incidência ou não do ISSQN sobre as atividades previstas no subitem 3.04 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Todavia, investigando o acórdão em questão, podemos concluir que se trata de algo mais complexo, exatamente pela dificuldade de aferir as obrigações de dar e fazer nesse tipo de contrato.

No próprio julgado é perceptível a presença de obrigações que não configuram de modo ideal a clássica divisão entre “*de fazer*” ou “*de dar*”, justamente por conter elementos de ambas as obrigações. Também por isso a questão não foi solucionada pela mera aplicação da Súmula Vinculante nº 31, a qual versa sobre impossibilidade de exigência do ISS sobre locação de bens imóveis. A inteligência dessa Súmula indica que na locação, o locador disponibiliza ao locatário um bem por certo tempo, o que configura uma obrigação de dar e não de fazer. Nas hipóteses analisadas, por se tratar de obrigações complexas e inexistindo a possibilidade de sua segregação no contrato, torna-se impossível a aplicação da Súmula Vinculante nº 31, assim como foi manifestado pela Ministra Rosa Weber em seu voto na Reclamação nº 14.290²⁶⁸.

Desse modo, a tributação pelo ISSQN vai depender do exame das obrigações existentes no contrato, para que assim seja possível a identificação de sua natureza e a possibilidade de segregação de seu objeto e remuneração. Por exemplo, se um contrato prevê, de maneira atrelada, a locação de postes de energia a empresas de telecomunicação e a disponibilização de mão de obra especializada para instalação e manutenção de equipamentos, sem a devida segregação dessas atividades em seu objeto e na sua remuneração, haverá incidência de ISS sobre o valor total dos pagamentos previstos no contrato.

Havendo essa previsão de obrigações de dar e de fazer, promove-se a segregação no objeto, sendo preciso a identificação de cada uma, para que exista a possibilidade, por exemplo, de a rescisão parcial, bem como a remuneração para que a autoridade fiscal municipal possa ser capaz de identificar o que está sendo pago pela obrigação de fazer. De outro modo, não sendo possível a segregação, com essa decisão atual

²⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Superior. **Ag.REG. na Reclamação 14.290/DF**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6210739>. Acesso em: 27 de out. de 2021.

do STF, o valor total previsto em contrato será validado como base de cálculo do ISSQN.

As dúvidas de interpretação dos contratos, que podem ser ocasionadas em decorrência da complexidade das questões, também foram tratadas pelo Ministro Dias Toffoli, relator do caso em análise, citando como exemplo a locação de uma ferrovia. Segundo o Ministro, existindo locação de forma isolada da estrutura da ferrovia, sem qualquer outra atuação do proprietário que não seja a sua disponibilização, não existe a possibilidade de incidência do ISS. Todavia, nos casos em que o contrato de locação da ferrovia indicar também uma obrigação de fazer como a manutenção referida ferrovia e essa previsão não estiver dissociada da disponibilização da estrutura, será possível a cobrança do ISSQN.

O Relator concluiu que não será toda e qualquer “manutenção” que deverá ser considerada obrigação de fazer, para que a hipótese de incidência do imposto esteja configurada, uma vez que a manutenção voltada a apenas a manter a integridade da estrutura, permitindo o seu uso, tem como finalidade a viabilização da preservação daquela relação contratual.

Existe aqui um problema técnico causado pelo silêncio desse acórdão do STF, já que ele não especifica qual seria a “manutenção” que ao ser prevista no contrato de locação/compartilhamento da infraestrutura, poderia ensejar a configuração de uma obrigação de fazer e sujeitar-se à incidência do ISSQN. Isso pode ser perigoso, uma vez que abrirá margens a interpretações das entidades municipais no sentido de que qualquer atividade relacionada à manutenção da estrutura cedida estaria sujeita à incidência do ISSQN.

No caso da cessão de postes de energia elétrica aqui exemplificado, a manutenção deles e a atividade de reparo em situações em que ocorreu um acidente e um dos postes foi derrubado, não serão identificadas como obrigação de fazer associada a uma obrigação de dar, mas apenas uma garantia dada pelo cedente de que a estrutura cedida será mantida em condições de uso.

No entanto, nos casos que guardem ligações com ilustrado pelo Ministro Dias Toffoli, a questão pode parecer dúbia, pois abriria espaço para uma argumentação no sentido de que o destinatário da cessão, por conta própria, poderia executar manutenções. Aqui vem à tona a necessidade de análise a dessas questões no caso concreto, uma

vez que pode existir exclusividade de uso da ferrovia; casos em que a cessão foi realizada para apenas uma empresa ou várias, sendo mais razoável que o próprio cedente seja o único responsável pela manutenção. A realidade das relações comerciais, por consequência, trará desafios de interpretação ao julgamento do STF sobre o tema.

Portanto decidiu o STF que as atividades elencadas no subitem 3.04, por si sós, não ensejam tributação pelo ISSQN, restando a exigência desse tributo somente após a aferição cumulativa das relações denominadas “*mistas ou complexas*”, bem como as situações em que não seja possível a segregação dessas obrigações com relação ao seu objeto e à remuneração.

Desse modo, a corte admitiu a procedência parcial da ADI nº 3.142, dando interpretação constitucional ao subitem 3.04 da Lista de Serviços anexa à LC nº 116/2003, admitindo a cobrança de ISSQN apenas em situações específicas.

Inexiste, pois, a declaração de inconstitucionalidade do subitem 3.04, o que ocorreu foi a delimitação da competência municipal para a exigência do ISS com base nas atividades ali elencadas, da mesma forma que estipulou a técnica a ser aplicada para essa tributação, explicitando a necessidade de análise específica do contrato para identificar a possibilidade de cobrança do referido imposto. Como foi dito anteriormente, isso deixará margens a serem mais bem delimitadas pelo Poder Judiciário, de modo a uniformizar a jurisprudência com relação ao que é permitido ou não, ser considerado como obrigação de fazer tributável pelo ISS, especialmente nos casos de serviços relativos à manutenção de estrutura.

4.1.5.2. Análise da decisão

Com a decisão da ADI nº 3.142, o STF apresentou um julgamento inovador, em uma área em que até então já havia uma posição consagrada do teor da respectiva Súmula. Isso se deu, quando o STF decidiu que a existência de obrigações de fazer associadas às prestações de dar constituem um critério determinante para definir a incidência do ISSQN sobre contratos de cessão de infraestrutura.

Assim, da respectiva decisão infere-se que a cessão de infraestrutura, desde que dissociada de outro serviço, caracterizando somente uma obrigação de dar pura e simples, ou seja, a qual decorra de uma cessão de uso, não seria condizente com o fato imponible, não ocorrendo assim a incidência do ISS.

Desse modo, ainda que o conteúdo da Súmula Vinculante nº 31 tenha expressamente afastado a incidência do ISS sobre obrigações de dar, a decisão do presente caso pode conduzir a futuras decisões que possibilitem a ocorrência de *overruling* sobre a Súmula supracitada²⁶⁹.

Faz-se mister salientar que, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho,²⁷⁰ o enunciado prescritivo de um julgamento com efeito vinculante passa a integrar o ordenamento jurídico e somente outro julgamento de mesma hierarquia pode, em tese, modificar o enunciado vigente.

Nessa toada, infere-se da leitura do caso atual que as balizas constitucionais, anteriormente definidas pelo STF no julgado suso mencionado, não foram suficientes para enfrentar a presente ADIn, ou ainda, pode-se questionar se o precedente vinculante do STF de 2001 serviu como uma forma de tolher o poder de atuação dos Municípios, sepultando com isso os pilares do pacto federativo?

Ainda que a ADI até aqui analisada não tenha provocado um *overruling* na respectiva Súmula Vinculante, há que se pontuar que o julgamentos do STF permite a extensão do enquadramento de condutas como suscetíveis de se constituírem em fatos jurídicos ensejadores da cobrança do ISSQN, quer seja porque ter ampliado a interpretação do conceito de serviço para além da dicotomia obrigação de dar ou obrigação de fazer, que havia sido esculpida na Súmula Vinculante nº 31²⁷¹, permitindo agora a incidência do imposto em contratos mistos, quer seja porque não delimitou em aspectos objetivos quais são as obrigações básicas que estariam

²⁶⁹ DE LOURDES GONÇALVES, Carla; PINHEIRO, Hendrick. **O aparente overruling da súmula vinculante número 31 pelas recentes decisões do STF sobre ISS**, p. 19. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/02/Carla-de-Lourdes-Gon%C3%A7alves-e-Hendrik.pdf>. Acesso em: 28 de out. de 2021.

²⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. GAMA, Tácio Lacerda. **Não incidência do ISS sobre a cessão de infraestrutura e julgamento da ADI nº 3142**. e-Auditoria, 2020. Disponível em: <http://www.e-auditoria.com.br/publicacoes/nao-incidencia-do-iss-sobre-cessao-de-infraestrutura-e-julgamento-da-adi-no-3142/>. Acesso em: 27. ou. 2021.

²⁷¹ DE LOURDES GONÇALVES, Carla; PINHEIRO, Hendrick. **O aparente overruling da súmula vinculante número 31 pelas recentes decisões do STF sobre ISS**, p. 19. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/02/Carla-de-Lourdes-Gon%C3%A7alves-e-Hendrik.pdf>. Acesso em: 28 de out. de 2021.

enquadrados nos limites da obrigação de fazer, ou seja, abrindo espaço para eventuais abusos por parte dos Municípios.

Portanto, o STF manteve os precedentes anteriores e manteve de certo modo a abertura já recorrente no conceito de “serviços”.

4.1.6. Recursos Extraordinários Nº 603.136/RJ – “Contrato de Franquia”²⁷²

4.1.6.1. Explicações iniciais sobre o Contrato de Franquia

De proêmio, é importante esclarecer que o contrato, a partir do advento da Lei nº 13.966²⁷³, de dezembro de 2019, revogou-se a Lei nº 8.955/1994²⁷⁴, todavia não houve alterações na qualificação do respectivo contrato em sua essência jurídica. Resta demonstrado esse entendimento com a leitura do art. 1º²⁷⁵ do novo diploma normativo.²⁷⁶

Nesse sentido, o contrato de franquia envolve a possibilidade de a empresa franqueada comercializar o produto e também contar com a assistência para conseguir viabilizar a exploração da concessão do direito de uso da marca²⁷⁷.

²⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 603.136**. Relator Min. Gilmar Mendes, julgamento em 29.05.2020. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3756682>. Acesso em: 25 out. 2021.

²⁷³ BRASIL. Lei nº 13.966, de 26 de dezembro de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13966.htm. Acesso em: 28 de out. de 2021.

²⁷⁴ BRASIL. Lei nº 8.955, de 15 de dezembro de 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8955.htm. Acesso em: 28 de out. de 2021.

²⁷⁵ Art. 1º Esta Lei disciplina o sistema de franquia empresarial, pelo qual um franqueador autoriza por meio de contrato um franqueado a usar marcas e outros objetos de propriedade intelectual, sempre associados ao direito de produção ou distribuição exclusiva ou não exclusiva de produtos ou serviços e também ao direito de uso de métodos e sistemas de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvido ou detido pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem caracterizar relação de consumo ou vínculo empregatício em relação ao franqueado ou a seus empregados, ainda que durante o período de treinamento.

²⁷⁶ CARNEIRO, Daniel Dix; e REBOUÇAS, Bruno Nogueira. **Critérios para o reconhecimento contábil da receita vinculada aos contratos de franquia e possíveis impactos fiscais para fins de incidência das contribuições PIS/COFINS e do ISS: Uma abordagem a partir do recente posicionamento do STF**. In: *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, Volume 3, número 5, JAN/JUN. 2021, p. 31.

²⁷⁷ CARNEIRO, Daniel Dix; e REBOUÇAS, Bruno Nogueira. **Critérios para o reconhecimento contábil da receita vinculada aos contratos de franquia e possíveis impactos fiscais para fins de incidência das contribuições PIS/COFINS e do ISS: Uma abordagem a partir do recente posicionamento do STF**. In: *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, Volume 3, número 5, JAN/JUN. 2021, p. 32.

Essas implicações contratuais refletem a complexidade inerente ao contrato de franquia que, apesar de tipificado, não deixa de ser um contrato misto ou de categoria híbrida, com especificidades que variam a cada contrato no caso específico. E isso implica necessariamente que, somente através do caso concreto, seria possível verificar as suas características específicas e, conseqüentemente, entender os seus reflexos tributários²⁷⁸.

4.1.6.2. Resumo da controvérsia

Em sessão plenária realizada no dia 29 de maio de 2020, a Corte apreciou e julgou o RE nº 603.136/RJ, sob relatoria do Ministro Gilmar Mendes. A recorrente, a Venbo Comércio de Alimentos LTDA., litigava em face do município do Rio de Janeiro pela inconstitucionalidade da cobrança de ISSQN sobre franquias (itens 10.04 e 17.08 da Lista anexa à LC nº 116/03).

A sociedade empresária era uma franquia do ramo alimentício e firmou contrato de franquia com uma rede de fast food. Nesse contrato foram incluídos a cessão do uso de marca, treinamento de funcionários, aquisição de materiais etc.

O RE foi improvido, entendendo a Corte Excelsa, por maioria, pela incidência do ISSQN sobre o contrato de franquia, em razão da natureza híbrida do contrato. Os votos vencidos se deram por parte dos Ministros Marco Aurélio e Celso de Melo.

4.1.6.3. Análise da decisão

Da análise do julgado, o que se verificou foi a intenção do Ministro relator, Gilmar Mendes, de não separar as atividades desempenhadas pela franqueadora em atividades meios e atividades fins, pois para ele haveria duas razões para tanto:

[...]

A primeira razão é que o contrato em questão é uma unidade, um plexo de obrigações contrapostas que inclui diferentes atividades. Não é apenas

²⁷⁸ CARNEIRO, Daniel Dix; e REBOUÇAS, Bruno Nogueira. **Critérios para o reconhecimento contábil da receita vinculada aos contratos de franquia e possíveis impactos fiscais para fins de incidência das contribuições PIS/COFINS e do ISS: Uma abordagem a partir do recente posicionamento do STF.** In: *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, Volume 3, número 5, JAN/JUN. 2021, p. 32.

cessão de uso de marca, tampouco uma relação de assistência técnica ou transferência de know how ou segredo de indústria. O contrato de franquia forma-se de umas e outras atividades, reunidas num só negócio jurídico. Nenhuma das referidas prestações, per se, seria suficiente para definir essa relação contratual. Separar umas das outras acabaria por desnaturar a relação contratual em questão, mudando-lhe o sentido prático e o escopo.

[...]

A segunda razão é de ordem eminentemente prática. A experiência, senhores Ministros, permite-me afirmar que essa interpretação – digo, no sentido de dar tratamento diferente à atividade-meio e à atividade-fim – certamente conduziria o contribuinte à tentação de manipular as formas contratuais e os custos individuais das diversas prestações, a fim de reduzir a carga fiscal incidente no contrato. [...] ²⁷⁹

Assim, no voto do Ministro, seguido pela maioria, ficou expressada a ideia já anteriormente usada na Suprema Corte, quando do julgamento da ADIn nº 3.142, de que seria possível a incidência do ISSQN ainda que a estrutura da atividade contenha obrigações de dar e fazer. Isso porque no caso seria identificável uma preponderância do fazer humano destinado a gerar utilidade em favor de outrem.

Ou seja, retrata mais uma vez esse precedente a continuação de um entendimento já utilizado pela Corte, desde o precedente da do leasing e em seguida reiterado na ADIn nº 3.142, que demonstra uma ampliação do vocábulo “serviços”, ampliação esta que também já havia sido reiterada com o julgamento das atividades de plano de saúde.

Por seu turno, o Ministro Marco Aurélio seguiu estritamente o seu posicionamento adotado em todos os outros julgados em que esteve presente, no qual entendia que se trata de um conceito de direito privado do vocábulo “serviços”, e de que itens da lista anexa podem não estar abarcados pelo conceito constitucional de serviços, tal qual seria o presente caso.

Por fim, reforça-se nesse julgado mais uma vez a dificuldade de se analisar no caso concreto sob a ótica das obrigações de fazer x obrigações de dar, pois não há critérios objetivos que determinem até onde existe a preponderância do fazer sobre o dar.

²⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 603.136**. Relator Min. Gilmar Mendes, julgamento em 29.05.2020, p. 20. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3756682>. Acesso em: 25 out. 2021.

4.1.7. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945 e Ação Direta de Inconstitucionalidade 5659 – “Software”²⁸⁰

4.1.7.1. Resumo da controvérsia

Recentemente foi realizado o julgamento das ADIn 1.945/MT e 5.659/MG, portanto passar-se-á a tratar conjuntamente dessas duas ações diretas de inconstitucionalidade.

Primeiramente, no que se refere a ADIn 1.945/MT, esta foi oposta pelo partido do movimento democrático brasileiro (PMDB) contra a Lei mato-grossense nº 7.098/98, que regulava a incidência de ICMS - comunicação sobre operações com software, ainda que realizadas por meio de transferência de dados.

O início do julgamento ocorreu em 14 de abril de 1999, tendo como relator inicial o Ministro Octávio Galotti, o qual entendeu pelo deferimento parcial da medida cautelar, para suspender a expressão “ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados”, e em relação ao restante do inciso VI do §1º do art. 2º da Lei nº 7.098/98 do MT, seria mantido o texto, mas interpretado conforme a Constituição, ou seja, restringindo a incidência do ICMS às operações de cópias físicas e comercializadas em varejo, sem abarcar, portanto, o licenciamento ou a cessão de uso dos programas de computador. Acompanharam o voto do relator os ministros Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello.

Todavia, o voto vencedor foi o do Ministro Nelson Jobim, proferido em 29 de março de 2006, entendendo por indeferir a medida cautelar, mantendo a norma em vigor em sua totalidade. Em 26 de maio de 2010, os Ministros Gilmar Mendes, Dias Toffoli, Eros Grau, Ayres Britto e Cezar Peluso acompanharam o voto de vista do Ministro Nelson Jobim.

Em 27 de abril de 2020, a discussão foi retomada, tendo sido proferido dois votos, o da Ministra Carmen Lúcia, nova relatora do processo, que entendeu pela improcedência do pedido, e foi acompanhada pelo Ministro Edson Fachin.

²⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO**. Relator Min. Cármen Lúcia, julgamento em 24.02.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765>. Acesso em: 25 out. 2021.

Em seguida, foi suspenso por pedido de vista do Ministro Dias Toffoli, o que permitiu a ADIn ser julgada em conjunto com a ADI 5659.

Em 24 de fevereiro de 2021, a discussão retornou, tendo sido o voto vencedor proferido pelo Ministro Dias Toffoli. Depreende-se do voto do ministro que a divisão entre software de prateleira (ICMS) e por encomenda (ISSQN) não seria mais suficiente. O software seria um produto da criação humana, e decorrente desse esforço humano haveria uma obrigação de fazer, igualmente no *software as a service* (SaaS). Assim firmou-se o entendimento de que não haveria incidência do ICMS e sim do ISSQN.

4.1.7.2. Análise da decisão

Observa-se que, no mais recente julgado da Corte Excelsa, foi retomado o conceito civilista de serviços para conseguir resolver a celeuma que durou mais de vinte anos, e ainda está pendente do julgamento dos Embargos de Declaração.

Nota-se que, em geral, nos julgados analisados, apesar de algumas tentativas de distanciamentos dos conceitos formulados no Recurso Extraordinário Nº 116.121/SP, os ministros buscaram não se afastar por completo, e a cada medida que se distanciava muito, logo após vinha alguma forma de retornar ao precedente.

Isso se verifica, pois quando dos julgamentos do *leasing*, apesar de uma certa ampliação do conceito constitucional de serviços previamente desenvolvido, a Corte editou a Súmula Vinculante nº 31. De forma semelhante, após o julgado dos planos de saúde, o Ministro relator Luiz Fux apresentou um *obiter dictum* afirmando que o seu voto continha um posicionamento pessoal que não refletia a *ratio decidendi* do julgado.

Portanto, o presente julgado envolvendo softwares demonstra que os ministros ainda mantêm um posicionamento semelhante ao de 2001, ainda que passado vinte anos.

Um último ponto a se comentar refere-se ao fato de que, mesmo a Corte tendo buscado manifestar o seu entendimento pela precariedade da diferenciação entre software de prateleira e software sobre encomenda, estes conceitos ainda prevalecem. O que demonstra inclusive uma certa contrariedade dos ministros, pois

se o software se trata de um produto humano, o bem móvel seria apenas um meio para se alcançar o serviço fim, ou seja, o software.

Nota-se, contudo, que se esse entendimento fosse adotado pela Suprema Corte, isso significaria em um esvaziamento da tributação do ICMS, pois nos dias atuais diversos itens comportam um software, até os mais simples como um mouse. Referente a esse último, quando ele é conectado ao computador, aparece inclusive a notificação de conexão e de que o software foi instalado com sucesso.

Ainda que se pudesse discutir se o fim seria o bem material ou o bem imaterial (software), as discussões cada vez mais estarão à mercê de um critério subjetivo do intérprete, pois em alguns momentos como no caso do mouse é verificável que o intuito final é o utensílio para o uso manual e não o software embarcado, mas em outros casos talvez não seja tão simples assim de se verificar.

5. CONCLUSÃO

O presente trabalho destinou-se a analisar a construção do sentido do vocábulo “serviços” no ordenamento jurídico brasileiro tanto para entender o seu alcance como para entender as suas repercussões tributárias no que se refere ao ISSQN.

Assim, esta monografia se iniciou mediante uma abordagem da construção histórica que envolveu a tributação dos serviços no Brasil. Constatou-se que desde a era Vargas os Municípios criaram um sentimento de que necessitavam arrecadar para ter receita própria, uma vez que, ficando reféns da redistribuição dos estados, não conseguiriam ser autossuficientes.

Observou-se também que a EC nº18/65 e o CTN foram grandes marcos para o sistema tributário brasileiro, visto terem trazido uma ideia de um sistema nacional, com base em impostos não mais nominalísticos, e sim que retratassem também considerações econômicas. Para parte da doutrina nacional (por todos, Luiz Eduardo Schoueri), esse sistema serviu como base para a Constituição atualmente vigente. Ora, a CF/88 manteve os impostos previstos na EC nº 18/65, fazendo alguns acréscimos. E, ao passo em que adotou um sistema rígido de competências, em relação ao ISSQN não o conceituou, expondo somente uma linha genérica de entendimento, delegando, com isso, à lei complementar a tarefa de definir o ISSQN.

Após o estudo histórico sobre o sentido da tributação dos serviços no direito brasileiro, a presente pesquisa passou a explorar as correntes que assumiram o desafio de explicar o significado constitucional de serviços e as correlatas consequências tributárias relacionadas ao ISSQN.

Em seguida, foram abordados os aspectos doutrinários compreendidos pela corrente civilista. Demonstrou-se que para essa corrente existe em verdade um conceito constitucional de serviços - proporcionado pelo princípio constitucional da capacidade contributiva – colhido do direito privado e definido à época da promulgação da Carta Magna. Assim, a noção de “serviço” estaria desenhada pelo Código Civil de 1916, nascendo de uma obrigação de fazer, que, por, consequência, necessariamente decorreria de um esforço humano, ainda que tal esforço humano pudesse ser intelectual ou físico.

Ainda para essa corrente, dada a rigidez proposta pelo constituinte de 1988, o texto constitucional necessariamente exprimiria conceitos, ainda que todos não fossem tratados explicitamente. Para a corrente civilista, dada a rigidez proposta pelo constituinte de 1988, o texto constitucional necessariamente exprimiria conceitos, ainda que nem todos fossem tratados explicitamente. Especificamente em relação ao ISSQN, explicou-se que tal corrente entende que os serviços apenas dão azo à incidência tributária do ISSQN quando se trata de um serviço fim, abarcando o caráter econômico da negociação, dado não ser possível tributar os meios para se alcançar determinada atividade e muito menos os serviços gratuitos ou públicos.

Por sua vez, a corrente econômica, conforme demonstrado, compreende serviços por uma ótica de consideração econômica, visto assumir a premissa de que a Carta Excelsa se utilizou de tipos para definir as competências dos impostos privativos de cada ente federal. Nesse sentido, os impostos apresentariam uma moldura jurídica, mas anteriormente teriam sido considerados os diversos momentos de tributação da renda para fins de distribuição das competências tributárias. Coube, portanto, aos Municípios, desde 1965, a tributação dos serviços, ou seja, o constituinte realizou uma concessão política/histórica ao manter o ISSQN como um tributo de competência dos Municípios, em vez de integrá-lo a um IVA estadual.

Nessa linha de intelecção, averiguou-se que a corrente econômica entendeu que a definição de serviços abrangeria a prestação de serviços do direito civil e mais outros serviços, em razão de se estar tributando a circulação de bens imateriais em caráter econômico, ou seja, decorrentes de negócios jurídicos que geram utilidade ao consumidor.

A corrente econômica possibilitou também uma identificação histórica, a qual se percebe pelo fato de o caráter federal do Estado brasileiro, devidamente positivado no art. 1º da CF/88²⁸¹, apesar de envolver uma tripartição, abarcando a União, os Estados e os Municípios, ter sido possível apenas por meio de uma interferência política e social. Ora, na época se entendeu, inicialmente, que o IVA estadual seria o ideal, mas, para os Municípios não ficarem novamente reféns dos Estados-membros, retomou-se o mantra originário de 1939, segundo o qual para arrecadar é necessário tributar.

²⁸¹ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos

As incoerências federativas que sustentam tal premissa ficam visíveis quando se observa que os Municípios, apesar de entes federativos, não possuem nenhum representante no Congresso Nacional. E mais: a competência tributária para instituir o ISSQN foi concedida aos municípios, mas coube a lei complementar federal – editada por representantes dos Estados-membros e sancionada por um representante da União – definir os serviços sobre os quais tal tributo incidiria.

A mencionada incoerência federativa, na época da promulgação da CF/88, pouco representava em termos econômicos para os municípios, pois, naquele momento, o valor agregado dos bens estava nos bens materiais. Justamente por isso, coube aos Estados-membros o ICM com o S de alguns serviços, de modo que eles pudessem custear a robusta máquina estatal que lhe foi entregue, o com dever de custear a educação, a saúde, às penitenciárias, etc. Todavia, não se contava com a mudança econômica ocorrido nos últimos anos, em que houve nitidamente uma "cuma "servicificação" das atividades, de modo que os valores agregados, antes concentrados em bens materiais, estão se deslocando para os bens imateriais.

Estabelecido esse contexto, a presente pesquisa passou a enfrentar os precedentes mais relevantes do STF que concernem à definição do vocábulo "serviços" e a abrangência da incidência do ISSQN. Tal análise se deu a partir de uma construção de acordo com o modelo de narrativa institucional chamado por Ronald Dworkin de romance em cadeia.

Averiguou-se, com os primeiros precedentes, que datavam de período anterior à CF/88, a adoção da consideração econômica para dirimir as problemáticas jurídicas envolvendo a incidência ou não do ISSQN sobre a locação e sobre o *leasing* financeiro.

Em sequência, no julgamento do Recurso Extraordinário N° 116.121/SP, notou-se uma virada da Suprema Corte, que adotou a corrente civilista, de acordo com a qual a noção de "serviço" seria referente a obrigações de fazer decorrentes de um esforço humano. Essa decisão se tornou um paradigma, apesar da votação apertada (6 votos a 5).

Constatou-se, em seguida, que, ao julgar os Recursos Extraordinários n° 547.245/SC e 592.905/SC, referentes ao *leasing* financeiro e ao *leaseback*, o STF alargou a amplitude da incidência do ISSQN, veiculando, nos votos de alguns de seus ministros,

uma compreensão tipológica noção constitucional de “serviço”. Contudo, míseros dois meses depois, o tribunal editou a Súmula Vinculante nº 31, a qual reforçaria o entendimento do precedente da locação de guindastes.

Remontando a linha da corte antecedente à égide da atual constituição, foi julgado o Recurso Extraordinário nº 651.703/PR, que subscreveu explicitamente uma interpretação tipológica do texto constitucional e o uso de considerações econômicas para explicar a incidência do ISSQN no caso concreto. Anos adiante, a grande ruptura proposta nessa decisão em verdade se tratou de posição pessoal do ministro relator e não referenciava a *ratio decidendi*, conforme julgamento dos respectivos embargos de declaração. Ou seja, mais uma vez o Supremo retomou, ainda que levemente, o entendimento manifestado no julgamento relativo à locação de guindastes.

Seguindo a mesma compreensão do julgamento do *leasing*, na decisão sobre a ADIn nº 3.142/DF (subitem 3.04 da lista de serviços) prevaleceu a adoção da interpretação da dicotomia entre dar e fazer entre dar e fazer. Ao passo que para resolver a problemática o STF recorreu a ampliação do conceito constitucional da mesma forma que foi feito nos RE nº 547.245/SC e 592.905/SC.

As decisões referentes ao RE nº 603.136/RJ (contrato de franquia) e ao julgamento em conjunto das ADIns 1945 e 5659 (controvérsia sobre os softwares) revelaram uma predominância do uso da dicotomia fazer x dar, mas também uma prevalência da ampliação do significado do vocábulo “serviços”, ainda que não chegando a caracterizar um entendimento equivalente ao da corrente econômica.

Especificamente em relação a esse ponto do trabalho, já se notava os benefícios proporcionados por ambas as correntes. No que tange à corrente civilista, foi possível identificar na dicotomia fazer x dar uma forma de conseguir nos casos concretos identificar se houve um serviço tributável pelo ISSQN. Todavia, em casos mais complexos, foi se demonstrando que essa corrente não conseguia identificar por completo se estaríamos diante de uma tributação de serviços ou não, justamente devido ao fato de que, quando se verifica a presença tanto de um fazer quanto de um dar em um mesmo negócio jurídico, não existe um critério objetivo que determine qual deles prevaleceu.

Ainda que muito criticada, a corrente econômica consegue fornecer, através da noção de utilidade e do critério da dicotomia "bem material x bem imaterial", uma outra forma de se identificar se determinada atividade é um serviço tributável pelo ISSQN.

Nota-se também que um critério usado isoladamente pode causar distorções no pacto federativo, como é o caso da aplicação unicamente da ideia de utilidade que determinada atividade gerou ao consumidor, pois, no mundo moderno, quase tudo é utilidade.

Portanto, pode-se concluir que, ainda que o STF tenha rompido com a corrente econômica com o RE nº 116.121/SP, os critérios adotados pela corrente civilista não foram suficientemente completos e complexos para que se preenchesse a realidade idealizada pelo constituinte, tendo sido a necessária uma mitigação deles (mas não propriamente uma superação) por meio da incorporação de algumas das contribuições da "corrente econômica".

REFERÊNCIAS

ARAUJO, Alexandre Bleggi. **Imposto sobre Serviços (ISS): Inconstitucionalidade das Limitações ao Poder de tributar Municipal Impostas pela Emenda Constitucional nº 37/02**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 91 p.13.

ARRUDA, José Maria. **Interpretação e Aplicação da Lei tributária**. Cord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética, Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2010, p. 202

ATALIBA, Geraldo. **Direito Constitucional Tributário Positivo - sistemas rígidos e flexíveis - diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária**. Revista Da Faculdade De Direito da Universidade De São Paulo, 62(2). Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66521>. Acesso em: 15/10/2021, p. 240.

ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de incidência tributária**, 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1990, p. 50.

ATALIBA, Geraldo. **ICMS na Constituição**. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, nº 57, jul./set. 1991, p. 104.

ATALIBA, Geraldo. **Normas Gerais de Direito Financeiro e Autonomia dos Estados e Municípios**. Revista de Direito Público. vol. 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 45/80

ATALIBA, Geraldo. Problemas Atuais do Imposto sobre Serviços, RDP, n. 27-28, 1984

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

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

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016. P. 309-310.

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

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, pp. 290-293.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 4ª. ed. São Paulo: Nem oeses, 2018, p. 81-82.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARRETO, Aires Fernandino. **O ISS na Constituição e na Lei**. 2ª edição revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Editora Dialética. 2005. p. 28.

BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**, Ed. Saraiva, São Paulo, 2009, p. 317.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Conceito Constitucional de Serviços de Qualquer Natureza**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. P 1049.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Definição de “Serviços” para fins de tributação do ISS**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 104, maio de 2004, p. 75-76.

BRASIL. **Ato de Disposições Constitucionais Transitórias de 1988**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/conadc/1988/constituicao.adct-1988-5-outubro-1988-322234-publicacaooriginal-1-pl.html> Acesso em: 29 de setembro de 2021.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm Acesso em: 29 de setembro de 2021.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm Acesso em: 29 de setembro de 2021.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm Acesso em: 29 de setembro de 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 de out, de 2021

BRASIL. **Decreto-lei n. 1.202, de 08 de abril de 1939, Dispõe sobre a administração dos Estados e dos Municípios**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-1202-8-abril-1939-349366-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 24 de out, de 2021.

BRASIL. **Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em 24 de out, de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Enunciado de Súmula Vinculante nº 31.**

Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286#:~:text=A%20S>

%C3%BAmula%20Vinculante%2031%2C%20que,presta%C3%A7%C3%A3o%20de%20ser%20vi%C3%A7os%20seja%20no. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987.** Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp56.htm. Acesso em: 26 de out. de 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 26 de out. de 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 20 maio. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016.** Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 20 maio. 2021.

BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de março de 1966.** Código Tributário Nacional. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 20 maio. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o código civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/10406. Acesso em: 15 de maio. 2021.

BRASIL. **Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993.** Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm. Acesso em: 24 de out. de 2021.

BRASIL. **Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990.** Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm. Acesso em: 24 de out. de 2021.

BRASIL. **Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974.** Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6099.htm. Acesso em: 27 de out. de 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.966, de 26 de dezembro de 2019.** Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13966.htm. Acesso em: 28 de out. de 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.955, de 15 de dezembro de 1994.** Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8955.htm. Acesso em: 28 de out. de 2021.

BRASIL. **Lei nº 3.071, de 1 de janeiro de 1916, Código Civil dos Estados Unidos do Brasil.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8955.htm. Acesso em: 28 de out. de 2021.

BRASIL. **Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas**, Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1965, p. 33

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução nº 2309: Disciplina e consolida as normas relativas às operações de arrendamento mercantil**. Disponível em: https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1996/pdf/res_2309_v4_p.pdf. Acesso em: 26 de out. de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 3142**, Rel. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julg. 05 ago. 2020, DJe-246, 09 out. 2020. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/939947257/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-3142-df-0000526-3920041000000>. Acesso em: 27 de out. de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO**. Relator Min. Cármen Lúcia, julgamento em 24.02.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765>. Acesso em: 25 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Superior. Ag.REG. na Reclamação 14.290/DF. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6210739>. Acesso em: 27 de out. de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 651.703/PR**. Rel. Min. Luiz Fux, julgamento em 28-02-2019, Plenário, DJe 07-05-2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749745629>. Acesso em: 27 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **“Não pode a prefeitura exigir ISS sobre serviços bancários não previstos na lista específica. Competência constitucional da união. Precedentes. RE conhecido e provido”**. RE 107844, Relator(a): Min. CORDEIRO GUERRA, Segunda Turma, julgado em 06/12/1985, DJ 07-02-1986 PP-00938 EMENT VOL-01406-02 PP-00332

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **RE nº 112.947-6/SP**, Rel. Min. Carlos Madeira, 2ª Turma, j. 19.06.1987

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **RE nº 115.103-0/SP**, Rel. Min. Oscar Corrêa, 2ª Turma, j. 22.03.1988

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **RE nº 113.383-0/SP**, Rel. Min. Oscar Corrêa, 2ª Turma, j. 22.03.1988

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **AgRg no AI nº 119.117-1/SP**, Rel. Min. Célio Borja, 2ª Turma, j. 01.09.1987

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **RE nº 106.047-6/SP**, Rel. Min. Rafael Mayer, 2ª Turma, j. 19.11.1985.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 116.121**. Relator Min. Octávio Galloti, Tribunal Pleno, julgamento em 11.10.2000, publicado no DJe 25.05.2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgl=1&pgF=100000>. Acesso em: 25 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 547.245/SC**. Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 02-12-2009, Plenário, DJE de 5-3-2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>. Acesso em: 27 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 592.905/SC**. Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 2-12-2009, Plenário, DJE de 05-03-2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>. Acesso em: 26 de out. de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703/PR**. Rel. Min. Luiz Fux, julgamento em 28-02-2019, Plenário, DJe 07-05-2019. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 27 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 603.136**. Relator Min. Gilmar Mendes, julgamento em 29.05.2020. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3756682>. Acesso em: 25 out. 2021.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 2004, p. 51

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, p.115

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6ª ed., São Paulo: Noeses, 2013, p. 279.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019, p. 1521.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**, p. 1224.

CARNEIRO, Daniel Dix; e REBOUÇAS, Bruno Nogueira. **Crítérios para o reconhecimento contábil da receita vinculada aos contratos de franquia e possíveis impactos fiscais para fins de incidência das contribuições PIS/COFINS e do ISS: Uma abordagem a partir do recente posicionamento do STF**. In: **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, Volume 3, número 5, JAN/JUN. 2021, p. 31.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 3ª ed., São Paulo, Saraiva, 1988, p. 62.

CARVALHO, Paulo de Barros. **O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador” – Direito e sua autonomia – O paradoxo da interdisciplinariedade**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo v. 102, jan./dez. 2007, p. 446-450.

CARVALHO, Paulo de Barros. GAMA, Tácio Lacerda. **Não incidência do ISS sobre a cessão de infraestrutura e julgamento da ADI nº 3142**. e-Auditoria, 2020. Disponível em: <http://www.e-auditoria.com.br/publicacoes/nao-incidencia-do-iss-sobre-cessao-de-infraestrutura-e-julgamento-da-adi-no-3142/>

CARRAZZA, Roque Antônio, **Curso de Direito Constitucional tributário**, 21ª ed. São Paulo, Malheiros, 2013, p.744.

CARRAZZA, Roque Antônio. Grupo de empresas–autocontrato–não incidência de ISS–questões conexas. **Revista de Dialética de Direito Tributário**, p. 114-132, 2003.

CASTRO, Aldemário Araújo. **Uma análise crítica acerca da ideia de serviço consagrada na súmula vinculante 31 do STF**. In: Revista da PGFN, ano 1, 2011, p.135

CASQUET, Pedro. **O Conceito De Serviço E A Constituição Brasileira**, Ed. Almedina, kindle, 2014, posição 1137.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 85.

COSTA, Regina Helena **Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional** – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 657

DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipóteses de Incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 27

DIDIER, Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro. **Curso de Direito Processual Civil 3**, 14ª ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2017, p. 42.

DE LOURDES GONÇALVES, Carla; PINHEIRO, Hendrick. **O aparente overruling da súmula vinculante número 31 pelas recentes decisões do STF sobre ISS**, p. 19. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/02/Carla-de-Lourdes-Gon%C3%A7alves-e-Hendrik.pdf>. Acesso em: 28 de out. de 2021.

DE MELO, José Eduardo Soares; e PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Ed. Saraiva Jus, 2018, p. 362.

DE MORAES, Bernardo Ribeiro. **A tributação dos serviços**. Revista Forense, vol. 278, abril-mai-jun de 1982, p. 53.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Tipo ou Conceito no Direito Tributário**. Revista da Faculdade de Direito da UFMG, [S.l.], n. 30-31, p. 213-260, fev. 2014. ISSN 1984-1841. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1046>. Acesso em: 24 out. 2021.

DORNELLES, Francisco. **O Sistema Tributário da Constituição de 1988”, In: Constituição de 1988: O Brasil 20 anos depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças**, vol. IV, Brasília: Senado Federal, 2008, p. 4.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

FÉ, Raquel Mousinho de Moura. **A repartição de rendas entre os entes da federação e sua repercussão na caracterização do federalismo brasileiro: uma investigação acerca do desenvolvimento do federalismo fiscal-financeiro no Brasil**. Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília, v. 5, nº 1, 2015, p. 93-114

FERRAZ JÚNIOR. Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito Técnica, Decisão, Dominação**, 4ª ed., São Paulo: ATLAS S.A, 2003, p. 10 e 30.

GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**, Dissertação de mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2019, p. 211.

GIARDINO, Cléber. **ISS – Competência Municipal**. In: Revista de Direito Tributário nº 3, abril-junho de 1985, p. 218.

GRECO, Marco Aurélio. **Economia Digital e formas alternativas de tributação**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Economia Digital. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 785.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 54.

GUN, Murilo. Lição fornecida na palestra ministrada na Locaweb, “O que vi na Singularity: 7 tendências para o futuro”, na plataforma Youtube, 2014. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=NR3hmvwQGms&ab_channel=MuriloGun. Acesso em: 26 de out. de 2021

HARADA, Kyoshi. **ISS: Doutrina e prática**. 2 ed. reform., rev. e ampl. - São Paulo: Atlas, 2014, pág.15.

JÚNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de Direito Constitucional**. 13ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 233

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. 6ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 143.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª Edição. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 307

LAVEZ, Raphael Assef. Tipicidade fechada, determinação e cognoscibilidade: a legalidade entre conceitos “indeterminados” e cláusulas gerais. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 43, 2019

Loja De-Fash. Fonte: Site da Loja De-Fash, 2021. Disponível em: <https://de-fash.com/produto/burning-shoe/>. Acesso em 26 de out. de 2021.

Lição fornecida por Aires Fernandino Barreto no VI Congresso Nacional de Estudos Tributários na Mesa “ISS: Aspectos Controvertidos”, na plataforma Youtube, em 25 de fev. de 2014. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=3S6e5nX8tuw&ab_channel=RedeParasaber. Acesso em: 18 de out, de 2021.

Lição fornecida por Luís Eduardo Schoueri na **aula 02 do Minicurso de Planejamento Tributário do IDP online**, na plataforma Zoom, em 28 de ago. de 2020.

Lição fornecida por Luís Eduardo Schoueri na palestra a ESA OAB SP - Sistema Tributário Brasileiro - Grandes Pensadores do Direito, na plataforma Youtube, em 23 de jul. de 2021. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=jNDX2R5BwUE&ab_channel=ESAOABSP. Acesso em 20 de out, de 2021.

Lopes, Luiz Somões (Presidente da Comissão) et al., **Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (anteprojeto)**, Publicação nº 6, Fundação Getúlio Vargas e Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1965, p. 6.

MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS e a locação ou cessão de direito de uso**. 2004, p.13. Disponível em: [ISS_locacao_cessao_direito_de_uso.pdf](#) (faneesp.edu.br). Acesso em: 27 out. 2021.

MACHADO, Rachel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. Tese de doutorado – Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2013, p. 80.

MACEDO, Alberto. **ISS - O Conceito Econômico de Serviços Já Foi Juridicizado Há Tempos Também pelo Direito Privado**. In: XII Congresso Nacional de Estudos Tributários - Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo. MACEDO, Alberto [et all]. - São Paulo: Editora Noeses, 2015.

MACEDO, Alberto. **O Conceito de Serviço como bem Imaterial Incorporado pelo Direito Privado e a Jurisprudência do STF, com o julgado RE-RG 603.136 RJ (franquia)**, de 2020. In: A tributação na sociedade moderna. Vol. II. Orgs. Juselder Cordeiro da Mata; Flávio Couto Bernardes; Valter de Souza Lobato. São Paulo: Editora Arraes, 2021.

MACEDO, Alberto. **Plataforma de Marketplace que aproximam usuários e motoristas e impostos sobre consumo – o caso Uber**. In: ICMS e ISS: Pontos em comum e questões relevantes discutidas na Jurisprudência. Coords. Eurípedes Gomes Faim Filho e Mônica de Almeida Magalhães Serrano, São Paulo: IPAM, 2019

MACEDO, Alberto. **Licenciamento de software e Software as a Service (SaaS): a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial e suas implicações na incidência do ISS, do ICMS e dos tributos federais.** *In: Tributação de Bens Digitais: a disputa tributária entre estados e municípios.* Coord. Tathiane Piscitelli. São Paulo: InHouse, 2018.

MARINONI, Luiz Guilherme. Aproximação crítica entre as jurisdições de civil law e de common law e a necessidade de respeito aos precedentes no Brasil. *Revista da Faculdade de Direito - UFPR, Curitiba*, n.49, p.11-58, 2009, p. 52.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **“50 anos do CTN”**, *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, et. al. (org.), CTN: 50 anos com eficácia de lei complementar*, São Paulo: Fecomércio, 2017, p. 17.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 1997, p. 160.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**, 4ª ed., São Paulo: RT, 1981, pp. 180-190.

MIRAGEM, Bruno. **Direito Civil, Direito das Obrigações.** São Paulo: Saraiva, 2017. p. 182.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Especial – Tomo XLVII.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 56.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p.4.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Imposto Municipal sobre serviços. Revista de direito público.** São Paulo, vol. 1, jul.-set./1967, p.180.

LIMA, Júlia Silva e. **ISS e o Conceito constitucional de serviço de qualquer natureza.** Dissertação de mestrado à Banca da PUC/SP, São Paulo, 2019, p. 74.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: Teoria geral das obrigações.** 29ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 266.

SANTOS, Ramon Rocha. **Conceito constitucional de serviço tributável pelo ISS.** 211 f. 2019. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2019, p.163.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 267

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Discriminação de Competências e Competência Residual.** *In: Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado/ coordenadores: Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurélio Zilveti*, São Paulo: Dialética, 1998, p. 86.

SILVA, José Afonso da. **Tributos e normas de Política Fiscal na constituição do Brasil**, São Paulo, 1ª ed., 1968, p. 237. Apud DE MORAES, Bernardo Ribeiro. **A tributação dos serviços**. Revista Forense, vol. 278, abril-mai-jun de 1982, p. 55.

SOUSA, Rubens Gomes de. **O imposto sobre vendas e consignações**, RDA, vol. 90, 1967, p. 431. Apud GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**, Dissertação de mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2019, pág. 234

Sustentação oral de Luís Roberto Barroso no julgamento conjunto do RE 547.245 e do RE 592.90. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=yG0ZmZzVtaY&ab_channel=Lu%C3%ADsRobert%20oBarroso. Acesso em: 27 de out. de 2021.

STF, **RE nº 108.665-3/SP**, Rel. Min. Oscar Corrêa, 1ª Turma, j. 22.04.1986.

STRAPAZZON, Carlos Luiz. **A Política Tributária Brasileira e Seus Impasses nos anos 90**. Dissertação de Mestrado. Florianópolis, 2001.

TORRES, Ricardo Ezequiel. **Intributabilidade pelo ISS de atividades que não caracteriza, efetivos serviços**, monografia apresentada ao Programa de LL.M em Direito Tributário do Insper, São Paulo, 2011

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 18ª ed. atualizada. Rio de Janeiro, Renovar, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da tipicidade no direito tributário**. In: Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 235, jan. 2004, p. 195. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45134/45062>. Acesso em: 24 de out de 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Volume IV, Os Tributos na Constituição**. São Paulo: Renovar. 2007.

VARSANO, Ricardo. **O sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80?, Pesquisa e Planejamento Econômico**, vol. 11, n. 1, 1981.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Obrigações e Responsabilidade Civil**. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2016. cap. 6.3.1.

REBOUÇAS, Bruno Nogueira; ISHIKAWA, Lauro. **Interpretação do art. 110 do CTN e a utilização de conceitos à luz dos institutos de Direito Privado**, Revista de Direito Privado, vol. 66/2016, Abr-Jul, 2016.

REIS, Tiago. **Leaseback: entenda como funciona essa operação de leasing**. Disponível em: <https://www.sunos.com.br/artigos/leaseback/>. Acesso em: 27 de out. de 2021.

ROCHA, Sergio André. **Da lei à decisão: A segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 24

URBANA, Legião. Eduardo e Mônica. Cidade: Rio de Janeiro: EMI Records Brasil Ltda., 1986. Disponível em:
https://www.youtube.com/watch?v=5RC_bullexc&ab_channel=Legi%C3%A3oUrbana-Topic Acesso em: 26 de out. de 2021

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **O ISS e o Arrendamento Mercantil: a posição atual do STF**. *In*: Revista de Direito Tributário ATUAL nº 25, ISSN 1415-8124, Cord. Fernando Aurelio Zilveti, São Paulo: Dialética, 2011.