

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Filipe Costa Souza

O ISS e o conceito de serviços à luz da Constituição

MESTRADO EM DIREITO

**SÃO PAULO
2020**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Filipe Costa Souza

O ISS e o conceito de serviços à luz da Constituição

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, sob a orientação do Professor Doutor Renato Lopes Becho.

**São Paulo
2020**

Autorizo exclusivamente para fins acadêmicos e científicos a reprodução total ou parcial desta Dissertação de Mestrado por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Assinatura _____

Data _____

e-mail _____

Souza, Filipe Costa

O ISS e o conceito de serviços à luz da Constituição / Filipe Costa Souza. – São Paulo: [s.n.], 2020. 139 p.; cm.

Orientador: Prof. Dr. Renato Lopes Becho. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito.

1. Competência tributária. 2. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. 3. Conceito constitucional. I. Becho, Prof. Dr. Renato Lopes. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito. III. Título.

CDD

Filipe Costa Souza

O ISS e o conceito de serviços à luz da Constituição

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, sob a orientação do Professor Doutor Renato Lopes Becho.

Aprovado em: ____ / ____ / ____

BANCA EXAMINADORA

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, porque é Ele quem cuida de mim e da minha família.

Aos meus queridos pais e irmã, José, Nadir e Kézia, por todo suporte, carinho e amor incondicional.

À minha amada esposa, Patrícia, por todo amor, companheirismo e ilimitado apoio nos momentos difíceis da vida.

Agradeço imensamente ao meu orientador, Prof. Dr. Renato Lopes Becho, que, com muita paciência, dedicação e zelo, me guiou por essa jornada sempre atento ao rigor científico indispensável para a consolidação deste trabalho.

Às professoras doutoras Luiza Nabig e Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa, pelas precisas considerações feitas na banca de qualificação, as quais foram essenciais para o aperfeiçoamento deste trabalho.

Aos professores e seus assistentes dos créditos cursados durante o mestrado, meu muito obrigado por todas as manhãs e noites de inesquecíveis aprendizados e profundas reflexões.

Agradeço aos amigos da extraordinária equipe de Direito Tributário do TSA Advogados, que sempre estiveram presentes para me ajudar nessa caminhada. Pelo indispensável auxílio financeiro que tornou possível a realização deste projeto, agradeço imensamente aos sócios da área tributária, Dr. Thiago Taborda Simões, Dr. Marco Antonio Galego e Dr. Caio Taniguchi Marques.

Agradeço, por fim – mas não menos importante –, ao amigo e professor Dr. Guilherme Peloso Araújo, por todo incentivo e ajuda durante as etapas do processo seletivo para o ingresso no mestrado.

A todos vocês, muito obrigado!

RESUMO

SOUZA, Filipe Costa. *O ISS e o conceito de serviços à luz da Constituição*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020.

O objeto de estudo deste trabalho é a interpretação do conceito constitucional do termo “serviços”, previsto no inciso III do artigo 156 da Constituição Federal de 1988, que outorga competência tributária aos Municípios para instituir imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Para conhecer os limites dessa norma de competência, são estudadas a rigidez do sistema constitucional tributário, a privatividade das competências tributárias, bem como a relevância dos termos e expressões empregados pelo texto constitucional na demarcação das materialidades dos impostos conferidos às pessoas políticas, dando-se ênfase a sua natureza de conceito, e não tipo. Nesse contexto, passa-se a estudar as atividades hermenêuticas dos conceitos constitucionais e o método proposto por Karl Larenz para, na sequência, serem analisadas as interpretações sobre o conceito do signo “serviços” para efeito do ISS, tanto pela doutrina nacional – em especial as teses do conceito legal de serviços e da incorporação do conceito de serviços da economia – como pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Com base na metodologia de Karl Larenz e em noções elementares sobre o aspecto material da norma-padrão de incidência do ISS, propõe-se a interpretação do termo “serviços” cujo sentido corrobora com a doutrina da incorporação do conceito de serviços oriundo do direito civil.

Palavras-chave: competência tributária; imposto sobre serviços de qualquer natureza; conceito constitucional.

ABSTRACT

SOUZA, Filipe Costa. *O ISS e o conceito de serviços à luz da Constituição*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020.

The object of study of this work is the interpretation of the constitutional concept of the term "services", foreseen in item III of article 156 of the Federal Constitution of 1988, which grants tax powers to the Municipalities to institute tax on the provision of services of any nature. In order to know the limits of this standard of competence, the rigidity of the constitutional tax system, the privateness of tax powers, as well as the relevance of the terms and expressions used by the constitutional text in the demarcation of the materialities of the taxes conferred on political persons, are studied emphasis on its concept nature, not type. In this context, we begin to study the hermeneutic activities of constitutional concepts and the method proposed by Karl Larenz to subsequently analyze the interpretations of the concept of the sign "services" for the purpose of ISS, both by national doctrine - in particular the theses of the legal concept of services and the incorporation of the concept of economic services - as per the jurisprudence of the Supreme Federal Court. Based on Karl Larenz's methodology and elementary notions on the material aspect of the ISS standard incidence standard, the interpretation of the term "services" is proposed, whose meaning corroborates the doctrine of incorporating the concept of services from civil law.

Keywords: tax jurisdiction; tax on services of any kind; constitutional concept.

LISTA DE ABREVIATURAS

Art.	Artigo
CEE	Comunidade Econômica Europeia
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. NOÇÕES PROPEDÊUTICAS	12
1.1. SISTEMA JURÍDICO	12
1.2. NORMA JURÍDICA	15
2. RIGIDEZ DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	19
2.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	24
2.2. SIGNOS CONSTITUCIONAIS NA DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: TIPOS OU CONCEITOS	31
3. A INTERPRETAÇÃO DOS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS	38
3.1. OS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS	38
3.2. O MÉTODO DE INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS	46
3.2.1. <i>O sentido literal possível</i>	49
3.2.2. <i>O contexto de significado</i>	51
3.2.3. <i>Os critérios teleológico-objetivos</i>	53
3.2.4. <i>Os critérios teleológico-subjetivos</i>	55
3.2.5. <i>A inter-relação dos critérios de interpretação</i>	56
4. O CONCEITO DE SERVIÇOS NA INTERPRETAÇÃO DA DOCTRINA BRASILEIRA	59
4.1. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O ASPECTO MATERIAL DA NORMA-PADRÃO DE INCIDÊNCIA DO ISS.....	59
4.2. PROPOSTAS DE INTERPRETAÇÃO DO SIGNO “SERVIÇOS”	64
4.2.1. Tese legalista.....	64
4.2.2. Tese da incorporação do conceito de serviços da economia	68
4.3. NOSSA PROPOSTA – INTEPRETAÇÃO COM BASE NA METODOLOGIA DE KARL LARENZ 76	
4.3.1. O sentido de literal	76
4.3.2. O contexto de significado	84
4.3.3. Os critérios teleológico-objetivos.....	91
4.3.4. O conceito constitucional de serviços para fins de ISS	92
4.4. O ISS E OS POTENCIAIS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA COM O ICMS E O IPI	93
5. O CONCEITO DE SERVIÇOS NA INTERPRETAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	101
5.1. O CASO DA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS – RE N. 116.121-3/SP	101

5.2.	O CASO DOS CONTRATOS DE <i>LEASING</i> FINANCEIRO – RE N. 592.905/SC	105
5.3.	O CASO DAS OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE – RE N. 651.703/PR	109
5.4.	O CASO DOS CONTRATOS DE FRANQUIA – RE N. 603.136/RJ	114
5.5.	O CASO DAS OPERAÇÕES ENVOLVENDO <i>SOFTWARE</i> – RE N. 176.626-3/SP E ADI N. 1.945/MT	117
CONCLUSÃO.....		125
REFERÊNCIAS.....		129

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 156, inciso III, outorga aos municípios competência tributária para instituir, por meio de lei, imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. Sem maiores problemas, percebe-se que o ISS somente pode incidir em relação à manifestação de riqueza conotada pelo signo “serviços”, motivo pelo qual é imprescindível compreender o seu sentido e alcance.

Deveras, a compreensão do sentido e alcance do termo “serviços”, para fins de incidência do ISS, é um dos temas de mais relevância e complexidade para o direito constitucional tributário e, justamente por conta disso, é possível verificar ao menos três importantes correntes doutrinárias sobre o conceito de serviços: a primeira, que defende um conceito legal de serviços; a segunda, que advoga a incorporação do conceito econômico de serviços; e a terceira, que propugna a incorporação do conceito de serviços oriundo do direito privado.

É nesse contexto que o presente trabalho se insere, tendo por objeto de estudo a interpretação do conceito constitucional do termo “serviços”, em que se propõe, além de examinar as principais manifestações da doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, construir um conceito constitucional de serviços a partir do método de interpretação desenvolvido por Karl Larenz. Espera-se que, a partir das reflexões desenvolvidas nas páginas seguintes, o presente trabalho possa contribuir positivamente para o desenvolvimento desse importante tema do direito constitucional tributário.

Para isso, no capítulo primeiro serão expostas algumas noções propedêuticas sobre sistema jurídico – assim entendido o conjunto de normas válidas num determinado país –, enfatizando seus axiomas da hierarquia e da validade, bem como apresentando algumas considerações essenciais sobre a norma jurídica.

Com base nas noções de sistema jurídico e de norma jurídica, serão examinadas, no capítulo segundo, as notas elementares do sistema constitucional tributário brasileiro, especialmente o modo exaustivo e minucioso pelo qual o texto constitucional repartiu as competências tributárias entre as pessoas políticas, conferindo ao sistema tributário um caráter nitidamente rígido e inflexível. Nessa conjuntura, será abordada a relevância dos signos empregados pelo texto constitucional na delimitação do critério material das competências tributárias (v.g.,

“renda”, “mercadoria”, “serviços”), ingressando na discussão se tais signos possuem natureza de conceitos ou tipos.

No capítulo terceiro, será analisada, no âmbito da determinação dos conceitos constitucionais – que, conforme o caso, podem ser classificados como recepcionados ou autônomos –, a insuficiência das interpretações apriorísticas dos termos empregados pelo direito positivo disciplinador do direito tributário, em especial as denominadas desconsideração *a priori* das formas jurídicas (ou “interpretação econômica”) e incorporação *a priori* dos conceitos de direito privado (ou “império do direito privado”), razão pela qual, em substituição a elas, defende-se a regra *prima facie* da incorporação dos conceitos jurídicos preexistentes, prestigiando tanto a unidade do ordenamento jurídico quanto a supremacia normativa da Constituição Federal. Nesse contexto, será abordada a relevância da atividade da interpretação dos textos do direito positivo para, em seguida, expor o método de interpretação proposto por Karl Larenz e seus critérios de sentido literal possível, contexto de significado, critérios teleológico-objetivos e critérios teleológico-subjetivos.

No capítulo quarto, em que serão abordados os tópicos centrais do presente trabalho, será analisado o aspecto material da norma-padrão de incidência do ISS, o que se mostra indispensável para uma correta compreensão do sentido e alcance do termo “serviços”. Na sequência, serão examinadas as correntes doutrinárias que divergem da incorporação do conceito de serviços oriundo do direito civil, as quais se fundamentam na adoção de um conceito legal de serviços e na adoção de um conceito econômico de serviços. Em seguida, será desenvolvida, com base no método de Karl Larenz, a interpretação do signo “serviços”, cuja conclusão, antecipa-se, corrobora a doutrina da incorporação do conceito de serviços oriundo do direito civil. Para encerrar o mencionado capítulo, serão apresentadas algumas considerações a respeito dos conflitos de competência envolvendo o ISS, ICMS e IPI nas prestações de serviços com fornecimento de materiais.

No quinto e último capítulo, serão examinados – completando o objeto do presente trabalho – os principais julgamentos em que o Supremo Tribunal Federal foi provocado a dar sua interpretação autêntica, permitindo, assim, uma análise pragmática a respeito do conceito de serviços para fins de ISS.

1. NOÇÕES PROPEDEÚTICAS

1.1. Sistema jurídico

A expressão “sistema”, nos ensina Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 158), surpreendida em seu significado de base, aparece como “objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum”. Nas palavras de Geraldo Ataliba (1968, p. 4), sistema é “o conjunto unitário e ordenado de elementos, em função de princípios coerentes e harmônicos”.

Pode-se afirmar, dessa maneira, que há sistema em que se verifica um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada¹.

Segundo Marcelo Neves (1988, p. 4), os sistemas podem ser classificados em empíricos ou reais (constituídos por objetos extralinguísticos, tanto do mundo natural como do social, *v.g.*, “sistema solar”, “sistema sanguíneo” etc.) e proposicionais (constituídos por proposições, pressupondo, portanto, a linguagem). Os sistemas proposicionais subdividem-se em sistemas nomológicos (formado por entidades ideais, como na Lógica, na Matemática etc.) e sistemas nomoempíricos (formado por proposições com referência empírica), os quais podem ser constituídos por proposições descritivas, como o caso das descrições científicas, ou por proposições prescritivas, como acontece com os sistemas que dirigem a conduta social, para regrá-la (*v.g.*, sistema das regras morais, religiosas, jurídicas etc.).

A expressão “sistema jurídico” é ambígua, uma vez que não raramente é mencionada para designar tanto o sistema prescritivo do direito posto quanto o sistema descritivo da ciência do direito (CARVALHO, P., 2018, p. 48). Não obstante, enquanto o direito positivo se apresenta como um sistema nomoempírico prescritivo, com linguagem direcionada à regulação das condutas humanas, a ciência do direito apresenta-se como um sistema nomoempírico teórico, cuja linguagem possui função descritiva².

¹ Geraldo Ataliba (1968, p. 4) observa que os elementos de um sistema não constituem o todo, com sua soma, como suas simples partes, mas desempenham, cada um, sua função coordenada com a função dos outros.

² Paulo Ayres Barreto (2011, p. 10) ressalta que o direito manifesta-se por intermédio de linguagem em função prescritiva (enunciados prescritivos), ao passo que, ao descrevê-lo, a ciência do direito também

Por sistema jurídico, entende-se o conjunto de normas jurídicas válidas num determinado país³. Tal definição de sistema jurídico leva à conclusão de que o sistema contempla não somente os enunciados prescritivos, mas também o sentido que deles se constrói (BARRETO, S., 2014, p. 17).

A hierarquia e validade são dois axiomas do sistema jurídico (BARRETO, P., 2014, p. 256).

A respeito do axioma da hierarquia, Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 219) ressalta que não há sistema de direito sem hierarquia, “pois ninguém poderia apontar o fundamento de validade das unidades componentes, não se sabendo qual deva prevalecer”⁴. No mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza (2019, p. 35) afirma que o “ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente”.

As normas jurídicas, portanto, não se encontram situadas no mesmo patamar, umas ao lado das outras, mas sim em uma construção escalonada de diferentes níveis

faz uso da linguagem, porém em função descritiva (enunciados descritivos). Os enunciados prescritivos e descritivos não se confundem. Segundo Humberto Ávila (2018, p. 17-18), o enunciado prescritivo “é aquele usado com função prescritiva, isto é, com o propósito de modificar, dirigir ou influenciar o comportamento do destinatário”, razão pela qual comporta “um significado *normativo*, não cognoscitivo: seu destinatário, mais que acreditar ou não em seu conteúdo, deve adequar-se a ele”. Já o enunciado descritivo é aquele “usado com função direta de informar o destinatário a respeito de como as coisas são, têm sido ou estão”, de modo que comporta “um significado *cognoscitivo* em sentido estrito, não normativo: seu destinatário limita-se a acreditar ou não em seu conteúdo, sem ser instado a mudar de comportamento com base nele ou por causa dele”. A respeito disso, Misabel Abreu Machado Derzi (1988, p. 49; 54) afirma que “a propósito do Direito, podemos referir dois sistemas: um prescritivo, próprio do Direito positivo, outro cognoscitivo (ou metalinguagem descritiva), relativa à Ciência do Direito. [...] Mas enquanto os juízos descritivos da Ciência podem ser aferidos sob o critério do falso-verdadeiro, a proposição prescritiva pode apenas valer. Ela sujeita-se ao critério de validade e somente esse”.

³ Convém ressaltar, desde logo, que tal posição se trata de uma redução, ou, melhor dizendo, um corte metodológico feito com fins científicos para realçar apenas o aspecto normativo “da multiforme experiência jurídica” (BOBBIO, 2016, p. 44). Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 48) observa que toda ciência pressupõe um corte metodológico, de tal sorte que o conhecimento jurídico não refoge a esse imperativo epistemológico. E continua o autor: “É certo que o mesmo objeto – um dado sistema jurídico-normativo – pode suscitar várias posições cognoscitivas, abrindo campo à Sociologia Jurídica, à Ética Jurídica, à História do Direito, à Política Jurídica e, entre outras, à Ciência do Direito ou Dogmática Jurídica. Esta última investiga a natureza do ser jurídico, firmando-se como uma atividade intelectual que postula conhecer de que maneira se articulam e de que modo funcionam as prescrições normativas”.

⁴ Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 219-220) também adverte que não se deve confundir o axioma da hierarquia com os critérios que o legislador adota para implantá-la: “A maneira como cada direito positivo a realiza, todavia, é que pode variar, uma vez que o legislador a tece conforme os critérios que adota. Os mais comuns são, como sabemos, o de que a lei posterior prevalece sobre a anterior; a lei especial sobre a geral; a superior sobre a inferior. Saliente-se, contudo, que tais orientações são construídas historicamente pelo sistema, como instrumentos de consagração do postulado da hierarquia”.

(KELSEN, 2009, p. 247), formando aquilo que a doutrina convencionou chamar de “pirâmide jurídica”⁵.

A Constituição Federal é o principal veículo normativo do nosso ordenamento jurídico⁶, ocupando, na pirâmide jurídica, posição de supremacia incontestável, uma vez que confere fundamento de validade a todas as manifestações normativas. Nessa estrutura escalonada da ordem jurídica, as normas inferiores sempre buscam fundamento de validade naquelas que lhes são superiores e, assim sucessivamente, até se chegar ao cume da pirâmide, em que estão as normas constitucionais. Logo se infere que, observada a hierarquia do sistema jurídico, as leis tributárias infraconstitucionais devem buscar fundamento de validade na Constituição Federal.

A norma fundamental, preconizada por Kelsen, confere fundamento de validade à Constituição e imprime, decisivamente, caráter unitário e homogêneo ao sistema jurídico⁷.

Quanto ao axioma da validade, Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 111) entende que a validade não é atributo que qualifica a norma jurídica, mas sim *status* de relação, isto é, vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema jurídico. É dizer, considera a validade como sinônimo de existência, de tal sorte que uma norma jurídica é válida se mantém relação de pertinencialidade com o sistema jurídico. Já Roque Antonio Carrazza (2019, p. 27) compreende a validade como atributo das normas jurídicas produzidas por quem de direito e segundo o procedimento previsto em lei, de modo que não basta que a norma simplesmente

⁵ Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 162) assim enfatiza a hierarquia do sistema jurídico: “O sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia”.

⁶ Tomemos sistema jurídico e ordenamento jurídico como sinônimos, tal como propugna Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 164-166).

⁷ Mais uma vez, Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 163): “Todas as normas do sistema convergem para um único ponto – a norma fundamental –, que dá fundamento de validade à constituição positiva. Sua existência imprime, decisivamente, caráter unitário ao conjunto, e a multiplicidade de normas, como entidades da mesma índole, lhe confere o timbre de homogeneidade. Isso autoriza dizermos que o sistema também empírico do direito é unitário e homogêneo, afirmação que vale para referência ao direito nacional de um país ou para aludirmos ao direito internacional, composto pela conjunção do pluralismo dos sistemas nacionais”. Como fechamento do sistema, Lourival Vilanova (2003, p. 313) assevera: “Como o sistema requer um ponto-origem, e não dilui numa sequência interminável de antecedentes, há que se deter *por uma necessidade gnosiológica*, numa norma fundante, que não é positiva, por não ter uma sobrenorma da qual seja aplicação. É uma norma pressuposta, uma *hipótese-limite* que confere *conclusividade* ou *fechamento* ao conjunto de normas que é o direito”.

exista para ser válida; é necessário, incondicionalmente, que ela tenha sido produzida em conformidade com o sistema jurídico.

Tais concepções acerca da validade das normas jurídicas convivem, como ressaltado por Tácio Lacerda Gama (2011, p. 326-328) e Simone Rodrigues Costa Barreto (2014, p. 41), de acordo com as perspectivas de participante e observador do sistema jurídico⁸, conforme denominação adotada por Herbert Hart (1994, p. 111-121).

Na posição de Paulo de Barros Carvalho, aplica-se a visão do participante do sistema jurídico. Isto é, para o aplicador do direito basta que a norma exista no sistema para ser válida, ficando a análise de sua produção em conformidade com o sistema jurídico para uma etapa posterior de atuação do Poder Judiciário.

Por outro lado, na posição de Roque Antonio Carrazza aplica-se a visão do observador, que está fora do sistema jurídico. Para o observador, a análise da produção normativa em conformidade com o sistema jurídico é imprescindível para concluir pela validade ou invalidade da norma, não obstante essa conclusão não possua efeitos, tendo em vista a ausência de função prescritiva na linguagem do observador.

1.2. Norma jurídica

A expressão “norma jurídica”, assim como a maioria das palavras, sofre do vício da ambiguidade (CARVALHO, P., 2015, p. 128). A ambiguidade é característica das palavras que comportam mais de um significado, isto é, que podem ser utilizadas em dois mais ou sentidos (CARVALHO, A., 2009, p. 61).

Tal confusão se verifica uma vez que usualmente a expressão “norma jurídica” é empregada indiscriminadamente para designar as unidades do sistema jurídico em seus quatro planos distintos, podendo, dessa maneira, denotar (i) enunciados prescritivos do direito positivo (plano de expressão); (ii) a significação construída a partir dos enunciados prescritivos (plano das proposições jurídicas); ou (iii) a

⁸ O participante corresponde ao intérprete autêntico, na visão de Kelsen, e o observador, ao intérprete não autêntico. Segundo Carlos Maximiliano (2011, p. 87), “A interpretação é uma só. Entretanto se lhe atribuem várias denominações conforme o órgão de que procede; ou se origina em uma fonte jurídica, o que lhe dá força coativa; ou se apresenta como um produto livre de reflexão. Chamam-lhe autêntica, no primeiro caso; doutrinal no segundo. Aquela domina pela autoridade, esta pelo convencimento; uma vincula o juiz, tem a outra um valor persuasivo”.

significação deonticamente estruturada (planos da norma jurídica e do sistema jurídico).

Por tal motivo, Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 128) propõe a distinção, numa primeira aproximação ao direito positivo, entre normas jurídicas em “sentido amplo” e “sentido estrito”.

As normas jurídicas em sentido amplo são as significações construídas pelo intérprete a partir dos enunciados prescritivos do direito positivo; por sua vez, a composição articulada dessas significações, de tal modo que constitua mensagens com sentido deôntico-jurídico completo⁹, denomina-se norma jurídica em sentido estrito.

Observa-se que, enquanto os enunciados prescritivos podem ser expressos ou implícitos¹⁰, as normas jurídicas são encontradas sempre na implicitude dos textos positivados, através do pensamento desencadeado pela leitura do texto físico. Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 45), “a norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito”.

A norma jurídica (em sentido amplo e estrito), portanto, é o sentido construído¹¹ pelo intérprete a partir de um ou mais enunciados prescritivos, mas que com eles não se confunde.

⁹ Explicando a locução “unidade irreduzível de manifestação do deôntico”, Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 189) afirma: “É que os comandos jurídicos, para terem sentido e, portanto, serem devidamente compreendidos pelo destinatário, devem revestir um *quantum* de estrutura formal. Por certo que ninguém entenderia uma ordem, em todo o seu alcance, apenas com a indicação da conduta desejada: ‘pague a quantia de x reais’. Adviriam logo algumas perguntas e, no segmento das respectivas respostas, chegaríamos à fórmula que nos dá o sentido completo. Supondo identificado o sujeito que deve cumprir o comando, perguntaria este: ‘pagar a quem? Quando? Por quê?’ Ao atender a tais indagações, iríamos perfazendo aquele mínimo irreduzível que possibilita a mensagem do direito”.

¹⁰ “Acerca do fundamento de tais reflexões, podemos verificar que há enunciados expressos e enunciados implícitos. O preceito constitucional que garante o direito de propriedade, por exemplo, está expressamente contido na redação do art. 5º, XXII, da Carta Magna. Entretanto, a oração que proclama a isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno apresenta-se como enunciado implícito, extraído, por inferência, de duas formulações expressas: a que assegura o princípio federativo (autonomia dos Estados sob a égide da CF, art. 1º) e a que consagra a autonomia dos Municípios (arts. 18, 29, 30 e 34, VII, c, da CF)” (CARVALHO, P., 2018, p. 46).

¹¹ Distanciamo-nos aqui da doutrina tradicional, segundo a qual a interpretação limita-se meramente a declarar e descrever os significados preexistentes. Humberto Ávila (2018, p. 56) ressalta que “em geral, quando o enunciado objeto de interpretação já estiver interpretado, o intérprete, em vez de ele mesmo interpretá-lo, poderá descrever as interpretações já fornecidas por alguém ou por algum órgão em determinado momento, hipótese, na qual emitirá proposições descritivas; quando o enunciado admitir mais de um significado seu, o intérprete poderá reconstruir tais significados e decidir qual deles é o correto, caso em que emitirá enunciados interpretativos adscritivos; quando, por fim, o enunciado exprimir um primeiro significado, o intérprete poderá formular um segundo, com que construindo normas implícitas a partir de normas expressas mediante um processo de especificação, circunstância em que produzirá formulações normativas criativas”. Cabe registrar também, a respeito do caráter construtivo da interpretação jurídica, a lição de que “o direito e, principalmente, a aplicação de regras

A respeito disso, Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 129) é enfático ao afirmar que uma coisa são os enunciados prescritivos, “usados na função pragmática de prescrever condutas”; outras, as normas jurídicas, “como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturados consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas”. Eros Roberto Grau (2006, p. 17), nesse sentido, também pondera: “O que em verdade se interpreta são os textos normativos; da interpretação dos textos resultam as normas. Texto e norma não se identificam”.

O direito é um sistema composto por normas jurídicas, o que significa dizer, em outras palavras, que o sistema jurídico contempla não apenas os enunciados prescritivos¹², mas também o sentido (significação) que deles se constrói, que se relacionam entre si de forma articulada, em relações de coordenação e subordinação.

A norma jurídica em sentido estrito, em sua estrutura lógica, reveste-se de um antecedente e um conseqüente normativo, conectados por um dever-ser neutro¹³. A proposição-antecedente ou hipótese, selecionando determinadas propriedades, descreve eventos de possível ocorrência no campo da experiência social, qualificando-os normativamente¹⁴. Misabel Abreu Machado Derzi (1988, p. 54) ressalta que a hipótese “é descritiva, referindo-se a um fato ou situação possível, embora não possa ser aferida pelo critério falso-verdadeiro” e tem “caráter seletivo,

jurídicas, é uma ocorrência decisória; todas as normas são frutos da escolha entre uma das interpretações possíveis”, como afirma Renato Lopes Becho (2015, p. 152).

¹² Sobre o caminho a ser percorrido dos enunciados prescritivos até a norma jurídica, Paulo Ayres Barreto (2011, p. 10-11) afirma: “O ponto de partida para o conhecimento do objeto é relativamente uniforme. Tal relatividade decorre da constante mutação do plexo normativo e, conseqüentemente, da potencial divergência sobre quais os conteúdos prescritivos em vigor. De toda sorte, é nessa aproximação que reside o maior nível de concordância: os textos que veiculam normas jurídicas estão ao alcance de todos aqueles que se dedicarem a estudá-las, conhecê-las ou aplicá-las. Em súmula, conquanto haja certa concordância em relação a qual é esse ponto de partida, exsurtem, como decorrência natural da interpretação desta mesma e única base material, as mais díspares posições sobre um mesmo tema”. Tal noção mostra-se indispensável ao presente trabalho, pois, conforme se verá, de um único signo (serviço) existente no direito positivo, constroem-se as mais diversas interpretações possíveis.

¹³ A estrutura completa de toda norma jurídica é composta por uma norma primária e uma secundária. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 138) observa que, na completude, as regras do direito têm feição dúplice: a norma primária, que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no antecedente normativo; e a norma secundária, que prescreve uma providência sancionatória (processual), aplicada pelo Estado-juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária.

¹⁴ Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 133) ressalta que “o suposto normativo não se dirige aos acontecimentos do mundo com o fim de regrá-los. Seria um inusitado absurdo obrigar, proibir ou permitir as ocorrências factuais, pois as subespécies deonticas estarão unicamente no prescritor”.

no sentido de que se dá, aí, uma tipificação ou conceitualização dos fatos condicionantes”.

Já a proposição-consequente instaura a relação jurídica, por meio da qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, denominada sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação, modalizada como obrigatória, proibida ou permitida.

De acordo com o objeto imediato regulado, as normas jurídicas podem ser classificadas em normas de estrutura e normas de conduta (BARRETO, P., 2011, p. 14). Diz-se normas de conduta as que regulam diretamente a conduta das pessoas, nas relações intersubjetivas; já as normas de estrutura têm como objeto imediato os modos de criação, modificação e expulsão das normas jurídicas¹⁵.

Desse modo, toda norma de conduta encontra seu fundamento de validade numa norma de estrutura. As normas constitucionais que outorgam competência tributária aos entes federativos são típicos exemplos de normas de estrutura¹⁶, porquanto regem, formal e materialmente, o modo pelo qual as normas de conduta – v.g., regra-matriz de incidência tributária – devem ser produzidas.

O presente trabalho pretende analisar a norma de estrutura insculpida no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal (*Compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*), com o especial objetivo de interpretar o signo “serviços” na norma de competência tributária.

¹⁵ Ao lado das normas de conduta, que regulam propriamente as condutas interpessoais, o direito também estabelece as denominadas normas de estrutura. Norberto Bobbio (2014, p. 46-47) afirma que normas de estrutura são aquelas “normas que não prescrevem a conduta que se deve ter ou não ter, mas as condições e os procedimentos por meio dos quais emanam normas de conduta válidas”. Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 165), adotando tal classificação, faz a ressalva de que as normas de estrutura igualmente se dirigem às condutas interpessoais, tendo por objeto, todavia, os comportamentos relacionados à produção, modificação ou extinção de outras normas jurídicas. De acordo com o autor (2018, p. 166), nas normas de estrutura “a regulação das condutas fica na dependência da edição de outra norma cujo conteúdo é disciplinar a competência”, razão pela qual somente com o advento da norma de estrutura que “surgirá a norma de conduta dela derivada, regendo, então, diretamente os comportamentos interpessoais”.

¹⁶ Nesse sentido, Andrei Pitten Velloso (2005, p. 165) assevera: “Enquanto regras de estrutura, as normas atributivas de competência conferem às diferentes pessoas políticas poderes para introduzir regras de comportamento, as regras impositivas, além de estabelecerem condições sob as quais essa introdução pode ocorrer. Não regulam diretamente comportamentos humanos, mas o modo de regular comportamentos; regem a produção jurídica, o modo pelo qual se devem produzir normas”.

2. RIGIDEZ DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Geraldo Ataliba (1968, p. 3) observa que as Constituições formam sistemas, ao estabelecerem um “conjunto ordenado e sistemático de normas, construído em torno de princípios coerentes e harmônicos, em função de objetivos socialmente consagrados”. Dentre os sistemas formados pelas Constituições interessa-nos o denominado sistema constitucional tributário, que corresponde, nas palavras do autor (1968, p. 8), ao “conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigentes em determinado país”.

Tal lição, acerca de sistema tributário, também é apreendida no pensamento de José Afonso da Silva (2009, p. 642):

Designa-se por “sistema tributário” o conjunto, mais ou menos coerente, de instituições, regras e práticas tributárias, consideradas seja nas suas recíprocas relações, seja quanto aos efeitos globalmente produzidos sobre a vida econômica e social. O sistema envolve sempre organicidade. Não basta a mera enumeração dos tributos para se ter um sistema. Compreende outros elementos que não a simples nomenclatura dos tributos. Engloba princípios e definições básicas, que denotem harmonia e coerência dos componentes.

Ruy Barbosa Nogueira (1995, p. 37), por sua vez, observa que a noção de sistema tributário exige a “coordenação dos diferentes tributos entre si, *com o sistema econômico dominante e com os fins fiscais e extrafiscais da imposição*”, o que pode ser obra da ação deliberada do legislador (sistema tributário racional, político ou teórico) ou da evolução histórica (sistema tributário histórico). Para o autor, o sistema tributário no Brasil resultou não apenas de evolução histórica, mas especialmente da ação deliberada do constituinte realizada pela reforma tributária encampada pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965, seguida pelas Constituições posteriores.

Sem maiores entraves, podemos afirmar, com segurança, que na Constituição de 1988 existem regras e princípios que formam um sistema constitucional tributário, coordenando os diferentes tributos entre si, fixando competência tributária para as pessoas políticas, impondo limites ao seu exercício, bem como disciplinando a repartição de receitas tributárias. Com efeito, o sistema tributário está topograficamente disposto na Constituição de 1988 no Título IV (*Da tributação e do orçamento*), Capítulo I (*Do sistema tributário nacional*), distribuído em seis seções

(*Dos princípios gerais, Das limitações do poder de tributar, Dos impostos da União, Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal, Dos impostos municipais e Da repartição das receitas tributárias*), sem prejuízo, no entanto, de serem observadas as demais normas jurídico-constitucionais, aplicáveis à matéria tributária¹⁷, que se encontram espalhadas pela Constituição da República (v.g., artigos 195 e 240).

A depender da natureza e da intensidade do trabalho legislativo do constituinte, os sistemas constitucionais tributários podem ser classificados como plásticos ou rígidos (ATALIBA, 1968, p. 14). Diz-se plásticos ou flexíveis os sistemas constitucionais tributários que conferem ao legislador ordinário ampla margem de atuação. De modo oposto, a rigidez é característica presente nas Constituições que, por traçarem minuciosamente todos os contornos do sistema tributário, deixam pouca ou quase nenhuma margem para desenvolvimento e integração pela legislação ordinária¹⁸.

É forçoso reconhecer que, ao cuidar do sistema constitucional tributário brasileiro, o legislador constituinte empregou-lhe um caráter nitidamente rígido, prescrevendo, de modo bastante exaustivo, as materialidades sobre as quais podem as pessoas políticas exercer a tributação. Como observou Eduardo Domingos Bottallo (2002, p. 30-31), “a Constituição disciplinou, de modo exaustivo e minucioso, a matéria tributária, a ponto de mostrar-se, segundo a crítica de alguns, excessivamente detalhista neste campo”.

A rigidez do sistema tributário brasileiro, aliás, é anunciada por Geraldo Ataliba (1968, p. 24) como um dos mais importantes princípios constitucionais tributários, sendo inclusive o princípio “mais característico e o mais peculiar ao Brasil”, haja vista

¹⁷ Nesse sentido, Humberto Ávila (2012, p. 162) afirma que a relação jurídico-tributária deverá observar não apenas as normas previstas no capítulo designado sistema tributário nacional, mas também todas as limitações dedutíveis da Constituição. Em suas palavras: “O artigo 150, que regula as limitações ao poder de tributar, prevê algumas limitações ‘sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte’. A Constituição instituiu expressamente um sistema tributário aberto ao invés de estabelecer regras de modo exaustivo e exclusivo. Outras limitações, dedutíveis da Constituição (e compatíveis com as regras constitucionais específicas), especialmente decorrentes dos princípios fundamentais (arts. 1º a 5º) e dos direitos e garantias fundamentais (arts. 5º a 17), são expressamente recepcionadas no Sistema Tributário”.

¹⁸ Nesse sentido, Andrei Pitten Velloso (2005, p. 146-147): “A rigidez do sistema constitucional-tributário decorreria da profundidade e extensão das vinculações que impõe ao legislador; adviria da extensa regulação por princípios, regras específicas e da significativa concreção de seus preceitos que além de serem superiores aos ditames das leis infraconstitucionais, definem as competências para a imposição tributária e as vinculações ao exercício dessas competências de forma relativamente precisa, restringindo significativamente a amplitude de liberdade do legislador”. *Vide também*: CANTIZANO, Dagoberto Liberato. *O novo sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1969. p. 14-17.

que “nenhum outro sistema constitucional tributário do mundo reveste tal característica”¹⁹.

De fato, o tratamento amplo e minucioso da matéria tributária, encartado numa Constituição rígida²⁰, acarreta como consequência um sistema tributário de acentuada rigidez, tal como também percebido por Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 169).

Cumprе enfatizar, no entanto, que a rigidez do sistema tributário disposto na Constituição de 1988 é tão somente jurídica, uma vez que, sob a perspectiva econômica, é assegurada sua flexibilidade por meio da denominada competência residual²¹, que confere ao legislador complementar da União a possibilidade de “atualizar-se com as conquistas da ciência econômica e acompanhar o progresso das especulações financeiras”, bem como adaptar-se “às exigências fluidas e mutáveis das realidades condicionais do comércio privado”²² (ATALIBA, 1968, p. 38).

Tal opção do legislador constituinte em escrever um minucioso e rígido sistema tributário produziu relevantes efeitos jurídicos, uma vez que, no Brasil, a liberdade de atuação do legislador infraconstitucional restou amplamente contida pelas limitações impostas pela Constituição Federal. É dizer, como Geraldo Ataliba (1968, p. 18), que “nenhum arbítrio e limitadíssima esfera de discrição foi outorgada ao legislador ordinário”, eis que a Constituição da República de 1988 tratou exaustivamente da

¹⁹ Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho (2006, p. 47-48) afirma que o Brasil é “o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação. Este cariz, tão nosso, nos conduz a três importantes conclusões: *primus* – os fundamentos do Direito Tributário estão enraizados na Constituição, de onde se projetam altaneiros sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios; *secundus* – o Direito Tributário posto na Constituição deve, antes de tudo, merecer as primícias dos juristas e dos operadores do Direito, porquanto é o texto fundante da ordem jurídico-tributária; *tertius* – as doutrinas forâneas devem ser recebidas com cautela, tendo em vista as diversidades constitucionais”. Em sentido oposto, vide: ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 21-32.

²⁰ De acordo com José Afonso da Silva (2009, p. 42), as Constituições podem ser classificadas, quanto à estabilidade, em rígidas, flexíveis e semirrígidas. A Constituição será rígida quando “somente alterável mediante processos, solenidades e exigências especiais, diferentes e mais difíceis que os de formação das leis ordinárias ou complementares”; a Constituição será flexível quando puder “ser livremente modificada pelo legislador segundo o mesmo processo de elaboração das leis ordinárias”; e, por fim, a Constituição será semirrígida quando conter “uma parcela rígida e outra flexível”. A Constituição de 1988 é, sem sombra de dúvidas, rígida, porquanto seu processo de alteração é distinto e muito mais complexo que o processo legislativo das leis ordinárias.

²¹ A competência residual da União encontra-se disposta no artigo 154, inciso I, da Constituição da República, nos seguintes termos: “Art. 154. A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;”.

²² Cabe advertir que as observações de Geraldo Ataliba tiveram como objeto o sistema tributário previsto na Constituição de 1946, cujo artigo 24 previa a chamada *competência concorrente* entre União e estados para instituírem impostos não previstos pelo texto constitucional. Não obstante, entendemos que tais considerações, sem maiores problemas, podem ser transpostas para o atual sistema constitucional tributário, no que diz respeito à competência residual da União (artigo 154, inciso I).

matéria tributária, sendo o nosso sistema tributário “todo moldado pelo próprio constituinte, que não abriu à lei a menor possibilidade de criar coisa alguma – se não expressamente prevista – ou mesmo introduzir variações não, prévia e explicitamente, contempladas”. Outra não é a conclusão de Renato Lopes Becho (2015, p. 214), no sentido de que os “pilares” do sistema tributário são extraídos diretamente do texto constitucional, principalmente em relação à rígida divisão dos tipos de tributos²³, distribuição das competências tributárias, juridicização de princípios regedores da tributação²⁴ e o estabelecimento de imunidades tributárias²⁵.

A rigidez do sistema tributário reflete, sem dúvidas, a rigidez da discriminação de rendas, cujas finalidades não se limitam apenas em obstar a bitributação jurídica²⁶

²³ É certo que não se encontra na Constituição Federal de 1988 nenhum dispositivo estabelecendo uma definição explícita de tributo. Mas, como observa Humberto Ávila (2018, p. 48), o texto constitucional, por diversos meios, definiu os tributos e suas espécies e, com relação aos impostos, os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes. Por exemplo, ao prever, em seu artigo 145, que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir, a título de tributo, os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, a Constituição Federal estabeleceu uma definição estipulativa extensiva explícita por subclasse parcial, vez que “atribuiu sentido a um termo (tributo) mediante a indicação não exaustiva de membros da classe por ele denotada, nomeando algumas de suas subclasses (impostos, taxas e contribuições de melhoria)”. Ressalta o autor que o mencionado dispositivo traz “uma definição na medida em que, ao indicar as subclasses, a Constituição assinalou as propriedades que lhes são comuns, quais sejam, serem obrigações pecuniárias compulsórias estabelecidas em lei, por exemplo”. Não é por outra razão que Roque Antonio Carrazza (2019, p. 319) captou a seguinte definição de tributo estabelecida nas entrelinhas da Constituição Federal: “tributo é a relação jurídica que se estabelece entre o Fisco e o contribuinte (pessoa colhida pelo direito positivo) tendo por base a lei, igualitária, decorrente de um fato lícito qualquer, avaliável em pecúnia e de ocorrência possível, cujo adimplemento é exigido compulsoriamente e em moeda”. Observando o quanto determinado pelo § 2º do artigo 145 (“As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”) e pelo inciso I do artigo 154 (“A União poderá instituir mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”), Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 60-61) e Roque Antonio Carrazza (2018, p. 437) observam que, no Brasil, o *tipo tributário* é revelado após a análise conjunta da hipótese de incidência e da base de cálculo da exação.

²⁴ A Constituição Federal de 1988 consagra vários princípios informadores da atividade tributária como, por exemplo, o princípio da estrita legalidade (artigo 150, inciso I, da Constituição Federal), da isonomia tributária (artigo 150, inciso II, da Constituição Federal), da irretroatividade tributária (artigo 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal), da anterioridade anual (artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal), da anterioridade nonagesimal (artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Constituição Federal), da vedação de tributo com efeito de confisco (artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal), da vedação à limitação ao tráfego (artigo 150, inciso V, da Constituição Federal), da tributação federal uniforme (artigo 151, inciso I, da Constituição Federal), dentre outros.

²⁵ O texto constitucional, objetivando proteger elevados valores (federação, liberdade religiosa, liberdade de expressão etc.), estabeleceu imunidades tributárias, tais como, dentre outras, a imunidade recíproca (artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal), a imunidade dos templos religiosos (artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal), a imunidade dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal), a imunidade de livros, jornais, periódicos e o papel para sua impressão (artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal).

²⁶ Geraldo Ataliba (1968, p. 25) enfatiza tratar-se, no texto constitucional, da bitributação jurídica, haja vista a impossibilidade de impedir a bitributação econômica: “Quanto à bitributação, há que ser juridicamente entendida, porque a econômica é impossível de se obviar. É que os tributos, encerrados

e a propagação de conflitos em matéria tributária, mas, principalmente, garantir a autonomia financeira das pessoas políticas, com fulcro nos princípios da federação²⁷ e da autonomia municipal²⁸.

Como observado por Geraldo Ataliba (1968, p. 24-25) e Elizabeth Nazar Carrazza (1976, p. 3), a autonomia política dos entes pressupõe, como condição, a autonomia financeira, sem a qual, ressalta-se, a própria qualificação autonômica seria eufêmica. Sabendo disso, tratou o legislador constituinte originário de eleger um sistema complexo de discriminação de rendas, envolvendo uma rígida distribuição de competências tributárias, além da repartição de receitas tributárias entre as pessoas políticas (artigos 157 a 162 da Constituição Federal).

Em síntese, a rigidez e inflexibilidade jurídica são características peculiares do nosso sistema constitucional tributário, uma vez que o legislador constituinte, em decorrência dos princípios constitucionais da federação e da autonomia municipal, estabeleceu uma rígida distribuição de competências tributárias privativas²⁹ entre as pessoas políticas, além de uma vasta e exaustiva previsão de normas jurídico-constitucionais aplicáveis à atividade de tributação.

sob a perspectiva financeira, somente podem recair sobre o capital, a renda, e a própria pessoa e as combinações que esses três termos possibilitam, ideia esta que não é mais do que desenvolvimento de teorias clássicas e já provectas”.

²⁷ De acordo com a lição de Antonio Sampaio Doria, “Federação é a autonomia recíproca da União e dos Estados, sob a égide da Constituição Federal”. A Constituição de 1988 prescreve que o Brasil é uma República Federativa, formada pela união indissolúvel dos estados e municípios e do Distrito Federal (artigo 1º), como pessoas políticas distintas e autônomas (artigo 18). A autonomia entre as pessoas políticas é veiculada através da repartição de competências, realizada pela Constituição Federal, de modo a garantir a manutenção dos três elementos essenciais a todos os membros da federação: autonomia política, administrativa e financeira. Nesse sentido, Aires F. Barreto (2018, p. 3): “Na atual Constituição, o conceito de autonomia deve ser extraído das três características fundamentais: instituição e arrecadação dos tributos de sua competência, eleição dos seus governantes e organização administrativa de tudo quanto seja predominantemente de interesse local”.

²⁸ O princípio da autonomia municipal encontra-se fundado, basicamente, nos artigos 29 e 30 da Constituição da República. A respeito dele, Roque Antonio Carrazza (2019, p. 146) salienta: “No Brasil, o governo e a administração de cada Município correspondem ao que seu povo, por seus representantes, estabelece nas leis votadas pelas suas Câmaras. O Município pode governar-se e administrar-se como bem lhe parecer, sem interferência de outros poderes (estaduais, federais, nacionais e internacionais), contando, naturalmente, que não se afaste dos princípios cardeais da Constituição”. Assim sendo, os municípios, em decorrência do princípio da autonomia municipal, podem instituir os tributos de acordo com a competência tributária que lhes fora outorgada pela Constituição, impedindo a incursão dos demais entes tributantes.

²⁹ Como corolário do princípio da federação, Antonio Sampaio Doria (1964, p. 115) ressalta a importância da rigidez da discriminação privativa das competências tributárias: “No regime federativo, entretanto, onde coexistem paralelamente sobre um mesmo território duas ou mais ordens de poderes autônomos, cada qual competente, portanto, para gravar integralmente fatos, atos ou negócios ocorridos dentro de sua esfera territorial comum, a discriminação de rendas privativamente à União, Estados e Municípios é imperiosa exigência para o equilíbrio do sistema e desenvolvimento de sua economia”. (Grifo no original.)

2.1. Competência tributária

A Constituição Federal de 1988, afirma a doutrina (CARRAZZA, 2019, p. 425; BARRETO, P., 2011, p. 28), pode ser definida como uma verdadeira carta de competências, pois ela confere às pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) uma série de poderes jurídicos³⁰, dentre os quais a denominada competência tributária.

A expressão “competência tributária”, no entanto, não está livre de ambiguidades³¹, sendo necessário, portanto, depurar o seu conteúdo semântico.

Com efeito, existem autores que definem competência tributária em sentido mais amplo, compreendendo a edição de quaisquer leis em matéria tributária³², assim como aqueles que a definem como especificamente a aptidão para criar, em abstrato, tributos³³.

³⁰ Tercio Sampaio Ferraz Jr. (1995, p. 152) pondera que o uso da expressão “competência” restringe-se ao exercício de poder jurídico, isto é, de assumir direitos ou deveres ou, mais genericamente, realizar atos jurídicos. Ressalta o autor que as normas de competência instituem poder, cujo conteúdo estabelece o que se pode denominar poder heterônomo e cuja função é a capacitação do sujeito a dar forma a relações jurídicas de terceiros. E conclui que (1995, p. 152): “a competência enquanto poder de impor vinculações a terceiros é poder qualificado (conferido apenas a certos sujeitos), é poder que se exerce não para si próprio, mas para outro (heteronomia), é poder vinculado a certas condições (não se exerce livremente) e não é transferível (não pode ser transmitido, mas apenas delegado, isto é, quem delega uma competência não a perde)”.

³¹ Nesse sentido, Cristiane Mendonça (2004, p. 37-38) identificou dez diferentes sentidos para a referida expressão: “(i) aptidão para criar tributos *in abstracto*; (ii) parcela do poder tributário de que são dotadas as pessoas políticas para instituir seus próprios tributos; (iii) poder de instituir e de exonerar tributos; (iv) poder para instituir, exigir e arrecadar tributos; (v) competência legislativa plena de que são dotadas as pessoas políticas para instituírem seus tributos; (vi) competência para legislar sobre matéria tributária; (vii) poder para legislar sobre tributos, administrar tributos e julgar litígios tributários; (viii) aptidão para criar tributos *in concreto*; (ix) norma jurídica que autoriza a criação e a alteração de enunciados prescritivos veiculados de tributos (normas gerais e abstratas e individuais e concretas); ou (x) autorização jurídico-positiva para a criação e a alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas)”.

³² Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 248) assim afirma: “No plexo de faculdades legislativas que o constituinte estabeleceu, figura aquela de editar normas disciplinadoras do segmento das imposições tributárias, desde a que contemple o próprio fenômeno da incidência, até as que disponham a propósito de uma imensa gama de providências, circundando o núcleo da regra-matriz e tornando possível a realização concreta dos direitos subjetivos de que é titular o sujeito ativo, bem como os deveres cometidos ao sujeito passivo”.

No mesmo sentido, Renato Lopes Becho (2015, p. 219): “No mesmo sentido, é fruto da competência tributária o direito de os Parlamentares baixarem leis – sempre em sentido estrito – que obriguem a tarefas relacionadas à tributação, mas que não signifiquem o dever de levar dinheiro aos cofres públicos”.

Cabe destacar que tal acepção se aproxima mais do sentido empregado pelos artigos 6º e 7º do Código Tributário Nacional.

³³ Esse é o entendimento de Roque Antonio Carrazza (2010, p. 38), para quem: “competência tributária é a aptidão jurídica para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas *hipóteses de incidência* (fatos geradores *in abstracto*), seus *sujeitos ativos*, seus *sujeitos passivos*, suas *bases de cálculo* e suas *alíquotas* (elementos estruturais dos tributos)”. Igualmente, Héctor B. Villegas (1980, p. 82) afirma: “A competência tributária é a faculdade que tem o Estado de criar unilateralmente tributos,

Tomemos a competência tributária como a aptidão jurídica para criar, em abstrato, tributos, por meio da descrição legislativa dos critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária (critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo). Assim sendo, as normas de competência tributária (v.g., artigos 153 a 156 da Constituição Federal) não se confundem com as normas que outorgam competência para legislar sobre direito tributário³⁴ (v.g., artigo 24 da Constituição Federal).

A doutrina também discute se a competência tributária deve ser compreendida como *poder*³⁵ ou como mera *parcela*³⁶ do poder tributário. Deveras, os signos “poder” e “competência” possuem, ao menos tecnicamente, sentidos inconfundíveis³⁷, uma vez que no *poder* reside a ideia do seu exercício “ilimitado e global” (ATALIBA, 2007, p. 80), enquanto a competência, por sua vez, já nasce limitada pelo próprio direito.

Sem prejuízo desse conflito particularmente nominal³⁸, não há dúvidas de que a competência tributária, no Brasil, deve ser compreendida como mera parcela do poder tributário, haja vista que as pessoas políticas não possuem total liberdade para exercê-la, ficando restritas aos limites estabelecidos pelo texto constitucional

cujos pagamentos serão exigidos das pessoas submetidas a sua soberania”. Cite-se, também, Regina Helena Costa (2020, p. 76): “*Competência tributária* é a aptidão para criar tributos, mediante a edição do necessário veículo legislativo (art. 150, I, CR), indicador de todos os aspectos de sua hipótese de incidência”.

³⁴ A respeito disso, Luis Eduardo Schoueri (2017, p. 266) é enfático ao defender que a competência tributária não se confunde com a competência para legislar sobre direito tributário. Em suas palavras: “Tampouco se confunde a competência tributária com a competência para legislar sobre Direito Tributário. Aquela, como afirmado, versa sobre a instituição de tributos enquanto a última cogita normas gerais tributárias”.

³⁵ Nesse sentido, vide: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 117; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 172; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 310.

³⁶ Por todos, cite-se Geraldo Ataliba (1975, p. 16-17): “O poder tributário se sedia no poder constituinte. E este é o único titular do poder tributário. [...] Que é, então, competência tributária? É aquela porção, fatia ou pedaço de poder tributário, que a Constituição lhes atribuiu. No desempenho desta competência, União, Estados e Municípios são obrigados a obedecer a todas as normas constitucionais, das quais se colocam como essencialmente importantes – principais, fundamentais, primaciais – o princípio da legalidade e o princípio da igualdade”.

³⁷ A respeito disso, Cristiane Mendonça (2004, p. 40) assevera: “Fica patente, a partir desta óptica, a dessemelhança que os signos ‘poder’ e ‘competência’ apresentam. Enquanto o poder não sofre limitação jurídica alguma, a competência nasce limitada, exatamente por ser disciplinada pelo Direito. As regras de um sistema jurídico-positivo têm, entre outros, o escopo de delinear a competência dos órgãos do Estado. De modo diverso, o Direito não se imiscui no exercício do poder”.

³⁸ Para Ricardo Anderle (2016, p. 14), não existe uma substancial contradição entre a adoção de competência tributária e poder tributário, haja vista que nenhum dos autores que opta pelo uso da expressão “poder tributário” assume as consequências sugeridas pela literalidade do termo. Tácio Lacerda Gama (2011, p. 198), igualmente, ressalta que tal discussão “é um típico caso de conflito verbal, justificado por razões culturais”, uma vez que todos os autores concordam que “as faculdades impositivas devem ser exercidas nos termos prescritos pela ordem jurídica, em especial pela própria Constituição da República”.

(princípio da rigidez do sistema tributário). Essa é a lição de Roque Antonio Carrazza (2019, p. 424), segundo a qual não se deve falar, no direito brasileiro, em poder tributário (incontrastável, absoluto) das pessoas políticas, mas tão apenas em competência tributária³⁹.

Nesse sentido, Regina Helena Costa (2002, p. 76) pondera que, uma vez adotado o Estado democrático de direito, no Brasil “a tributação há de comportar-se dentro de certos limites, para que possa ser legitimamente exercida”, de maneira que a “competência tributária corresponde ao ‘poder de tributar’, juridicamente limitado pela própria Constituição”.

Em seu *Curso de direito constitucional tributário*, Roque Antonio Carrazza (2019, p. 609-797) aponta seis características⁴⁰ da competência tributária: 1) *privatividade* ou *exclusividade*, eis que as pessoas políticas, à luz dos princípios da federação e da autonomia municipal, possuem faixas de tributação privativas, de modo que a competência outorgada a um ente político priva ou exclui os demais da mesma atribuição; 2) *indelegabilidade*, haja vista que os entes políticos não podem delegar⁴¹ a competência tributária outorgada pela Constituição Federal; 3) *incaducabilidade*, característica segundo a qual o não exercício da competência tributária, ainda que por longo tempo, não acarreta o efeito de impedir que a pessoa política venha, a qualquer tempo, exercê-la; 4) *inalterabilidade*, que revela a impossibilidade de os entes políticos ampliarem as dimensões das competências tributárias que lhes foram outorgadas pelo texto constitucional; 5) *irrenunciabilidade*, eis que as pessoas políticas não podem abrir mão de suas atribuições, em razão do pacto federativo; e 6) *facultatividade*, uma vez que as pessoas políticas são livres para exercer ou não suas respectivas competências, com exceção ao ICMS, que o texto constitucional lhe confere feição nacional, ao determinar que a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais depende de deliberação dos estados e do Distrito Federal (artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal).

³⁹ Esse entendimento, inclusive, tem sido a posição majoritária da doutrina nacional. Nesse sentido, vide: BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 218.

⁴⁰ Cabe registrar o entendimento de Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 238), segundo o qual a competência tributária possui apenas três características: indelegabilidade, irrenunciabilidade e incaducabilidade.

⁴¹ A indelegabilidade da competência tributária não se confunde com a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa, conforme previsto no artigo 7º do Código Tributário Nacional.

As normas de competência tributária classificam-se como verdadeiras normas de estrutura⁴², pois estabelecem as condições para que as pessoas políticas exerçam validamente a atividade legislativa de imposição tributária, por intermédio de normas de conduta⁴³. Quanto à espécie normativa, as normas de competência enquadram-se como regras (ÁVILA, 2012, p. 110), de tal sorte que, além de pré-excluir, na sua interpretação, a livre ponderação principiológica, exigem a demonstração de que o ente estatal se manteve, no exercício da sua competência, dentro do seu âmbito material.

Em relação aos impostos, a Constituição Federal de 1988, em seus artigos 153, 155 e 156, estatui competências expressas e enumeradas (COSTA, 2020, p. 78), distribuindo as materialidades entre as pessoas políticas. Quanto às competências residual e extraordinária em matéria de impostos (artigo 154), atribuídas à União, o texto constitucional não indica materialidades, mas apenas os pressupostos a serem atendidos para o seu exercício.

É próprio das normas de competência, como ressalta Alf Ross (2003, p. 242), a indicação das condições pessoais, formais e materiais, para o desenvolvimento do direito:

Toda norma de competência define um ato jurídico, quer dizer, indica as condições para o estabelecimento do direito vigente. Essas condições podem ser divididas em três grupos, os quais determinam: 1º) o órgão competente para realizar o ato jurídico (competência pessoal); 2º) o procedimento (competência formal); e 3º) o conteúdo possível do ato jurídico (competência material).

Com base nessa lição, pode-se afirmar que, na Constituição Federal de 1988, as normas de competência tributária indicam as pessoas políticas aptas a instituírem determinados tributos (competência pessoal), através dos seus respectivos órgãos

⁴² Nesse sentido, Marcio Severo Marques (2002, p. 94-95) afirma que “as normas constitucionais que outorgam competência impositiva às pessoas políticas de direito público interno caracterizam-se como normas de estrutura, porque veiculam comandos dirigidos ao produtor das normas jurídicas de tributação (normas de comportamento), para efeito de explicitar-lhe o procedimento a ser observado e o próprio conteúdo material do produto a ser legislado. Deveras, a Constituição limita material e formalmente a atividade do legislador ordinário e complementar, condicionando a validade das normas de tributação à sua conformidade às normas de estrutura que lhes sejam correlatas, seja no que concerne ao procedimento legislativo observado para sua instituição, seja em atenção ao conteúdo constitucionalmente autorizado”.

⁴³ Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 245) afirma: “Pois bem, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito”.

legislativos⁴⁴, bem como, especialmente nos impostos, os critérios materiais de validade (competência material), como a previsão, expressa ou logicamente implicada, dos aspectos das hipóteses de incidência e dos consequentes normativos (pressupostos de incidência, bases de cálculo, sujeitos ativo e passivo).

Por outro lado, entende-se que o procedimento exigido pela Constituição Federal para válida criação dos tributos (competência formal) encontra-se previsto em normas constitucionais que regularam o *exercício* da competência, e não a competência tributária propriamente dita⁴⁵.

Em relação à materialidade de cada imposto, Geraldo Ataliba (1968, p. 26) observa que a Constituição, ao discriminar as competências tributárias, não procedeu a “simples enumeração de *nomina iuris*” dos tributos, mas que, pelo contrário, “atribuiu a cada entidade política um fato gerador distinto e identificável só consigo mesmo”. É afirmar, como fez Renato Lopes Becho (2015, p. 222), que a nossa Constituição “extensa e rígida traz mais do que meros indícios ou sugestões para o legislador ordinário das normas tributárias, já adiantando ao legislador todos os aspectos básicos a respeito dos tributos”.

Deveras, o legislador constituinte, ao demarcar as competências tributárias dos impostos, tratou de apontar o “conteúdo semântico mínimo de cada tributo” (CARRAZZA, R., 2010, p. 39), o qual necessariamente deve ser levado em conta

⁴⁴ Por imperativo dos princípios da legalidade e da estrita legalidade (artigo 5º, inciso II, e artigo 150, inciso I, da Constituição Federal), registre-se que a competência tributária é conferida às pessoas políticas União, Estados, Municípios e Distrito Federal, uma vez que somente elas possuem poder legislativo com representação própria.

⁴⁵ Cabe ressaltar, neste particular, que, além das normas de competência tributária, outras normas constitucionais, relacionadas ao *exercício* da competência, vinculam no conteúdo das regras impositivas a serem criadas pelas pessoas políticas, mas não necessariamente o conteúdo da própria competência. É caso, por exemplo, dos princípios constitucionais tributários – v.g., isonomia, capacidade contributiva, não confisco etc. – que delimitam o exercício da competência tributária. Nesse sentido, Misabel Abreu Machado Derzi (1999, p. 119) observa que os princípios constitucionais tributários, ao contrário das imunidades, não limitam a competência, mas o seu exercício. Em suas palavras: “Legalidade, igualdade, proibição de confisco, anterioridade, irretroatividade, por exemplo, dizem respeito aos requisitos a serem observados para o exercício válido da competência tributária. Sendo direções traçadas ao legislador, criam também direitos subjetivos em favor dos contribuintes, mas a sua observância levará à formação de normas de conduta válidas, eficazes e aplicáveis à instituição regular e eficiente do tributo. São diretrizes que norteiam o bom exercício da competência tributária. Ao contrário, no caso das imunidades, como normas que retiram certos fatos ou pessoas do âmbito de abrangência das normas atributivas de poder, a observância dos princípios da legalidade, irretroatividade, anterioridade, vedação ao confisco, igualdade, etc. será inútil, porque se esbarra em uma proibição ou denegação expressa de competência para tributar aqueles fatos ou pessoas. As imunidades não norteiam o bom exercício da competência tributária, mas denegam o poder tributário, limitando-o relativamente a certos fatos”.

pelas pessoas políticas, seja na criação, em abstrato, dos tributos, seja em seu lançamento e subsequente cobrança.

É somente por intermédio de signos – afinal, o direito se manifesta em linguagem prescritiva – que o legislador constituinte faz referência às materialidades dos tributos conferidos às pessoas políticas, razão pela qual, deve-se reconhecer, tais referências sýgnicas constituem um primeiro e importante limite para a interpretação das normas de competência tributária (BARRETO, P., 2011, p. 30).

Com efeito, observa-se nas normas de competência diversos signos presuntivos de riqueza (BECKER, 1998, p. 505), tal como “renda e proventos de qualquer natureza”, “importação de produtos estrangeiros”, “produtos industrializados”, “propriedade territorial rural”, “operações relativas à circulação de mercadorias”, “propriedade de veículos automotores”, “serviços de qualquer natureza”, dentre outros, que a Constituição Federal se utiliza para indicar o núcleo da competência tributária conferida aos entes políticos.

Roque Antonio Carrazza (2010, p. 39), destacando a importância do “conteúdo semântico mínimo” de cada tributo para determinação do campo material de incidência tributária, afirma que:

Assim, auferir renda não é o mesmo que manter patrimônio; praticar venda mercantil não equivale a prestar, em caráter negocial, serviço de qualquer natureza; praticar operação financeira não é o mesmo que doar bens etc. As hipóteses de incidência dos tributos estão, como é fácil notar, prefixadas no próprio Texto Magno. (...)

Exemplificando para melhor esclarecer, uma lei que trata de vendas mercantis (tributáveis por meio do ICMS) não pode ser interpretada de modo a alcançar prestações onerosas de serviços de qualquer natureza (tributáveis por meio do ISS), ainda que estes exijam, para se efetivar, o fornecimento de materiais. (grifos no original)

Dessa forma, é possível afirmar que, em decorrência da rigidez do sistema constitucional tributário, as materialidades dos impostos, que estão delimitadas pelas normas de competência, não se confundem e tampouco se interpenetram⁴⁶. Daí por que Geraldo Ataliba (1968, p. 35) afirmou que “a discriminação de rendas oferece um

⁴⁶ Roque Antonio Carrazza (2019, p. 436) afirma que a Constituição, ao discriminar as competências tributárias, “apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos”, de modo que a pessoa política, ao exercer a competência que lhe foi outorgada, deverá “ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição”, não podendo fugir do arquétipo constitucional.

aspecto positivo – enquanto forma de outorga de competência – e outro negativo – enquanto inibe aos não contemplados pela outorga”. Como visto anteriormente, um dos traços característicos da competência tributária é a sua *privatividade* (CARRAZZA, 2019, p. 609) ou *exclusividade* (ATALIBA, 1968, p. 106), de tal sorte que as pessoas políticas só podem criar tributos dentro da faixa de competência tributária, indicada pelo critério material, que lhes foi outorgada pela Constituição Federal.

Além do critério material, o legislador constituinte também adotou o critério territorial para distribuir as competências tributárias, evitando, assim, que os entes políticos, particularmente os detentores das ordens jurídicas periféricas (Estados, Distrito Federal e Municípios), tributem as materialidades ocorridas fora dos seus respectivos territórios. Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 191), fazendo alusão ao “princípio da territorialidade da tributação”, afirma que tal princípio, embora não expressamente previsto no texto constitucional, é “decorrência imediata de importantes diretrizes do sistema”, em especial, acrescenta-se aqui, da rigidez do sistema constitucional tributário.

Pode-se afirmar, dessa maneira, que a Constituição Federal, ao repartir as competências tributárias, utilizou-se de critérios tanto material quanto territorial. Nesse sentido, é a lição de Cléber Giardino (1984, p. 724-725):

para efeito de atribuição de competências aos Municípios (também aos Estados) a Constituição se vale simultaneamente, de critério “*ratione materiae*” e de critério “*ratione loci*”; daí se conclui que as faculdades municipais (e estaduais), tributárias ou de qualquer outra ordem, só poderão ser validamente exercidas quando, pertinentes às matérias constitucionalmente referidas, sejam aplicadas tendo por fundamento situações ocorridas, ou a ocorrer no interior do espaço territorial de cada uma dessas pessoas.

A pessoa política, ao instituir em abstrato o tributo lhe foi atribuído, deverá observar os critérios estabelecidos, rigorosa e exaustivamente, pela Constituição Federal, tendo em vista que, além da superioridade hierárquica das normas constitucionais, o sistema tributário brasileiro se distingue pela sua rigidez e inflexibilidade, marcados pela minúcia e exaustividade na distribuição de competências tributárias.

Para os fins do presente trabalho, faz-se necessário aprofundar os estudos acerca dos signos empregados na delimitação do critério material das competências

tributárias, eis que são eles que direcionam e limitam a atuação do legislador ordinário em relação ao “conteúdo semântico mínimo” dos tributos.

2.2. Signos constitucionais na distribuição de competência tributária: tipos ou conceitos

A Constituição Federal de 1988, ao distribuir as competências tributárias entre os entes políticos, utilizou-se do critério material, referenciando-o por intermédio de signos que constituem o “conteúdo semântico mínimo” de cada tributo (v.g., “renda e proventos de qualquer natureza”, “importação de produtos estrangeiros”, “produtos industrializados”, “propriedade territorial rural”, “operações relativas à circulação de mercadorias”, “propriedade de veículos automotores”, “serviços de qualquer natureza”).

A respeito disso, a doutrina discute se tais signos, empregados na indicação do critério material das competências tributárias, constituem-se em conceitos ou tipos⁴⁷.

Como modelo de ordenação do conhecimento, Misabel Abreu Machado Derzi (1988, p. 37) anota que, apesar de ambos serem formas de abstração, os conceitos (conceito de classe) distinguem-se, em inúmeros aspectos, dos tipos (conceito de ordem).

O conceito, explica a ilustre autora, “secciona, seleciona” e, para tanto, é necessário fixá-lo através de determinadas características, que, sendo verificadas, diz-se, então, que há subsunção (DERZI, 1988, p. 36-37). Como afirma Humberto Ávila (2018, p. 9), o conceito “traduz o significado de um termo ou de uma classe de termos sinônimos”, de modo que, de um lado, o “significado intensional ou intensão” consiste nas propriedades necessárias e suficientes que o termo conota (sentido); de outro, inversamente, o “significado extensional ou extensão” consiste nos membros da classe que o termo denota (referência).

Em outras palavras, quando se afirma que um determinado signo empregado no texto constitucional (palavra ou expressão, v.g., “serviços”, previsto no artigo 156,

⁴⁷ A expressão “tipo” é ambígua e comporta inúmeros significados, tendo Misabel Abreu Machado Derzi (1988, p. 21-31; 285) destacado o uso da palavra em três importantes e distintas acepções: “tipo como ordenação do conhecimento em ordens que admitem as transições fluidas e contínuas, tipo como sinônimo de *Tatbestand* ou suposto fático da norma jurídica e tipo como técnica administrativa ou judicial de simplificação da execução das leis (especialmente das leis tributárias)”.

inciso III, da Constituição Federal) exprime um conceito, está-se entendendo que o referido termo conota propriedades necessárias e suficientes para sua verificação⁴⁸.

Cabe ressaltar que, quanto maior for a abstração, tanto mais abrangente será o conceito, porque abrigará um maior número de objetos e, em contrapartida, tanto mais vazio será de conteúdo e significado.

Conforme esclarece Misabel Abreu Machado Derzi (1988, p. 37), esse sistema assemelha-se a uma pirâmide, a cuja largura ou base corresponde a compreensão do conceito (conteúdo semântico) e a cuja altura equivale a extensão, de modo que:

À medida que se sobe da base para o vértice, perde o conceito em abundância de matéria e riqueza de conteúdo, o que ganha, proporcionalmente, em altura, isto é, abrangência de indivíduos, de modo que o mais alto abarca os demais inferiores. O conceito menos geral pertence ao gênero do mais abrangente. O menos abrangente denomina-se espécie e aquilo que diferencia uma espécie de outras, situadas sob um mesmo gênero, designa-se por “diferença de espécie”.

A respeito disso, Humberto Ávila (2018, p. 41) observa que a abstração é uma propriedade relativa, pois qualquer conceito é abstrato em maior ou menor medida, ou seja, quanto mais para cima se mover o conceito na hierarquia gênero-espécie, tanto maior será a abstração. Para exemplificar tal afirmação, o referido autor se vale de uma simples ilustração, contudo, muito didática (2018, p. 41):

Por exemplo, o conceito de cachorro faz referência a raças como são-bernardo, dálmata e labrador. Elevando-se o nível de abstração, pode-se alcançar um conceito mais amplo que o de cachorro, por incluir mais referentes, como é o conceito de mamífero, que abarca tanto os cachorros quanto os gatos. Elevando-se mais o nível de abstração, pode-se chegar a um conceito ainda mais amplo que o de mamífero, por incluir mais referentes, como é o caso do conceito de animal, que

⁴⁸ Veja-se, nesse sentido, os didáticos exemplos dos citados autores. Segundo Misabel Abreu Machado Derzi (1988, p. 36), “Se o conceito A possui as notas ‘a, b, c’, na investigação jurídica, somente se afirma o conceito A, se o conceito do fato contiver as mesmas características ‘a, b e c’. Diz-se, então, que há subsunção”. E Humberto Ávila (2018, p. 11): “Desse modo, ao afirmar-se que um conceito (X) conota propriedades (A, B e C) necessárias e suficientes para sua verificação, está-se, em uma representação formal, asserindo que $X = A + B + C$. Na ausência de A, B ou C, não há X (condições necessárias); presentes, A, B e C, há X (condições suficientes). Por conseguinte, apenas com a presença de todas as referidas propriedades é que se verifica o conceito. E, como tais propriedades são exaustivas, nenhuma outra pode ser agregada sem que implique a modificação do próprio significado. As propriedades conceituais são, portanto, rígidas, limitadas e exaustivas. Um exemplo específico do Direito Tributário: quando se emprega o termo ‘receita’ (X) e se sustenta que somente pode ser considerado como receita algo passível de ser qualificado como um ingresso financeiro (A) que se integra ao patrimônio na condição de elemento novo e positivo (B), sem quaisquer reservas ou condições (C), está-se empregando o termo ‘receita’ com a função de um conceito ($X = A + B + C$)”.

compreende tanto os mamíferos quanto os répteis. E assim sucessivamente – aumentando ou diminuindo o grau de abstração.

Daí por que concluem os prestigiados autores que os conceitos podem ser definidos⁴⁹. Misabel Abreu Machado Derzi (1988, p. 36) ressalta que “definir será determinar um gênero a um conceito e acrescentar a diferença de espécie”. No mesmo sentido, Humberto Ávila (2018, p. 41) aponta que a definição cumpre precisamente a função de “esclarecer os limites ou as fronteiras de um conceito, indicando o que é e o que não é nele incluído, por meio da indicação de critérios, isto é, de propriedades ou atributos”.

Por outro lado, o tipo, como conceito de ordem, caracteriza-se por suas propriedades graduáveis, estando em diferente intensidade, em maior ou menor grau, nos casos isolados (DERZI, 1988, p. 36). Conforme anota Humberto Ávila (2018, p. 12), o tipo “descreve características habituais que costumam comumente ocorrer, devendo ser analisadas em conjunto”.

Dessa forma, quando se afirma que um determinado signo empregado pelo texto constitucional (palavra ou expressão, v.g., “serviços”, previsto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal) exprime um tipo, está-se entendendo que o referido termo descreve as propriedades típicas comumente observadas, mas não necessárias, nem suficientes, para sua verificação⁵⁰.

⁴⁹ Segundo a classificação de Humberto Ávila (2018, p. 46-47) as definições podem ser: (i) quanto à função que desempenham, informativas ou estipulativas. As definições informativas descrevem como uma expressão é efetivamente usada, reproduzindo o uso linguístico difundido em determinada comunidade de falantes. Já as definições estipulativas propõem um significado, podendo aventar o emprego de um termo preexistente de um modo novo ou mais preciso relativamente ao uso comum; (ii) quanto à técnica que adotam, conotativas ou denotativas. As definições conotativas atribuem sentido a um termo indicando as propriedades ou atributos que ele conota. Já as definições denotativas atribuem sentido a um termo mediante a indicação de membros da classe denotada pelo termo a definir; quanto à forma que se revestem, explícitas ou implícitas. As definições explícitas são aquelas vertidas em proposições dotadas de expressa formulação linguística. Já as definições implícitas consistem nas determinações de significado de um termo que não são expressas por meio de enunciados, mas obtidas pelo uso que é feito do referido termo em determinado contexto.

⁵⁰ Veja-se, mais uma vez, os didáticos exemplos de Humberto Ávila (2018, p. 12): “Por conseguinte, ao dizer-se que um tipo (Y) descreve as propriedades (A, B e C) tipicamente existentes para sua verificação, as quais devem ser analisadas em conjunto, está-se, em uma representação forma, afirmando que $Y = A, B \text{ e/ou } C$. Na ausência de A, B ou C, ainda assim pode haver Y, dependendo das qualidades, aferidas em conjunto e concretamente, de A, B e/ou C. Assim, mesmo sem a presença de todas as propriedades descritas como típicas, pode-se constatar a existência do tipo. E como as referidas propriedades não são exaustivas, porquanto aquilo é típico em um dado momento pode tornar-se atípico em outro, e vice-versa, outras propriedades podem ser agregadas sem que haja necessidade de modificação expressa do termo que exprime o tipo – o seu significado é, por natureza, mutável. Sua representação forma pode, pois, ser reformulada do seguinte modo: $Y = A, B \text{ e/ou } C$, e outras. As propriedades típicas são, desse modo, fluidas, ilimitadas e exemplificativas. Um exemplo específico do Direito Tributário: quando se emprega o termo ‘receita’ (Y) e se sustenta que tal termo tem sido usado ao longo do tempo para designar um ingresso financeiro (A) que habitualmente se

Os tipos, como observado por Misabel Abreu Machado Derzi (1988, p. 38) ao alertar para o seu uso equivocado por parte da doutrina⁵¹, “são ordens fluidas, que colhem, através da comparação, características comuns, nem rígidas, nem limitadas, onde a totalidade é critério decisivo para ordenação dos fenômenos aos quais se estende”. Possuem como notas fundamentais “a abertura, a graduabilidade, a aproximação da realidade e a plenitude de sentido na totalidade”.

Em síntese, de um lado tem-se o conceito, que é definido em um número limitado e necessário de características e, do outro, o tipo, que não é definido, mas apenas descrito, e suas características não são indispensáveis, sendo que alguma delas pode até mesmo faltar.

Uma parte da doutrina nacional – ressalta-se, minoritária – entende que, ao indicar o critério material nas normas de distribuição das competências tributárias, o texto constitucional teria empregado tipos, e não conceitos. Segundo Luis Eduardo Schoueri (2017, p. 283; 284), o fato de a Constituição Federal atribuir à lei complementar a função de dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre as pessoas políticas (artigo 146, inciso I), bem como a função de definir os tributos e suas espécies e, com relação aos impostos nela discriminados, as hipóteses de incidência, as bases de cálculo e os contribuintes (artigo 146, inciso III), levaria a conclusão de que o legislador constituinte empregou tipos na repartição de competência tributária, eis que se “Fossem os elencos dos artigos 153, 155 e 156 conceitos, então se extrairiam dali seus limites, dispensando-se o emprego da lei complementar” e se “Tivesse o constituinte apresentado conceitos na repartição de competências, então seria inútil este dispositivo, já que os conceitos teriam seus limites bem definidos, não havendo espaço para conflitos”.

integra ao patrimônio na condição de elemento novo e positivo (B) e usualmente sem reservas ou condições (C), constituindo tais propriedades meros exemplos de características comumente observadas, não devendo estar todas necessariamente presentes, está-se afirmando que o termo ‘receita’ exprime um tipo (Y = A, B e/ou C, e outras)”.

⁵¹ Em sua obra (1988, p. 48), Misabel Abreu Machado Derzi denunciou o uso equivocado, por parte da doutrina, de determinadas expressões, tal como “tipicidade fechada”, que induzem a graves erros conceituais: “Grande parte daquilo que se chama de tipo jurídico é convertido, na realidade, em conceito fechado, pela lei ou pela Ciência do Direito. Assim acontece, por exemplo, no Direito Penal ou Tributário. É útil, desde logo desfazer o equívoco. O pensar tipologicamente, o tipificar, em sentido técnico, ao contrário do que se supõe não é estabelecer rígidos conceitos de espécies jurídicas, baluartes da segurança do Direito. Essa função compete aos conceitos fechados, determinados e classificatórios”.

Tal raciocínio, no entanto, não se sustenta, pois parte da equivocada premissa de que os conceitos não precisam ser definidos, além de pressupor que é a definição que atribui significado a um termo.

Como visto anteriormente, as definições ajudam a tornar mais precisas as fronteiras conceituais, além de esclarecer a relação dos conceitos entre si, mediante a indicação daquilo que é essencial ou fundamental para sua caracterização. As definições são necessárias para diminuir a indeterminação do grau de imprecisão dos conceitos, embora não sejam suficientes para eliminá-la por completo⁵², haja vista que, conforme ressaltado por Humberto Ávila (2018, p. 42), os termos podem ser ambíguos⁵³ e os significados, vagos⁵⁴, além do fato de que as definições, para explicar o conceito de palavras, igualmente se valem de palavras, também potencialmente ambíguas e geradoras de significados mais ou menos vagos.

Tem-se, portanto, que o papel da lei complementar, previsto no artigo 146 da Carta Magna, é tornar mais precisos os limites ou as fronteiras conceituais dos termos empregados, pelo texto constitucional, na distribuição das competências tributárias. Evidentemente, a lei complementar, ao exercer tal função, não poderá ignorar ou tampouco desrespeitar o significado de intensão ou extensão do conceito adotado pela Constituição Federal.

⁵² São procedentes, nesse sentido, as seguintes observações do aludido autor (ÁVILA, 2018, p. 45): “[...] mesmo quando há definições, as imprecisões conceituais não são eliminadas; são apenas diminuídas. Sendo assim, o fato de a Constituição ter atribuído à lei complementar a função de dispor sobre conflitos de competências, em matéria tributária, entre os entes federados (art. 146, I), não impede o surgimento de conflitos de competência. Fosse isso verdadeiro, não existiriam, por exemplo, conflitos de competência entre os entes federados porque várias leis complementares definiram os fatores geradores, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, como é o caso do Código Tributário Nacional, no tocante aos tributos em geral, da Lei Complementar 87/1996, no tocante ao imposto sobre circulação de mercadorias, e da Lei Complementar 116/2003, no tocante ao imposto sobre serviços. A verdade, contudo, é que, apesar disso, os conflitos entre os entes federados continuam existindo e sempre poderão potencialmente surgir. Como já dito e repetido, isso ocorre porque as definições, embora contribuam para diminuir a ambiguidade dos termos e a vagueza dos significados, não os eliminam por completo”.

⁵³ A ambiguidade ocorre quando o termo apresenta mais de um significado potencial. Por exemplo, o termo “cachorro” conota tanto o animal doméstico que late quanto o indivíduo indigno ou mau-caráter (ÁVILA, 2018, p. 42).

⁵⁴ A vagueza pode ser tanto quantitativa quanto combinatória. É quantitativa quando há dúvida sobre a aplicação do significado de termo a casos marginais. Por exemplo, se é certo que a Amazônia é uma floresta e também é certo que três árvores não constituem uma floresta, não se sabe com exatidão quantas árvores são necessárias para existir uma floresta. Por sua vez, a vagueza combinatória ocorre quando o significado de um vocábulo se aplica a coisas que não apresentam características comuns entre si, são diversamente distribuídas e aceitam múltiplas combinações. Por exemplo, alguns são jogados como bola, outros como cartas, alguns são divertidos, outros perigosos, e assim por diante, sem que haja uma característica comum a todos (ÁVILA, 2018, p. 42).

Outrossim, é correta a lição de que a definição não atribui significado a um termo, mas que é o emprego de um termo que transmite seu significado⁵⁵. Por tal motivo, a definição de um significado “apenas o explica, tornando-o mais preciso, quando, naturalmente, ela cumpre a sua função”, pois, caso contrário, todo termo empregado pela Constituição Federal, quando não definido, não possuiria significado (ÁVILA, 2018, p. 43).

Ademais disso, os tipos, por sua estrutura permeável e flexível, se mostram inconciliáveis, não apenas com as regras de competência tributária⁵⁶, mas também com o próprio sistema constitucional tributário brasileiro.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988 foi particularmente extensa e minuciosa ao disciplinar a repartição de competências tributárias, pois, ao indicar nominalmente quais impostos poderiam ser criados pelos entes políticos, especificou, por intermédio dos referidos critérios materiais, o “conteúdo semântico mínimo” de cada exação, conferindo uma substancial rigidez ao sistema constitucional tributário.

Sendo assim, o critério material indicado pelo legislador constituinte encerra conceitos, e não tipos, eis que somente o emprego de conceitos nas normas de competência tributária, por sua estrutura limitada e inflexível, se coaduna com a rigidez da distribuição de competência tributária entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Nesse sentido, cite-se o irretocável pensamento de Misabel Abreu Machado Derzi (1988, p. 103):

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

⁵⁵ Conforme se verá posteriormente no presente trabalho, no subtópico 3.2.1.

⁵⁶ Em seu trabalho, Humberto Ávila (2018, p. 63-64) demonstrou, por diversas razões, a incompatibilidade dos tipos com as regras de competência tributária, dentre os quais se destacam três principais: i) enquanto a função da regra de competência é dirigir o comportamento do ente federado, estabelecendo, por meio de uma autorização formal cumulada com uma proibição material, como deve ele agir para exercer validamente sua competência, os tipos (ou as normas contendo termos que os exprimem) apenas descrevem elementos típicos, sem guiar vinculativamente a referida conduta; ii) enquanto as regras de competência qualificam-se como normas heterônomas, na medida em que a autoridade que institui o dispositivo com base no qual elas são reconstruídas (poder constituinte) não coincide com seu destinatário (ente federado), os tipos, como meras descrições de elementos tipicamente observados, sem caráter prescritivo e rígido, permitem, implicitamente, que seu destinatário possa autorregular-se; iii) enquanto a inobservância das regras de competência provoca a invalidade formal do ato normativo ou material da norma, os tipos, precisamente por envolverem a mera descrição de características típicas que costumam tipicamente ocorrer e podem (mas não precisam necessariamente) existir, não fixam parâmetros vinculantes que possam deixar de ser observados.

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

Helena Taveira Torres (2011, p. 266) observa que, ao contrário dos tipos, o conceito é imprescindível para evidenciar limites precisos e claras faixas de competências tributárias, garantindo a segurança jurídica pela fixação das características necessárias e suficientes para a qualificação da hipótese de incidência tributária.

Outra não é a lição de Geraldo Ataliba (2012, p. 63), segundo o qual “A h.i. é conceito determinado e fechado, por exigência constitucional, no Brasil. Não cabe, na matéria, falar-se em tipo: é errado invocar-se o princípio da tipicidade, que não satisfaz às exigências da segurança jurídica”.

Portanto, tem-se que os signos constitucionais que referenciam as materialidades dos tributos previstos na Constituição Federal de 1988 encerram verdadeiros conceitos, e não tipos, porquanto somente aqueles são compatíveis com a rigidez da distribuição de competência tributária, pedra angular do nosso atual sistema constitucional tributário.

3. A INTERPRETAÇÃO DOS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS

3.1. Os conceitos constitucionais

Como visto no capítulo anterior, a Constituição Federal de 1988, ao discriminar as competências tributárias relativas aos impostos, utilizou-se do critério material, referenciando-o por intermédio de signos que genuinamente constituem o “conteúdo semântico mínimo” de cada exação (v.g., “renda e proventos de qualquer natureza”, “importação de produtos estrangeiros”, “produtos industrializados”, “propriedade territorial rural”, “operações relativas à circulação de mercadorias”, “propriedade de veículos automotores”, “serviços de qualquer natureza”). Tais signos encerram verdadeiros conceitos, os quais fortalecem a rigidez do sistema constitucional tributário, bem como outros importantes princípios constitucionais de indispensável relevância à atividade tributária (v.g., segurança jurídica). São, reconhecidamente, limitadores ao exercício da atividade tributária pelos entes políticos⁵⁷. A pergunta que ainda permanece, no entanto, é saber se tais conceitos são incorporados da linguagem jurídica preexistente à Constituição ou se decorrem do sentido comum ou técnico (não jurídico) que se faz pelo uso das palavras.

Ao longo do desenvolvimento do direito tributário, foram elaboradas soluções interpretativas *a priori*, desde os vetustos brocardos *in dubio contra fiscum* e *in dubio pro fiscum*⁵⁸, até as mais recentes teses da desconsideração *a priori* das formas jurídicas (ou “interpretação econômica”) e da incorporação *a priori* dos conceitos de direito privado, também conhecida como o “império do direito privado” (BALEEIRO, 1999, p. 687).

⁵⁷ Conforme se verá, a teoria legalista *stricto sensu* sustenta que não existem ou não vinculam os conceitos constitucionais, de modo que o legislador infraconstitucional possui ampla liberdade na definição dos conceitos constitucionais.

⁵⁸ Renato Lopes Becho (2015, p. 155-156) faz o seguinte registro sobre as interpretações apriorísticas: “A primeira fase, da interpretação apriorística, estava vinculada à natureza das primeiras exações: o único critério era a vontade do soberano. Como reação contra o autoritarismo fiscal, surgiu no direito romano o *in dubio contra fiscum*, expresso pelo jurisconsulto Modestino e incluído no *Digesto* de Justiniano (SOUZA, 1975, p. 76; FALCÃO, 1999, p. 65). Essa parêmia pode ter sido referência, mas aplicada ao reverso, na Inglaterra. Na *Magna Carta* do rei João Sem Terra (Inglaterra, 1215) ou na *Declaração dos Direitos* do rei Guilherme I (Inglaterra, 1688) – ao instituir o controle parlamentar do orçamento e das despesas públicas –, durante a Idade Média e nos períodos de absolutismo o *in dubio pro fiscum* [...] É importante perceber que qualquer das duas referências – na dúvida, interprete-se a favor do Fisco ou contra o Fisco – é solução interpretativa *a priori*, que não atenta para os casos concretos. São elas posições políticas, ideológicas, que guardam fraca base científica ou jurídica”.

Desenvolvida pelo jurista alemão Enno Becker, com objetivo de evitar a redução da carga tributária por meio da elisão fiscal pautada na interpretação de leis fiscais com base em critérios do direito privado, a denominada interpretação econômica preconiza a irrelevância geral das formas jurídicas civis para interpretação da lei tributária, sob o pressuposto de que os atos produtores de idênticos efeitos econômicos deveriam gerar, igualmente, os mesmos efeitos tributários.

No Brasil, essa linha de interpretação encontrou amparo na doutrina de Rubens Gomes de Sousa (1960, p. 60), segundo o qual “a interpretação deve ser *teleológica*, isto é, deve visar a realização das finalidades ou objetivos da lei”, de modo que, “tendo em vista a finalidade ou objetivo da lei tributária é a obtenção de receita para o Estado”, a interpretação das leis tributárias deve obedecer ao seguinte princípio básico do qual os outros decorrem: “os atos, fatos, contratos ou negócios previstos na lei tributária como base de tributação devem ser interpretados de acordo com os seus *efeitos econômicos* e não de acordo com a sua forma jurídica”. Esse entendimento também foi defendido por outros juristas, dentre eles Amílcar de Araújo Falcão⁵⁹ e Fábio Fanucchi⁶⁰.

No Supremo Tribunal Federal, a desconsideração *a priori* das formas jurídicas ou interpretação econômica foi integralmente acolhida no Recurso Extraordinário n. 112.947-6⁶¹, em que se julgou constitucional a cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis (*i.e.*, guindastes). Com base na doutrina de Amílcar de Araújo Falcão, o Ministro Carlos Madeira, então relator, afastou a tese da incorporação do conceito de serviços oriundo do direito privado, sob o argumento de que o direito tributário se interessaria somente pelo fato econômico:

Não há, porém, recepção plena de um conceito de direito privado, nem da regulação pertinente a esse direito, pois a referência a ele é feita, em direito tributário, *utilitatis causa*. Importa ter em consideração que são diversos os modos de tratar os mesmos institutos jurídicos e as

⁵⁹ Segundo Amílcar de Araújo Falcão (1987, p. 68): “Quando a lei tributária indica um fato, ou circunstância, como capazes de, pela sua configuração, dar lugar a um tributo, considera esse fato em sua consistência econômica e o toma como índice de capacidade contributiva. A referência é feita, sempre, à relação econômica. Motivos de conveniência, de utilidade, o interesse de dar maior concisão e simplicidade ao texto levam o legislador, quando for o caso, a reportar-se à fórmula léxica através da qual aquela relação econômica vem sempre traduzida em direito. Trata-se, porém, de uma fórmula elítica, empregada *brevitatis* ou *utilitatis causa*”.

⁶⁰ Para Fábio Fanucchi (1979, p. 200), “os atos, fatos, contratos ou negócios, previstos na lei tributária como base de tributação, devem ser interpretados de acordo com os seus efeitos econômicos e não de acordo com a sua forma jurídica”.

⁶¹ STF, 2ª T., RE 112.947-6, Rel. Min. Carlos Madeira, DJ 07/08/1987.

finalidades que se tem em vista, ao considerá-los, diferem profundamente em cada uma das disciplinas. Assim, quando o direito civil regula a compra e venda ele tem em vista os efeitos da relação jurídica e as condições de validade necessárias para a sua constituição. Quando o direito tributário, entretanto, encara a mesma relação, ele tem o objetivo de aí encontrar um índice de capacidade econômica, ou de capacidade contributiva e, assim, considerando a operação como um *fato econômico*, despido de todo o formalismo e de todas as aparências, vai ali buscar ou verificar a realidade econômica subjacente, através do exame da circulação de riqueza que se operou.

Em oposição à interpretação econômica, desenvolveu-se, com base no entendimento de que o direito tributário é um direito de sobreposição⁶², a tese da incorporação *a priori* dos conceitos de direito privado, segundo a qual o legislador tributário, sobrepondo-se a algo já disciplinado pelo direito privado, não pode desconsiderá-lo, ao menos tacitamente. Um dos principais expoentes dessa tese, Geraldo Ataliba (1991, p. 104) afirma que os fatos jurídicos que fazem nascer os tributos são “fatos que se produzem na esfera privada” e que a maioria desses fatos “é regulada pelo direito privado, direito trabalhista, direito civil, direito comercial, direito bancário”, motivo pelo qual o direito tributário “sobrepõe-se ao direito privado, respeitando-o nessas matérias”.

Em sentido semelhante, Alfredo Augusto Becker (1998, p. 122-123) defende que, com base no “*cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico*”, os vários ramos do direito (direito civil, comercial, bancário, trabalhista, previdenciário etc.) não constituem compartimentos estanques, mas “são partes de um *único* sistema jurídico”, motivo pelo qual “qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma *única* regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a *totalidade* daquele *único* sistema jurídico”. E assim conclui (1998, p. 123):

(...) uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente

⁶² Nesse sentido, Alberto Xavier (1981, p. 22-23): “O Direito Tributário reporta-se a situações da vida reveladoras de capacidade contributiva, as quais são – na sua grande generalidade – objecto de regulamentação por outros ramos do Direito, de harmonia com o ponto de vista objectivo e peculiar que os informam. Esse facto, que está na origem do tão discutido problema da interpretação dos conceitos próprios de outros ramos jurídicos que o legislador fiscal emprega na previsão das normas tributárias, revela bem a multiplicidade de contactos que o Direito Fiscal mantém com os restantes sectores do ordenamento jurídico. A tributação da família, das sociedades comerciais, dos juros de empréstimos titulados por letras, da compra e venda de imóveis, por exemplo, envolve o recurso a noções de Direito da Família, de Direito Comercial, de Direito Civil. O Direito Fiscal como que se sobrepõe a estas várias disciplinas, tratando os fenómenos por estas regidos em primeira linha, de acordo com seu espírito e exigências próprios: pode neste sentido dizer-se que o Direito Fiscal é um direito de sobreposição”.

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, e 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.

O império do direito privado é, por vezes, associado ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, que determina a prevalência da definição, do conteúdo e do 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 tributárias⁶³.

No Supremo Tribunal Federal, a tese da incorporação *a priori* dos conceitos de direito privado também já foi aplicada, por exemplo, no Recurso Extraordinário n. 203.075-9⁶⁴, quando se julgou inconstitucional a incidência do ICMS sobre a importação de bem por pessoas físicas, tendo em vista que o artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal referia-se ao termo “estabelecimento” para autorizar a incidência do imposto “sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do

⁶³ Cabe ressaltar que, no entanto, o artigo 110 do Código Tributário Nacional é mera explicitação da supremacia constitucional, pois seu comando expressa a inalterabilidade dos conceitos utilizados pela Constituição Federal, que é hierarquicamente superior em relação às demais normas. Comentando esse dispositivo, Hugo de Brito Machado (2003, p. 130) assenta: “Alguns comentadores do Código Tributário Nacional referem-se a esse dispositivo como se ele fosse um delimitador da ação do legislador ordinário no que tange aos conflitos entre o Direito Tributário e o Direito Privado. [...] Há, todavia, um equívoco nas lições desses comentadores, pois na verdade o art. 110 do Código Tributário Nacional é simples explicitação do que mesmo em sua ausência se tem de entender em decorrência da supremacia constitucional. Nele não se trata de superar conflitos entre o Direito Tributário e o Direito Privado, mas de afirmar a supremacia da Constituição. A lei não pode alterar os conceitos utilizados pela Constituição pois isto seria uma forma indireta de invadir a ordem normativa hierarquicamente superior”.

⁶⁴ “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física. 2. Princípio da não cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria. Recurso extraordinário não conhecido” (STF, Tribunal Pleno, RE 203.075-9/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. para acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 05/08/1998, DJ 29/10/1999).

estabelecimento”. Também no julgamento do Recurso Extraordinário n. 346.084/PR⁶⁵, o Tribunal Pleno declarou a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/1998, por ter ampliado o conceito de “faturamento” incorporado pela Constituição (artigo 195, inciso I), então definido pelo Decreto-lei n. 2.397/1987 como o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Como destacado na decisão, o ato normativo infraconstitucional incluiu objetos não denotados pelo conceito incorporado na Constituição (*i.e.*, receitas financeiras, que não decorrem da venda de mercadorias ou da prestação de serviços).

Não obstante, tais teorias, que preconizam interpretações *a priori* – seja pela desconsideração das formas jurídicas (interpretação econômica), seja pela predominância dos conceitos de direito privado (império do direito privado) –, parecem não conduzir o intérprete ao melhor caminho hermenêutico.

Como não é possível afirmar, aprioristicamente, que a Constituição Federal de 1988, ao empregar determinado signo nas regras de competência tributária (*v.g.*, “serviço”, “renda”, “salário”, “propriedade”, “veículo automotor”, “produto industrializado”), pretendeu denotar apenas seu sentido comum, econômico ou de acordo com a roupagem jurídica correspondente ao que estabelecido pelo direito privado, tem-se que o melhor caminho para iniciar a interpretação do texto

⁶⁵ “CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI N. 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL N. 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI N. 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional n. 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada” (STF, Tribunal Pleno, RE 346.084/PR, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. para acórdão Min. Marco Aurélio, j. 09/11/2005, DJ 01/09/2006).

Vale registrar, ainda, o seguinte trecho do voto do Ministro Cezar Peluso: “Como já exposto, não há, na Constituição Federal, prescrição de significado do termo faturamento. Se se escusou a Constituição de o definir, tem o intérprete de verificar, primeiro, se, no próprio ordenamento, havia então algum valor semântico a que se pudesse filiar-se o uso constitucional do vocábulo, sem explicitação do sentido particular, nem necessidade de futura regulamentação por lei inferior. É que, se há correspondente semântico na ordem jurídica, a presunção é de que a ele se refere o uso constitucional. Quando u’a mesma palavra, usada pela Constituição sem definição expressa nem contextual, guarda dois ou mais sentidos, um dos quais já incorporado ao ordenamento jurídico, será esse, não outro, seu conteúdo semântico, porque seria despropositado supor que o texto normativo esteja aludindo a objeto extrajurídico”.

constitucional é pressupor a incorporação *prima facie* dos conceitos jurídicos, por meio da qual, com fulcro na unidade do ordenamento jurídico, estabelece-se uma presunção relativa de que os termos empregados pelo texto constitucional foram incorporados de conceitos jurídicos preexistentes.

Nesse sentido, Andrei Pitten Velloso (2005, p. 129), apoiando-se na doutrina de Luigi Berliri, pontifica que a incorporação *prima facie* dos conceitos jurídicos preexistentes confere “adequado relevo a esses conceitos e à unidade do ordenamento jurídico, ao mesmo tempo em que se salvaguarda a autonomia do Direito Tributário e, no caso de conceitos constitucionais, a supremacia normativa da Constituição”. E arremata o mencionado autor (2005, p. 129):

Essa salvaguarda decorre do fato de ser perfeitamente viável se deduzir, da interpretação sistemática da Constituição, que determinado conceito conotado por um signo atributivo de competência não é idêntico àquele conceito infraconstitucional preexistente e também do fato de que, não impondo a interpretação sistemática um significado específico, deve prevalecer aquele preexistente.

Percorrendo esse mesmo raciocínio, Paulo Ayres Barreto (2011, p. 35) afirma que as “convenções linguísticas preexistentes devem ser primeiro e importante parâmetro na busca das significações constitucionais”, de modo que ao intérprete cabe, em relação a cada signo constitucional, “perquirir sobre sua recepção com base na sua acepção jurídica preexistente ou avaliar se ocorreu alteração (positivação de conceito autônomo), demonstrável em exegese sistemática”.

Como enfatiza Humberto Ávila (2018, p. 52), as convenções linguísticas criam expectativas no sentido de que “ao empregar-se determinado termo, exprime-se determinado significado e, com ele, firma-se determinada expectativa de que quem o emprega agirá de determinada forma”. O legislador constituinte, ao empregar determinado termo (palavra ou expressão) dotado de um significado já conhecido pelos “usos linguísticos” gerais (comuns) ou especiais (técnicos), sem o modificar por meio de uma definição estipulativa, nem o precisar por meio de uma redefinição, acaba por incorporar aquele mesmo significado conhecido (comum ou técnico) que apresentava o termo ao tempo em que foi promulgada a Constituição.

A respeito disso, Simone Rodrigues Costa Barreto (2014, p. 131) observa que, além da incorporação do significado já existente, o legislador constitucional, sendo

detentor do verdadeiro *poder tributário*, pode renunciar o “uso jurídico comum de um determinado signo, hipótese em que deve haver um enunciado expresso nesse sentido, que prescreve uma nova significação a esse signo”.

Nesse contexto, Andrei Pitten Velloso (2005, p. 261-262), a partir das lições de Ruy Barbosa Nogueira (1974, p. 48), classifica os conceitos constitucionais em conceitos autônomos (autônomos *stricto sensu* e modificados) e conceitos recepcionados (jurídicos e extrajurídicos). Para o autor, os conceitos autônomos subdividem-se em *stricto sensu*, em que não se toma por base qualquer conceito prévio, sendo formado o conceito constitucional sem se considerar diretamente o conceito prévio existente, e, em modificados, que tomam por base conceitos preexistentes e adicionando, excluindo ou modificando certas propriedades. Já os conceitos recepcionados podem ser subdivididos em função de sua origem, conforme seja jurídica (*v.g.*, direito civil, comercial) ou extrajurídica (*v.g.*, linguagem comum, ciências econômicas).

Registre-se, por fim, que a regra *prima facie* da incorporação dos conceitos jurídicos preexistentes encontra, em matéria tributária, larga aplicação na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

No julgamento do Recurso Extraordinário n. 166.772/RS⁶⁶, o Tribunal Pleno julgou inconstitucional a expressão “autônomos e administradores”, contida no inciso

⁶⁶ “INTERPRETAÇÃO – CARGA CONSTRUTIVA – EXTENSÃO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe ‘inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que ‘conviria’ fosse por ela perseguida’ – Celso Antônio Bandeira de Mello – em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este àquele. CONSTITUIÇÃO – ALCANCE POLÍTICO – SENTIDO DOS VOCÁBULOS – INTERPRETAÇÃO. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios. SEGURIDADE SOCIAL – DISCIPLINA – ESPÉCIES – CONSTITUIÇÕES FEDERAIS – DISTINÇÃO. Sob a égide das Constituições Federais de 1934, 1946 e 1967, bem como da Emenda Constitucional n. 1/69, teve-se a previsão geral do tríptico custeio, ficando aberto campo propício a que, por norma ordinária, ocorresse a regência das contribuições. A Carta da República de 1988 inovou. Em preceitos exaustivos – incisos I, II e III do artigo 195 – impôs contribuições, dispondo que a lei poderia criar novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecida a regra do artigo 154, inciso I, nela inserta (§ 4º do artigo 195 em comento). CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – TOMADOR DE SERVIÇOS – PAGAMENTOS A ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS – REGÊNCIA. A relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Afastado o enquadramento no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, exsurge a desvalia constitucional da norma ordinária disciplinadora da matéria. A referência

I do artigo 3º da Lei n. 7.878/1989, eis que a referida norma ampliou o conceito de “salários” incorporado pela Constituição, que denotava os pagamentos feitos exclusivamente a empregados, como estabelecido no direito do trabalho.

No julgamento do Recurso Extraordinário n. 559.937/RS⁶⁷, o Tribunal Pleno julgou inconstitucional a expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações

contida no § 4º do artigo 195 da Constituição Federal ao inciso I do artigo 154 nela insculpido, impõe a observância de veículo próprio – a lei complementar. Inconstitucionalidade do inciso I do artigo 3º da Lei n. 7.787/89, no que abrangido o que pago a administradores e autônomos. Declaração de inconstitucionalidade limitada pela controvérsia dos autos, no que não envolvidos pagamentos a avulsos” (STF, Tribunal Pleno, RE 166.772/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 12/05/1994, DJ 16/12/1994). Vale registrar que, no referido julgamento, pretendeu-se consagrar a regra *prima facie* de prevalência do sentido comum, nos termos do voto vencido do Ministro Carlos Velloso: “vindo a Constituição do povo, voltando-se ela para o povo com o propósito da vida, sua linguagem não é técnica, necessariamente. O sentido comum de suas palavras deve prevalecer sobre o seu sentido técnico, a menos que haja razões em contrário”. Todavia, prevaleceu a regra *prima facie* da incorporação dos conceitos jurídicos.

⁶⁷ “EMENTA: Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS-Importação. Lei n. 10.865/04. Vedação de *bis in idem*. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou *ad valorem*. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. 1. Afastada a alegação de violação da vedação ao *bis in idem*, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação. 2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes. 3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que deveriam as contribuições em questão ser necessariamente não cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF. 4. Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas *ad valorem* e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência. 5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação. 6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota *ad valorem* sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal. 7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos. 8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial. 9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: ‘acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições’, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01. 10. Recurso extraordinário a que se nega provimento” (STF, Tribunal Pleno, RE 559.937/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. para acórdão Min. Dias Toffoli, j. 20/03/2013, DJe 16/10/2013).

Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, contida no inciso I do artigo 7º da Lei n. 10.865/2004, uma vez que a referida norma ampliou o conceito de “valor aduaneiro” incorporado pela Constituição (artigo 149, § 2º, inciso III, alínea “a”), utilizado pela legislação infraconstitucional para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação.

É certo que os conceitos adotados pela Constituição Federal, sejam eles incorporados (do direito ou de uma ciência pré-jurídica como, por exemplo, a economia) ou autônomos, na distribuição de competências tributárias privativas, não poderão ter seus sentidos alterados pelo legislador ordinário, o qual, em virtude da supremacia do texto constitucional, encontra-se atrelado aos seus limites.

Uma vez declinadas as mencionadas soluções apriorísticas, deve o jurista, a partir de um determinado modelo hermenêutico, iniciar a árdua tarefa de interpretar os signos constitucionais.

3.2. O método de interpretação das normas jurídicas

A norma jurídica não se confunde com o enunciado prescritivo, pois é o juízo (ou pensamento ou significação) obtido a partir da leitura dos textos do direito positivo. O enunciado normativo é, na verdade, apenas o ponto de partida da atividade de interpretação, cabendo ao exegeta completar o sentido nele impresso pelo legislador.

Nesse sentido, Eros Grau (2009, p. 30) ressalta o caráter alográfico⁶⁸ da interpretação do direito, ao defender que “o texto normativo não se completa no sentido nele impresso pelo legislador”, de modo que a “completude do texto somente é atingida quando o sentido por ele expressado é produzido, como nova forma de expressão, pelo intérprete”.

⁶⁸ O autor, valendo-se de uma comparação entre artes alográficas e autográficas, explica o caráter alográfico do direito. Enquanto na arte alográfica (música e teatro) a obra apenas se completa com o concurso do autor e do intérprete, na arte autográfica (pintura e romance) a obra se completa apenas com a contribuição do autor. E arremata (2009, p. 30): “A interpretação da pintura e do romance importa compreensão: a obra, objeto da interpretação, é completada apenas pelo seu autor; a compreensão visa à contemplação estética, independentemente da mediação do intérprete. A interpretação musical ou teatral importa compreensão + reprodução: a obra, objeto da interpretação, para que possa ser compreendida, tendo em vista a contemplação estética, reclama um intérprete; o primeiro intérprete compreende e reproduz e o segundo intérprete compreende mediante a (através da) compreensão/reprodução do primeiro intérprete”.

Por outro lado, os enunciados normativos e as normas jurídicas em sentido amplo não trazem expressa sua condição de princípios ou de regras, uma vez que “é o jurista que, ao debruçar-se sobre elas, as identifica e as hierarquiza” (CARRAZZA, 2019, p. 46).

A interpretação, portanto, é “o processo de compreensão das palavras da lei, na busca de seu significado e alcance” (TORRES, 2010, p. 333).

A interpretação, vale salientar, é realizada por um processo de tomada de decisões, pois o intérprete, dentre as possibilidades existentes, deve optar pelo método que entenda ser o mais adequado e coerente com o direito positivo. Fala-se, então, em método literal ou gramatical, lógico, histórico-evolutivo, teleológico e sistemático⁶⁹.

Tal circunstância é muito bem observada por Humberto Ávila (2018, p. 268), que ressalta que os conceitos utilizados pelo direito positivo não estão prontos no dispositivo objeto de interpretação, mas que, na verdade, eles são coerentemente reconstruídos pelo intérprete com base em argumentos linguísticos, sistemáticos, genéticos, históricos e meramente práticos.

A atividade de interpretação encontra limites no próprio enunciado prescritivo, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 50):

o texto é o ponto de partida para a formação das significações e, ao mesmo tempo, para a referência aos entes significados, perfazendo aquela estrutura triádica ou trilateral que é própria das unidades sýnicas. Nele, texto, as manifestações subjetivas ganham objetividade, tornando-se intersubjetivas. Em qualquer sistema de signos, o esforço de decodificação tomará por base o texto e o desenvolvimento hermenêutico fixará nessa instância material todo o apoio de suas construções.

No direito tributário, a interpretação dos enunciados normativos é imprescindível, notadamente porque o nascimento da obrigação de pagar o tributo somente ocorre por intermédio da subsunção do fato jurídico tributário à hipótese normativa da regra de incidência tributária (ATALIBA, 2012, p. 69). Aliás, mesmo antes de determinar se uma situação concreta está abrangida ou não pela norma de imposição tributária, a atividade interpretativa mostra-se fundamental para avaliar se

⁶⁹ Sobre o tema, *vide*: MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

aquela hipótese eleita pelo legislador ordinário é realmente compatível com os parâmetros delimitados pela Constituição Federal.

O presente trabalho propõe-se a interpretar o signo “serviços”, previsto na norma de competência tributária para instituição do ISS (artigo 156, inciso III, da Constituição Federal). Para tal desiderato, optou-se por adotar a metodologia proposta por Karl Larenz, exposta em sua obra *Metodologia da ciência do direito*, muito bem desenvolvida, no Brasil, por Andrei Pitten Velloso em seu *Conceito e competências tributárias*. Justifica-se essa escolha uma vez que tal modelo de interpretação reforça as finalidades do Estado de direito e da segurança jurídica⁷⁰, possuindo o mérito de estabelecer parâmetros claros para a escolha das interpretações possíveis dos termos empregados pelo direito positivo⁷¹.

Andrei Pitten Velloso (2005, p. 175), a esse respeito, é categórico ao afirmar que:

Um dos grandes méritos de Larenz foi o de fornecer parâmetros nítidos para a interpretação em sentido estrito, já que, além de enfatizar a necessidade de respeito ao texto – o que é uma constante na imensa maioria das teorias sobre a metodologia jurídica –, indica, com sua fórmula do “sentido literal possível”, o que deve ser respeitado e, além disso, especifica os elementos que devem ser considerados para a determinação dos limites da interpretação: os usos linguísticos. (...) Desrespeitando-se os usos linguísticos, desconsidera-se a própria vinculação do intérprete ao texto. Criando-se arbitrariamente usos linguísticos, burlam-se sorrateiramente os lindes da interpretação.

Cabe registrar, por fim, que a metodologia ora empregada também está em perfeita consonância com a necessidade de conferir maior prevalência, na interpretação dos enunciados normativos, aos argumentos linguísticos e sistemáticos

⁷⁰ Nesse sentido, veja-se Inocêncio Mártires Coelho (2003, p. 143): “No âmbito da hermenêutica jurídica, em geral, e da interpretação constitucional, em particular, a ideia de se estabelecerem parâmetros objetivos para controlar e racionalizar a interpretação deriva imediatamente do princípio da segurança jurídica, que estaria de todo comprometida se os aplicadores do Direito, em razão da abertura e da riqueza semântica dos enunciados normativos, pudessem atribuir-lhes qualquer significado, à revelia dos cânones hermenêuticos e do comum sentimento de justiça”.

⁷¹ Andrei Pitten Velloso (2005, p. 175) assim registra a necessidade de estabelecer parâmetros claros para a atividade interpretativa: “não basta ser assinalado o caráter circular da compreensão, o papel das pré-compreensões na integração jurídica, o seu inexorável caráter criativo, a ilegitimidade do brocardo *in claris non fit interpretatio*, a relevância das valorações na exegese, a inexistência de uma única resposta correta em todas as situações, a ilegitimidade da mera interpretação gramatical, o grande valor da exegese sistemática, etc. Tais abordagens são relevantes, permitem a formulação de belas, eloquentes e rebuscadas dissertações e teses acerca da hermenêutica jurídica, mas não fornecem ao aplicador do Direito o que ele mais necessita: parâmetros claros dentro dos quais deve pautar sua atividade”.

em detrimento dos argumentos de caráter histórico ou pragmático (ÁVILA, 2018, p. 268-269).

Passa-se, então, a analisar os parâmetros objetivos para controlar e racionalizar a interpretação, a saber⁷²: i) o sentido literal possível; ii) o contexto de significado; iii) os critérios teleológico-objetivos; e iv) os critérios teleológico-subjetivos.

3.2.1. O sentido literal possível

Segundo Karl Larenz (1991, p. 450-451), toda interpretação de um texto legal deve iniciar-se com o sentido literal, assim entendido “o significado de um termo ou de uma cadeia de palavras no uso linguístico geral ou, no caso de que seja possível constatar um tal uso, no uso linguístico especial do falante concreto, aqui no da lei respectiva”.

Parte-se, nessa concepção, do entendimento de que o legislador “serve-se da linguagem corrente porque e na medida em que se dirige ao cidadão e deseja ser entendido por ele”, assim como “serve-se em grande escala de uma linguagem técnico-jurídica especial, na qual ele pode expressar com mais precisão, e cujo uso o dispensa de muitos esclarecimento circunstanciais” (LARENZ, 1991, p. 451).

Observa-se, pois, que a referência ao “uso linguístico” para a determinação do sentido literal tem como pressuposto que as convenções linguísticas são estabelecidas justamente pelo uso contínuo dos signos para conotar determinadas significações. Tal pressuposto vai ao encontro da lição de Tercio Sampaio Ferraz Jr. (1994, p. 258), segundo o qual os “símbolos, tomados isoladamente, nada significam”⁷³.

⁷² Cabe registrar que Karl Larenz (1991, p. 469) propõe que os critérios teleológico-subjetivos sejam considerados antes dos critérios teleológico-objetivos. Todavia, filia-se ao pensamento de Andrei Pitten Velloso (2005, p. 197), de que os critérios teleológico-subjetivos sejam analisados no fim do processo de interpretação, se necessário.

⁷³ Prosseguindo com suas considerações, o autor afirma (1994, p. 258): “Assim, *mesa* significa quando *usada*. Para que um símbolo se torne tal ele tem de aparecer num ato humano, o ato de falar [...] Como os símbolos, isoladamente, nada significam, percebemos desde já que não tem muito sentido a pergunta: que é a *mesa em si*? A resposta teria de ser: depende do uso, isto é, dos discursos ou falas possíveis”. Vide, também, Canotilho (2002, p. 1143): “o significado de um enunciado linguístico é fixado através de convenções linguísticas”, de modo que o recurso ao texto constitucional “tem este sentido básico no processo metódico de concretização: (1) o conteúdo vinculante da norma constitucional deve ser o conteúdo semântico dos seus enunciados linguísticos, tal como eles são mediatizados pelas convenções linguísticas relevantes; (2) a formulação linguística da norma constitui o *limite externo* para quaisquer variações de sentido jurídico-constitucionalmente possíveis (função negativa do texto)”.

Assim, cabe ao intérprete observar os usos linguísticos preexistentes à promulgação da Constituição ou aqueles outros estabelecidos por esta, somente sendo aberto espaço para os usos linguísticos posteriores nos estritos parâmetros de cabimento da mutação constitucional (VELLOSO, 2005, p. 178).

Nesse ponto, entende-se, com suporte no pensamento de Roque Antonio Carrazza (2019, p. 429), que, no Brasil, não cabe falar que “os conceitos constitucionais que delimitam competências tributárias (serviço, mercadoria, faturamento, folha de salários, renda etc.) podem ser flexibilizados, em nome da evolução social e técnica”, uma vez que são justamente tais conceitos que “conferem aos contribuintes a segurança e a certeza de que serão adequadamente tributados, vale dizer, de acordo com os desígnios do contribuinte originário”. Some-se a isso o argumento de que a rigidez do sistema constitucional tributário é tão somente jurídica, e não econômica (ATALIBA, 1968, p. 38), haja vista que o legislador constituinte, ao conferir a competência residual, não imobilizou completamente o sistema tributário, possibilitando o legislador infraconstitucional acompanhar as inovações decorrentes da evolução social e técnica.

É importante ressaltar que o “sentido literal” do enunciado normativo não se confunde com a universalidade das possibilidades semânticas de um termo. Consiste, na verdade, no significado no uso linguístico geral, jurídico-geral ou jurídico-especial. Como ressalta Andrei Pitten Velloso (2005, p. 178-179), trata-se de uma dissociação: ou o sentido literal consiste no significado no uso linguístico geral ou no significado num dado uso linguístico específico (jurídico-geral ou jurídico-específico), não abrangendo, ao mesmo tempo, os significados porventura existentes no uso linguístico geral e no uso linguístico específico.

Conforme assinala Karl Larenz (1991, p. 452-453), o uso linguístico especial, em regra, prevalece sobre o uso linguístico geral, exceto se a lei deixar evidente que se desviou do seu uso linguístico especial:

Os termos que obtiveram na linguagem jurídica um significado específico, como, por exemplo, contrato, crédito, impugnabilidade, nulidade de um negócio jurídico, herança, legado, são usados na lei, na maioria das vezes, com este significado especial. Deste modo eliminam-se inúmeras variantes de significado do uso linguístico geral e o círculo dos possíveis significados, adentro do qual se há-de proceder à seleção com base noutros critérios, estreita-se em grande medida.

Observa-se, portanto, a existência de uma regra *prima facie* na interpretação dos enunciados normativos, no sentido de que foi acolhido o uso linguístico jurídico, em detrimento do uso comum, o que, no entanto, pode ser afastado pelo emprego de outros critérios (VELLOSO, 2005, p. 179). Outrossim, tal regra *prima facie*, como foi já assentado quando se declinou das interpretações apriorísticas, encontra fundamento no “cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico” (BECKER, 1998, p. 122).

Ressalta-se que, mesmo quando a regra de prevalência do uso linguístico jurídico for afastada durante a interpretação, a definição do significado do termo não ficará ao livre-arbítrio do exegeta, o qual restará limitado, mesmo assim, ao uso linguístico geral, se não existir nenhum outro.

Portanto, a fixação do sentido literal possível do termo interpretado é imprescindível para a delimitação dos limites do exegeta, eis que uma interpretação que não se situe no âmbito do “sentido literal possível” já não é interpretação, mas modificação de sentido (desenvolvimento do direito).

Ademais, a mencionada lição de Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 50), de que os próprios enunciados prescritivos encerram os limites da interpretação, pode ser melhor compreendida dentro do modelo proposto por Karl Larenz (1991, p. 485), segundo o qual o sentido literal constitui o “ponto de partida e, ao mesmo tempo, determina o limite da interpretação”, haja vista que “aquilo que está para além do sentido possível e que já não é com ele compatível, mesmo na mais ampla das interpretações, não pode valer como conteúdo da lei”.

O sentido literal possível é, assim, o ponto de partida da atividade de interpretação do direito, mas, ao mesmo tempo, o próprio limite do qual não poderão ultrapassar o exegeta, o aplicador da lei ou o julgador, sob pena de deixarem o campo da interpretação para se aventurarem ilegítimamente no desenvolvimento do direito.

3.2.2. O contexto de significado

A interpretação não se exaure com o mero exame do sentido literal, sendo imprescindível que os possíveis significados para o texto interpretado sejam delimitados pela análise de contexto. Aliás, é de Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 126) a lição de que “não há texto sem contexto”.

O contexto de significado da lei, assim, determina que “a compreensão de cada uma das frases e palavras, tal como também, aliás, a compreensão de uma passagem do texto é codeterminada pelo contexto” (LARENZ, 1991, p. 457).

Andrei Pitten Velloso (2005, p. 189) ressalta que, em geral, a conexão das palavras permite restringir drasticamente os sentidos dos signos, os quais, caso fossem considerados isoladamente, poderiam ser muito mais amplos. Daí por que, afirma o autor, a “análise sistemática” desempenha uma “função seletiva” das possibilidades semânticas.

Cumprе ressaltar que, em relação à consideração topográfica, delimita-se sem maiores problemas o contexto, que, no caso, é formado por todo o texto constitucional. Igualmente, o contexto para estabelecer a concordância objetiva ou material é, sem sombra de dúvidas, o contexto constitucional, eis que as normas constitucionais, figurando no altiplano da pirâmide normativa, não precisam concordar com as normas de outros diplomas legislativos.

Por outro lado, é certo que, conquanto a Constituição possua supremacia normativa em relação aos demais diplomas legislativos, os seus signos linguísticos somente podem ser bem compreendidos à luz de especificações contidas na legislação infraconstitucional, razão pela qual assinala Andrei Pitten Velloso (2005, p. 193) que “a sistemática conceitual e a constância terminológica infraconstitucionais são relevantes à exegese constitucional”.

Tal orientação, de não se restringir o contexto de significado ao diploma legislativo a ser interpretado, possui fundamento no cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico (BECKER, 1998, p. 122), o qual estabelece uma presunção relativa de uma “constância terminológica” na linguagem legislativa, mesmo entre enunciados integrantes de diplomas de diferentes *status* normativo.

Isso não significa, contudo, que esse processo, desenvolvido por uma consideração sistemática, levará necessariamente ao reconhecimento de que idênticos signos linguísticos possuem o mesmo sentido.

Pelo contrário, pode indicar que o significado acolhido na legislação infraconstitucional não encontrou guarida na Constituição. Andrei Pitten Velloso (2005, p. 195) enfatiza que tal dissonância de significado entre os diplomas pode decorrer do próprio contexto, eis que há “subcontextos”, os subsistemas, que, por exercerem uma influência mais forte sobre a exegese dos enunciados que os integram, podem indicar o acolhimento de um significado específico, peculiar”.

Assim, o contexto de significado permitirá que se faça uma demarcação ainda maior dos possíveis sentidos dos signos empregados pelo texto constitucional, de tal maneira que será possível ao intérprete verificar, por exemplo, que o termo “serviço”, conteúdo semântico mínimo do ISS, não corresponde ao sentido do termo “mercadoria”, conteúdo semântico mínimo do ICMS.

3.2.3. Os critérios teleológico-objetivos

Ao tratar dos critérios teleológico-objetivos, Karl Larenz (1991, p. 469) divide-os em dois grupos: o primeiro cuida das estruturas do âmbito material regulado, isto é, “dados factuais, em relação aos quais nem o legislador pode alterar o que quer que seja, e que ele toma em consideração de modo racional a propósito de qualquer regulação”; e o segundo trata dos princípios ético-jurídicos, “que estão antepostos a uma regulação, nos quais a referência de sentido dessa regulação à ideia de Direito se torna apreensível, manifesta”.

Em relação à interpretação materialmente adequada, Karl Larenz (1991, p. 470) afirma que tal questão só pode ser respondida se o intérprete levar em consideração a especificidade e a estrutura especial da coisa objeto de regulação pela norma que está sendo interpretada. Com base no conceito de “domínio da norma”, de Friedrich Muller, Karl Larenz afirma que as estruturas materiais previamente dadas no domínio da norma são critérios teleológico-objetivos de interpretação.

A respeito disso, Andrei Pitten Velloso (2005, p. 198) observa que as estruturas do âmbito material regulado não desempenham papel de relevo na interpretação dos enunciados atributivos de competência tributária, uma vez que a Constituição Federal, fruto do ilimitado e incondicionado poder constituinte originário, não se subordina, quando da discriminação de competências tributárias, à estrutura material.

Em relação aos princípios jurídicos, Karl Larenz (1991, p. 468) ressalta que a interpretação teleológica representa a “interpretação de acordo com os fins cognoscíveis e as ideias fundamentais de uma regulação”, de modo que o texto legal deve ser interpretado “no quadro do seu sentido literal possível e em concordância com o contexto significativo da lei, no sentido que corresponda optimamente à regulação legal e à hierarquia destes fins”.

Nesse sentido, Andrei Pitten Velloso (2005, p. 199-202) observa que, para a devida interpretação teleológica-objetiva, é indispensável que se indique qual (ou

quais) o *telos* do enunciado interpretado, do subsistema jurídico em que está inserido e, ainda, do ordenamento jurídico como um todo. Quanto aos enunciados atributivos de competência tributária, poder-se-ia afirmar que a finalidade do direito tributário é arrecadatória, a qual, no entanto, se mostra inadequada para a interpretação do direito tributário, ao menos se tomada isoladamente, pois “ao sustentar invariavelmente a exegese mais favorável aos interesses do Fisco, importaria na violação flagrante à isonomia”⁷⁴.

Com base nisso, o autor (2005, p. 204) ressalta que, a partir da leitura dos enunciados constitucionais, depreende-se que “a finalidade essencial das normas atributivas de competências tributárias não é econômica, mas jurídica: conferir aos entes políticos poder (*rectius*: competência) para instituir tributos”. Torna-se, portanto, imperativo que a interpretação teleológica-objetiva esteja embasada em princípios jurídico-constitucionais (*v.g.*, segurança jurídica, liberdade, proteção à propriedade privada etc.) e constitucional-tributários (*v.g.*, estrita legalidade, capacidade contributiva, anterioridade etc.), que conferem racionalidade e nortes axiológicos ao sistema constitucional tributário.

Outra não é a lição de Roque Antonio Carrazza (2010, p. 68), segundo o qual o ente tributante, ao criar, em abstrato, o imposto de sua competência, deve necessariamente, na estipulação do critério material da hipótese de incidência, observar os princípios que o informam (estrita legalidade, segurança jurídica, capacidade contributiva, não confisco, dentre outros).

Ao verificar os critérios teleológico-objetivos, em especial os princípios constitucionais tributários, o exegeta encontrará diversas limitações aos possíveis sentidos dos signos representativos do conteúdo semântico mínimo dos tributos como, por exemplo, o conceito de “serviços”, para fins do ISS, não alcança todo e qualquer tipo de atividade, ficando excluídos do campo da tributação os serviços sem conteúdo econômico (prestados em caráter afetivo, ou por razões religiosas, ou caritativas, por exemplo), sob pena de restar violado o princípio da capacidade contributiva.

⁷⁴ O autor (2005, p. 203-204) registra, com base nas lições de Roberto Alexy, que até poderia ser reconhecida uma finalidade político-econômica (arrecadatória) na interpretação teleológico-subjetiva (argumentos genéticos), mas não na interpretação teleológica-objetiva (argumentos teleológicos). Isso porque, diversamente dos argumentos genéticos, que estão embasados em finalidades empíricas, os argumentos teleológicos são fundamentados em finalidades normativas.

3.2.4. Os critérios teleológico-subjetivos

Os critérios teleológico-subjetivos têm por finalidade investigar qual interpretação que “melhor corresponde à intenção reguladora do legislador ou à sua ideia normativa” (LARENZ, 1991, p. 462).

Convém ressaltar que a figura do legislador não se confunde com a pessoa detentora de mandato eletivo para exercer o poder legislativo, compreendendo, na realidade, o corpo legislador. Logo, é de pouca serventia investigar as concepções particulares daqueles que tomaram parte no processo legislativo (VELLOSO, 2005, p. 208).

Karl Larenz (1991, p. 464) ressalta que, para tanto, o intérprete deve considerar os diferentes projetos legislativos, as atas das comissões de assessoria e as exposições de motivos juntas aos projetos, os quais devem ser compreendidos segundo a doutrina e a jurisprudência vigentes à época.

Andrei Pitten Velloso (2005, p. 211) propõe uma distinção entre o elemento histórico e o genético, com base nos elementos empíricos considerados pelo intérprete. Assim, a interpretação baseada no elemento histórico fundamenta-se “nos textos normativos que, anteriormente ao texto em questão, regulavam a matéria, permitindo que se tenha consciência, de modo seguro, da evolução de sua regulação”, enquanto a interpretação baseada no elemento genético “se baseia nos textos não normativos pertinentes à formação do preceito interpretado”.

Interessante ressaltar, por derradeiro, que tanto o elemento histórico quanto o genético já foram utilizados pelo Supremo Tribunal Federal em julgamentos relativos às normas de competência tributária⁷⁵.

⁷⁵ No julgamento do Recurso Extraordinário n. 104.306-7/SP (Tribunal Pleno, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 06/03/1986, *DJ* 18/04/1986), o Supremo Tribunal Federal valeu-se de argumentos históricos para afastar a incidência do imposto de importação sobre as mercadorias nacionais reimportadas. Conforme o voto do Ministro Octavio Gallotti, na Constituição de 1946 o enunciado atributivo de competência era mais amplo (“mercadoria de procedência estrangeira”) do que aprovado na Emenda Constitucional n. 18/1965 (“produtos estrangeiros”): “O art. 21, I, da Constituição, ao definir a tributação de mercadorias importadas, restringiu o alcance da exação aos bens estrangeiros, afastando, por conseguinte, a cobrança do imposto em questão, sobre produtos de fabricação nacional. O sentido dessa regra constitucional é particularmente realçado, ao se ter em vista que, a partir da Emenda n. 18 (art. 7º, I), à Carta de 1946, a expressão ‘importar mercadorias de procedência estrangeira’, antes utilizada, pelo constituinte, para designar o fato gerador do imposto alfandegário, foi substituída pela locução ‘importar produtos estrangeiros’ de significado nitidamente limitado, em cotejo com a fórmula anterior”. Já no julgamento do Recurso Extraordinário n. 134.509-8/AM (Tribunal Pleno, Rel. para acórdão Min. Sepúlveda Pertence, j. 29/05/2002, *DJ* 13/09/2002), o Supremo Tribunal Federal valeu-se de

3.2.5. A inter-relação dos critérios de interpretação

Os critérios de interpretação não são métodos distintos de interpretação, integrando um único método e consistindo em pontos de vista dirigentes, aos quais cabe um peso distinto. Karl Larenz (1991, p. 488) defende que não existe uma relação de hierarquia fixa entre os aludidos critérios, de modo que o peso de cada critério depende do modo como se apresentam no caso concreto.

Inicia-se a atividade de interpretação com a investigação do sentido literal possível, o qual, por intermédio dos usos linguísticos (geral, geral-jurídico ou especial-jurídico), irá demarcar os primeiros limites da interpretação. O sentido literal possível, no entanto, não encerra sozinho a atividade de exegese, sendo necessário verificar também o contexto de significado do texto normativo, o qual poderá restringir ou confirmar as aceções possíveis indicadas pelo sentido literal possível, ou, até mesmo, indicar que a Constituição adotou um sentido próprio – ou conceito autônomo, como denomina Andrei Pitten Velloso (2005, p. 331) – para o termo interpretado. O sentido literal e o contexto de significado, portanto, possuem função delimitadora da atividade do intérprete.

Delimitados os sentidos possíveis, o intérprete avança para a interpretação com base nos critérios teleológicos (objetivos e subjetivos).

Karl Larenz (1991, p. 486) entende que deve prevalecer a interpretação “que melhor se ajuste à *intenção reguladora* do legislador e ao *escopo* da norma em causa” (critérios teleológico-subjetivos), de modo que, somente no caso de persistir da indefinição⁷⁶, o intérprete deverá recorrer aos critérios teleológico-objetivos.

Divergindo nesse ponto, Andrei Pitten Velloso (2005, p. 216-217), com quem concordamos, defende que os argumentos teleológico-objetivos põem término, no contexto de justificação, à atividade de interpretação, impedindo que solução diversa seja acolhida com base em argumentos subjetivos (genéticos e históricos). Isso

argumentos históricos e genéticos para afastar a incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves. No voto vencedor, foram empregados argumentos históricos e genéticos para demonstrar a impossibilidade de o termo “veículos automotores” compreender qualquer veículo dotado de força motriz própria (sentido etimológico do termo), pois o IPVA foi instituído em substituição à Taxa Rodoviária Única, cuja norma, referindo a veículos automotores, somente abrangia os veículos de transporte terrestre.

⁷⁶ Esse entendimento fica claro na seguinte passagem (1991, p. 486-487): “Se os critérios até agora mencionados não forem suficientes, há-de o intérprete remontar aos critérios *teleológico-objetivos*, mesmo quando o próprio legislador não tenha tido porventura plena consciência deles”.

porque a finalidade da interpretação é a pesquisa da *intentio operis* e não da *intentio auctoris*, motivo pelo qual não pode ser atribuída relevância inferior aos princípios jurídicos perante a “vontade do legislador”, haja vista que os princípios jurídicos são extraídos do próprio sistema constitucional ou, ao menos, encontram supedâneo no seu sistema. E conclui (2005, p. 217):

Num Estado de Direito, em que o Judiciário está vinculado à Constituição, o objeto interpretado é seu texto, não a vontade do constituinte. Não pode, portanto, ser sobrevalorado o critério teleológico-subjetivo, porquanto seu reconhecimento está assentado no fundamento implícito de que há uma vinculação do aplicador do Direito à vontade do legislador, quando sua vinculação essencial é ao ordenamento jurídico propriamente dito.

Nesse sentido, Luís Roberto Barroso (1999, p. 118-119) defende que o intérprete, em primeiro lugar, deve conter-se sempre dentro dos limites e possibilidades do texto legal e, em segundo lugar, deve conferir maior relevância aos métodos objetivos, como o sistemático e o teleológico, em detrimento do método subjetivo, que é o histórico e genético.

Humberto Ávila (2012, p. 268-269) pondera que, na atividade de interpretação e aplicação do direito, os argumentos empregados pelo intérprete podem ser divididos em quatro categorias: i) argumentos linguísticos, “que se baseiam no significado das expressões contidas em um dispositivo (argumentos semânticos, sejam eles de natureza ordinária ou técnica)”; ii) argumentos genéticos, “que se remontam à vontade efetiva do legislador histórico (argumentos subjetivo-semânticos ou subjetivo-teleológicos)”; iii) argumentos sistemáticos, “que constata a ideia de unidade e de coerência do sistema jurídico (argumentos garantidores da consistência, contextuais, de princípios, de precedentes)”; e iv) argumentos meramente práticos, “que extraem a sua força ‘unicamente’ da sua correção (e.g., apenas políticos, econômicos)”.

Diante dessas variáveis, o mencionado autor ressalta que, considerando que a Carta Magna estabelece o sobreprincípio do Estado de direito como sendo fundamental, o intérprete deve atribuir, em nome dos princípios da separação dos poderes, da segurança jurídica e da legalidade, uma prevalência aos argumentos linguísticos e sistemáticos, “pois eles se baseiam na primazia daquilo que é objetivável no ordenamento jurídico frente àquilo que deixou de sê-lo”.

Em seguida, arremata o autor (2012, p. 269):

Entre a construção de um conceito que utiliza argumentos que se reconduzem aos interesses do erário e valorizam a insegurança nas relações entre o Estado e o contribuinte e a construção de um conceito que utiliza argumentos que se reconduzem ao princípio da segurança jurídica e valorizam a estabilidade e a previsibilidade nas relações entre o Estado e o contribuinte, deve-se atribuir prioridade a esta alternativa, pois ela é mais suportada pelos princípios fundamentais aplicáveis ao Direito Tributário.

A corroborar tais lições, lembra-se da lição de Aires F. Barreto (2018, p. 30), para quem, na atividade interpretativa das normas constitucionais tributárias, mostra-se inútil, até mesmo inconveniente, fazer “qualquer meditação de Direito Comparado”, assim como é despropositado fazer “qualquer consideração pré-jurídica no momento interpretativo”.

Dessa forma, deve-se reconhecer, em virtude dos princípios constitucionais que reforçam o Estado de direito, uma prevalência *prima facie* dos argumentos ligados ao texto – semânticos (sentido literal), sistemáticos (contexto de significado) e sistemático-teleológicos (princípios jurídico-constitucionais que formam parte do critério teleológico-objetivo) – perante os argumentos ligados aos critérios teleológico-subjetivos (genéticos e históricos).

4. O CONCEITO DE SERVIÇOS NA INTERPRETAÇÃO DA DOUTRINA BRASILEIRA

4.1. Breves considerações sobre o aspecto material da norma-padrão de incidência do ISS

É lição da melhor doutrina (CARRAZZA, R., 2019, p. 490; CARRAZZA, E., 1976, p. 51; BARRETO, A., 1987, p. 25) que a Constituição Federal não cria tributos, mas apenas estabelece competências para que as pessoas políticas possam instituí-los. Essa lição, no entanto, não exclui outra segundo a qual, ao distribuir competências, o texto constitucional procede à descrição dos campos materiais, dentro dos quais os legisladores ordinários poderão exercer as competências recebidas (CARRAZZA, R., 2019, p. 549; BARRETO, A., 2008, p. 35).

A respeito disso, Roque Antonio Carrazza (2009, p. 32) ensina que a Carta Magna, ao distribuir as competências tributárias, tratou de delinear a “norma-padrão” ou o “arquetipo” constitucional de cada exação:

De fato, a Constituição Brasileira, ao discriminar as competências tributárias, traçou a *regra-matriz de incidência* (a *norma-padrão*, o *arquetipo*) de cada exação.
[...] Destacamos que o legislador, ao exercitar qualquer das competências tributárias reservadas à sua pessoa política, deverá ser fiel à regra-matriz de incidência do tributo, pré-traçada na Carta Magna. Absolutamente não pode extravasar este verdadeiro *molde constitucional*.

Assim sendo, o ente político deverá se atentar, ao descrever os aspectos da regra-matriz de incidência tributária na lei instituidora do tributo, para os critérios constitucionais que moldam os limites da competência que lhe foi outorgada.

É dizer, como fez Elizabeth Nazar Carrazza (1976, p. 56), o legislador tributário deverá verificar, na própria Constituição Federal, qual o fato (ou conjunto de fatos) sobre os quais pode incidir o imposto, até que ponto é livre na escolha do sujeito passivo da exação, qual o âmbito de validade espacial e as circunstâncias de lugar de ocorrência do fato imponible e quais os momentos que pode escolher para reputar concretizada a hipótese de incidência do tributo.

No que diz respeito ao ISS, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 156, inciso III⁷⁷, outorgou aos municípios⁷⁸ competência para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, não compreendidos os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, cuja tributação foi atribuída aos estados e ao Distrito Federal (artigo 155, inciso II):

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

Para compreender os limites da competência tributária do legislador municipal, mostra-se indispensável, dessa forma, a tarefa de investigar, no próprio texto constitucional, quais são os critérios – material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo – que delimitam a regra-matriz de incidência do ISS. É o que o presente trabalho se propõe a fazer, exclusivamente em relação ao critério material, posto que nele reside o “conteúdo semântico mínimo” do imposto, delimitado pelo legislador constitucional através do signo “serviços”.

Com efeito, preenchendo a estrutura sintática da regra-matriz de incidência tributária com a linguagem do direito positivo, chega-se, assim como fez Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 765), ao seguinte arquétipo constitucional do ISS:

Hipótese:

- critério material: prestar serviços de qualquer natureza, excetuando-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, definidos em lei complementar;
- critério espacial: âmbito territorial do Município;
- critério temporal: momento da prestação do serviço;

Consequência:

- critério pessoal: sujeito ativo: Município e/ou Distrito Federal; sujeito passivo: prestador do serviço;

⁷⁷ Tal competência estava prevista, na redação original do texto constitucional, no inciso IV do artigo 156, o que, após a Emenda Constitucional n. 3/1993, passou para o inciso III do mesmo artigo.

⁷⁸ Para facilitar a leitura, faremos referência, quanto às pessoas políticas competentes, apenas aos municípios, sem perder de vista, no entanto, que a Constituição Federal confere ao Distrito Federal os impostos municipais, bem como à União, em relação aos Territórios Federais (artigo 147 da Constituição Federal).

- critério quantitativo: base de cálculo: preço do serviço: alíquota aquela prevista na legislação do imposto, respeitadas as alíquotas mínimas e máxima fixadas pela lei complementar.

Em relação ao critério material, percebe-se que a redação do inciso III do artigo 156 da Constituição Federal foi consideravelmente singela ao atribuir a competência tributária dos municípios, permitindo a instituição de imposto sobre “serviços”.

Não obstante o caminho que a literalidade do referido texto constitucional possa conduzir, Aires F. Barreto (2009, p. 319) ressalta que “a essência da hipótese de incidência do ISS não está no termo ‘serviço’, isoladamente considerado, mas na atividade humana que dele decorre”, o que vai ao encontro das lições de Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 281-282), de que o critério material da regra-matriz de incidência tributária se expressa por uma conduta humana, representada por um verbo e seu respectivo complemento.

Denota-se, no entanto, que o aludido dispositivo constitucional não especifica abertamente qual conduta (representada por um verbo) que, estando relacionada a “serviços” e uma vez praticada pelo “destinatário constitucional tributário”⁷⁹, terá o condão de instaurar a relação jurídico-tributária, na forma prevista na lei ordinária, consubstanciada no dever de recolher o ISS em favor da municipalidade.

Elizabeth Nazar Carrazza (1987, p. 57) observa que o critério material do ISS se limita a duas possibilidades de comportamento humano: “ou tributa a prestação de serviço ou a fruição do mesmo”, não sendo possível a pretensão do legislador de tributar, simultaneamente, a prestação e a fruição do serviço, sob pena de incorrer em *bis in idem*⁸⁰.

⁷⁹ A definição do critério material influenciará essencialmente na definição do “destinatário constitucional tributário” do ISS (ATALIBA, 2012, p. 87-88). Na lição de Aires F. Barreto (2018, p. 37-38), o tributo é relação jurídica e não há relação jurídica sem sujeito, de tal sorte que “quando a Constituição menciona um tributo, implicitamente diz quais os sujeitos das relações tributárias que nascerão do acontecimento dos fatos que o legislador qualificar, na conformidade da outorga constitucional. A Constituição não se limita a mencionar fatos, mas explicitamente se reporta aos sujeitos desses fatos”. Assim, se o verbo for *prestar*, o sujeito passivo será a pessoa que *presta* o serviço de qualquer natureza; se, por outro lado, o verbo for *fruir*, o sujeito passivo será a pessoa que toma o serviço ou que dele se beneficia (CARRAZZA, E., 1976, p. 56-57).

⁸⁰ Segundo Regina Helena Costa (2020, p. 83), o *bis in idem* traduz-se na “situação de o mesmo fato jurídico ser tributado mais de uma vez pela mesma pessoa política, sendo permitido pelo sistema pátrio desde que expressamente autorizado pela Constituição. Por exemplo, o fato de uma empresa auferir lucro dá margem à exigência do Imposto sobre a Renda, como também da Contribuição Social sobre o Lucro – CSSL, ambos tributos de competência da União”.

A respeito disso, a maior parte da doutrina⁸¹ tem entendido que prestar serviços é a conduta delimitada pelo texto constitucional como núcleo do critério material do ISS, embora se verifique, cabe registrar, respeitáveis vozes que defendem que o texto constitucional autoriza a tributação tanto da prestação quanto da fruição de serviços de qualquer natureza⁸².

Com o devido respeito ao entendimento oposto, pensamos que o próprio texto constitucional, além de outras referências menos evidentes⁸³, tratou de apontar explicitamente, como critério material do ISS, a conduta de prestar serviços de qualquer natureza, não autorizando que a tributação recaia sobre a fruição dos serviços.

Isso porque o disposto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal deve ser interpretado em conjunto com o seu artigo 155, inciso II⁸⁴, uma vez que o próprio artigo 156 expressamente menciona este dispositivo (“não compreendidos no art. 155, II”) para excepcionar a competência tributária dos municípios quanto às “prestações

⁸¹ Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 766) afirma que o núcleo do critério material do ISS é representado pelo verbo “prestar”, acompanhado do complemento “serviços de qualquer natureza”. Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi (2003, p. 256): “A Carta Magna preferiu considerar os serviços, sob o ângulo do prestador (não do usuário) no âmbito da incidência do ISS”. Clélio Chiesa (2004, p. 332): “No caso do Imposto sobre Serviços – ISS, parece-nos que os eventos que podem ser submetidos à tributação por meio desse imposto são as prestações de serviços [...]”. Sergio Pinto Martins (2017, p. 50): “O fato gerador da respectiva obrigação tributária é a ‘prestação de serviços’”.

⁸² Nesse sentido, Elizabeth Nazar Carrazza (1987, p. 63): “12. O legislador municipal, ao descrever o aspecto material da hipótese de incidência do ISS se depara com as únicas e seguintes possibilidades constitucionais: ou tributa a prestação do serviço ou a fruição do mesmo. Não pode fugir desta disjuntiva. No primeiro caso (tributação da prestação) o aspecto material será: prestar utilidade material (ou imaterial); no outro: fruir utilidade material (ou imaterial)”. *Vide também*: TROIANELLI, Gabriel Lacerda; GUEIROS, Juliana. O ISS e exportação e importação de serviços. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *ISS: LC 116/2003*. Curitiba: Juruá, 2012, p. 205.

⁸³ Como investigado por Marcelo Caron Baptista (2005, p. 260): “Em reforço da ideia de que a tributação da fruição de serviços, pelo ISS, não encontra sólido respaldo constitucional, colabora a regra de imunidade recíproca, disposta no artigo 150, VI, a. Veda, a Lei Fundamental, que qualquer das pessoas políticas exija impostos sobre os serviços ‘...uns dos outros...’. Essa regra somente faz sentido se a interpretação partir do pressuposto de que, salvo em hipóteses claramente autorizadas pela Constituição, o imposto incida sobre a prestação de serviços. Tal ocorre porque o § 3º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, sintomaticamente, afasta essa regra imunizante do que se refere ‘... aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário...’. A Constituição Federal, ao definir que a ‘... exploração de atividades econômicas...’ às quais corresponda o recebimento de tarifa fica sujeita à tributação por impostos, indica, claramente, que o imposto sobre serviços focaliza a sua prestação e não a sua fruição”.

⁸⁴ Constituição Federal de 1988: “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”.

de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”, cuja tributação foi entregue, por meio do ICMS, aos Estados e ao Distrito Federal.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza (2010, p. 105) pondera que o ISS não alcança propriamente os serviços de qualquer natureza, mas a prestação desses serviços. Para o autor, tal conclusão também fica mais clara “se cotejarmos este dispositivo com o art. 155, II, do mesmo Diploma Magno (referido no art. 156, III), que confere, aos Estados, competência para tributar, via ICMS, ‘prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação’”.

Em outro momento que o texto constitucional reforça esse entendimento é no § 3º do artigo 156, ao imunizar a exportação de serviços (“excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior”), indicando, claramente, que o imposto poderia incidir, caso não houvesse a imunidade tributária, sobre a conduta de prestar serviço com destino a país estrangeiro (exportação).

Sob o viés do princípio da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º, da Constituição Federal), concordamos com as ponderações de Misabel Abreu Machado Derzi (2004, p. 76), segundo a qual a Constituição Federal, hipoteticamente, poderia ter considerado, como o núcleo do critério material do ISS, a aquisição de serviços (ângulo do usuário ou do consumidor dos serviços), “pois o poder de compra é indício evidente de capacidade contributiva”⁸⁵. A autora ressalta, no entanto, que a “Carta Magna preferiu considerar os serviços sob o ângulo do prestador (não do usuário) no âmbito de incidência do ISS, fato igualmente indicativo de capacidade econômica”.

O critério material do arquétipo constitucional do ISS, dessa forma, consiste no comportamento de uma pessoa prestar⁸⁶ serviços de qualquer natureza, excluída a prestação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, definidos em lei complementar⁸⁷.

⁸⁵ Em sentido oposto, *vide*: BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 38; BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS do texto à norma: doutrina e jurisprudência* (da EC n. 18/65 à LC n. 116/03). São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 256-257.

⁸⁶ Nesse sentido, Aires F. Barreto (2018, p. 38) é categórico ao afirmar que: “Parece indubitável que a Constituição, ao mencionar serviço, refere-se ao seu prestador como ‘destinatário constitucional’. Quer dizer, a Constituição não se limita à consideração objetiva do serviço, mas, para fixar o conceito de serviço tributável, necessariamente faz referência ao prestador do serviço, nele centrando a sua preocupação tributária mediante a implícita autorização, ao legislador ordinário, para que atinja o prestador, que – no contexto de prestações com conteúdo econômico – será o benefício da retribuição ou remuneração a que ele corresponda”.

⁸⁷ Por apenas tangenciar o tema principal do presente trabalho, não iremos adentrar na discussão doutrinária sobre a função e os limites da lei complementar na tarefa de definir os serviços tributáveis pelos Municípios.

O presente trabalho, além de abordar as interpretações oferecidas pela doutrina e pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, tem por objetivo apresentar uma interpretação do signo “serviços” – que é o “conteúdo semântico mínimo” do ISS, nas palavras de Roque Antonio Carrazza –, com base nos critérios hermenêuticos desenvolvidos por Karl Larenz.

Antes de proceder a essa interpretação, no entanto, cabe destacar as correntes interpretativas do signo “serviços”, denominadas legalistas, e da incorporação do conceito econômico de serviços.

4.2. Propostas de interpretação do signo “serviços”

4.2.1. Tese legalista

Em geral, as teses legalistas⁸⁸ negam a existência de conceitos constitucionais ou, ao menos, os desconsideram, atribuindo ao legislador infraconstitucional ampla liberdade na estipulação dos significados dos termos empregados pela Constituição Federal e, por corolário, na delimitação da própria competência tributária.

Em outras palavras, as teses legalistas apregoam que o legislador ordinário possui ampla liberdade para acolher quaisquer conceitos, não ficando necessariamente vinculado ao conceito constitucional correlato. Assim, embora a Constituição Federal se utilize de determinados signos, tal como “renda”, “serviços”, “mercadorias”, “importação” e “produto industrializado”, para delimitar as competências tributárias atribuídas aos entes políticos, o significado de tais vocábulos seria determinado, em última instância, pelo legislador ordinário, que, podendo estipular o seu conteúdo, estaria praticamente livre de quaisquer limitações semânticas constitucionais⁸⁹.

⁸⁸ É preciso diferenciar as teses legalistas *stricto sensu* e *lato sensu*. Para tanto, servimo-nos da lição de Andrei Pitten Velloso (2005, p. 19), segundo o qual, ao contrário das teses legalistas *stricto sensu*, as teses legalistas *lato sensu*, embora reconheçam a existência de um conceito constitucional a ser respeitado pela legislação infraconstitucional, atribuem ao legislador a função de especificar o conceito constitucional vago ou impreciso.

⁸⁹ A título de exemplo, vale registrar a antiga discussão doutrinária sobre a inviabilidade de adotar, para fins de cobrança do imposto sobre a “renda e proventos de qualquer natureza” (artigo 153, inciso III, da Constituição Federal), um conceito legal em detrimento do conceito constitucional de renda. Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza (2019, p. 594): “Equivocam-se, portanto, os juristas que sustentam que renda para fins de tributação por via de ‘imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza’ (IR) é tudo aquilo que a lei considera renda [...] A matéria gravataria em torno do prudente arbítrio do legislador federal [...] Seria como se o legislador federal, tendo recebido da Constituição uma ‘caixa

As teses legalistas são amplamente rechaçadas pela doutrina majoritária⁹⁰, sob o argumento de que subverteriam a hierarquia normativa do ordenamento jurídico, além de flexibilizar a rígida distribuição de competências tributárias, ao permitirem que o próprio legislador ordinário, por vias indiretas, altere o conteúdo da competência tributária que lhe fora outorgada pela Constituição Federal.

A respeito disso, Celso Antônio Bandeira de Mello (1983, p. 92) faz o seguinte alerta sobre a necessidade de o legislador ordinário observar o “significado essencial” ou o “sentido admissível” dos conceitos constitucionais, sob risco de usurpar a própria função dos legisladores constituintes:

Com efeito, se fora negada a procedência às assertivas em apreço, chegar-se-ia à absurda conclusão de que os preceptivos constitucionais têm valência nula; isto é, que não se prestam a cumprir sua única e específica função: demarcar, na qualidade de regras superiores, o campo de liberdade do legislador, assim como todos os regramentos, atos e intelecções sucessivos. Deveras, se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear, a seu talante, o campo de restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituintes.

É indubitável, portanto, que os termos e expressões utilizados no texto constitucional possuem núcleos de significados próprios, não sendo totalmente livre o

vazia’, pudesse preenchê-la, para desespero do contribuinte, com o que bem lhe aprouvesse”. Igualmente, José Artur Lima Gonçalves (2002, p. 171): “Admitindo-se que é a Constituição que confere ao legislador infraconstitucional as competências tributárias impositivas, o âmbito semântico dos veículos linguísticos por ela adotados para traduzir o conteúdo dessas regras de competência não pode ficar à disposição de quem recebe a outorga de competência”.

⁹⁰ Conforme afirma Pontes de Miranda (1987, p. 365): “Os conceitos que correspondem às diferentes espécies de impostos, se constam da Constituição, são *conceitos de direito constitucional*, e não *de legislação ordinária*. O legislador ordinário somente pode trabalhar com as *variáveis* que determinam o valor do imposto, ou de algum dos elementos do suporte fático (*e.g.*, *tantos* por cento, se a renda excede de x); não pode alterar, de modo nenhum, o conceito de imposto. Impostos de transmissão de propriedade imobiliária, como imposto sobre circulação de mercadorias, é o que se considera tal na Constituição: a revelação do que ele é entra na classe das questões de interpretação da Constituição”. No mesmo sentido, Paulo Ayres Barreto (2011, p. 32) pondera: “Deveras, qual teria sido o sentido de se conformar um Texto Constitucional rígido, que trata de forma exaustiva várias matérias, como, por exemplo, a tributária, para depois conferir ao legislador infraconstitucional poderes para tudo alterar, mediante livre estipulação de conceitos?”.

Em sentido oposto, registre-se também a posição de Marcelo Neves (1988, p. 134-135): “os termos e expressões constitucionais são, com frequência, anfibológicos ou semanticamente ‘anêmicos’, na medida em que a determinação do seu sentido fica fundamentalmente na dependência do contexto de sua interpretação-aplicação; e, não raramente, são semanticamente ‘afásicos’, significando isto que a determinação do seu sentido passa a depender *exclusivamente* do contexto de sua interpretação-aplicação (significado contextual), faltando-lhes, por conseguinte, um significado de base”.

legislador infraconstitucional para estipular quaisquer conteúdos aos signos constitucionais.

Como observa Humberto Ávila (2018, p. 52), “a linguagem é usada pelos falantes precisamente para transmitir significados”, de modo que os termos por eles empregados “contêm núcleos de significado que são fruto de convenções sociais, práticas regradas e consenso científicos adotados quando ingressamos como membros de uma comunidade de falantes”. Daí por que, ressalta o autor, essas convenções criam expectativas no sentido de que, “ao empregar-se determinado termo, exprime-se determinado significado e, com ele, firma-se determinada expectativa de que quem o emprega agirá de determinada forma”.

Pensar de maneira contrária, não só se estaria negando a hierarquia do sistema jurídico e a rigidez do sistema constitucional tributário, mas também implicitamente afirmando que os termos e expressões empregados pela Constituição são “meros ruídos ou amontoados de letras, carentes de significação” (VELLOSO, 2005, p. 25).

Deveras, se o legislador ordinário pudesse escolher livremente o sentido dos signos utilizados pelo texto constitucional na outorga de competência, não haveria que se falar em “conteúdo semântico mínimo de cada exação” ou na rigidez do sistema constitucional tributário e tampouco na própria competência tributária. Tal pensamento, como enfatiza Humberto Ávila (2018, p. 53), conduziria à conclusão de que os próprios “destinatários das normas constitucionais poderiam definir seu conteúdo, em vez de observá-lo”, o que se mostra incompatível com a supremacia constitucional⁹¹, além de prejudicar a própria normatividade do direito.

É dizer, como na marcante afirmação do então Ministro do Supremo Tribunal Federal, Luiz Galotti, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 71.758:

Se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição⁹².

⁹¹ Segundo Aires F. Barreto (2018, p. 72), “A Constituição, por outro lado, não é um conjunto de recomendações nem aos particulares, nem, muito menos, aos órgãos públicos. Pelo contrário, constitui um sistema de mandamentos *imperativos* e *categoricos*, que se põem como obrigatórios a todos, principalmente aos órgãos públicos, agentes e autoridades que ela mesma cria e institucionaliza, delimitando-lhes o âmbito de atuação. Nesse sentido, a Magna Carta não contém sugestões, mas ordena, comanda, impõe, determina, de modo inexorável”.

⁹² STF, RE n. 71.758, Rel. Min. Thompson Flores, DJ 31/08/1973.

Em relação ao ISS, embora a maior parte das discussões doutrinárias se concentre em saber qual conceito de serviços foi adotado pela Constituição Federal (ou seja, se o texto constitucional incorporou conceito oriundo do direito privado ou o conceito oriundo da economia), há autores de renome, como Luis Eduardo Schoueri (1998, p. 113-114), que se manifestam, a partir do pressuposto de que o texto constitucional empregou tipos na repartição de competências tributárias, no sentido de que o conceito de serviços nasce da lei complementar, não da Constituição.

Em suas palavras (SCHOUERI, 1998, p. 113-114):

4.4.7.1. Tomemos, exemplificativamente, já clássico conflito entre o ISS, de competência municipal, e o ICMS, instituídos pelos Estados. (...)

4.4.7.3. Se o elenco constitucional contemplasse conceitos, então concluiríamos que o papel da lei complementar teria sido, tão somente, revelar os conceitos que o constituinte já contemplara. Desta forma, ou aquela lista reproduziria o conceito já definido – e seria, neste caso, inócua – ou o modificaria, implicando inconstitucionalidade.

4.4.7.4. Ocorre que em 1987, foi editada a Lei Complementar n. 56 que trouxe profunda modificação na lista de que tratava o Decreto-lei n. 406/68. Podemos afirmar que, por meio da referida Lei Complementar, modificaram-se os limites do ISS e do ICM de então ou, o que dá no mesmo, a referida Lei Complementar inovou os conceitos dos dois impostos. Houve inconstitucionalidade?

4.4.7.5. Em nosso entender, descartada a questão formal, é faculdade do legislador complementar dispor sobre os conflitos de competência e definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos elencados na Constituição. *Desta forma, os conceitos do ICMS e do ISS nascem da lei complementar, não da Constituição.* Esta contempla, apenas, os tipos de ambos os impostos. (Destacamos.)

A respeito desse pensamento, observa-se que a adoção de um conceito legal de serviços para fins de incidência do ISS mostra-se perfeitamente coerente e razoável com a linha de raciocínio desenvolvida pelo respeitado autor, a partir da premissa de que a Constituição Federal se valeu de tipos, não conceitos, ao repartir as competências tributárias.

Embora a utilização de tipos nas normas de competência tributária já tenha sido amplamente rechaçada no presente trabalho, cabe registrar também o entendimento aqui defendido, respaldado pela doutrina majoritária⁹³ e pela jurisprudência do

⁹³ Nesse sentido, cite-se Geraldo Ataliba (1971, p. 383): “A circunstância de outorgar a Constituição à lei complementar a tarefa de definir os serviços não quer significar, absolutamente, que a Constituição tenha dado ao legislador complementar liberdade de ampliar o conceito de serviços pressuposto

Supremo Tribunal Federal⁹⁴, segundo o qual o sistema constitucional tributário não confere guarida para adoção de uma eventual tese legalista de serviços, uma vez que o legislador ordinário não possui ampla liberdade para definir o que seja serviços para fins de incidência do ISS, devendo respeitar, em última instância, o conceito adotado pela Constituição Federal.

Tal entendimento, no âmbito da legislação infraconstitucional, é corroborado pela regra prevista no artigo 110 do Código Tributário Nacional:

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.

Não há dúvidas de que, por corolário da supremacia constitucional, tal dispositivo sequer precisaria existir, como bem apontou Hugo de Brito Machado (2003, p. 130). Todavia, vale reconhecer que o legislador complementar foi pedagógico ao explicitar que, diante de determinado conceito constitucional, descabe ao ente tributante o embaralhamento de institutos, expressões e vocábulos, como se cada qual não tivesse o sentido próprio.

É o que ocorre com o signo “serviços”, para fins de incidência do ISS, conforme se verá mais adiante.

4.2.2. Tese da incorporação do conceito de serviços da economia

A tese da incorporação do conceito econômico de serviços prega que a Constituição Federal de 1988 adotou, para efeitos de incidência do ISS, o conceito

constitucionalmente”. E Aires F. Barreto (2018, p. 40): “Nem se diga que serviço é aquilo que a lei complementar disser que é, porque tal exegese derruiria todo o sistema constitucional tributário”.

⁹⁴ A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não tem dado guarida às teses legalistas em matéria tributária. No Recurso Extraordinário n. 117.887-6/SP (Rel. Min. Carlos Velloso, j. 11/02/1993), o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional o dispositivo legal que exigia o recolhimento de imposto de renda sobre lucros distribuídos, oportunidade na qual se afirmou: “Não obstante isso, não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. Não me parece, pois, que poderia o legislador, anteriormente ao CTN, diante do que expressamente dispunha o art. 15, IV, da CF/46, estabelecer, como renda, uma ficção legal”. Nesse sentido, *vide* também: “IMPOSTO DE RENDA... Saber se indenização é, ou não, renda, para o efeito do artigo 153, III, da Constituição, é questão constitucional, como entendeu o acórdão recorrido, até porque não pode a Lei infraconstitucional definir como renda o que insitivamente não o seja. [...]” (STF, 1ª T., RE 188.684-6/SP, Rel. Min. Moreira Alves, j. 04/2002).

econômico de serviços⁹⁵, o qual não se confunde e nem se equipara ao conceito de prestação de serviços do direito privado⁹⁶.

Em aprofundado estudo, José Alberto Macedo (2013, p. 57) observa que, embora exista há tempos na economia um conceito de serviços, seus contornos e limites variam bastante conforme o autor e o país. Ressalta o autor, no entanto, que uma característica comum a todas as fontes de informação, científicas ou governamentais, “é a residualidade do setor de serviços, alcançado após a delimitação dos setores primário (que envolve a agricultura e a extração mineral) e secundário (abrangendo a indústria e a manufatura)”.

Tal característica é corroborada pelas lições de Bernardo Ribeiro de Moraes (1984, p. 84), segundo o qual, na economia, o “serviço é a atividade realizada, da qual não resulta um produto material industrial ou agrícola”. E, prosseguindo, ressalta o mencionado autor:

Para a ciência econômica, a atividade que interessa é a que se dirige para a produção de bens econômicos (criação de bens úteis), que podem ser tanto bens materiais como bens imateriais. Levando-se em conta esse resultado da atividade sob a forma de bem imaterial, chegamos ao conceito de *serviço*. Este pode ser conceituado como “o produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que não se apresenta sob a forma de bem material.

Nesse sentido, Sergio Pinto Martins (2017, p. 67), ressaltando a definição econômica de serviço como um “conceito *lato*, decorrente da ideia de bem imaterial (incorpóreo) na etapa da circulação econômica”, salienta que, para a economia, serviço pode se apresentar como um fornecimento de trabalho a terceiro (serviço prestado pelo médico, pelo advogado, pela manicure, pelo transportador etc.), uma locação de bens móveis (serviços de locação de bens móveis etc.) ou uma cessão de direitos (de um invento industrial, de um desenho industrial etc.).

⁹⁵ Importante registrar, desde logo, que a tese da incorporação do conceito econômico de serviços não se confunde, de maneira alguma, com a teoria da interpretação econômica do direito tributário. O que se defende, na referida tese, é que o texto constitucional, ao insculpir a competência tributária relativa ao ISS, acolheu o conceito econômico de serviços. Nesse sentido, veja-se o prudente alerta de José Alberto Macedo (2015, p. 67): “Uma coisa é ignorar a definição jurídica de serviço para alcançar, com a tributação, algo que não seja serviço, alegando que, economicamente, se assemelha a serviço, outra coisa totalmente distinta é concluir, em atividade interpretativa, que o conceito econômico foi incorporado pelo direito, tornando-se, portanto, a partir dessa incorporação, jurídico”.

⁹⁶ Nesse sentido, Fernando Aurelio Zilveti (2005, p. 554): “o conceito de ‘prestação de serviço’ é econômico e, como tal, não admite subordinação da definição de locação, do direito civil”.

Logo se percebe que o conceito econômico de serviços é mais abrangente que o conceito de serviços para o direito privado. Isso porque, como visto, o conceito econômico abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços do direito civil) como a venda de bens imateriais, tal como locação de bens móveis, cessão de direitos etc. (MORAES, 1984, p. 42-43).

Compreendidas as noções de base do conceito econômico de serviço, faz-se necessário conhecer os argumentos empregados pela tese da incorporação do conceito econômico de serviço.

O primeiro argumento (e, talvez, o principal) da incorporação do conceito econômico de serviço, para fins de incidência do ISS, está no fato de que a Comissão Especial de Reforma, responsável por escrever o texto-base da Emenda Constitucional n. 18/1965, teria se inspirado nas diretrizes adotadas pela Comunidade Econômica Europeia (CEE) na harmonização da legislação tributária dos países-membros, de modo que se teria “importado” o conceito econômico de serviços para fins do ISS.

Conforme registrado por Bernardo Ribeiro de Moraes (1984, p. 22-24), as diretrizes da CEE estabeleciam que os países-membros deveriam alterar a legislação do imposto sobre vendas, adotando a técnica da tributação sobre o valor acrescido, de modo que o imposto deveria ser exigido segundo o sistema de dedução “imposto a imposto”, isto é, do imposto devido numa fase se deduzirá o imposto pago na fase anterior.

O campo de incidência seria genérico, submetendo-se ao tributo as transmissões de bens e as prestações dos serviços, efetuadas a título oneroso, inclusive as importações de bens. Para efeitos de incidência do imposto sobre vendas, considerava-se transmissão de bens a “transferência do poder de disposição de um bem material como proprietário, abrangendo tal figura, ainda, por disposição de lei, certos tipos de transmissão (v.g., incorporação de um bem móvel a um bem imóvel, etc.) – (art. 5.º)”; por outro lado, considerava-se como prestação de serviços ‘toda operação que “não constitua transmissão de um bem no sentido do art. 5.º (art. 6.º). Tendo definido ‘prestação de serviços’ de forma bastante ampla (‘toda operação’) e pela negativa (‘que não constitua transmissão de bens’), a diretriz cautelosamente elencou as ‘prestações de serviços’ que deveriam ser alcançadas obrigatoriamente pelo imposto através de um anexo B” (MORAES, 1984, p. 23).

Para Bernardo Ribeiro de Moraes, a Emenda Constitucional n. 18/1965 acolheu o imposto sobre vendas segundo as diretrizes da CEE, distinguindo-se apenas na divisão da sua incidência, uma vez que adotou o ICMS, dos Estados, para onerar a circulação de mercadorias (bens materiais) e o ISS, dos Municípios, para onerar a venda de bens não considerados mercadorias (bens imateriais ou serviços no sentido econômico). Em suas palavras (MORAES, 1984, p. 47-56):

Assim, vemos que, com a reforma tributária de 1965, o Brasil reestruturou o seu regime impositivo, para agasalhar um imposto sobre o valor acrescido, onerando, no objetivo final, as *vendas em geral*: as vendas de bens materiais, *limitada* em nosso direito às operações relativas à circulação de mercadorias (mercadorias ou produtos), que ficou com os Estados (ICMS); e as vendas de bens imateriais (serviços), de competência tributária dos Municípios (ISS). [...] Em síntese, a reforma tributária de 1965, ao adotar nova técnica de tributação relativa à circulação de bens, do tipo não cumulativo, o fez de forma semelhante à legislação estrangeira, apenas bipartindo a competência tributária entre dois poderes tributantes (Estado e Município), com duas designações (ICMS e ISS), com a mesma base impositiva (para a circulação de bens materiais, o valor acrescido; para a circulação de serviços, o preço).

No mesmo sentido, José Alberto Macedo (2013, p. 69; 81) evidencia um argumento genético para demonstrar a intensão da Comissão Especial de Reforma em “importar” os conceitos e diretrizes adotados pela CEE:

Outra prova desse alinhamento entre o pensamento da reforma de 1965 e a implantação do VAT na Europa, com o conceito econômico de serviços – ou seja, que o produto da Reforma de 1965, qual seja, a EC 18/65, nasceu num contexto linguístico em que o conceito de serviços foi devidamente “importado” dos estudos que à época havia na Europa para a implantação de um IVA de base ampla – foi a participação do Professor Carl Shoup, da Universidade de Colúmbia, Estados Unidos da América. O Professor Carl Shoup era membro da Comissão Neumark, constituída em 05/04/1960 pela CEE.

Tal linha de pensamento, no entanto, não se mostra compatível com o modelo de interpretação adotado no presente trabalho.

Isso porque, enquanto a tese da incorporação do conceito econômico, ao interpretar o termo “serviços”, toma como principal critério a pretensa vontade do legislador constituinte, no modelo desenvolvido por Karl Larenz (com as ponderações dadas por Andrei Pitten Velloso) os critérios teleológico-subjetivos – do qual o elemento genético faz parte – são considerados tão somente no fim do processo de

interpretação, caso ainda remanesçam abertas distintas possibilidades interpretativas após o emprego do sentido literal, do contexto de significado da lei e dos critérios teleológico-objetivos.

E, como visto anteriormente, não é por acaso que os critérios teleológico-subjetivos são colocados de forma residual na atividade de interpretação, vez que, além da frequente precariedade⁹⁷ dessas fontes para o deslinde de questões específicas que surgem na vigência do diploma legislativo, não existe, de fato, uma necessária correlação entre o desejo do legislador e a regra posta na lei, o que pode levar o intérprete a ingressar no perigoso campo do subjetivismo.

A respeito da linha de pensamento adotada pela tese da incorporação do conceito econômico de serviços, Aires F. Barreto (2018, p. 48) faz duras – porém, acertadas – críticas a esse tipo de raciocínio, ao afirmar que:

Os que assim pensam formulam o seguinte raciocínio: se é assim na Europa, e se os autores da Emenda Constitucional 18/65 lá se inspiraram, então assim deve ser aqui. Nessa visão simplista, esquecem-se de que os textos normativos interpretam-se com critério jurídico; deixam de parte, ainda, que a EC 18, que veio inserida na Constituição de 1946 foi revogada cabalmente pela Carta de 1967; além disso, outro é o sistema na Constituição de 1988.

O referido autor (BARRETO, A., 2018, p. 153) aponta o equívoco de “buscar uma vontade psicológica, perquirir o desejo de uma pessoa ou de um grupo de pessoas, mas não desvendar a regra posta pela lei”, haja vista que tal pensamento implica “flagrantes erronias porque nenhuma identidade necessária há entre o desejo do legislador e o comando legal”. Não é por outro motivo que Andrei Pitten Velloso (2005, p. 216-217) defende que a finalidade da interpretação é a pesquisa da *intentio operis* e não da *intentio auctoris*, eis que, como também adverte Carlos Maximiliano

⁹⁷ Segundo Carlos Maximiliano (2011, p. 19-20), “Se descerem a exumar o *pensamento* do legislador, perder-se-ão em um bátrio de dúvidas maiores ainda e mais inextricáveis do que as resultantes do contexto. Os motivos, que induziram alguém a propor a lei, podem não ser os mesmos que levaram outros a aceitá-la. Não parece decisivo o fato de haver um congressista expendido um argumento e não ter sido este combatido; a urgência, a preocupação de não irritar um orgulhoso cuja colaboração se deseja, ou cuja obstrução ao projeto se receia; uma indisposição individual, sobretudo um *leader* de câmara ou relator de Comissão Permanente; mil fatores ocasionais podem concorrer para um silêncio forçado; daí resultaria a falsa aparência de concretizar uma frase, emenda ou discurso as razões do voto no plenário, a *intenção* predominante, a diretriz real da vontade da maioria. [...] A base de todo o trabalho do exegeta seria uma ficção: buscaria uma vontade possível, agente, ativa no passado e as conclusões logicamente decorrentes desse intento primitivo”.

(2011, p. 23), ao perquirir a pretensa vontade do legislador o exegeta é conduzido “a um terreno movediço, pondo-o em risco de tresmalhar-se em inundações subjetivas”.

A lei, ingressando no sistema jurídico e passando a integrá-lo, com ele se harmoniza, nele exercendo influência e dele recebendo-a, com total abstração dos desígnios, intentos e vontades do seu produtor: o legislador (BARRETO, A., 2018, p. 153). Nessa perspectiva, Carlos Maximiliano (2011, p. 23) pondera que “a lei é a vontade transformada em palavras, uma força constante e vivaz objetivada e independente do seu prolator; procura-se o sentido imanente no texto e não o que o elaborador teve em mira”.

Tais ponderações nos levam a afastar, obrigatoriamente, os argumentos genéticos na interpretação, uma vez que a “*ratio juris*, de conseguinte, não abarca a psicologia e o subjetivismo. Ao revés, provém objetivamente do sistema jurídico” (BARRETO, A., 2018, p. 154).

Nesse sentido, Carlos Maximiliano (2011, p. 25), enfatizando que “ao intérprete incumbe apenas determinar o sentido *objetivo* do texto, a *vis ac potestas legis*”, cita a irretocável lição Francesco Ferrara:

A lei é a expressão da vontade do *Estado*, e esta persiste autônoma, independente do complexo de pensamentos e tendências que animaram as pessoas cooperantes na sua emanção. Deve o intérprete descobrir e revelar o conteúdo de vontade *expresso em forma constitucional*, e não as volições algures manifestadas, ou deixadas no campo intencional; pois que a lei não é o que o legislador quis, nem o que pretendeu exprimir, e, sim, o que exprimiu de fato.

Sendo assim, entende-se que, na atividade de interpretação do texto constitucional, o significado do termo “serviços”, para fins de incidência do ISS, não é o que entende ser o intérprete a partir de uma pretensa vontade do legislador constitucional, mas o que se extrai e, portanto, se confirma da análise de todo ordenamento jurídico.

Ao reconhecer a grande variedade de argumentos⁹⁸ que podem ser invocados pelo intérprete ao defender uma determinada interpretação, Humberto Ávila (2001, p.

⁹⁸ Em seu trabalho (2001, p. 161-170), o referido autor classifica os argumentos em duas grandes classes: i) argumentos institucionais; e ii) argumentos não institucionais ou práticos.

Os argumentos institucionais são aqueles que têm como ponto de referência o ordenamento jurídico, de modo a possuir maior capacidade de objetivação. Já os argumentos não institucionais ou práticos são decorrentes apenas do apelo ao sentimento de justiça que a própria interpretação eventualmente evoca, razão pela qual possuem menor capacidade de objetivação. Em outras palavras, são aqueles

158) ressalta que nem todos os argumentos possuem a mesma relevância jurídica, eis que eles possuem fundamentos desiguais e, portanto, valores diferentes. Logo, observa o referido autor que os argumentos não podem ser empregados indistintamente, nem ser tomados um pelo outro, como se fora a sua escolha e sua valoração uma manifestação de mero capricho do intérprete.

O mencionado autor observa que, para determinar quais argumentos devem prevalecer, cabe ao intérprete buscar sua resposta nos princípios constitucionais, uma vez que são eles que devem orientar as regras de prevalência entre os argumentos.

Para o autor (2012, p. 112-113), os princípios do estado de direito, da separação dos poderes e da legalidade estabelecem uma prioridade aos argumentos linguísticos e sistemáticos sobre os demais, em especial os argumentos meramente pragmáticos. Isso porque o princípio do estado de direito prioriza a estabilidade frente às mudanças das normas em razão dos interesses em jogo (por exemplo, a necessidade de aumentar a arrecadação ou a importância do financiamento da seguridade social); já o princípio da separação dos poderes institui a divisão harmônica de funções entre os poderes, vedando que os Poderes Executivo e Judiciário alterem os significados mínimos das normas instituídas pelo Poder Legislativo; e o princípio da legalidade estabelece que os outros poderes deverão agir tendo como ponto de partida os enunciados prescritivos estabelecidos pelo Poder Legislativo.

Nessa perspectiva, conclui-se, mais uma vez, que os argumentos genéticos – isto é, que orbitam em volta da pretensa vontade do legislador constitucional no que se refere ao significado de determinado signo – são necessariamente secundários, de

que dependem de um julgamento, feito pelo próprio intérprete, sob pontos de vista econômicos, políticos ou éticos.

Os argumentos institucionais subdividem-se em (i) imanentes e (ii) transcendentais ao ordenamento jurídico.

Os argumentos institucionais imanentes são construídos a partir do ordenamento jurídico vigente, assim como da sua linguagem textual e contextual como de seus valores e da sua estrutura. Assim, podem eles ser: i) linguísticos, que são aqueles que dizem respeito ao significado dos dispositivos ou enunciados prescritivos, tanto ao significado das expressões quanto à sua estrutura gramatical; e ii) sistemáticos, que são aqueles fundados na estrutura do sistema jurídico e dizem respeito aos seus elementos ou à sua aplicação.

Por outro lado, os argumentos institucionais transcendentais são aqueles que não mantêm relação com o ordenamento jurídico vigente, mas dizem respeito ou a sua formação ou ao sentido dos dispositivos que ele antes continha. São eles argumentos: i) históricos, que são aqueles que dizem respeito à investigação do problema objeto de regulação pelas normas hoje válidas, de modo a recompor o sentido que a norma tinha ao ser editada; e ii) genéticos, que dizem respeito à vontade do legislador, tanto no que se refere ao significado que o legislador teria ligado a determinada expressão quanto à finalidade que ele teria pretendido atingir.

modo que somente passam a ser relevantes na hipótese em que os argumentos linguístico e sistemático já não proporcionam uma justificação para a interpretação⁹⁹, o que, como se verá, não é o caso do termo “serviços” para fins do ISS.

Ademais disso, o argumento de que a reforma tributária de 1965, ao adotar nova técnica de tributação relativa à circulação de bens, do tipo não cumulativo, o fez de forma semelhante à legislação estrangeira, “apenas bipartindo a competência tributária entre dois poderes tributantes (Estado e Município), com duas designações (ICMS e ISS)” (MORAES, p. 1984, p. 56), parece não possuir correspondência na Constituição Federal de 1988.

De acordo com as diretrizes da CEE, trata-se de um imposto geral sobre vendas de bens materiais (bens ou mercadorias) e imateriais (serviços no sentido econômico), possuindo, dentre suas principais características, a sistemática da não cumulatividade.

Se isso realmente fosse verificado no texto constitucional, o que reforçaria a tese da incorporação econômica do conceito de serviços conforme as diretrizes da CEE, verificar-se-ia a não cumulatividade como característica elementar não apenas em relação ao imposto estadual (ICMS), mas também quanto ao imposto municipal (ISS), por se tratar de uma simples bipartição de competência entre dois poderes tributantes.

O que se observa, na realidade, é que a Constituição Federal de 1988 atribuiu ao ISS uma identidade única com base nas particularidades do nosso sistema tributário, de modo que o conceito de serviço incorporado pelo texto constitucional não se confunde com o conceito adotado pelas diretrizes da CEE, o que se evidencia, também, pela ausência da não cumulatividade no imposto municipal.

Por fim, nem se diga que a expressão “de qualquer natureza”, prevista no inciso III do artigo 156 da Constituição Federal, atribui ao intérprete o dever de adotar a aceção mais lata possível de serviços¹⁰⁰. Conforme as lições de Aires F. Barreto

⁹⁹ Nas palavras de Humberto Ávila (2001, p. 171), “Se o intérprete consegue construir um significado de acordo com argumentos linguísticos e sistemáticos, não há razão suficiente para o recurso a outros argumentos”.

¹⁰⁰ Segundo José Alberto Macedo (2015, p. 64), essa “adjetivação ‘de qualquer natureza’, aliás, faz muito mais sentido quando se entende que o constituinte incorporou o conceito econômico de serviços. Isso porque, diferentemente do conceito de serviços no Direito Civil (e não no Direito Privado como um todo) – que não demanda maiores exercícios interpretativos, por ser facilmente apreensível (embora dificilmente aplicável numa série de atividades econômicas) –, o conceito de serviços na Economia, de maneira distinta, já apresenta, de pronto, uma vagueza semântica caracterizada pelo conjunto de atividades econômicas que não consubstanciam, como produtos, bens materiais. Tal vagueza, ao ser acompanhada da expressão ‘de qualquer natureza’, denota que é tributável pelo ISS toda a

(2016, p. 149), aqui integralmente ratificadas, “De qualquer natureza, concordamos nós, mas sempre e só serviços. Nunca fato diverso. Nunca atividade que serviço não configure”.

E a justificava, para tanto, é relativamente simples. A expressão “de qualquer natureza” não possui o condão de expandir o núcleo conceitual de serviços, tal como enfatizado pelo mencionado autor (2016, p. 149) em didático exemplo: “Se estivermos versando as ‘pessoas de qualquer natureza’ nem por isso poderíamos incluir outra espécie de seres que pessoas não fossem”.

Conforme se verá adiante, o conceito do termo “serviços”, para efeito de incidência do ISS, tem sua origem no uso linguístico geral-jurídico anterior à criação do imposto municipal.

4.3. Nossa proposta – interpretação com base na metodologia de Karl Larenz

4.3.1. O sentido de literal

A Constituição Federal, em seu artigo 156, inciso III, outorga aos Municípios competência tributária para instituir, por lei, o imposto sobre “serviços de qualquer natureza”. Sem maiores dificuldades, observa-se que a tributação, pelo imposto municipal, somente pode incidir em relação à manifestação de riqueza conotada pelo signo “serviços”, razão pela qual mostra-se indispensável compreender o seu sentido e alcance.

O texto constitucional não traz expressamente qualquer tipo de definição para o termo “serviços”¹⁰¹, núcleo do critério material empregado para conferir competência tributária aos municípios (artigo 156, inciso III, da Constituição Federal).

É verdade que o termo “serviços”, conteúdo semântico mínimo do ISS, possuía, quando da sua implementação pela Emenda Constitucional n. 18/1965, múltiplos

residualidade desse conceito no universo da atividade econômica, depois de afastados os serviços de comunicação e de transporte interestadual ou intermunicipal, tributáveis pelo ICMS; os serviços financeiros, tributáveis pelo IOF”.

¹⁰¹ Nesse sentido: “Primeira observação a ser formulada, a propósito desse tema, está no sentido de que a Constituição não define serviço, para efeitos tributários. Pelo menos, não o faz explicitamente. Limita-se a fazer referência à expressão ‘serviço’, como que relegando ao intérprete a tarefa de defini-lo. Não se entenda, entretanto, que o intérprete tenha qualquer liberdade, nesse mister. Pelo contrário, ele está condicionado por todos o contexto constitucional, pelas exigências dos princípios fundamentais e pelas insinuações sistemáticas, suficientemente vigorosas, para condicioná-lo decisivamente” (BARRETO, A., 2018, p. 29).

“usos linguísticos” advindos da linguagem comum, conforme registrado por Hugo de Brito Machado (2004, p. 564): “Na linguagem comum a palavra serviço é plurissignificativa. A Academia de Ciências de Lisboa a registra em seu dicionário com nada menos do que 34 significados”. Conclui o referido autor (2004, p. 565) que o termo “serviço”, em linguagem comum, denota “acção de ser útil; acto ou efeito de servir”.

Natália De Nardi Dácomo (2007, p. 34) registra, após analisar os usos linguísticos gerais do termo “serviço”¹⁰², que o conteúdo semântico do seu conceito indica “ação ou efeito de servir, propiciar, dar, conceder, dispensar, dar de si algo em forma de atividade, executar um trabalho intelectual ou uma obra material”. Conclui, igualmente, a referida autora que o signo “serviço”, em linguagem comum, pode designar tanto uma ação (processo) quanto um efeito (produto) de servir.

Além do sentido decorrente do uso linguístico comum, o termo “serviço” possui outros significados especiais oriundos das mais diversas áreas de conhecimento humano. Como já visto, o termo serviço, na economia, é um conceito residual, designando o produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade, mas que não se apresenta sob a forma de bem material.

Em que pese tais significações, não podemos perder de vista a regra *prima facie*¹⁰³ da incorporação dos conceitos jurídicos preexistentes, a qual se encontra assentada no postulado da unidade do ordenamento jurídico, de modo que cabe “ao intérprete trabalhar inicialmente com a hipótese de que a Constituição não se afastou das convenções linguísticas preexistentes, sujeitando-a à confirmação sistemática” (VELLOSO, 2005, p. 331).

No direito positivo, observa-se que, quando promulgada a Emenda Constitucional n. 18/1965, já existia no ordenamento jurídico – portanto, preexistente

¹⁰² *Dicionário Houaiss da língua portuguesa* (2001, p. 2559): “1. ação ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho. 2. exercício e desempenho de qualquer atividade”.

Dicionário da língua portuguesa contemporânea (2001, p. 3400): “1. Acção de ser útil; acto ou efeito de servir. 2. Estado de quem se disponibiliza ou actua em benefício de outrem. 3. Conjunto dos deveres ou obrigações que um cidadão tem perante o Estado ou a sociedade. 4. Conjunto das funções ou tarefas executadas em benefício ou por mando de outrem. Sinónimo: MISSÃO, TRABALHO. 5. Exercício das funções inerentes a uma actividade profissional. Sinónimo: PROFISSÃO. 6. Trabalho regular cujas condições são estabelecidas por contrato. Sinónimo: EMPREGO. 7. Conjunto de actividades específicas de cuja execução alguém é encarregado; trabalho a fazer. 8. Trabalho que está a ser realizado, em curso. 9. Desempenho de uma tarefa, uma incumbência”.

¹⁰³ Enfatiza-se que as regras de incorporação *prima facie* de conceitos preexistentes, não sendo regras *a priori*, são passíveis de superação por robustas razões em sentido contrário, consagrando, assim, conceitos autônomos (VELLOSO, 2005, p. 332).

ao texto interpretado – um uso linguístico geral-jurídico para o termo “serviço”, empregado no artigo 266 do Código Comercial (Lei n. 566/1850), ao disciplinar o contrato de “locação mercantil”, assim como nos artigos 1.216 a 1.236 do Código Civil de 1916 (Lei n. 3.071/1916), sob a denominação “locação de serviços”¹⁰⁴.

O Código Comercial (Lei n. 566/1850) estabelecia o mesmo conjunto de regras para disciplinar a locação de coisas e a locação de trabalho por meio do denominado contrato de “locação mercantil”:

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

Por intermédio do referido contrato de locação mercantil, o “locador” se obrigava a oferecer ao “locatário”, por determinado tempo e preço certo, “o uso de alguma coisa, ou do seu trabalho”. Observa-se que, no referido dispositivo, os termos “trabalho” e “serviço” eram empregados com o mesmo sentido¹⁰⁵ (“... do seu *trabalhado* ... *presta serviço* ... *aceita o serviço* ...”).

No âmbito civil, a Lei n. 3.071/1916 (Código Civil de 1916), igualmente inspirada no conceito do direito romano *locatio conductio*¹⁰⁶, manteve a denominação de “locação” tanto para os contratos que tivessem por objeto a entrega de coisa como para aqueles que tivessem por objeto uma obrigação de fazer, estabelecendo, no entanto, regras distintas para cada objeto da locação: i) *locatio conductio rerum* (locação de coisas – artigos 1.188 a 1.215), ii) *locatio conductio operarum* (locação de serviços – artigos 1.216 a 1.236) e iii) *locatio conductio operis* (empreitada – artigos 1.237 a 1.247).

¹⁰⁴ Tal expressão, vale registrar, já era objeto de crítica pela doutrina: “Cunha Gonçalves, referindo-se a essa rubrica do nosso Código, locação de serviços, que tem a seu favor a tradição romana (*locatio operarum*), entende que ela mal corresponde às diversas categorias do contrato, chegando a ser deprimente da dignidade do homem moderno. Sustenta o ilustre civilista, por isso, que mais apropriada é a expressão *contrato de prestação de serviços*” (MONTEIRO, 2001, p. 186).

¹⁰⁵ Quando da promulgação do Código Comercial, não existia no ordenamento uma distinção de regime jurídico entre “trabalho” e “serviço”, motivo pelo qual, diferentemente de hoje, ambos os termos eram empregados como sinônimos.

¹⁰⁶ Segundo Fábio Ulhoa Coelho (2005, p. 170), “O direito romano reunia na definição de locação (*locatio conductio*) três contratos de objetos distintos. O primeiro consistia na locação de coisa (*locatio conductio rei*); o segundo, na prestação pelo locador de serviço ao locatário (*locatio conductio operarum*); o terceiro, por fim, na realização pelo locador de obra encomendada pelo locatário (*locatio conductio operis*)”.

O Código Civil de 1916 não trouxe uma definição¹⁰⁷ expressa de “serviço”, não obstante tenha estabelecido seus elementos caracterizadores. De acordo com o artigo 1.216 do Código Civil de 1916: “Toda a espécie de *serviço* ou *trabalho* lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”. Assim como o Código Comercial, o Código Civil de 1916 empregou os termos “trabalho” e “serviço” com o mesmo sentido (“... de *serviço* ou *trabalho* ...”).

Observa-se, assim, que na “locação de serviços” (ou, na melhor terminologia, a prestação de serviços) uma das partes se obriga a prestar “trabalho ou serviço”, material ou imaterial, e a outra parte se obriga a pagar-lhe uma remuneração por essa atividade.

Como ressalta Bernardo Ribeiro de Moraes (1983, p. 83), a prestação de serviços representa uma figura típica do direito civil, constituindo-se em contrato bilateral (ou seja, gerando obrigações recíprocas às partes, pois o prestador se compromete a fornecer certo trabalho e a outra parte se obriga a remunerá-lo) e oneroso (a lei considerada o contrato de prestação de serviços sempre oneroso, jamais gratuito), cujo objeto é uma prestação de atividade (obrigação de meio).

Em suas palavras (1983, p. 84):

No contrato de prestação de serviços, o prestador coloca sua atividade à disposição de outra parte, mediante remuneração. O objeto do contrato é, assim, o próprio trabalho. Quem promete serviço, assegura Pontes de Miranda, “deve a atividade mesma”. O prestador de serviços tem uma obrigação *de fazer* (obrigação *in faciendo*), em que a prestação consiste em ato ou serviço de devedor (não há “obrigação de dar”, em que a prestação consiste na entrega de coisa material, móvel ou imóvel, certa ou incerta). O médico que cuida do doente (obrigação de fazer) presta serviços.

Confirmando tais características, Washington de Barros Monteiro (2001, p. 187; 200) afirma que a locação de serviços trata-se de contrato sinalagmático, por meio do

¹⁰⁷ Ao contrário do Código de Defesa do Consumidor (Lei n. 8.078/1990) que, após definir que consumidor “é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final” (artigo 2º), define o que se deve entender por “serviços” (artigo 2º, § 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”. Tal definição, por ser posterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, não se enquadra nos parâmetros objetivos fixados para a determinação do sentido literal possível do signo “serviços” previsto na regra de competência tributária dos municípios. Ainda que fosse considerada, a aludida definição de serviços, por ser demasiadamente abrangente, implicaria invasão de competência tributária da União, relativamente ao imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF).

qual um dos contratantes, o locador, “se compromete a prestar certos serviços”, que o outro, denominado locatário, “se obriga a remunerar”, de modo que “À obrigação de fazer do primeiro contrapõe-se, portanto, uma obrigação de dar, por parte do segundo; essa reciprocidade outorga ao contrato caráter oneroso”.

Como descreve De Plácido e Silva (2004, p. 1421), os termos “trabalho” e “serviço” conduzem à ideia de esforço, físico ou intelectual, de pessoas desenvolvido na intenção de produzir riqueza ou utilidade, suscetível de uma avaliação monetária, para terceiro.

Aires F. Barreto (2018, p. 34) pondera que, conceitualmente, serviço é uma espécie do gênero trabalho, podendo ser conceituado como “todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem)”. Isto é, o serviço pressupõe esforço desenvolvido em favor não do próprio prestador, mas de terceiros: “o gênero trabalho é esforço humano (em seu próprio favor ou no de terceiros) e a espécie serviço é apenas o esforço humano desenvolvido em benefício de terceiros”¹⁰⁸.

Por sua vez, Pontes de Miranda (1984, p. 3), analisando as semelhanças e diferenças entre os termos “serviço” e “trabalho” no ordenamento jurídico após a implementação das leis trabalhistas, ressalta que nas duas figuras se verifica o esforço humano desenvolvido a outrem mediante retribuição, mas que, no trabalho, aqueles que o desempenham são tratados por leis de ordem pública¹⁰⁹ como “profissionais da prestação de serviço a empresas de finalidade econômica”.

Em suas palavras:

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

¹⁰⁸ Nesse sentido, Marcelo Caron Baptista (2005, p. 254): “Quem realiza um serviço para si próprio o faz em seu proveito pessoal. Trata-se de ‘serviço’ em acepção vulgar”.

¹⁰⁹ A respeito disso, Washington de Barros Monteiro (2001, p. 187), ressaltando a deficiência do Código Civil de 1916 sobre a proteção do trabalhador, assim afirma: “Em suma, ignorou o Código a questão social, a luta de classes, as crises do laborismo, as reivindicações dos trabalhadores. [...] A chocante omissão do Código, ao reger o contrato de locação de serviços, propiciou, porém, o advento da legislação trabalhista [...]. Dentre as leis ordinárias mais importantes podem ser mencionadas a Consolidação das Leis do Trabalho (Dec.-lei n. 5.452, de 1º-5-1943)”. Igualmente, Carlos Roberto Gonçalves (2006, p. 284) ressalta: “Em consequência dos novos rumos, a chamada *locação de serviços* desdobrou-se em duas figuras independentes: contrato de trabalho, sujeito às leis de ordem pública, e contrato de prestação de serviços, como consta do Código Civil de 2002”.

atividade dos que as leis especiais tratam como profissionais da prestação de serviço a empresas de finalidade econômica.

Lê-se no Código Civil, art. 1.216: “Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”. Servir é prestar atividade a outrem. Em sentido larguíssimo, serve quem promete e presta atos a outrem, ou quem promete e presta resultado.

Trata-se de *dívida de fazer*, que o locador assume. O serviço é a sua prestação.

Importante registrar que, conforme o excerto acima, o termo “serviços”, no uso linguístico do direito civil, não representava exatamente qualquer prestação de fazer, pois seu sentido, “menos largamente”, compreendia apenas a prestação de atividade (isto é, aquele prestado em virtude do contrato de “locação de serviços”, no qual se pactuava uma obrigação de meio), não abrangendo a prestação de resultado, a qual era disciplinada à parte pelo Código Civil de 1916 (arts. 1.237 a 1.247) e designada pela expressão “locação de obra” (ou empreitada, em que se pactuava uma obrigação de resultado).

É lícito afirmar, portanto, que o termo “serviço” designava, no uso linguístico geral-jurídico anterior ao nascimento do ISS, todo esforço, físico ou intelectual, de pessoas desenvolvido onerosamente em benefício de terceiros, desde que prestado em caráter negocial e com autonomia (isto é, que não seja prestado no âmbito de uma relação de trabalho¹¹⁰).

Com efeito, infere-se que, a depender do uso linguístico empregado (comum, econômico ou jurídico), o sentido do termo “serviço” se altera sensivelmente:

- i) na linguagem comum, pode designar tanto a ação (processo) quanto o efeito (produto) de servir;
- ii) na linguagem das ciências econômicas, designa o produto (efeito) da atividade desenvolvida para satisfação de uma necessidade, desde que não se apresente sob a forma de bem material;
- iii) na linguagem geral-jurídica, designa o processo (ação ou, melhor, o esforço) de servir, desenvolvido com onerosidade e autonomia.

Segundo Karl Larenz (1991, p. 485), a fixação do sentido literal do termo interpretado constitui o ponto de partida e, ao mesmo tempo, determina o limite da

¹¹⁰ A relação de trabalho é regida por leis de ordem pública, como a Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-lei n. 5.452/1943), segundo a qual “Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a *prestação pessoal de serviço*”.

interpretação, pois, mesmo que a regra *prima facie* de prevalência do uso linguístico jurídico seja afastada, a definição do significado do termo não ficará ao livre-arbítrio do intérprete, o qual ficará restrito, em última hipótese, ao uso linguístico geral, se não existir nenhum outro.

A respeito disso, pensamos que o texto constitucional apresenta fortes indicativos da incorporação do conceito jurídico preexistente de serviço, confirmando a mencionada regra *prima facie* e afastando os sentidos oriundos da linguagem comum e econômica.

Isso porque a Constituição Federal de 1988 delimita o critério material da hipótese de incidência do ISS à conduta de “prestar serviços”¹¹¹, e não meramente a “serviços”¹¹², de modo que, ao ser empregado pelo texto constitucional, o sentido do termo “serviços” encontra-se atrelado à noção de esforço de pessoas (ação, processo) desenvolvido em benefício de terceiros.

Nesse sentido, Aires F. Barreto (2018, p. 287) adverte que o ISS não é um imposto incidente sobre utilidade, isto é, sobre o efeito (produto) de servir, concepção esta abrangida pelo uso linguístico comum e econômico do termo “serviço”. De acordo com o autor, o imposto municipal só pode recair sobre a prestação e não sobre o efeito que ela pode acarretar (utilidade). E, ao final, arremata dizendo:

Exame entrelaçado do art. 155, II, com o art. 156, III, permite concluir que se têm impostos exclusivamente sobre a “prestação” de serviços e não sobre a utilidade dela decorrente. Deveras, a CF (art. 155, II) trata de “prestação” de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; a seu turno, embora o art. 156, III, limite-se a referir “serviços de qualquer natureza [...]”, ao descrever as exceções põe o imposto municipal no contexto da “prestação”. A não ser que se imagine a possibilidade – que temos por incorreta – de admitir, por exemplo, um imposto sobre “prestação” de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (de competência dos Estados e do DF) e um outro (de competência dos Municípios), não mais sobre a “prestação” de serviços de transporte estritamente municipal, mas

¹¹¹ Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza (2010, p. 105): “Na realidade, o ISS não alcança propriamente os serviços de qualquer, mas a *prestação* (onerosa) *destes serviços*. Daí podermos avançar o raciocínio, frisando que o tributo em pauta só pode surgir da execução de uma *obrigação de fazer*, mais precisamente, do fato de alguém *prestar serviços*”. Igualmente, Aires F. Barreto (2016, p. 9): “Com efeito, a essência do aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se resume ao termo ‘serviço’ isoladamente considerado, mas na atividade humana que dele decorre, vale dizer, em prestar serviço”.

¹¹² Em sentido oposto, Bernardo Ribeiro de Moraes (1989, p. 81; 98): “Devemos observar que o ISS não recai sobre a *prestação de serviços*, mas, sim, sobre *serviços de qualquer natureza*. A norma constitucional outorgou aos Municípios competência para onerar o *serviço*. [...] O ISS onera a venda (é imposto sobre circulação) de bens imateriais (de serviços) e não a simples atividade decorrente de contratos de ‘prestação de serviços’”.

sobre a utilidade que tal serviço pode vir a proporcionar! Corroborando a interpretação sistemática, a literalidade conduz a idêntico resultado, porque a CF previu um imposto sobre a prestação de serviços e não sobre utilidade dela proveniente.

Tem-se, portanto, que, ao indicar o verbo “prestar” no arquétipo do imposto municipal, o texto constitucional deixou claro que o campo de incidência do ISS não é sobre propriamente os “serviços”, mas sim sobre a “prestação de serviços”, conforme os postulados e diretrizes do direito civil.

Dessa forma, o “sentido literal” do signo “serviços”, previsto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, deve ser obtido a partir do uso linguístico geral-jurídico, particularmente do Código Comercial e do Código Civil de 1916, segundo o qual “serviço” denota o esforço, intelectual ou material¹¹³, desenvolvido em benefício de terceiro, desde que prestado em caráter negocial e com autonomia.

A corroborar essa conclusão, que é acompanhada pela doutrina majoritária¹¹⁴, representante da tese da incorporação do conceito de serviços oriundo do direito privado, citem-se ainda as lições de Aires F. Barreto (2018, p. 38; 42-43):

¹¹³ A respeito disso, cumpre assinalar que, no direito civil, a doutrina enfatizava que qualquer espécie de serviço, seja qual for a sua natureza, poderia ser objeto do contrato de locação de serviços: “material ou imaterial, braçal ou intelectual, doméstico ou externo; apenas se exige que seja lícito, isto é, não proibido por lei e pelos bons costumes” (DINIZ, 2004, p. 78). Daí por que Washington de Barros Monteiro (2001, p. 188) assim ressaltou: “Perante a lei, não existe qualquer diferença de tratamento entre os chamados serviços nobres, como as profissões liberais, e os dos trabalhadores braçais; todos eles são iguais, não há vil e não há baixo ofício”. E, por fim, Teresa Ancona Lopes (2003, p. 203): “Todo tipo de serviço seja material ou imaterial pode ser objeto do contrato. Serviço material se opõe àquele que nasce da criação do intelecto ou espírito humano, que vem a ser o serviço imaterial. Dessa forma, o serviço prestado por um técnico de computação ou por um encanador é serviço material, enquanto o serviço de um advogado é imaterial, pois é feito pela inteligência, como também o do escritor”.

¹¹⁴ Roque Antonio Carrazza (2010, p. 107-108): “o ISS surge da execução de uma obrigação de fazer, isto é, do fato de uma pessoa, física ou jurídica, realizar remuneradamente uma atividade, física ou intelectual, em favor de terceiro”.

Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 795): “é forçoso que a atividade realizada pelo prestador apresente-se sob a forma de ‘obrigação de fazer’. Eis aí outro elemento caracterizador da prestação de serviços”. Eduardo Bottallo (2003, p. 79): “A prestação de serviços há de configurar uma utilidade (material ou imaterial), como execução de obrigação de fazer (e, não, de dar)”.

Marçal Justen Filho (1985, p. 177): “prestação de utilidade (material ou não) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito Privado mas não sob regime trabalhista, qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer; decorrente de um contrato bilateral”.

Heleno Taveira Torres (2011, p. 231): “Prestação de serviços designa uma obrigação de fazer, um negócio jurídico pelo qual uma parte se obriga a realizar um ‘fazer’, a prestar um serviço, mediante o pagamento de contraprestação”.

José Eduardo Soares de Mello (2008, p. 37): “O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’”.

Edvaldo Brito (2004, p. 95): “Serviço é prestação de fazer algo para outrem, ainda que o resultado deseje operar seja um objeto do mundo físico”.

O conceito de serviço tributável, empregado pela CF para discriminar (identificar, demarcar) a esfera de competência dos Municípios, é um conceito de Direito Privado.

[...] Versados esses aspectos, já se pode conceituar serviço tributável pelo Município como sendo:

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

Após fixado o sentido literal do signo “serviços”, passa-se à análise do contexto de significado com objetivo de delimitar seus contornos.

4.3.2. O contexto de significado

A partir do sentido literal, chegou-se à conclusão de que a Constituição Federal de 1988 delimitou o núcleo material do ISS como a “prestação de serviços”, razão pela qual o termo “serviços” denota o esforço, intelectual ou material, desenvolvido em benefício de terceiro, desde que prestado em caráter negocial e com autonomia.

Tal sentido, preliminar, deve ser mais bem apurado pelo contexto de significado, que, de acordo com Karl Larenz (1991, p. 457), é indispensável para a compreensão de cada uma das frases e palavras, tal como também, aliás, a compreensão de uma passagem do texto¹¹⁵.

A primeira observação é que texto constitucional, ao circunscrever a materialidade da hipótese de incidência do imposto municipal, não a limitou exclusivamente na “prestação de serviço”, mas sim na “prestação de serviços de qualquer natureza”, motivo pelo qual é indispensável averiguar a influência da expressão “de qualquer natureza” no dimensionamento do critério material.

¹¹⁵ A respeito da importância do contexto de significado do termo “serviços” para fins do ISS, Andrei Pitten Velloso (2005, p. 189) faz a seguinte observação: “Exemplificando, embora se analisando separadamente do contexto constitucional a expressão ‘serviços de qualquer natureza’ (art. 156, III, CF, na redação dada pela Emenda Constitucional n. 3/93) possa ser afirmado que abrange todo e qualquer serviço, tal ilação nunca poderá ser resultado de uma atividade interpretativa, porquanto os vocábulos que lhe seguem no mesmo enunciado (‘não compreendidos no art. 155, II’) excluem os serviços tributários pelo ICMS (‘serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação’) e, além disso, uma exegese mais aprofundada poderá levar à conclusão de que há outros serviços excluídos da competência municipal, tais como aqueles que já são passíveis de tributação pelo IPI e pelo IOF. Em outros termos, o conceito tributário de ‘serviços de qualquer natureza’ não abrange, de forma alguma, todos e quaisquer serviços, o que torna hialina a influência do contexto para a determinação do significado dos signos linguísticos”.

É sempre bem-vinda, nesse aspecto, a advertência de Aires F. Barreto (2016, p. 149), segundo o qual a expressão “de qualquer natureza” não autoriza que o intérprete conclua pela tributação de fatos diversos que não estejam compreendidos no sentido literal de serviços (esforço de pessoa desenvolvido em benefício de terceiro, desde que prestado em caráter negocial e com autonomia).

Como já visto anteriormente, o termo “serviços”, no uso linguístico do direito civil (“locação de serviços”), não representava toda e qualquer prestação de fazer (esforço), pois não compreendia a prestação de atividade pessoal visando a um determinado resultado, a qual era disciplinada à parte pelo Código Civil de 1916 (artigos 1.237 a 1.247), sendo designada pela expressão “locação de obra” (empreitada).

Tal como ressaltado por Pontes de Miranda (1984, p. 3), o termo “serviços” designava qualquer “prestação de atividade” (obrigação de meio), mas não abrangia a “prestação de resultado” (obrigação de resultado¹¹⁶).

Comentando a respeito da locação de obra, Washington de Barros Monteiro (2001, p. 200) observa que a empreitada “é o contrato em que uma das partes se propõe a fazer ou a mandar fazer certa obra, mediante remuneração determinada ou proporcional ao serviço executado”. Ressalta o autor (2001, p. 200) que a locação de obra, conquanto de natureza especial, também constitui locação de serviços, eis que o objeto em ambos os contratos, em última análise, é o trabalho humano.

Em suas palavras (2001, p.187):

Observa-se para logo que também na empreitada há locação de serviço, mas, de forma particular, de modo que o Código, mantendo a tradição, a destacou em seção especial. Em última análise, o objeto de ambos os contratos é o mesmo, ou seja, o trabalho humano, manual, intelectual ou técnico.

¹¹⁶ Sílvio de Salvo Venosa (2008, p. 54) ressalta que nas obrigações de resultado (prestação de resultado) o que importa é a aferição se o resultado colimado foi alcançado, enquanto nas obrigações de meio (prestação de atividade) deve ser aferido se o devedor empregou boa diligência no cumprimento da obrigação. E arremata: “Ora o devedor compromete-se, por exemplo, a entregar determinada mercadoria (há um resultado pretendido); ora o devedor compromete-se somente a empregar os meios apropriados de seu mister, para determinada atividade, o que permitirá ao credor ‘esperar’ um resultado satisfatório, podendo ocorrer que esse bom resultado não seja alcançado. É o que sucede, por exemplo, com o advogado e o médico. Nem o advogado pode garantir ganho de causa ao cliente, nem o médico pode assegurar a cura do paciente. Devem esses profissionais, isto sim, empregar toda sua técnica e diligência no sentido de que tais objetivos sejam alcançados. Quando se apura o descumprimento da obrigação, torna-se importante e fundamental, portanto, verificar se estamos perante uma obrigação de meio ou obrigação de resultado”.

A empreitada, como ressalta Washington de Barros Monteiro (2001, p. 203), pode ser contratada para os misteres mais diversos como, por exemplo, demolição e construção de edifícios, levantamento de pontes, abertura de estradas, loteamento de terrenos, serviços de dragagem ou terraplenagem, cortes de matas, plantações, consertos de veículos, transporte etc., sendo infinito, portanto, o campo de sua aplicação, que se estende praticamente a todas as atividades humanas.

Com efeito, pensamos que a expressão “de qualquer natureza” foi empregada pelo texto constitucional justamente com o objetivo de evidenciar que o campo material do ISS não se encontra limitado aos contratos¹¹⁷ de prestação de serviços (ou “locação de serviços”, na terminologia do Código Civil de 1916), mas, necessariamente, à conduta de prestar serviços (esforço) para terceiro, o que pode ocorrer em outros tipos de relações jurídicas, por exemplo, no contrato de empreitada.

Outra não é a conclusão¹¹⁸ de Roque Antonio Carrazza (2019, p. 12), segundo o qual o ISS incide sobre a prestação de serviços, seja na locação de serviço *stricto sensu*, seja na locação de obra, *in verbis*:

Logo, o ISS só pode incidir em havendo locação de serviços, sob a forma (i) seja de *locatio operarum* (locação de serviço *stricto sensu*, obrigação de meio, com o fito de atingir, sem garantia do resultado, uma utilidade); (ii) seja de *locatio operis faciendi* (empreitada, que envolve obrigação de atingir determinado resultado).

Registre-se, ademais disso, que tal locução (“de qualquer natureza”) também foi empregada na delimitação do campo material do imposto sobre a renda, de competência da União (artigo 153, inciso III, da Constituição Federal), quando o texto constitucional pretendeu enfatizar que os acréscimos patrimoniais não gerados pelo capital, trabalho ou aposentadoria – v.g., ganhos de capital, prêmios de loteria,

¹¹⁷ É oportuno registrar, aliás, que ISS não incide sobre relação jurídica (contratos), mas sobre a prestação de serviços, embora esta se dê no bojo de uma relação jurídica a ela subjacente. Nesse sentido, Aires F. Barreto (2018, p. 494): “Dizer que o ISS incide sobre relação jurídica é falsear a estrutura desse tributo, é pô-lo como um imposto sobre negócios jurídicos e não sobre o fato bruto (a expressão é de Geraldo Ataliba) prestar serviço. Aliás, se o ISS incidisse sobre a relação jurídica, bastaria contratar a prestação de serviço para incidir o imposto, independentemente da sua efetiva realização. O ISS passaria a ser um imposto sobre contratos e não sobre fatos, como inequivocamente é”.

¹¹⁸ Vide, também: “Serviço, como ensina Pontes de Miranda, é qualquer prestação de fazer, e ‘servir é prestar atividade a outrem’, é ‘prestar qualquer atividade que se possa considerar locação de serviços’, envolvendo esse conceito, assim a *locatio operarum*, como a *locatio operis*, excluída a *locatio rei*” (BARRETO, A., 2018, p. 287).

recompensas, entre outros tipos de acréscimos patrimoniais – também estariam compreendidos no âmbito de incidência do imposto federal¹¹⁹.

Observa-se que, sem perder de vista o núcleo do critério material dos referidos impostos (*i.e.*, o acréscimo patrimonial, para o IR; a prestação de serviço, para o ISS), o texto constitucional, ao empregar a locução “de qualquer natureza”, buscou estabelecer um sentido próprio, de maior amplitude, tomando como base os termos representativos de fatos presuntivos de riqueza (*i.e.*, “proventos”, para o IR; “prestação de serviços”, para o ISS), que já possuíam, na linguagem jurídica preexistente, um sentido específico.

Em outras palavras, ao referir-se a “proventos de qualquer natureza”, o texto constitucional não limitou o termo “proventos” em seu sentido oriundo do direito administrativo (isto é, rendimentos decorrentes de atividades que já cessaram, tais como os proventos das aposentadorias e pensões¹²⁰), assim como, da mesma forma, ao referir-se a “prestação de serviços de qualquer natureza”, o texto constitucional não limitou o termo “serviços” em seu sentido vinculado à “prestação de serviços” do contrato de locação de serviços disciplinado pelo direito civil (prestação de atividade, obrigação de meio), o que excluiria do campo material do ISS todo o esforço, intelectual ou material, de pessoa desenvolvido em outros tipos de relações jurídicas, como é o caso da empreitada (prestação de resultado, obrigação de resultado).

Daí por que a prestação de serviços “de qualquer natureza”, critério material do ISS, alcança todo o esforço, intelectual ou material, de pessoa desenvolvido em favor de terceiros, não se limitando necessariamente aos serviços decorrentes dos contratos de “locação de serviços” (ou “prestação de serviço”, na dicção do atual Código Civil de 2002).

¹¹⁹ Misabel Abreu Machado Derzi (1999, p. 291), com base nos ensinamentos de Modesto Carvalhosa, faz o seguinte registro: “provento é forma específica de rendimento tributável, tecnicamente compreendida como o que é ‘fruto não da realização imediata e simultânea de um patrimônio, mas sim, do acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos’, como os benefícios de origem previdenciária, pensões e aposentadorias. Já proventos em acepção ampla, como acréscimos patrimoniais não resultantes do capital ou do trabalho, são todos aqueles de ‘origem ilícita e bem aqueles cuja origem não seja identificável ou comprovável’ (cf. Modesto Carvalhosa, *op. cit.*, p. 194)”. No mesmo sentido, Roberto Quiroga Mosquera (1996, p. 64-67) observa que a locução “de qualquer natureza” amplia o conceito isolado do substantivo “proventos”, de modo que o acréscimo patrimonial referente ao imposto sobre a renda alcance não apenas os valores ou dinheiros provenientes do trabalho, do capital ou da aposentadoria, mas de todo e qualquer rendimento, de qualquer espécie, independentemente de sua origem, isto é, sem que seja necessário que tais vantagens derivem, exclusivamente, do trabalho, do capital ou da aposentadoria.

¹²⁰ Na lição de Geraldo Ataliba (1994, p. 58), proventos significa “o dinheiro recebido por uma pessoa em razão do trabalho, mas depois que ela já deixou de trabalhar, por motivo de idade ou de doença”.

Aliás, como se verifica da própria redação do inciso III do artigo 156, a materialidade do ISS (“prestação de serviços de qualquer natureza”) não alcança a prestação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, os quais estão inseridos no campo material do ICMS, imposto conferido privadamente aos estados e ao Distrito Federal, conforme dicção do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal¹²¹. Denota-se, portanto, que, ao excepcionar da competência tributária do ISS as atividades – transporte e comunicação – que encerram prestações de resultado (ou obrigação de resultado), o texto constitucional parece nos confirmar essa abrangência do sentido do signo “serviços” conferida pela locução “de qualquer natureza”.

Seguindo a análise do contexto de significado, observa-se que a referida regra de competência tributária (artigo 156, inciso III, da Constituição Federal) faz parte do sistema constitucional tributário, o qual é marcado por sua rigidez e inflexibilidade jurídica, daí por que a análise sistemática¹²² do texto constitucional, especialmente das normas que compõem o sistema constitucional tributário, demonstrará que não é qualquer esforço de pessoa prestado em favor de terceiros que ensejará a tributação pelo ISS.

Como visto anteriormente, os “conteúdos semânticos mínimos” de cada exação não podem, ainda que parcialmente, se sobrepor, tendo em vista a privacidade das competências tributárias e a rigidez do sistema constitucional tributário.

¹²¹ “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;”. Aliás, diante da redação do inciso IX, alínea “b”, do § 2º do artigo 155 da Constituição, segundo o qual ICMS incide “sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”, cabe advertir, desde logo, que o referido imposto estadual não pode tributar outros serviços, além dos de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, de modo acidental ou acessório. Isso porque tal dispositivo deve ser interpretado em conjunto com o artigo 155, inciso II, da Constituição, o qual é expresso em esgotar o campo material do ICMS, “mostrando que esta é a aí prevista, sem nenhuma possibilidade de ampliação ou enriquecimento por obra do legislador” (BARRETO, A., 2018, p. 47).

Em outras palavras, a Constituição conferiu competência tributária aos estados e ao Distrito Federal para tributarem, via ICMS, tão somente a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mais nenhum outro serviço. Aliás, se os serviços de transporte e de comunicação forem prestados dentro dos limites de um único município, não há dúvidas de que, pelo texto constitucional, os estados não podem tributá-los (CARRAZZA, R., 1998, p. 107).

¹²² “É inafastável a consideração conjunta e conjugada de todos os preceitos que cuidam das competências (legislativas) tributárias, de modo direto ou indireto, fixando-lhes os contornos e conteúdo (arts. 153, 155 e 156). É que só interpretação sistemática pode iluminar os caminhos a serem percorridos pelo intérprete, de modo útil” (BARRETO, A., 2018, p. 45).

Nesse sentido, Humberto Ávila (2005, p. 122-123) ressalta a “exclusividade conceitual” dos critérios materiais empregados na discriminação das competências tributárias, nos seguintes termos:

Essa exclusividade conceitual permite saber tanto o que o termo constitucional pode significar quanto o que ele não pode significar. Como, por exemplo, o poder para tributar a venda de bens – e, portanto, a obrigação de dar – foi atribuído aos Estados, por meio da regra de competência para instituir o imposto sobre circulação de mercadorias, a palavra “serviços”, na regra municipal de competência para tributar a prestação de serviços, por excludente oposição, só pode ser conceituada como uma obrigação de fazer. [...] Entendimento de que o poder de tributar de um ente federado poderia cruzar com o de outro ou se sobrepor ao de outro provocaria a implosão da estrutura federativa concebida na CF/88.

Em outras palavras, o sentido do termo “serviços” não se confunde, mesmo que parcialmente¹²³, com o sentido dos termos empregados pelo texto constitucional na indicação do critério material dos demais impostos (v.g., “prestação de serviços de qualquer natureza” não coincide com “circulação de mercadorias”, nem com “operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a título ou valores mobiliários”, tampouco com “produtos industrializados” e assim com todos os demais impostos).

Por conta disso, somente poderão ser tributados pelo ISS os serviços que são um fim em si mesmo (atividade-fim), e não aqueles prestados como meio de realização de outro fato enquadrado em diversa materialidade (atividade-meio). É dizer, como fez Gustavo Masina (2008, p. 63), que contexto de significado advindo do sistema constitucional tributário “não permite, assim, que sejam tributadas pelo ISS

¹²³ Nesse sentido, Humberto Ávila (2004, p. 202): “A reserva constitucional material é estabelecida indiretamente nos casos em que a Constituição, implementando a sua divisão de competências no Estado Federal, ao atribuir poder para uma entidade política tributar um fato, implicitamente atribui poder para outra entidade política tributar fato diverso. Esse é o caso da atribuição de competência para tributar a circulação de mercadorias. Como o poder de tributar as operações com imóveis foi atribuído aos Municípios pela competência para instituir o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis, a palavra ‘mercadoria’, na regra de competência para tributar circulação de mercadorias, só pode ser conceituada como bem móvel. Esse também é o caso da regra de competência para instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Como o poder para tributar as vendas de bens e, portanto, as obrigações de dar, foi atribuído aos Estados pela competência para instituir o imposto sobre a Circulação de Mercadorias, a palavra ‘serviços’, na regra de competência para tributar a prestação de serviços, só pode ser conceituada como uma obrigação de fazer”. Como ressalta Ricardo Lobo Torres (2007, p. 400): “O ISS é um imposto residual. Incide sobre os serviços que não estejam essencial e indissoluvelmente ligados à circulação de mercadorias, à produção industrial, à circulação de crédito, moeda estrangeira e títulos mobiliários, pois em todos esses fatos econômicos há parcela de trabalho humano. Em outras palavras, incide sobre os fatos geradores não incluídos nas órbitas dos outros impostos sobre produção e circulação de riquezas (IPI, ICMS, IOF) e por essa extrema complexidade carece da enumeração taxativa da lei complementar”.

atividades-meio indispensáveis à realização de fatos jurídicos que sirvam à incidência de outros impostos, razão pela qual é possível afirmar que o ISSQN somente pode recair sobre serviços-fim”.

Outra não é a lição de Aires F. Barreto (2018, p. 129):

Só há serviço, da perspectiva jurídica, se e quando instaurada uma relação jurídica de conteúdo econômico, pela qual uma pessoa promete um certo fazer para outra, mediante remuneração. O ISS só incide em razão de uma atividade contratada como fim, correspondente à prestação de um serviço integralmente considerado em certo item e subitem, e não sobre as atividades-meio necessárias à obtenção desse *desideratum*.

Por outro lado, o contexto de significado nos revela que os serviços intributáveis são aqueles que, de alguma forma, encontram-se albergados por uma norma de imunidade tributária¹²⁴.

Com efeito, o critério do contexto de significado também nos aponta a incompetência dos municípios para tributarem os serviços públicos¹²⁵ prestados por quaisquer pessoas políticas ou por empresas públicas¹²⁶, os quais se encontram abrangidos pela *imunidade recíproca*, nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea “a”, § 2º, da Constituição Federal¹²⁷. Se não bastasse isso, os serviços públicos, como

¹²⁴ Considerando que o presente trabalho se limita a interpretar o conceito constitucional de serviços, para fins de incidência do ISS, abordaremos apenas a imunidade tributária recíproca, por estar relacionada aos serviços públicos.

¹²⁵ Serviço público, no conceito de Celso Antônio Bandeira de Mello (2003, p. 612): “é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestados pelo Estado ou por quem lhe faça às vezes, sob um regime de direito público – portanto consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais – instituído pelo Estado em favor dos interesses que houve definido como próprios no sistema normativo”.

¹²⁶ Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal decidiu, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 601.392/PR (Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Rel. para acórdão Min. Gilmar Mendes, Repercussão Geral, j. 28/02/2013, DJ 04/06/2013), que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) faz jus à imunidade recíproca de que trata o artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal, por se tratar de empresa pública que presta serviço público (serviço postal): “Recurso extraordinário com repercussão geral. 2. Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. 3. Distinção, para fins de tratamento normativo, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade. Precedentes. 4. Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Irrelevância. Existência de peculiaridades no serviço postal. Incidência da imunidade prevista no art. 150, VI, ‘a’, da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido”.

¹²⁷ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI – instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

§ 2º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.”

ressalta Aires F. Barreto (2018, p. 71-79), não são tributados por via de impostos, mas exclusivamente por meio das taxas, conforme determina o artigo 145, inciso II, da Constituição Federal¹²⁸.

Não obstante, é importante ressaltar, como bem observado por Marcelo Caron Baptista (2005, p. 455-456), que, à luz do § 3º do artigo 150 da Constituição Federal, os serviços prestados por entes políticos, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preço ou tarifas pelos usuários, ficarão sujeitos ao ISS. Isso porque, nesses casos, os entes políticos “atuam como particulares”, em “conformidade com o princípio da autonomia da vontade”, concorrendo diretamente com os particulares no exercício da atividade econômica (MELO, 2008, p. 212).

Ademais disso, nota-se que o campo material do ISS, a rigor, não abrange apenas os serviços prestados sob o regime do direito privado, mas também, em algumas situações, nas relações de direito administrativo, especialmente nos casos em que particulares, por meio de contratos com a administração pública, prestam serviços a favor do ente público. Por não serem serviços públicos, tais serviços, embora regidos pelo direito administrativo, também se sujeitam à incidência do ISS. Sendo assim, a definição do conceito de serviços, para fins do ISS, deve abranger tanto os serviços prestados sob os regimes de direito privado e administrativo, em relação aos serviços prestados por particulares em favor de entes políticos (BAPTISTA, 2005, p. 456).

Demarcado ainda mais o conteúdo semântico do termo “serviços” a partir do contexto de significado, passa-se à análise dos critérios teleológico-objetivos.

4.3.3. Os critérios teleológico-objetivos

Uma vez delimitadas as acepções do termo “serviços” por meio do critério do contexto de significado, cumpre verificar o conceito de serviços frente aos critérios teleológico-objetivos, em especial ao princípio da capacidade contributiva, que contribui, diretamente, e informa o sentido constitucional de “serviço” para fins do ISS.

¹²⁸ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;”.

Em virtude do princípio da capacidade contributiva, desdobramento do princípio da isonomia, conclui-se que apenas a prestação de serviço de qualquer natureza com conteúdo econômico é que pode ser tributada pelo ISSQN, uma vez que a onerosidade do serviço é essencial, “já que qualquer imposto só pode advir de fatos econômicos, ou seja, apreciáveis em pecúnia” (CARRAZZA, R., 2010, p. 116).

É que, como ressalta Alfredo Augusto Becker (1998, p. 498), o legislador tributário, por conta do princípio da capacidade contributiva, está juridicamente obrigado a escolher, para compor a hipótese de incidência tributária, “exclusivamente fatos que sejam *signos presuntivos de renda ou capital*”.

Se o serviço não for mensurável, de alguma forma, em termos financeiros, não poderá ser submetido à tributação. Daí por que Aires F. Barreto (2018, p. 80) ressalta que o “serviço desinteressado”, isto é, “aquele desempenhado em caráter afetivo, ou por razões religiosas, ou caritativas, ou, ainda, em virtude de impulsos de solidariedade ou altruísmo”, embora corresponda, a rigor, com o núcleo do conceito de serviços, não pode ser alçado à categoria de serviço tributável, pois, além de não ser remunerado, é inestimável por sua própria natureza. Os serviços desse tipo possuem “valor ético, afetivo, caritativo, humano, mas jamais têm valor material ou econômico” (BARRETO, A., 2018, p. 80).

Assim sendo, tem-se que, em virtude do princípio da capacidade contributiva, apenas os serviços de qualquer natureza com conteúdo econômico é que podem ser tributados pelo ISS.

4.3.4. O conceito constitucional de serviços para fins de ISS

Uma vez percorridos todos os passos necessários para a interpretação do termo “serviços”, previsto na regra de competência tributária do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, chega-se à conclusão de que seu conceito constitucional classifica-se como autônomo-modificado, visto que toma por base o conceito preexistente do direito civil, ampliando, por meio da locução “de qualquer natureza”, seu sentido para toda e qualquer prestação de fazer, seja na prestação de atividade (obrigação de meio), seja na prestação de resultado (obrigação de resultado).

Conclui-se, assim, que o signo “serviços”, para efeitos de incidência do ISS, corresponde ao esforço de pessoa, qualificável como obrigação de fazer (sua atividade-fim, e não atividade-meio), desenvolvido com onerosidade para terceiro,

prestado com autonomia e em caráter negocial (excluídos, portanto, as atividades prestadas em relação de trabalho) em regime de direito privado ou de direito administrativo, que não seja serviço público e nem se compreenda, total ou parcialmente, com a competência tributária de outra pessoa política.

4.4. O ISS e os potenciais conflitos de competência com o ICMS e o IPI

Uma das notas do conceito constitucional do signo “serviços” para efeito do ISS é que o fato presuntivo de riqueza abrangido pelo imposto municipal não se compreende, total ou parcialmente, na competência tributária das outras pessoas políticas, eis que, como visto anteriormente, as competências são privativas ou exclusivas e se encontram inseridas dentro de um minucioso e rígido sistema constitucional tributário.

Se a Constituição outorgou aos Municípios (e, em seu território, ao Distrito Federal), por exemplo, a competência exclusiva para tributar as prestações de serviços, não podem fazê-lo nem a União, nem os Estados. Do mesmo modo, se a Constituição conferiu aos Estados (e, em seu território, ao Distrito Federal) a competência exclusiva para tributar as operações mercantis, não podem fazê-lo nem a União, nem os Municípios. Daí porque, no plano lógico-jurídico, conclui-se que não há qualquer possibilidade de surgirem conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal (CARRAZZA, R., 2019, p. 844; ATALIBA, 1979, p. 110).

A respeito disso, Geraldo Ataliba (1979, p. 119) é categórico ao afirmar: “Onde cabe ISS, não cabe ICM; onde cabe ICM não cabe ISS; onde cabe ISS, não cabe IPI; onde cabe IPI, não cabe ISS. Isso é radical na Constituição”.

Não obstante, podem surgir na prática certas situações que irão traduzir-se em “conflitos” de competência tributária, os quais, como esclarece Cléber Giardino (1979, p. 112), são na realidade falsos conflitos, eis que, considerando que as competências atribuídas a cada ente político possuem campos absolutamente autônomos e privativos para o exercício desses poderes, uma das partes envolvidas na disputa estará extravasando o campo de competência que lhe foi constitucionalmente reservado.

Sob outro ângulo, o mencionado autor (GIARDINO, 1979, p. 112) ressalta que a situação de conflito se reduz a um problema exegético, uma vez que todas as vezes

que se está diante de um conflito, quer-se significar, na verdade, que se está diante de uma situação de maior ou menor dificuldade no sentido de corretamente interpretar o texto constitucional. O conflito está no plano da interpretação jurídica, no plano do trabalho científico de localizar, na Constituição, o verdadeiro conteúdo das regras de competência¹²⁹.

Tais situações de disputa entre dois entes tributantes surgem, inclusive em relação ao ISS, uma vez que nem sempre as relações jurídicas entre particulares se apresentam tão simples e bem caracterizadas na esfera de incidências tributárias, exigindo-se uma análise mais detalhada da situação concreta para concluir pela correta incidência tributária¹³⁰.

De com os meios, condições e modos de prestação, os serviços podem ser classificados em (BARRETO, A., 2018, p. 59):

- i) serviços puros: são aqueles cuja prestação prescinde quer de instrumentos, quer de aplicação de materiais, como ocorre, por exemplo, com o cantor ou o médico (que faz um exame clínico e emite verbalmente a sua opinião).
- ii) serviços com empregos de instrumentos: são aqueles cuja prestação é apoiada e viabilizada pelo emprego de máquinas, aparelhos, equipamentos ou instrumentos que tornam possível sua realização. É o caso do aparelho do dentista, a máquina de raio X do médico, o ferro elétrico da lavadeira, a bicicleta ou carro do entregador, entre tantos outros.
- iii) serviços com a aplicação de materiais: são aqueles cuja prestação exige aplicação de materiais, sob pena de não poderem ser prestados. Daí que sua presença integra essencialmente o próprio serviço, sendo dele indissociável. Não são coisas da espécie mercadoria, objeto de mercancia,

¹²⁹ Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza (2010, p. 128): “Registramos, a propósito, que todas as questões que surgem, em termos de conflitos de competência tributária dizem respeito a situações fáticas e, não, jurídicas, já que resultam de meros equívocos exegéticos”.

¹³⁰ Segundo Aires F. Barreto (2018, p. 54): “Nem sempre, porém, as relações jurídicas entre particulares se processam desse modo singelo. São comuns as hipóteses nas quais os particulares avençam, a um só tempo, negócios jurídicos que importam a transferência da titularidade de mercadoria e, concomitantemente, a prestação de esforço humano, em caráter negocial. Nesses casos, exige-se toda cautela – do legislador, do intérprete e do aplicado da lei – a fim de que não se fira a Constituição. É que lhes cabe, mesmo diante de um cipoal de fatos, discernir, à luz dos critérios constitucionais, os fatos subsumíveis ao ICMS e os oneráveis pelo ISS. A correta interpretação das competências exige, nesses casos, a aguda e percuciente observação de cada fato, a fim de que não se conclua pela sujeição ao ISS, de negócios jurídicos mercantis ou, ICMS, de serviços (exceto os dois já referidos)”.

mas meros ingredientes, insumos, componentes, elementos integrantes do serviço. Ou seja, “o engraxate não vende graxa; o dentista não é vendedor de resina, amálgama ou ouro; o barbeiro não tem por objeto vender creme de barba; o médico não vende papel de receita” (BARRETO, A., 2018, p. 62). iv) serviços com emprego de instrumentos e aplicação de materiais (serviços complexos): são aqueles cuja prestação exige a conjugação de emprego de máquinas, aparelhos, equipamentos ou instrumentos e aplicação de materiais. Em tais casos, por mais sofisticados, complexos e significativos que sejam as ferramentas, instrumentos ou veículos, e por mais caros e volumosos que sejam os materiais empregados, nem por isso deixa de caracterizar a prestação de serviço. O esforço humano é o principal, sendo os demais acessórios.

Há casos também em que o serviço, seja ele com emprego de instrumentos e/ou aplicação de materiais, se traduz numa coisa material entregue ao beneficiário do serviço (v.g., uma chapa de raio X, o quadro feito pelo pintor, a roupa feita pelo alfaiate), o que não descaracteriza a prestação do serviço, nem transforma a atividade do prestador em venda de mercadoria (ICMS) ou em operação com produto industrializado (IPI).

Em todas essas situações, as noções de obrigação de dar e obrigação de fazer, bem como de atividade-fim e atividade-meio, são de extrema relevância para a dirimir eventuais conflitos que possam surgir nas hipóteses de incidência do ISS, ICMS e IPI¹³¹.

A respeito da diferenciação entre as obrigações de dar e de fazer, Washington de Barros Monteiro (2001, p. 95) ressalta que, para diferenciar o “dar” do “fazer”, é necessário identificar se o dar é consequência do fazer, de modo que se o devedor

¹³¹ Nesse sentido: i) José Eduardo Soares de Mello (2001, p. 37-38): “a distinção entre ‘produto industrializado’, ‘mercadoria’, e ‘serviço’ para fim de serem estabelecidas as respectivas materialidades tributárias (IPI, ICMS e ISS), tem que decorrer da aplicação da secular categoria das obrigações (...)”; ii) Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 686): “é forçoso que a atividade realizada pelo prestador apresente-se sob a forma de ‘obrigação de fazer’.(...) a incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de algo que já existe”; iii) Estevão Horvath (2011, p. 241): “o que subjaz a esse entendimento é a circunstância de tratar-se ou não de uma obrigação de fazer, com o que se conclui que não há como afastar-se do exame do conceito de serviço tributável pelo ISS e a constatação de que a situação apresentada constitua-se num fazer”; iv) Luiza Nagib (2010, p. 93): “A distinção entre as obrigações de dar e de fazer é de extrema relevância, a qual tenta dirimir eventuais conflitos que possam surgir nas hipóteses de incidência do IPI, do ICMS e do ISS”.

tem de dar ou de entregar alguma coisa, sem fazê-la previamente, a obrigação é de dar. Por outro lado, se o devedor tem que, primeiramente, confeccionar a coisa para depois entregá-la, tecnicamente a obrigação é de fazer. Já Orlando Gomes (1961, p. 67) distingue a obrigação de dar da obrigação de fazer, afirmando que, nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade de que o devedor precisa exercer, ao passo que nas obrigações de fazer, ao contrário, o que se objetiva é aproveitar o serviço contratado¹³².

Com base nessas lições, a doutrina tem entendido majoritariamente que o ICMS e IPI incidem sobre operações nas quais o negócio jurídico corresponde a uma obrigação de dar (“mercadoria”, para o ICMS e, “produto industrializado”, para o IPI), ao passo que o ISS incide sobre prestação de serviços que corresponde a uma obrigação de fazer (esforço pessoal em favor de terceiro).

Nos termos do art. 153, inciso IV, da Constituição Federal, o IPI é um imposto federal sobre produtos industrializados e não um imposto sobre a industrialização de produtos, ou seja, não incide sobre a processo produtivo (NAGIB, 2010, p. 234). Em poucas palavras, pode-se afirmar que o IPI incide sobre a conduta de alguém industrializar produto e levá-lo para além do estabelecimento produtor em virtude de negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade¹³³.

A respeito do critério material do IPI, Luiz Nagib (2010, p. 98) observa que, embora seja possível identificar “um fazer” dentro do processo produtivo, esse esforço humano não é o objetivo final do processo de industrialização. Com efeito, ressalta a

¹³² Em outras palavras, pode-se dizer que “É relevante a pessoa do devedor nas obrigações de fazer, mas essa relevância não ocorre nas obrigações de dar. Quando há a aquisição de uma determinada coisa não importa quem seja o vendedor, pois o que mais interessa é o objeto da prestação de dar. Por outro lado, nas obrigações de fazer a pessoa do devedor assume especial importância na relação. A obrigação de dar pode inclusive ser cumprida por um terceiro estranho à relação; mas a obrigação de fazer nem sempre poderá ser cumprida por um terceiro, pois poderá o credor exigir que esta obrigação seja realizada exclusivamente pelo devedor” (NAGIB, 2010, p. 22)

¹³³ Nesse sentido, Eduardo Domingos Bottallo (2002, p. 35; 37) assevera: “O IPI incide sobre operações jurídicas praticadas com produtos industrializados. Nos termos da Constituição, ele deve ter por hipótese de incidência o fato de alguém industrializar produto e levá-lo para além do estabelecimento produtor, por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade. (...) Voltando ao ponto principal, reafirme-se, conforme já tivemos a oportunidade de acenar linhas acima, que não basta ocorrer a industrialização de um produto, para que o IPI seja devido. Por igual modo, é insuficiente que o produto industrializado saia do estabelecimento produtor. Na verdade, a obrigação de pagar IPI se aperfeiçoa quando a saída do produtor industrializado seja causada por um negócio jurídico”. Igualmente, Geraldo Ataliba (1978, p. 3) pondera: “É, em princípio, hipótese de incidência do IPI o fato de um produto, sendo industrializado, sair do estabelecimento produtor, em razão de um negócio jurídico translativo da posse ou da propriedade do mesmo. Essa definição é jurídica e se despreocupa quer dos ângulos econômicos, do fenômeno subjacente, quer da motivação do legislador ou de seus designios”.

autora que “esse serviço que ocorre no processo produtivo não será passível de tributação pelo ISS, pois não se trata de um serviço-fim (objeto de uma prestação de serviços)”.

Não é por outra razão que, ao definir o critério material do IPI, José Eduardo Soares de Melo (1991, p. 124) enfatiza que a obrigação na qual incide o IPI “consiste num ‘dar o produto industrializado’, pelo próprio realizador da operação jurídica” e que, muito embora o produtor, anteriormente, tenha produzido o bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação principal “consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, não por encomenda específica do adquirente”¹³⁴.

No mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza (2010, p. 143) ressalta que, no critério material do IPI, a obrigação de dar o produto industrializado não decorre de encomenda específica do adquirente, quando o negócio realizado pelas partes ficará eventualmente sujeito ao ISS. Em suas palavras:

Importa ressaltar que o IPI distingue-se do ISS, não pelo tipo de esforço humano ou pela dificuldade em realizá-lo, mas pela prática de operações jurídicas que impliquem num *dar* algo corpóreo, que não decorra de encomenda específica do adquirente. Se o esforço humano, ainda que se traduza num bem material, leva a um *fazer*, em favor do tomador, o tributo devido jamais será o IPI, mas, eventualmente, o ISS.

A respeito disso, verifica-se que na prática o ponto de maior tensão entre o ISS e IPI ocorre na chamada “industrialização por encomenda”, em que o produto é elaborado pelo industrial, não de acordo com sua norma linha de produção, mas conforme as necessidades específicas de quem o contratou (o encomendante).

Em tais situações em que, tratando-se de produção personalizada, o único tributo devido é o ISS¹³⁵, salvo nos casos em que o produto é destinado a posterior

¹³⁴ Roque Antonio Carrazza (2010, p. 146) observa que “no processo de industrialização, o bem corpóreo resultante deve ser padronizado e massificado, isto é, apto a ser repetido de modo exatamente idêntico (*standard*)”. Da igual forma, Marçal Justen Filho (1985, p. 115) afirma: “Industrializar, em suma, é conceito que reúne dois requisitos (aspectos) básicos e necessários, quais sejam: a) alteração da configuração de um bem material; b) padronização e massificação”. Misabel Abreu Machado Derzi (1999, p. 496): “Portanto, no fazer industrial para a venda cria-se um produto-tipo, repetível, representativo de uma série; por isso mesmo sobrepõe-se-lhe o dar, o dar algo padronizado e massificado. As necessidades atendidas são de massa, não as específicas e individuais. No prestar serviços que caracteriza o conceito nuclear do fato gerador do ISS, o fazer é central, de tal modo que, mesmo corporificado em materiais, o serviço executado ajusta-se às necessidades peculiares do usuário, daí a sua personificação”.

¹³⁵ Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza (2010, p. 149): “Temos para nós que, se a produção é personalizada (e, não, comercializada), o único tributo devido é o ISS. Com efeito, neste caso, a

operação de industrialização ou comercialização, situações em que, para evitar a incidência do ICMS e do IPI sobre o ISS (tendo em vista que o encargo do tributo municipal seria acrescido ao preço pelo qual o contratante da industrialização por encomenda vende seu produto a terceiros), sem direito a qualquer tipo de creditamento, a operação submete-se à incidência do ICMS e do IPI, preservando-se a não-cumulatividade dos referidos tributos, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal¹³⁶⁻¹³⁷.

Já o ICMS, com fundamento no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, é imposto estadual que incide sobre (i) operações relativas à circulação de mercadorias, (ii) sobre serviços de comunicação e (iii) sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

Em que pese à aparente clareza da norma de competência tributária, em relação a prestação de serviços com a aplicação de materiais, o Supremo Tribunal Federal tem entendido que, por força da alínea b do inciso IX do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, o ICMS pode incidir sobre outros serviços que não os de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, “quando mercadorias

prestação-fim é a de *fazer*, porquanto o dar (entregar o produto encomendado) não passa de uma *prestação-meio*. Vide, também Luiza Nagib (2010, p. 103): “Filiamo-nos à corrente doutrinária que entende que a industrialização sob encomenda está sujeita à incidência do ISS, pois não se trata de uma mera compra e venda, mas sim de uma encomenda específica, personalizada, é uma prestação de serviço (obrigação de fazer) em sua essência. Portanto, incide ISS”.

¹³⁶ “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO O ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (ex nunc), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS.” (STF, ADI n. 4.389 MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 13/04/2011, DJ 25/05/2011)

¹³⁷ Comentando essa decisão, Paulo Aires Barreto (2018, p. 239-242) elogia o entendimento adotado no julgamento pelo STF, visto que a impossibilidade de cobrança do ISS sobre industrialização por encomenda, quando o objeto é destinado à industrialização ou comercialização, preserva a cadeia de não-cumulatividade do ICMS e do IPI, conforme adequadamente dispunha a lista anexa ao Decreto-Lei n. 406/1968. Ademais, o autor ressalta que a incidência do ISS violaria o princípio da igualdade, ao criar uma distinção entre contribuinte em cadeias verticalizadas (que realizam, eles mesmos, todas as etapas da industrialização) e não verticalizadas (que contratam a industrialização de terceiros), eis que os primeiros não seriam tributados pelo ISS, enquanto que os últimos seriam, de forma cumulativa com outros tributos, inclusive. Acrescenta o autor que a incidência do ISS, no contexto de industrializações por encomenda em ciclo produtivo, violaria a neutralidade tributária, corolário da igualdade e da livre-concorrência, ao criar um incentivo à verticalização da produção.

forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”¹³⁸.

Em suma, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a expressão “serviços não compreendido na competência tributária dos Municípios” corresponde à expressão “serviços não compreendidos na lei complementar de que trata o art. 156, III”, permitindo, dessa forma, que a lei complementar fixe a competência tributária dos Municípios para instituir o ISS e dos Estados para instituir o ICMS sobre serviços diversos dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação¹³⁹.

Dessa forma, verifica-se que nas chamadas “operações mistas” – em que ocorre “a prestação de serviços com o fornecimento de mercadorias” – quando o serviços prestado não estiver arrolado na lista anexa à lei complementar de que trata o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, os Estados poderão instituir a cobrança do ICMS, que terá a base de cálculo o “valor total da operação”.

Tal entendimento, data vênia, carece de rigor científico. Conforme salienta Aires F. Barreto (2018, p. 65), não há, no Brasil, prestação de serviços “com” fornecimento de mercadorias, mas, sim, a prestação de serviços com “concomitante” fornecimento de mercadorias, fruto de dois distintos negócios jurídicos, cada qual tributado por um tributo (ISS, para prestação de serviços e, ICMS, para operação envolvendo mercadoria).

A respeito disso, Roque Antonio Carrazza (2010, p. 135) alerta que, dadas as características de nosso sistema constitucional, “é juridicamente inconcebível que um

¹³⁸ “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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]

IX - incidirá também: [...]

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

¹³⁹ “ICMS - OPERAÇÃO DE FORNECIMENTO DE BEBIDAS EM BARES, RESTAURANTES E SIMILARES. A cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços harmoniza-se com os preceitos da alínea “b” do inciso I e da alínea “b” do inciso IX do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal - precedentes: recurso extraordinário nº 129.877-4, em que funcionei como Relator perante a Segunda Turma, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça de 27 de novembro de 1992 e recurso extraordinário nº 144.795-8-SP, relatado pelo Ministro Ilmar Galvão na Primeira Turma, com acórdão veiculado no Diário da Justiça de 12 de novembro de 1993.” (STF, RE n. 160.007, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 20/10/1994, DJ 20/04/2001)

serviço com emprego de materiais seja tributável por meio de ICMS, se uma lei complementar não o ‘alocar’ no campo de incidência do ISS”.

Comentando o entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal, Andrei Pitten Velloso (2005, p. 28) salienta que essa tese representa a consagração da ilegítima conclusão de que a Constituição delegou à lei complementar a delimitação da competência tributária relativa ao ISS e ao ICMS, de tal sorte que, se a lei complementar estende o conceito de “serviço de qualquer natureza”, a competência para a imposição do ICMS seria restringida, e a competência municipal, ampliada; se, por outro lado, a lei complementar restringir o conteúdo semântico de tal expressão, a competência estadual seria ampliada e, a municipal, restringida. Tal oscilação das competências tributárias ao alvedrio do legislador complementar, adverte o referido autor (p. 28), não é consentânea com o sistema constitucional tributário, o qual, acrescentamos, é marcado pela minúcia e rigidez das regras de repartição das competências tributárias.

Com efeito, entende-se que o texto constitucional permite a tributação do valor total da operação apenas quando “mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios” – isto é, em operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação – e não com serviços não arrolados na lei complementar de que trata o inciso III do artigo 156 da Constituição. Em outras palavras, tal dispositivo constitucional limita-se a admitir que, no caso de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, a base de cálculo do ICMS seja o valor total da operação, mas jamais que a competência tributária relativa ao ISS e ICMS possa ser indiretamente modificada pelo legislador complementar.

Espera-se, portanto, que o Supremo Tribunal Federal possa, em um futuro próximo, reverter seu entendimento a respeito do disposto na alínea b do inciso IX do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, eis que no sistema tributário insculpido pela Constituição de 1988 não é concebível prestação de serviços “com” fornecimento de mercadorias.

5. O CONCEITO DE SERVIÇOS NA INTERPRETAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O direito manifesta-se em linguagem (CARVALHO, P., 2012, p. 10), cabendo ao intérprete e ao aplicador do direito a imprescindível tarefa de fixar o sentido das normas jurídicas.

Nesse mister, quando um enunciado objeto de interpretação já estiver interpretado, o exegeta, além de poder formular um sentido próprio ao enunciado, poderá também descrever as interpretações já fornecidas por algum órgão de determinado momento, situação na qual emitirá proposições descritivas (ÁVILA, 2018, p. 56).

Neste capítulo, serão analisados os julgamentos em que o Plenário do Supremo Tribunal Federal foi instado a dar sua interpretação autêntica¹⁴⁰ ao signo “serviços”, previsto na regra de competência do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, para julgar a constitucionalidade material de leis que estabeleceram a incidência do ISS sobre determinada atividade¹⁴¹.

A partir de tal análise, poderemos compreender a interpretação conferida pela Suprema Corte, bem como sua evolução no decorrer do tempo.

5.1. O caso da locação de bens móveis – RE n. 116.121-3/SP

Nas primeiras decisões sobre a constitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, proferidas ainda sob a égide da Constituição de 1967, cabe registrar que ambas as turmas do Supremo Tribunal Federal interpretavam o termo “serviços” como equivalente a bem imaterial, valendo-se, para tanto, de argumentos

¹⁴⁰ Conforme lição de Hans Kelsen (1998, p. 250), a interpretação dos enunciados do direito pode ser tanto autêntica como não autêntica. A interpretação autêntica é aquela realizada pelo órgão aplicador do direito, no exercício de sua competência jurídica e capaz de criar direito por meio da produção tanto de normas gerais quanto individuais. Já a interpretação não autêntica é aquela efetuada por pessoas estranhas ao órgão jurídico (v.g., ciência jurídica), com o puro intuito de determinação cognoscitiva do sentido das normas jurídicas, sem, contudo, criar uma norma jurídica.

¹⁴¹ Cabe ressaltar que não buscaremos estudar propriamente o mérito das mencionadas decisões, isto é, se a atividade econômica objeto de julgamento realmente se qualifica ou não no conceito constitucional de serviços. Procuraremos, isto sim, analisar a interpretação conferida ao termo “serviços” pela Suprema Corte, inclusive os argumentos adotados pelos julgadores. Para tanto, iremos nos valer da classificação de Humberto Ávila (2012, p. 268-269) acerca da natureza dos argumentos empregados pelo exegeta na atividade interpretativa: a) argumentos linguísticos; b) argumentos sistemáticos; c) argumentos genéticos; e d) argumentos práticos.

não institucionais (*i.e.*, interpretação econômica) e genéticos (vontade do legislador)¹⁴².

No Recurso Extraordinário n. 112.947-6/SP, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal decidiu que, na locação de guindastes, o que tem relevância “é a atividade com eles desenvolvida, que adquire consistência econômica, de modo a tornar-se um índice de capacidade contributiva do Imposto sobre Serviços”, razão pela qual “só assim o poder de tributar pode alcançar a relação jurídica, levando-se em conta a sua consistência econômica”¹⁴³.

No Recurso Extraordinário n. 115.103-0/SP, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal decidiu que, na locação de bens móveis, “o que se tributa é a entrega de um bem móvel a terceiro, por determinado tempo, para seu uso e gozo, mediante remuneração”. Isso porque tal atividade, por não se sujeitar à incidência do ICMS (já que “inexiste transferência da propriedade do bem material”), foi colocada “no campo de incidência do único imposto (ISS) que poderia abranger a referida atividade”, uma vez que o “legislador não desejou que a locação de bens móveis deixasse de ser onerada”¹⁴⁴.

Tais julgados demonstram que, antes da Constituição de 1988, a jurisprudência da Suprema Corte posicionava-se pela incidência do ISS sobre a atividade de locação de bens móveis (obrigação de dar), tanto com base na interpretação econômica de serviços – eis que, segundo decidido, somente pela consideração econômica é que o referido imposto pode alcançar a mencionada relação jurídica – quanto no suposto

¹⁴² Segundo Humberto Ávila (2001, p. 169), os argumentos não institucionais “não fazem referência aos modos institucionais de existência do Direito. Eles fazem apelo a qualquer outro elemento que não o próprio ordenamento jurídico. São argumentos meramente práticos que dependem de um julgamento, feito pelo próprio intérprete, sob pontos de vista econômicos, políticos e/ou éticos”. Já os argumentos genéticos “dizem respeito ao significado que o legislador teria ligado a determinada expressão (argumento genético semântico-subjetivo), quanto à finalidade que ele teria pretendido atingir (argumento genético teleológico-subjetivo)”.

¹⁴³ Ementa: “TRIBUTÁRIO. ISS na locação de bens móveis. O que se destaca, *utilitatis causa*, na locação de bens móveis, não é apenas o uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. Leva-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza o contrato de locação, segundo o artigo 1.188 do Código Civil. Na locação de guindaste, 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” (STF, 2ª T., RE 112.947-6/SP, Rel. Min. Carlos Madeira, j. 19/06/1987, DJ 07/08/1987).

¹⁴⁴ Ementa: “ISS. Locação de bens móveis, expressamente incluída no item 52 da Lista de incidência. Inexistência de inconstitucionalidade. Conceito de serviços. Art. 24, II, da Constituição Federal, não violado. Texto não prequestionado. Cabimento pela alínea c indemonstrado. Recurso extraordinário não conhecido” (STF, 1ª T., RE 115.103-0/SP, Rel. Min. Oscar Corrêa, j. 22/03/1988, DJ 29/04/1988).

caráter residual do ISS, que abrangeria as atividades não sujeitas ao ICMS, até porque não teria sido o desejo de o legislador constituinte desonerar essa atividade.

Após o advento da Constituição de 1988, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 116.121-3/SP, modificou sua interpretação, por maioria de votos, para reconhecer, incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, constante do item 79 da Lista de Serviços do Decreto-lei n. 406/1968, na redação dada pela Lei Complementar n. 56/1987.

O Tribunal Excelso entendeu que o texto constitucional incorporou, para fins de incidência do ISS, o conceito de serviços consagrado pelo direito civil, razão pela qual o referido imposto não poderia incidir sobre a locação de bens móveis (no caso, locação de guindaste). O acórdão ficou assim ementado:

TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. A Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança discrepante daqueles nela previstos.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocabulários têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional¹⁴⁵.

No julgamento, prevaleceram os votos dos Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello, que entenderam pela inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a atividade de locação de bens móveis por violação do conceito constitucional de serviços.

O Ministro Marco Aurélio, que abriu a divergência na votação, afirmou que o ISS, “considerado o figurino constitucional, pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação”.

No caso do ISS, ressaltou o Ministro Marco Aurélio que o termo “serviços” é indissociável da ideia de esforço humano, ponderando que “há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvidos na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento”. E, ao final, conclui que:

¹⁴⁵ STF, Tribunal Pleno, RE 116.121-3/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, Rel. para acórdão Min. Marco Aurélio, j. 11/10/2000, DJ 25/05/2001.

Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.

Em voto convergente, o Ministro Celso de Mello destacou que a Constituição **“exige que só se alcancem, mediante incidência do ISS, os atos e fatos que se possam qualificar, juridicamente, como serviços”** (negritos no original).

Assim, o Ministro Celso de Mello, filiando-se ao entendimento de Aires F. Barreto e Cléber Giardino, ressaltou que a qualificação da locação de bens móveis como serviço, para fins de incidência do imposto municipal, significaria **“a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas”**, haja vista que o **“ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz constitucional não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis”** (negritos no original).

Dando ênfase à vinculação existente entre a prestação de serviços e o esforço humano, o Ministro ressaltou que, na locação de bens móveis, não há prestação de serviços, visto que **“não envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestare* ou um *facere*”** (negritos no original).

Em 2010, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ratificando o entendimento manifestado no Recurso Extraordinário n. 116.121-3/SP, aprovou a Súmula Vinculante n. 31, cuja redação encontra-se assim definida: **“É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”**.

Percebe-se que, nesse momento, a interpretação do Supremo Tribunal Federal a respeito do termo **“serviços”** acompanhava o posicionamento adotado pela doutrina majoritária¹⁴⁶, no sentido de que o ISS apenas incide sobre as obrigações de fazer –

¹⁴⁶ Nesse sentido, Misabel Abreu Machado Derzi (1999, p. 491): A doutrina e a jurisprudência extraem da Constituição as seguintes características da hipótese de incidência do tributo: 1. a prestação de serviços configura uma utilidade (material ou imaterial), como execução de obrigação de fazer e não de dar coisa; 2. deve ser prestada a terceiro, excluindo-se os serviços que a pessoa executa em seu próprio benefício, como o transporte de mercadoria de um estabelecimento a outro da mesma pessoa; 3. executada sem vínculo de subordinação jurídica, mas em caráter independente, razão pela qual se excluem os serviços prestados pelos empregados a seus empregadores e pelos servidores públicos; 4. assim como deve ser objeto de circulação econômica, excluindo-se os serviços gratuitos ou de cortesia, beneficentes ou a preços baixos, como alimentação servida a empregados gratuitamente ou

consubstanciado no esforço humano prestado em favor de terceiros –, em contraposição à obrigação de dar.

Em relação aos argumentos levados a efeito no julgamento, observa-se que a interpretação vencedora foi construída com base em argumentos linguístico-semânticos¹⁴⁷ e sistemático-contextuais¹⁴⁸, porquanto os Ministros buscaram, em seus votos, descrever o conteúdo semântico do termo “serviços” para fins de incidência do ISS, levando em conta a possível incorporação do conceito de serviços consagrado pelo direito civil.

No entanto, nas oportunidades seguintes em que foi novamente suscitado a se pronunciar sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal passou a modificar o seu entendimento inicial.

5.2. O caso dos contratos de *leasing* financeiro – RE n. 592.905/SC

A discussão acerca do conceito constitucional de serviços voltou ao Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 592.905/SC, com repercussão geral¹⁴⁹, no qual restou decidido, por maioria de votos, que incide o referido ISS sobre o *leasing* financeiro¹⁵⁰, nos termos da ementa abaixo:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE *LEASING* FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

a preço de custo; 5. finalmente, o serviço deve ser prestado em regime de direito privado (por pessoa física ou jurídica, empresa pública ou sociedade de economia mista como atividade econômica); se público o serviço, ainda que prestado por empresa pública, haverá imunidade, exceto para aquele serviço dado em concessão ou permissão a terceiros.”

¹⁴⁷ Segundo Humberto Ávila (2001, p. 162), os argumentos linguísticos dizem respeito ao significado dos dispositivos ou enunciados prescritivos, de tal sorte que os argumentos semânticos podem fazer referência tanto ao uso comum da linguagem (linguagem ordinária) quanto a sua utilização técnica (linguagem técnica).

¹⁴⁸ Os argumentos sistemáticos decorrem da própria condição formal de interpretação do sistema jurídico, de modo que os argumentos sistemático-contextuais dizem respeito às outras normas que, juntamente com a norma objeto de interpretação, fazem parte do sistema jurídico e devem ser consideradas na interpretação.

¹⁴⁹ STF, Tribunal Pleno (meio eletrônico), Repercussão Geral (Tema 125), Rel. Min. Eros Grau, j. 16/10/2008, DJe 06/11/2008.

¹⁵⁰ Conforme dispõe a Lei n. 6.099/1974, o contrato de arrendamento mercantil é 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. Na definição de Fábio Ulhoa Coelho (2012, p. 165), o arrendamento mercantil “é a locação caracterizada pela faculdade conferida ao locatário (arrendatário) de, ao término do prazo locatício, optar pela compra do bem alocado”, de tal modo que “em termos esquemáticos, o *leasing* é a sucessão de dois contratos, o de locação e o de compra e venda, sendo o último opcional”.

O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o *leasing* operacional, [ii] o *leasing* financeiro e [iii] o chamado *leaseback*. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço.

A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (*leasing* financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses de *leasing* financeiro e do *leaseback*¹⁵¹.

No julgamento, o Ministro Eros Grau, relator do caso, destacou, em seu voto, que o arrendamento mercantil compreende três modalidades: o *leasing* operacional, o *leasing* financeiro e o *leaseback*.

Segundo o Relator, no *leasing* operacional “o fabricante de um bem o dá em locação a quem dele fará uso”, de tal sorte que na referida modalidade de arrendamento mercantil prepondera a locação do bem. Já, no *leasing* financeiro, o fator preponderante é o financiamento, eis que “a arrendadora adquire bens de um fabricante ou fornecedor e entrega seu uso e gozo ao arrendatário, mediante pagamento de uma contraprestação periódica, ao final da locação abrindo-se a este a possibilidade de devolver o bem à arrendadora, renovar a locação ou adquiri-lo pelo preço residual combinado no contrato”. Por sua vez, no *leaseback* “a própria arrendatária vende um bem que lhe pertence à arrendadora e, em seguida, toma-o de volta, em arrendamento mercantil”.

A respeito do conceito de serviços, o Relator entendeu que “toda e qualquer prestação de serviço envolve, em intensidades distintas, a utilização de algum bem”, isto é, “toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar”. Dessa forma, o Ministro Eros Grau ressaltou que “há serviços, para efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de *qualquer natureza*, não consubstanciam *típicas* obrigações de fazer”. E prossegue: “Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que afirmação como tal faz tábula rasa da expressão ‘de qualquer natureza’, afirmada do texto da Constituição”.

¹⁵¹ STF, Plenário, RE 592.905/SC, Rel. Min. Eros Grau, Repercussão Geral (Tema 125), j. 02/12/2009, DJe 04/03/2010.

Com a devida vênia, não concordamos com esse raciocínio, pois a expressão “de qualquer natureza” não pode ser interpretada largamente de modo que possa o legislador tributário alcançar o que evidentemente não seja serviço, isto é, aquilo que não é esforço humano prestado a outrem.

Nesse sentido, encontramos respaldo no entendimento de Aires F. Barreto (2016, p. 149):

De qualquer natureza, concordamos nós, mas sempre e só serviços. Nunca fato diverso. Nunca atividade que serviço não configure. Se estivermos versando as “pessoas de qualquer natureza” nem por isso poderíamos incluir outra espécie de seres que pessoas não fossem.

Ao final de seu voto, concluiu o Relator que o *leasing* financeiro é um contrato autônomo cujo “núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar”, eis que o “financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir”¹⁵².

O Ministro Carlos Britto, em voto convergente, ressaltou que o *leasing* envolve uma obrigação de fazer, ponderando que “disponibilizar crédito para a obtenção de um bem destinado a uso não é senão um ato de intermediar, ou seja, fazer uma intermediação, obrigação de fazer, portanto”. E, continuando, traz um argumento linguístico-semântico baseado na linguagem popular: “Aliás, na linguagem coloquial, nunca se diz dar um empréstimo, mas sim fazer um empréstimo”¹⁵³. Ao final, o Ministro assentou que “a obtenção de financiamento para a compra de um bem, por exemplo, um automóvel, implica disponibilizar um crédito, que é fazer um crédito, portanto, a obrigação de fazer”.

Já o Ministro Ricardo Lewandowski, acompanhando o voto do relator, ressaltou que o *leasing* “é um contrato complexo, em que predomina a prestação de serviços e, como tal, é tributável pelo ISS”. Ao final, o Ministro arremata trazendo um argumento eminentemente prático: “Observo que os operadores de *leasing* estão no melhor

¹⁵² A respeito do *leasing* financeiro, conclui o Ministro Eros Grau, em seu voto, que “configura ‘atividade que não se exerce senão mediante prestação de considerável parcela de serviços diversificados, a cargo, não apenas dos dirigentes, mas também dos prepostos, auxiliares e empregados da arrendadora, serviços esses insuscetíveis de ser absorvidos pela subjacente operação de locação de bens, a qual de sua vez, obviamente, não gera obrigação de dar, mas, ao revés, de pôr a coisa à disposição do locatário e de garantir a este seu uso pacífico, deveres que mais se assemelham a uma prestação de serviço do que a circulação de mercadoria ou outra qualquer operação tributável”.

¹⁵³ Em oposição a esse argumento, cabe registrar a ponderação de Aires F. Barreto (2016, p. 148), com a qual concordamos: “Com a devida vênia, não cabe dizer que ‘financiamento é serviço porque financiamento se faz’. Isso pode ser verdadeiro na linguagem comum; mas, juridicamente, o que se tem, na hipótese é uma obrigação de dar. Não houve, como dizem os civilistas, nenhum ‘fazimento”’.

mundo possível porque eles não pagam ISS, não pagam ICMS, não pagam IOF. Qual seria o tributo, então, que incidiria sobre essa operação?”.

Esse argumento, de cunho meramente prático, também não se sustenta diante do sistema constitucional tributário, haja vista que, sob o primado da rigidez da discriminação de rendas tributárias (ATALIBA, 1968, p. 24), a distribuição de competências tributárias não pretendeu contemplar todos os fatos econômicos possíveis, uma vez que, caso contrário, seria descabida a denominada competência residual prevista no artigo 154, inciso I, da Constituição Federal.

Em seu voto vencido, o Ministro Marco Aurélio entendeu que no *leasing* financeiro “o arrendador se obriga a entregar o bem e o arrendatário a proceder à entrega de parcelas, tendo em conta o aluguel – gênero – desse bem”, de tal sorte que a “arrendadora não presta serviços à arrendatária”. À luz do entendimento firmado no Recurso Extraordinário n. 116.121-3/SP, o Ministro ressaltou também que, ao indicar o termo “serviços”, o texto constitucional sinaliza “a necessidade de existir não uma obrigação de dar, como ocorre no caso da locação, mas uma obrigação de fazer, um esforço desenvolvido no tocante ao destinatário dessa mesma obrigação de fazer”.

Dessa forma, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao final do referido julgamento, fixou a seguinte tese: “É constitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre as operações de arrendamento mercantil (*leasing* financeiro)”¹⁵⁴.

Como se observa do referido julgamento, o debate acerca do enquadramento do *leasing* financeiro como serviços, para fins de incidência do ISS, passou pela constatação de que a referida atividade complexa pressuporia, como núcleo, um esforço humano que se revertesse em utilidade para o contratante, razão pela qual os Ministros não abandonaram, por completo, a distinção entre obrigações de dar e de fazer¹⁵⁵.

¹⁵⁴ Defendendo o não enquadramento do *leasing* financeiro ao conceito constitucional de serviços baseado na incorporação do conceito de direito privado, vide: BARRETO, Ayres F. *ISS, IOF e instituições financeiras*. São Paulo: Noeses. 2016. p. 152. Em sentido oposto, defendendo o enquadramento do *leasing* financeiro ao conceito de serviços baseado na incorporação do conceito das ciências econômicas, vide: MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*. 2013. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 120-123.

¹⁵⁵ Em nota de atualização à obra Ayres F. Barreto, Paulo Ayres Barreto (2018, p. 92) faz a seguinte análise do julgamento sobre a incidência do ISS nos contratos de *leasing* financeiro: “Percebe-se que, nos votos referidos, os Ministros procuraram salientar aspectos complexos do contrato de arrendamento mercantil, para enquadrar o financiamento como obrigação de fazer. Embora não tenham tido nenhuma atenção para o conceito de operação de crédito, tributável pela União, ou mesmo

Tal conclusão é confirmada pelo fato de que, nesse mesmo julgamento, ficou decidido que não incide o ISS sobre o arrendamento mercantil operacional, uma vez que essa modalidade envolve locação, ou seja, obrigação de dar.

Assim, mesmo que se sustente ter o julgamento conferido interpretação ampliativa ao vocábulo “serviço” constante no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, não há como argumentar superação do entendimento relativamente à necessidade de demonstração de um fazer para fins de incidência tributária.

5.3. O caso das operadoras de planos de saúde – RE n. 651.703/PR

No Recurso Extraordinário n. 651.703/PR¹⁵⁶, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral¹⁵⁷, enfrentou novamente a questão acerca da interpretação do termo “serviços”, ao analisar a constitucionalidade da incidência do ISS sobre as atividades das operadoras de planos de saúde, conforme previsto nos subitens 4.22 e 4.23 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003¹⁵⁸.

Na ocasião, o relator, Ministro Luiz Fux, defendeu, em seu voto, que “não se preconiza a tese da interpretação econômica do Direito Tributário, o que enfraqueceria a segurança jurídica, mas, também, não se predica o primado do Direito Privado como o único critério a nortear a interpretação do texto constitucional”.

Nessa linha, o Ministro Luiz Fux defendeu que, sem prejuízo do que dispõe o artigo 110 do Código Tributário Nacional, a Constituição Federal deve ser interpretada de acordo com o “pluralismo metodológico”, devendo o intérprete recorrer, além dos métodos tradicionais, “aos aportes de ciências afins para a sua exegese, como a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade”. Acrescenta que a utilização do critério econômico decorre do “aspecto teleológico”, cujo fundamento “não deriva de

para o efetivo conceito de prestação de serviço, que nada tem a ver com o financiamento, os Ministros não abandonaram a distinção entre obrigações de dar e de fazer, enquanto núcleo do conceito de serviço”.

¹⁵⁶ STF, Tribunal Pleno, RE 651.703/PR, Repercussão Geral (Tema 581), Rel. Min. Luiz Fux, j. 29/09/2016, DJe 25/04/2017.

¹⁵⁷ STF, Tribunal Pleno (meio eletrônico), RE 651.703/PR, Repercussão Geral (Tema 581), Rel. Min. Luiz Fux, j. 06/09/2012, DJe 17/09/2012.

¹⁵⁸ Lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003:

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

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

uma preocupação arrecadatória, mas de uma apreciação axiológica baseada nos Valores da Igualdade e da Solidariedade, dos quais derivam os Princípios da Igualdade, Capacidade Contributiva e Solidariedade”. E prossegue: “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 tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza”.

Para sustentar tal posição, o Relator aduz que é “uníssona a doutrina no sentido de a Constituição, ao dividir competências tributárias, valeu-se eminentemente de tipos, e não de conceitos”, razão pela qual as materialidades elencadas nos artigos 153, 155 e 156 da Constituição consistem em tipos, “pois, do contrário, seria despidendo o emprego de lei complementar para dirimir conflitos de competência, consoante previsão do art. 146, I, CRFB/88”.

Nessa linha, conclui o Relator que “a classificação das obrigações em ‘obrigação de dar’, de ‘fazer’ e ‘não fazer’, tem cunho eminentemente civilista” e que “não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada *cum grano salis*”.

De acordo com o Ministro Luiz Fux, a finalidade dessa classificação civilista “escapa totalmente àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos”, qual seja, “de captar todas atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado”.

Analisando esse voto, Paulo Ayres Barreto (2016, p. 94) observa que o voto do Relator adotou como premissas: (i) a prevalência de uma visão tipológica da atribuição constitucional de competência tributária pela doutrina; e (ii) a necessidade de interpretar a Constituição de forma que todas as atividades econômicas estejam cobertas por algum imposto.

As duas premissas vão de encontro ao nosso pensamento, razão pela qual discordamos, data vênua, das razões apresentadas no voto do Relator.

Como já defendido no presente trabalho, o texto constitucional, ao atribuir competência tributárias às pessoas políticas de direito público, fez o uso de conceitos e não tipos, até porque, como ressaltado por Humberto Ávila (2018, p. 64), os tipos não são compatíveis com as regras de competência tributária.

Ademais disso, a própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre competências tributárias tem, historicamente, prestigiado o entendimento de que as normas atributivas de competência tributária encerram conceitos¹⁵⁹.

Em voto convergente, o Ministro Luís Roberto Barroso defendeu que o termo “serviços” não deve ser interpretado “à luz da legislação de direito civil, muito menos como mera obrigação de fazer em contraposição a uma obrigação de dar”, uma vez que, por dois motivos, o conceito de serviço disposto na Constituição “é mais amplo que o descrito na legislação civil e busca abranger as múltiplas e complexas atividades econômicas existentes no mercado”.

O primeiro motivo, segundo o Ministro, é que a expressão “de qualquer natureza” aponta a incidência residual do ISS, uma vez que, “excetuando as atividades em que o constituinte determinou a incidência de ICMS ou IOF, todas as demais que envolvam a prestação de uma utilidade com elementos de um serviço devem ser tributados pelo ISS”.

Já o segundo motivo encontra-se embasado no fato de que o conceito de serviço é “necessariamente intermediado por uma definição legal” e que, ao definir o conceito de serviços, a Lei Complementar n. 116/2003 incluiu em sua lista, além de atividades tradicional ou preponderantemente entendidas como prestação de serviços, “atividades que passam a categoria de serviços para fins de incidência do tributo, pois, do contrário, ficariam imunes de qualquer tributo”.

Conclui, desse modo, que o signo “serviços” buscou alcançar “todas as complexas relações econômicas atualmente existentes no mercado, de modo a

¹⁵⁹ Nesse sentido: (i) RE 116.121-3/SP (Tribunal Pleno, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 11/10/200, *DJ* 25/05/2001), em que se analisou a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis; (ii) RE 185.789/SP (Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 03/03/2000, *DJ* 19/05/2000), em que se julgou a incidência do ICMS nas importações realizadas por pessoas físicas; (iii) RE 253.394/SP (1ª T., Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 26/11/2002, *DJ* 11/04/2003), em que se analisou a exigência do IPTU do mero arrendatário do bem; (iv) RE 177.296-4/RS (Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 15/09/1994, *DJ* 09/12/1994), em que se decidiu sobre a incidência da contribuição previdenciária nos pagamentos efetuados a avulsos, autônomos e administradores; (v) RE 346.084-6/PR (Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 09/11/2005, *DJ* 01/09/2006), em que se julgou a ampliação da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), determinada pela Lei n. 9.718/1998; (vi) RE 540.829/SP (Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 11/09/2014, *DJ* 18/11/2014), em que se julgou a incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) nas importações em que não se verifica transferência de titularidade do bem importado; (vii) RE 208.526/RS (Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 20/11/2013, *DJ* 30/10/2014), em que se analisou a discussão envolvendo o índice aplicável à correção monetária de balanço para fins de IRPJ; e (viii) RE 240.785/MG (Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 08/10/2014, *DJ* 16/12/2014) e RE 574.706/PR (Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 15/03/2017, *DJ* 02/10/2017), em que se julgou a discussão envolvendo a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições incidentes sobre a receita (PIS e COFINS).

impedir que determinadas atividades simplesmente ficassem imunes a qualquer tipo de tributação”.

Com base nas premissas adotadas no presente trabalho, não concordamos com a afirmação de que o ISS teria incidência residual, ou seja, tudo que não esteja compreendido em outros arquétipos das hipóteses de incidência seja serviço. Tal concepção, como nos aparenta, encontra-se enraizada na concepção econômica de serviços, abarcando tudo que não esteja incluído nas obrigações mercantis.

Esse raciocínio, pautado na premissa de que as competências tributárias devem ser interpretadas de maneira a abranger todas as possíveis atividades econômicas, não se sustenta frente ao texto constitucional. Caso contrário, não haveria razão de ser para a competência residual da União, conferida pelo artigo 154, inciso I, da Constituição Federal.

Em seu voto, o Ministro Edson Fachin buscou enquadrar as atividades dos planos de saúde como prestações de fazer, ressaltando que “não apenas os contratos cuja obrigação de fazer está claramente especificada e identificada imediatamente ou que se enquadrem na definição do artigo 594 do Código Civil, mas também outros tipos de contratos escondem uma prestação de serviços especial, como é o caso, ao meu ver, dos contratos de prestação de serviços de saúde”. Conclui que tanto a atividade-meio quanto a atividade-fim são obrigações de fazer, eis que “o núcleo do contrato entre a operadora de planos de saúde e os seus clientes é a disponibilidade, ao usuário contratante, da rede credenciada e a garantia da cobertura dos infortúnios previstos no contrato, e não uma prestação de dar”.

Igualmente, o Ministro Ricardo Lewandowski procurou enquadrar as atividades dos planos de saúde como prestações de fazer, afirmando que “os planos de saúde se destinam a prestar um serviço a seus clientes, que consiste exatamente na intermediação dos serviços médicos prestados por terceiros, a esse serviço constitui a base de cálculo do tributo”.

Os demais ministros, que acompanharam o voto vencedor (Teori Zavascki, Rosa Weber, Dias Toffoli e Cármen Lúcia), não fizeram considerações distintas.

Em seu voto divergente, o Ministro Marco Aurélio, vencido no julgamento, afirmou que para caracterizar-se como serviço “mostra-se indispensável a presença de esforço humano, da realização de uma obrigação de fazer, ainda que envolva, para a execução, certas obrigações de dar”, de tal modo que, se ausente essa característica ou sendo o fazer “mero acessório no negócio jurídico”, descabe a

tributação pelo ISS em virtude da incompatibilidade material com o previsto na Constituição.

Ao término do julgamento, o Plenário do Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte tese: “As operadoras de planos de saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”¹⁶⁰.

Quanto ao julgamento, observa-se que não é possível concluir que o STF superou a distinção entre obrigação de fazer e de dar, para fins de demarcação do campo de incidência do ISS, eis que, com exceção do voto do Ministro Luiz Fux, na maior parte dos votos destacados, os ministros se preocuparam em enquadrar as atividades como obrigações de fazer para justificar a possibilidade de incidência do imposto¹⁶¹.

Tal conclusão foi ratificada em sede de Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 651.703, quando o próprio Plenário do Supremo Tribunal Federal ressaltou que a tese *supra* foi fixada com base nas premissas assentadas no julgamento dos Recursos Extraordinários n. 547.245 e 592.905 e que “não acarretou alteração de entendimento apta a ensejar a revisão de enunciado sumulado”¹⁶², eis

¹⁶⁰ Defendendo o não enquadramento dos planos de saúde ao conceito constitucional de serviços baseado na incorporação do conceito de direito privado, *vide*: BARRETO, Ayres F. *ISS, IOF e instituições financeiras*. São Paulo: Noeses. 2016. p. 324 e ss.

¹⁶¹ Nesse sentido, o entendimento de Paulo Ayres Barreto em nota de atualização à obra de Ayres F. Barreto (2018, p. 100-101): “Percebe-se que, embora constem do voto do relator algumas considerações que pudessem levar ao entendimento de que o STF teria abandonado a distinção entre obrigações de dar e de fazer para fins da delimitação da competência para instituição do ISS, essas razões de decidir não podem ser extrapoladas como pensamento atual do tribunal, mesmo porque outros ministros adotaram justificativas diferentes, sem afastar a distinção. Com efeito, nota-se, na maior parte dos votos, uma reiterada preocupação em enquadrar as atividades como obrigações de fazer (ainda que de maneira equivocada) para justificar a possibilidade da incidência do ISS”.

¹⁶² “Ementa: TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE. CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DECLARADA PELO ACÓRDÃO EMBARGADO, EM PROCESSO SUBMETIDO AO REGIME DA REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DA MENÇÃO AO SEGURO-SAÚDE DA TESE JURÍDICA FIXADA. POSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA AOS LIMITES OBJETIVOS E SUBJETIVOS DA QUESTÃO JURÍDICA SUBMETIDA AO PLENÁRIO POR OCASIÃO DO RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL. AUSÊNCIA DE ALTERAÇÃO JURISPRUDENCIAL. INOCORRÊNCIA DE OMISSÃO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. CONCLUSÃO QUE NÃO AFASTA POSSÍVEL MUDANÇA FUTURA DE ENTENDIMENTO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDOS. 1. O regime jurídico tributário das empresas operadoras de planos de saúde, tributadas pelo ISSQN, não se aplica às seguradoras de saúde, posto estarem submetidas ao IOF, razão pela qual a eventual imposição também do imposto sobre serviços às últimas implicaria dupla tributação. 2. A objetivação do controle difuso de constitucionalidade não permite a ampliação pela tese jurídica final do espectro da questão constitucional identificada na manifestação do Relator que reconhece a repercussão geral, porquanto tal atitude inviabilizaria o exercício do contraditório pelas partes e terceiros interessados. 3. Tese: ‘As operadoras de planos de saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN,

que, como destacado pelo Ministro Luiz Fux, “é indispensável o debate no âmbito desta Corte acerca da superação ou não da classificação civilista das atividades econômicas para fins de tributação pelo ISSQN”.

Não obstante, os Ministros enfaticamente sinalizaram que “em casos futuros” poderá ocorrer uma possível mudança no entendimento da Corte em uma em relação ao tema, “notadamente no que concerne ao RE 116.121”.

Assim sendo, parece-nos que a interpretação do Supremo Tribunal Federal a respeito do signo “serviços” ainda se encontra pautada na tradicional distinção entre obrigação de fazer e de dar, o que é fortemente representada na Súmula Vinculante n. 31 e no Recurso Extraordinário n. 592.905/SC, em que se decidiu que o ISS não incide sobre o *leasing* operacional, por envolver uma locação, ou seja, obrigação de dar.

É indiscutível, no entanto, que a Suprema Corte, para fins de incidência do ISS, tem interpretado que o termo “serviços” abrange as atividades que representam tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar.

5.4. O caso dos contratos de franquia – RE n. 603.136/RJ

No julgamento do Recurso Extraordinário n. 603.136/RJ, a maioria do Plenário do Supremo Tribunal Federal entendeu, em sede de repercussão geral¹⁶³, que é constitucional a incidência do ISS sobre a franquia empresarial, prevista no subitem 17.08 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03. Eis sua ementa:

Recurso extraordinário com repercussão geral. Tema 300. 2. Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. 3. Incidência sobre contrato de franquia. Possibilidade. Natureza híbrida

previsto no art. 156, III, da CRFB/88’. 4. A incidência do ISSQN sobre as atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos de saúde, cuja constitucionalidade foi afirmada pela Corte, de acordo com o previsto pelos itens 4.22 e 4.23 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/03, em sede de repercussão geral, e com base nas premissas assentadas por esta Corte no julgamento dos REs 547.245 e 592.905 (Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, julgados em 02/12/09, DJ de 05/03/10), não acarretou alteração de entendimento apta a ensejar a revisão de enunciado sumulado. 5. Deveras, a referida conclusão não afasta a possibilidade de nova apreciação do tema pela Corte em casos futuros, em razão de ulterior alteração legislativa, notadamente no que concerne ao RE 116.121 (Tribunal Pleno, Rel. Min. Octávio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de 25/05/01). 6. Embargos de declaração parcialmente providos” (STF, Tribunal Pleno, RE 651.703/PR ED-Terceiros, Rel. Min. Luiz Fux, j. 28/02/2019, DJe 06/05/2019).

¹⁶³ STF, RE n. 603.136/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 02/09/2010, DJe 01/10/2010

do contrato de franquia. Reafirmação de jurisprudência. 4. Recurso extraordinário improvido.¹⁶⁴

No julgamento, o relator, Ministro Gilmar Mendes, enfatizou que, não obstante o entendimento inicial fixado no Recurso Extraordinário n. 116.121, a Suprema Corte conferiu uma interpretação mais ampla ao conceito constitucional de serviços, “desvinculada da teoria civilista, que classifica as obrigações entre ‘de dar’ e ‘de fazer’, a fim de tornar a tributação mais consentânea com a realidade econômica atual”, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 651.703. Ressaltou o Ministro, no entanto, que as atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde foram consideradas de natureza mista (englobando tanto um “dar” quanto um “fazer”), razão pela qual “não se pode afirmar que tenha havido – ainda – uma superação total do entendimento de que o ISS incide apenas sobre obrigações de fazer, e não sobre obrigações de dar”.

Concluiu o Relator que, à luz da interpretação do Supremo Tribunal Federal sobre o conceito constitucional de serviços, “o ISS incide sobre atividades que representam tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar”.

A respeito da controvérsia central, o Relator entendeu pela incidência do imposto municipal sobre a franquia empresarial, sob o argumento de que o seu contrato incluiu tanto prestações de “dar” como prestações de “fazer”, e não uma simples cessão de direitos, sem qualquer forma de prestação de serviços. Em relação as atividades-fim (cessão de uso de marca) e atividades-meio (treinamento, orientação, publicidade etc.) da franquia empresarial, o Relator entendeu que “não devemos separá-las para fins fiscais, no caso dos autos, de modo que apenas as segundas (atividades-meio) ficassem sujeitas ao ISS, e não as primeiras (atividades-fim)”, por dois motivos: primeiro, que o contrato de franquia é uma unidade, um complexo de obrigações contrapostas que inclui diferentes atividades; e segundo, “de ordem eminentemente prática”, que essa interpretação “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”.

Ao final do seu voto, o Relator enfatizou o papel Corte Constitucional na “defesa das competências constitucionais tributárias e – devo dizer – da arrecadação

¹⁶⁴ STF, RE n. 603.136/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 29/05/2020, DJe 16/06/2020.

tributária, peça-chave do conceito de Estado Fiscal, como hoje o conhecemos”. Nesse sentido, ressaltou que eventual decisão pela inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a franquia empresarial, estar-se-ia “a criar ‘vazios’ no sistema tributário, decotes na já combalida estrutura fiscal dos Estados e Municípios, fatos livres de tributação”, tal como, por exemplo, “o precedente da não incidência de ISS sobre a locação de bens móveis”, visto que sobre essa atividade “o Município não pode cobrar o ISS, tampouco o Estado pode exigir o ICMS”.

Em seu voto vencido, Ministro Marco Aurélio entendeu que na franquia empresarial não se está diante de obrigação de fazer, tendo-se, em essência, obrigação de dar, revelada na cessão do direito de uso de marca ou patente. Em relação às eventuais obrigações de fazer presentes no contrato de franquia, o Ministro ressaltou que “justamente por constituir a franquia forma de contrato complexo, cuja atividade-fim consiste na cessão de direito, que não há falar em ‘serviço’ de modo a justificar a incidência do ISS”.

Ao final do julgamento, o voto do Relator foi acompanhado pela maioria dos Ministros, sendo fixada a seguinte tese: “É constitucional a incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre contratos de franquia (franchising) (itens 10.04 e 17.08 da lista de serviços prevista no Anexo da Lei Complementar 116/2003)”.

Tal decisão, pela incidência do ISS sobre a franquia empresarial, é bastante criticável. A franquia empresarial é contrato de cessão de direitos, por meio do qual uma pessoa, mediante certas condições, cede à outra o direito de comercializar produtos ou marcas de que é titular. Nesse sentido, Orlando Gomes (1977, p. 572) ressalta que a franquia é “a operação pela qual um empresário concede a outro o direito de usar a marca de produto seu com assistência técnica para a sua comercialização, recebendo, em troca, determinada remuneração”.

Aires F. Barreto (2018, p. 366) ressalta que a franquia é um contrato complexo (misto), envolvendo um plexo de obrigações de dar, de fazer e de não fazer, impostas a ambas as partes. Todavia, esclarece o mencionado autor que não se pode seccionar esses deveres para isolar as atividades-meio ou eventuais obrigações de fazer, objetivando considerá-las, sozinhas, como uma prestação de serviços.

Em relação ao conceito constitucional de serviços, verifica-se do referido julgamento que o debate acerca do enquadramento da franquia empresarial como serviços, para fins de incidência do ISS, passou pela constatação de que referida

atividade envolve “obrigações mistas” e, de acordo com a evolução da interpretação do Supremo Tribunal Federal, o serviço tributável pelo ISS compreende atividades que representam tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar.

5.5. O caso das operações envolvendo *software* – RE n. 176.626-3/SP e ADI n. 1.945/MT

A primeira decisão envolvendo a tributação de *software*¹⁶⁵ foi proferida no Recurso Extraordinário n. 176.626-3/SP¹⁶⁶, nos idos de 1998, quando a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal analisou o acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que havia reconhecido a não-incidência do ICMS sobre as operações de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador”.

¹⁶⁵ Cumpre registrar que, no Brasil, o *software* é tratado como Propriedade Intelectual, bem móvel intangível, protegido pelos direitos autorais (art. 2º da Lei n. 9.609/98 e art. 7º, XII, da Lei n. 9.610/98), sendo sua comercialização efetuada por contratos de licença de uso, de comercialização ou de transferência de tecnologia. De acordo com a Lei n. 9.609/98, define-se programa de computador ou *software* como sendo “a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”. Diz-se, portanto, que *software* é um “programa para o processamento de dados, indispensável ao funcionamento do computador” (GOMES, 1985, p. 2). Em outras palavras, o *software* “engloba o conjunto de elementos lógicos do computador que permitem ao *hardware* executar uma variedade de ações, atendendo, em última instância, às necessidades do usuário. São as sequências de instruções e dados organizadas pelo *software* que capacitam, controlam e gerenciam as operações do *hardware*, habilitando o funcionamento adequado do computador para receber e transmitir dados” (PADILHA, 2016, p. 39).

¹⁶⁶ “I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual “não foram opostos embargos declaratórios”. Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador (“software”): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” “matéria exclusiva da lide”, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado “software de prateleira” (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.” (STF, RE n. 176.626/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10/11/1998, DJ 11/12/1998)

Em perfeita harmonia com o entendimento doutrinário¹⁶⁷, o voto do Min. Relator Sepúlveda Pertence, seguido por pelos demais Ministros, ponderou que “o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo”.

Por tal razão, as operações relativas ao “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador” têm por objeto um direito de uso, bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e, conseqüentemente, de sofrer a incidência do ICMS. Salientou-se que é esse “direito de exclusivo” (que não é mercadoria, nem se aliena com o licenciamento de uso) que está fora do campo de incidência do ICMS.

Não obstante, reconheceu-se no mencionado julgamento que o licenciamento ou cessão do direito de uso não se confunde com a aquisição de cópias ou exemplares de *softwares* produzidos em série e comercializados no varejo (“*software* de prateleira”).

Assim, a referida decisão, com base na doutrina de Rui Saavedra¹⁶⁸, valeu-se da seguinte classificação dos programas de computador, conforme o grau de padronização: (i) os programas *standard* (“*software* de prateleira”): seriam os *softwares* bem definidos, estáveis, concebidos para serem dirigidos a uma pluralidade de utilizadores – e não a um utilizador em particular – com vista a uma mesma aplicação ou função, sendo permitida a configuração adequada para cada utilizador; (ii) os programas por encomenda (“*software* sob encomenda”): seriam os *softwares* desenvolvidos a partir do zero para atender as necessidades específicas de um determinado usuário que o encomendou; e (iii) os programas adaptados aos clientes (“*software* customizável”): seriam uma forma híbrida entre os programas *standard* e

¹⁶⁷ “(...) Temos, portanto, que o conceito de mercadoria, no que diz com o ICMS, há de ser entendido como o era em Direito Comercial, ao ensejo da entrada em vigor da Constituição Federal de 1988. A menos que um novo Poder Constituinte Originário se manifeste em contrário, mercadoria, tornamos a repetir, é o bem móvel, que se submete à mercancia, ou seja, que é colocado no mundo do comércio (*in commercium*), sendo submetido, pois, ao regime de direito mercantil, que se caracteriza, como corre magistério, pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes contratantes.” (CARRAZZA, 1998, 43-44)

¹⁶⁸ A respeito dessa classificação, Aires F. Barreto (2018, p. 222-223) adverte que a lei brasileira não faz qualquer menção a mais de uma espécie de *software*. Em suas palavras: “As expressões ‘de prateleira’, ‘cópia única’ e ‘*customized*’ são fruto de construção doutrinária e jurisprudencial. A existência jurídica de mais de uma ‘espécie’ de *softwares* seria aceitável apenas e tão somente se a lei assim o previsse. Ela, todavia, não o faz. Assim, a classificação de *software* em ‘*software* de prateleira’ e ‘*software* cópia única’, ‘*software customized*’ não encontra fundamento legal.”

os programas por encomenda, eis que partiria de um *software standard* que é modificado para se adequar às necessidades de um cliente particular.

De acordo com a mencionada decisão, o comerciante que adquire exemplares para revenda (“*softwares de prateleira*”), mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso que, por consequente, não pode transferir ao comprador. Isso porque “sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o *corpus mechanicum* de obra intelectual que nele se materializa”, operação na qual incide o ICMS.

Em outras palavras, o entendimento inicial do STF¹⁶⁹ era no sentido de que incidia o ICMS sobre as operações que envolviam o chamado “*software de prateleira*” que fosse gravado em suporte físico, sob o fundamento de que o imposto estadual teria por pressuposto a existência de operação de circulação de mercadoria tangível (bem corpóreo), circunstância que estaria presente no caso de uma venda no varejo de um *corpus mechanicum* (v.g., disquete, CD, DVD) contendo programa de computador e que esse tipo de *software* se diferenciava, por exemplo, daquele confeccionado para determinado cliente (*software* por encomenda), submetido à incidência do ISS.

Essa orientação foi recebida com muita cautela pela doutrina (BARRETO, A., 2018, p. 226), uma vez que, a rigor, o *software* não pode ser considerado mercadoria, pois, além de ser um bem incorpóreo, não é objeto de operação mercantil (contrato de compra e venda em que ocorre a transferência da titularidade jurídica do bem),

¹⁶⁹ Tal entendimento foi reiterado no julgamento do: i) RE n. 199.464-9/SP: “(a) produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do *corpus mechanicum* da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS” (STF, RE n. 199.464, Rel. Min. Ilmar Galvão, 1ª Turma, j. 02/03/1999, DJ 30/04/1999) e ii) RE n. 285.870-6/SP: “Agravamento Regimento no Recurso Extraordinário. Tributário. ICMS. Produtos de informática. Programas (software). CD-ROM. Comercialização. Reexame de fatos e provas. Impossibilidade em Recurso Extraordinário. 1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 176.626, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 11.12.98, fixou jurisprudência no sentido de que “(n)ão tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de ‘licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador’ – matéria exclusiva da lide –, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado ‘software de prateleira’ (off the shelf) – os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio”. Precedentes. 2. Reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Agravamento regimental a que se nega provimento. (STF, RE n. 285.870 AgR, rel. Min. Eros Grau, 2.ª T., j. 17.06.2008, DJe 01.08.2008).

mas sim de licença de uso (cessão de direito), de tal sorte que o suporte físico sobre o qual se fixa o programa de computador é mera condição de viabilização do licenciamento de uso do *software*¹⁷⁰.

Em meados de 2011, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945/MT, ajuizada contra dispositivos da Lei n. 7.098/98 do Estado do Mato Grosso, chegou a sinalizar que poderia julgar válida a incidência do ICMS na comercialização do *software* de prateleira por meio de transferência eletrônica de dados (*download*), sob o fundamento de que a expressão “mercadoria” (núcleo material da hipótese de incidência do ICMS) não estaria limitada a bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo.

Na ocasião, o Relator Ministro Octavio Gallotti, após fazer referência a precedentes do STF, decidiu favoravelmente pela restrição da incidência do ICMS às cópias ou exemplares dos programas produzidos em série e comercializados no varejo, sem abranger o licenciamento ou cessão de uso. Os Ministros Ricardo Lewandowski, Celso de Mello e Marco Aurélio também se manifestaram favoravelmente à concessão da medida cautelar pleiteada contra o dispositivo da legislação mato-grossense.

No entanto, após pedido de vista, o Min. Nelson Jobim destoou do entendimento acima, ponderando que, antes dos avanços da *Internet*, o programa de computador era conduzido ao consumidor pelas vias de um suporte físico (v.g., disquete), forma usual e mais comum até então de adquirir um programa de computador. Com a difusão da *Internet*, em vez de comprar o disquete que contém o programa de computador, a pessoa interessada adquire o mesmo programa acessando o sítio eletrônico da empresa distribuidora e escolhendo o *software* pretendido, o qual é transferido eletronicamente para o disco rígido do seu computador pelo sistema denominado *download*.

¹⁷⁰ Nesse sentido, Clélio Chiesa (2001, p. 52, 53): “a aquisição de um ‘software’ de prateleira não pode ser qualificada como uma operação mercantil, pois não há uma transferência efetiva da propriedade do bem negociado e este não se constitui numa mercadoria. Trata-se de um bem imaterial, não suscetível de ser colocado num processo de circulação como se fosse mercadoria. [...] O negócio jurídico consistente em adquirir ‘software’ de prateleira não se subsume à hipótese de incidência vender mercadoria e, portanto, não pode ser tributado por meio do ICMS. Trata-se de negócio jurídico que tem por objeto a cessão do direito de uso de um programa de computador padrão, cuja transferência não pode ser qualificada como um negócio de compra e venda de mercadoria.”

Observa-se, então, a importância dada pelo Min. Nelson Jobim à evolução tecnológica para autorizar a tributação do ICMS sobre as aquisições de *softwares* de prateleira pela *Internet*. O Ministro foi, então, seguido, pelos Ministros Gilmar Mendes, Dias Toffoli, Eros Grau, Ayres Brito e Cezar Peluso, o que resultou no indeferimento da medida cautelar pleiteada¹⁷¹.

Embora a jurisprudência da Suprema Corte estivesse caminhando nesse sentido, em novembro de 2020, no julgamento de mérito da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945/MT e da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.659/MG, o Plenário do STF formou a maioria¹⁷² para alterar substancialmente sua antiga orientação, passando a entender que incide o ISS sobre o *software* de prateleira, em qualquer de suas formas (via suporte físico, *download*, acesso à nuvem etc).

Nesse recente julgamento, o Min. Dias Toffoli, cujo voto está sendo seguido pela maioria dos Ministros, defendeu que, por meio do critério objetivo adotado para resolver potenciais conflitos de competência tributária à luz do artigo 146 da Constituição Federal, o simples fato de uma atividade encontrar-se definida em lei complementar como tributável pelo ISS já atrairia a incidência do imposto municipal, afastando-se, por sua vez, a cobrança do imposto estadual, tal como procedeu a Lei Complementar n. 116/03, que definiu como serviço tributável pelo ISS o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computador¹⁷³, não fazendo qualquer distinção entre *softwares* padronizados e/ou personalizados, ou seja, não acolhendo o critério que o Supremo Tribunal Federal então vinha adotando em seus julgamentos.

Destacou ainda o Min. Dias Toffoli que a escolha do legislador complementar não desbordou do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, uma vez

¹⁷¹ “Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. [...] 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso.” (STF, ADI n. 1.945 MC, Pleno, Rel. Octavio Gallotti, Rel. do Acórdão Gilmar Mendes, j. 26/05/2010, DJ 14/03/2011)

¹⁷² Até o momento, sete ministros – Dias Toffoli, Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Luiz Fux – votaram pela incidência do ISS sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de *software*, padronizado ou por encomenda.

¹⁷³ “1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.”

que “**a elaboração de um software é um serviço que resulta do esforço humano**” (grifo e destaque no original), seja o programa de computador feito por encomenda, padronizado ou customizado, disponibilizado via *download* ou via computação em nuvem (*cloud computing*). Em suas palavras:

Reafirmo que o **software** é produto do engenho humano, é criação intelectual, sendo essa sua característica fundamental. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para o desenvolvimento de um programa de computador. Não há como, a meu ver, desconsiderar esse elemento, ainda que estejamos diante de **software** que é replicado para comercialização com diversos usuários. (grifos no original)

De acordo com esse novo entendimento, no caso do *software* de prateleira existe uma “operação mista ou complexa, envolvendo, além de uma obrigação de dar um bem digital, uma obrigação de fazer”, eis que a obrigação de fazer encontra-se presente no esforço intelectual para produzir o *software* e, ainda, nos demais serviços prestados ao usuário como, por exemplo, o *Help Desk*, a disponibilização de manuais, atualizações tecnológicas e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.

Com base nessa linha de raciocínio, concluiu-se no julgamento que incide ISS nas operações envolvendo o licenciamento de *software*, seja ele padronizado, customizado ou por encomenda, independentemente do meio pelo qual o bem seja disponibilizado (v.g., disquete, *download* ou acesso à nuvem).

Como se observa da referida decisão, o debate acerca do enquadramento do licenciamento de *software* como serviços, para fins de incidência do ISS, passou pela constatação de que referida atividade envolve uma operação mista ou complexa, sendo imprescindível, no entanto, o esforço humano direcionado para o desenvolvimento do programa de computador, mesmo quando o *software* é replicado para comercialização em massa.

Muito embora tenha o mérito de concluir que a elaboração de *software* enquadra-se como serviço (esforço intelectual, principalmente) e de afastar a incidência do ICMS, entendemos que a recente decisão do Supremo Tribunal Federal, por outro lado, equivocou-se ao julgar válida a cobrança do ISS sobre o licenciamento de uso de *software*, uma vez que esse negócio jurídico representa uma cessão de

direitos (obrigação de dar), o que jamais poderia subsumir ao conceito constitucional de serviço tributável, por via do ISS¹⁷⁴.

A circunstância do contrato de licença de uso de *software* envolver o fornecimento de infraestrutura, abrangendo materiais e o emprego de recursos humanos, não descaracteriza a natureza da obrigação que prossegue sendo uma obrigação de dar, eis que, como ressalta Aires F. Barreto (2018, p. 231), mesmo nessas hipóteses não há que se falar em prestação de serviços, uma vez que se trata de mero acessório (tarefa-meio, atividade-meio) do fim visado: a cessão do direito de uso do *software*¹⁷⁵.

Por outro lado, é necessário ressaltar que na elaboração de *software*, tal como ocorre no chamado *software* por encomenda, não se tem, geralmente, qualquer licenciamento do programa de computador, haja vista que, na essência, há a aquisição ou o desenvolvimento do *software*. Em outras palavras, a remuneração nesse caso ocorre pela prestação de um serviço de elaboração de programa de computador (previsto no subitem 1.04 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003¹⁷⁶) ou de programação (previsto no subitem 1.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003¹⁷⁷), e não pelo licenciamento de um *software*, o que inclusive é corroborado pela Lei n. 9.609/1998¹⁷⁸.

Dessa maneira, ao contrário da jurisprudência da Suprema Corte, entende-se que a exploração econômica da licença de uso de *software* não está sujeita ao ICMS

¹⁷⁴ A respeito disso, Aires F. Barreto (2018, p. 230) ressalta que a Lei Complementar n. 116/2003 incorreu em flagrante inconstitucionalidade ao pretender tributar via o ISS a licença de uso de programa de computador, que definitivamente não é serviço tributável para efeito de incidência do imposto municipal.

¹⁷⁵ Nesse sentido, a Lei n. 9.609/1998 estabelece que, na exploração econômica da licença de uso do programa de computador, o titular dos direitos do programa ou o titular dos direitos de comercialização fica obrigado, durante o prazo de validade técnica da respectiva versão, a assegurar aos usuários a prestação de serviços técnicos complementares relativos ao adequado funcionamento do programa de computador. Tais atividades-meio de manutenção preventiva ou corretiva do *software* licenciado não são consideradas prestação de serviços para efeito do ISS, tais como não são serviços tributáveis as manutenções realizadas no contrato de locação de bens (no clássico caso da locação de guindastes, a manutenção do referido bem é simples atividade-meio para viabilizar a atividade-fim do contrato de locação).

¹⁷⁶ “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. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)”

¹⁷⁷ “1.02 – Programação.”

¹⁷⁸ “Art. 4º Salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos.”

nem ao ISS, podendo, no entanto, submeter-se à tributação residual da União, prevista no artigo 154, inciso I, da Constituição Federal.

CONCLUSÃO

Ao longo do presente trabalho, buscou-se desenvolver uma consistente interpretação do signo “serviços”, previsto na regra de competência tributária do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, que outorga aos entes municipais a possibilidade de instituir imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza.

Com esse propósito, foi possível concluir que:

1. O legislador constituinte, com o intuito de obstar a bitributação jurídica, a propagação de conflitos em matéria tributária e, principalmente, de garantir a autonomia financeira das pessoas políticas (princípios da federação e da autonomia municipal), foi bastante minucioso e exaustivo ao indicar as materialidades sobre as quais os entes políticos podem exercer a tributação, de modo que conferiu ao sistema constitucional tributário um caráter nitidamente rígido, sendo conhecido a partir do “princípio da rigidez do sistema constitucional brasileiro”.

1.1. A rigidez é tão somente jurídica, visto que a competência tributária residual, atribuída à União (artigo 154, inciso I, da Constituição Federal), assegura a flexibilidade econômica do sistema constitucional tributário, permitindo, dessa forma, que o legislador federal alcance, por meio de imposto residual – cuja hipótese de incidência jamais pode se confundir, ainda que parcialmente, com aquelas já delimitadas pela Constituição Federal –, as novas realidades e modelos de negócios decorrentes dos avanços da sociedade.

2. A competência tributária, assim compreendidas as regras de estrutura que conferem aptidão jurídica aos entes políticos para criar, em abstrato, tributos, é mera parcela do poder tributário, uma vez que os legisladores ordinários dos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) não possuem total liberdade para exercê-la, ficando restritos aos limites fixados pelo texto constitucional.

2.1. Ao distribuir as competências tributárias, a Constituição Federal tratou de indicar, por intermédio de signos – afinal, o direito positivo se manifesta em linguagem prescritiva –, todos os aspectos básicos a respeito dos tributos e, em especial nos impostos, as suas materialidades (“renda e proventos de qualquer natureza”, “importação de produtos estrangeiros”, “produtos industrializados”, “propriedade territorial rural”, “operações relativas à circulação de mercadorias”, “propriedade de veículos automotores”, “serviços de qualquer natureza”, dentre outros).

2.2. Os signos empregados pelo texto constitucional para circunscrever as materialidades dos impostos outorgados às pessoas políticas encerram verdadeiros conceitos – que são definidos em um número limitado e necessário de características –, e não tipos – que não são definidos, mas apenas descritos, e suas características não são indispensáveis, sendo que alguma delas pode até mesmo faltar –, uma vez que somente aqueles são compatíveis com as próprias regras de competência tributária, bem como com o princípio da rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro.

3. A norma jurídica não se confunde com o enunciado prescritivo, pois se trata do juízo obtido pelo intérprete a partir da leitura dos textos do direito positivo. Nesse mister, a interpretação, que se desenvolve por meio de uma determinada técnica hermenêutica, é o processo para compreender as palavras da lei, com objetivo de identificar seu significado e alcance.

4. No direito tributário, observou-se, ao longo de seu desenvolvimento, a proposição de algumas soluções interpretativas *a priori* – isto é, desde os vetustos brocardos *in dubio contra fiscum* e *in dubio pro fisco*, até as mais recentes teses da desconsideração *a priori* das formas jurídicas (ou “interpretação econômica”) e da incorporação *a priori* dos conceitos de direito privado (também conhecida como “império do direito privado”), as quais, no entanto, não conduzem o intérprete do direito ao melhor caminho, pois não se sustentam, dado que não é possível concluir, aprioristicamente, qual o sentido de determinado signo empregado pelo texto constitucional (isto é, se é um conceito autônomo ou recepcionado).

5. Na interpretação do signo “serviços” para fins do ISS, adotou-se a metodologia proposta por Karl Larenz, uma vez que tal modelo de interpretação estabelece parâmetros claros e objetivos para a escolha das interpretações possíveis dos termos empregados pelo direito positivo, a saber: o sentido literal possível, o contexto de significado, os critérios teleológico-objetivos e os critérios teleológico-subjetivos.

6. Para a interpretação do signo “serviços”, faz-se necessário revelar o critério material da hipótese de incidência constitucional do ISS, como sendo a conduta de prestar serviços de qualquer natureza, excetuando a prestação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, definidos em lei complementar.

7. Ao desconsiderar os conceitos constitucionais, a tese legalista do conceito de serviços é, por tudo, incompatível com a hierarquia do sistema jurídico e com a rigidez

do sistema constitucional tributário, porquanto possibilita que o legislador infraconstitucional, por vias indiretas, altere o conteúdo da competência tributária que lhe fora outorgada pela Constituição Federal.

7.1. A tese da incorporação do conceito econômico de serviços, tomando como principal critério de interpretação a pretensa vontade do legislador constituinte, conduz o intérprete ao perigoso caminho do subjetivismo, ao passo que o modelo adotado no presente trabalho, com intuito na interpretação objetiva do texto, atribui um papel bem reservado aos critérios teleológico-subjetivos, que apenas são recorridos pelo intérprete quando ainda continuem abertas distintas possibilidades interpretativas após o emprego do sentido literal possível, do contexto de significado e dos critérios teleológico-objetivos.

8. Com base na metodologia adotada no presente trabalho, definiu-se o sentido literal do termo “serviços” como decorrente do uso linguístico geral-jurídico, particularmente do Código Comercial e do Código Civil de 1916, segundo o qual “serviços” denota o esforço, intelectual ou material, de pessoas desenvolvido com onerosidade em benefício de terceiros, desde que prestado em caráter negocial e com autonomia.

8.1. A partir do contexto de significado, concluiu-se que a locução “de qualquer natureza” deixa claro que os “serviços”, para fins do ISS, não se limitam àqueles desenvolvidos no âmbito do contrato de prestação de serviços (ou “locação de serviços”, na terminologia do Código Civil de 1916), mas sim à conduta de prestar serviços (esforço) para terceiro, o que pode ocorrer em outros tipos de relações jurídicas, por exemplo, no contrato de empreitada (por exemplo, contratos de transporte e comunicação).

8.2. Verificou-se, ainda no contexto de significado e no critério teleológico-objetivo, que não é qualquer esforço que se compreende na materialidade do imposto, ficando excluídos os serviços prestados em uma relação de trabalho, os serviços sem conteúdo econômico, as situações incluídas nas competências tributárias das demais pessoas políticas, bem como as situações abrangidas por imunidade tributária.

8.3. O signo “serviços” é um conceito constitucional classificado como autônomo-modificado, visto que toma por base o conceito preexistente do direito civil, ampliando seu sentido, por meio da locução “de qualquer natureza”, para toda e qualquer prestação de fazer, seja prestação de atividade (obrigação de meio), seja na prestação de resultado (obrigação de resultado).

8.4. O termo “serviços”, para efeitos de incidência do ISS, corresponde ao esforço de pessoa, qualificável como obrigação de fazer (sua atividade-fim, e não atividade-meio), desenvolvido com onerosidade em benefício de terceiro, prestado com autonomia e em caráter negocial (excluídos, portanto, as atividades prestadas em relação de trabalho e as atividades sem conteúdo econômico), em regime de direito privado ou de direito administrativo, que não seja serviço público ou protegido por imunidade tributária e nem se compreenda, total ou parcialmente, com a competência tributária de outra pessoa política.

9. Para dirimir potenciais conflitos na interpretação da regra de competência, as noções de obrigação de dar e obrigação de fazer, bem como de atividade-fim e atividade-meio, são de extrema relevância, uma vez que o ICMS e IPI incidem sobre operações nas quais o negócio jurídico corresponde a uma obrigação de dar (“mercadoria”, para o ICMS e, “produto industrializado”, para o IPI), ao passo que o ISS incide sobre prestação de serviços que corresponde a uma obrigação de fazer (esforço material ou intelectual em favor de terceiro).

10. No Supremo Tribunal Federal, a interpretação do signo serviços, inicialmente delimitada como sendo apenas as atividades que representam uma obrigação de fazer, está sendo paulatinamente ampliada, sem muitos critérios claros e precisos, no sentido de que serviços, para fins do ISS, compreendem tanto obrigações de fazer quanto obrigações “mistas” ou “complexas”, que também incluem uma obrigação de dar.

REFERÊNCIAS

ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 13. tir. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. Imposto sobre serviços – diversões públicas – convites e ingressos gratuitos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: FGV, n. 104, abr.-jun. 1971.

_____. Periodicidade do imposto de renda I. **Revista de Direito Tributário**, v. 63, 1994.

_____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____. Hipótese de incidência do IPI. **Estudos e Pareceres de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____.; CARRAZZA, Roque; BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cléber. Conflitos entre ICM, ISS e IPI. **Revista de Direito Tributário**, vol. 7-8, São Paulo, 1979.

_____.; BARROS, José Eduardo Monteiro de; BORGES, José Souto Maior; CANTO, Gilberto Ulhôa; CARVALHO, Paulo de Barros; JARACH, Dino; MELLO, Celso Antônio Bandeira de; MORAES, Bernardo Ribeiro de; SOUSA, Rubens Gomes de. **Interpretação no direito tributário**. Aulas e debates em assembleia do II Curso de Especialização em Direito Tributário, promovido pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, no segundo semestre de 1971, sob a coordenação do prof. Geraldo Ataliba. São Paulo: Saraiva, 1975.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza – ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência. Base de cálculo e local da prestação. *Leasing* financeiro: análise de incidência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 122, 2005.

_____. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. Imposto de indústrias e profissões – Histórico e evolução – Cálculo sobre o movimento econômico dos estabelecimentos comerciais e industriais – Autorização orçamentária. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: FGV, n. 48, p. 480-502, abr.-jun. 1957.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma**: doutrina e jurisprudência (da EC n. 18/65 à LC n. 116/03). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

_____. **ISS, IOF e instituições financeiras**. São Paulo: Noeses, 2016.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2011.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática transformadora. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 16. ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

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

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI (imposto sobre produtos industrializados)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

_____. Notas sobre o ISS e a Lei Complementar n. 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ISS e a LC n. 116**. São Paulo: Dialética, 2003.

BRITO, Edvaldo. ISS e a Lei Complementar n. 116 – Conflito de Competência. In: ROCHA, Valdir Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2004.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CANTIZANO, Dagoberto Liberato. **A nova discriminação de rendas**. Porto Alegre: Gráfica da Universidade do Rio Grande do Sul, 1963.

_____. **O novo sistema tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Reforma Tributária – Emenda Constitucional n. 18. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 89, p. 436-442, jul.-set. 1967.

_____. **Temas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Alba, 1964.

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

CARRAZZA, Roque Antonio. A regra-matriz constitucional do ISS – questões conexas. In: LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna (coord.). **Impostos em espécie: perspectiva sistemática**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019.

_____. **ICMS**. 4. ed. rev., ampl. de acordo com a Lei Complementar 87/96. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **Imposto sobre a renda. Perfil constitucional e temas específicos**. 3. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)**. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2015.

CASTELEIRO, João Malaca (coord.). **Dicionário da língua portuguesa contemporânea**. Lisboa: Verbo; Academia das Ciências de Lisboa, 2001.

CAVALCANTI, Amaro. **Elementos de finanças: estudo theorico-pratico**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896.

CHIESA, Clélio. Inconstitucionalidades da LC n. 116/2013. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004.

_____. Competência para tributar operações com programas de computador (softwares). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 36. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2005. v. 3.

_____. **Curso de direito comercial**: direito da empresa. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 3.

COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____; DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial da regra-matriz do imposto municipal sobre serviços, à luz da Constituição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 88, 2004.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2020.

DA ROCHA, J. Tavares. **Manual do imposto de indústria e profissões**. Rio de Janeiro: Aurora, 1946.

DÁCOMO, Natália De Nardi. **O critério material da hipótese de incidência do imposto sobre serviços**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005.

DEODATO, Alberto. **Manual de ciências das finanças**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1969.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. Execução de serviços para indústria gráfica. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 57, n. 392, jun. 1968.

_____. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula do *due process of law***. 1964. Tese (Livre Docência) – Universidade de São Paulo, 1964.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960.

_____. **Introdução ao direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Competência tributária municipal. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 14, n. 53, jul.-set. 1990.

_____. **Introdução ao estudo do direito**. São Paulo: Atlas, 1994.

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. **Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (anteprojeto)**. Rio de Janeiro, 1965. v. 6.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária**: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2011.

GIARDINO, Cléber. ISS – competência municipal: o artigo 12 do Decreto-lei n. 406. **Separata da Resenha Tributária**. Excerto da seção imposto sobre a renda, São Paulo: Resenha Tributária, n. 32/84, 1984.

GILISSEN, John. **Introdução histórica ao direito**. Tradução: António Manuel Hespanha e Manuel Luís Macaísta Malheiros. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1988.

GOMES, Orlando. A proteção dos programas de computador. **A proteção jurídica do software**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

_____. **Obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 1961.

_____. **Contratos**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**: contratos e atos unilaterais. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2009.

HARADA, Kiyoshi. **ISS**: doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2014.

HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1986.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro Salles. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

HUGON, Paul. **O imposto**. São Paulo: Renascença, 1945.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. 9. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. **Teoria pura do direito**. 8. ed. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. ed. Tradução: José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. O conceito constitucional de serviço e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 41, 2019.

LOPES, Teresa Ancona. **Comentários ao Código Civil**: parte especial: das várias espécies de contratos. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 7.

MACEDO, José Alberto Macedo. **Conflitos de competência na tributação do consumo**. 2013. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

_____. O conceito econômico de serviços já foi juridicizado há tempos também pelo direito privado. **XII Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET**. São Paulo, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. A importância dos conceitos jurídicos na hierarquia normativa. Natureza meramente didática do art. 110 do CTN. Nomos. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, v. 22, n. 1/2, fls. 130-134, jan.-dez. 2003.

_____. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. O conceito de serviços e algumas modalidades listadas no anexo da LC n. 116/03. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004.

MARQUES, Marcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do ISS**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MASINA, Gustavo. **ISSQN**: regra de competência e conflitos tributários. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. Imposto sobre a renda – depósitos bancários – sinais exteriores de riqueza. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano VII, n. 23-24, jan.-jun. 1983.

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

_____. **O imposto sobre produtos industrializados (IPI) na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946; com a Emenda n. 1 de 1969**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. t. II.

_____. **Tratado de direito privado**: parte especial: direito das obrigações: contrato de locação de serviço. Contrato de trabalho. 3. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1984. t. XLVII.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**: direito das obrigações. 33. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2001.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Curso de direito tributário**. Sistema tributário da Constituição de 1969. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. v. I.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto de indústria e profissões**. São Paulo: Max Limonad, 1963. t. I.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Dialética, 1996.

NAGIB, Luiza. **IPI – critério material**. 2010. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1988.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. 2. ed. São Paulo: José Buschaski, 1974.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software: exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente**. 2016. Tese

(Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Tradução: Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2003.

SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software e a internet**. Publicações Dom Quixote. Lisboa, 1998.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, De Plácido e. **Noções de finanças e direito fiscal**. 3. ed. Curitiba: Guaíra, 1946.

_____. **Vocabulário jurídico**. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 32. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

SOUSA, Rubens Gomes de. A reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, n. 87, p. 1-16, jan.-mar. 1967.

_____. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960.

_____. **O sistema tributário federal**. O sistema fazendário. Brasília: Ministério da Fazenda, 1963.

_____; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TELLES JR., Goffredo. Discriminação constitucional de fontes de receita tributária. **Revista de Direito Público**, v. 1, n. 4, p. 125-144, abr.-jun. 1968.

TORRES, Heleno Taveira. Conceito de estabelecimento como critério de solução de conflitos do ISS. In: PINTO, Sergio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson José (org.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

_____. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar. 2007. v. 4.

_____. **Curso de direito financeiro tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda; GUEIROS, Juliana. O ISS e exportação e importação de serviços. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **ISS**: LC 116/2003. Curitiba: Juruá, 2012.

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

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

VILANOVA, Lourival. Teoria da norma fundamental (comentários à margem de Kelsen). **Escritos jurídicos e filosóficos**. São Paulo: Axis Mundi, 2003. v. I.

VILLA, Francisco de Machado. **O município no regime constitucional vigente**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1952.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

XAVIER, Alberto. **Manual de direito fiscal I**. reimpr. Lisboa: Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1981.

ZILVETI, Fernando Aurelio. A LC n. 116/03 do ISS em face dos princípios do direito tributário. **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

Jurisprudência

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 112.947-6/SP*. 2ª Turma. Relator: Min. Carlos Madeira, DJ de 07/08/1987.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 115.103-0/SP*. 1ª Turma. Relator: Min. Oscar Corrêa, DJ de 29/04/1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 116.121-3/SP*. Pleno. Relator: Min. Octavio Gallotti. Relator para acórdão: Min. Marco Aurélio, DJ de 25/05/2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 117.887/SP*. Pleno. Relator: Min. Carlos Velloso, DJ de 23/04/1993.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 188.684/SP*. 1ª Turma. Relator: Min. Moreira Alves, DJ de 07/06/2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 592.905/SC*. Pleno. Relator: Min. Eros Grau, DJe de 04/03/2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 601.392/PR*. Pleno. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Relator para acórdão: Min. Gilmar Mendes, DJ de 04/06/2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 651.703/PR*. Pleno. Relator: Min. Luiz Fux, DJe de 25/04/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 651.703/PR ED-Terceiros*. Pleno. Relator: Min. Luiz Fux, DJe de 06/05/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 71.758*. Pleno. Relator: Min. Thompson Flores, DJ de 31/08/1973.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 176.626/SP*. 1ª Turma. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, DJ 11/12/1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 285.870 AgR*. 2ª Turma. Relator: Min. Eros Grau, DJe 01.08.2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 603.136/RJ*. Tribunal Pleno. Relator: Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 16/06/2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 160.007*. Tribunal Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio, DJ 20/04/2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945 MC*. Tribunal Pleno. Relator: Min. Octavio Gallotti. Relator do Acórdão: Min. Gilmar Mendes, DJ 14/03/2011.