

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

CAROLINE COSTANTIN

**A COERÊNCIA JURISPRUDENCIAL DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL NA CONCEITUAÇÃO DE SERVIÇO PARA FINS DE
INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER
NATUREZA**

PORTO ALEGRE

2021

CAROLINE COSTANTIN

**A COERÊNCIA JURISPRUDENCIAL DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL NA CONCEITUAÇÃO DE SERVIÇO PARA FINS DE
INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER
NATUREZA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Arthur Maria Ferreira Neto.

PORTO ALEGRE

2021

CAROLINE COSTANTIN

**A COERÊNCIA JURISPRUDENCIAL DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL NA CONCEITUAÇÃO DE SERVIÇO PARA FINS DE
INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER
NATUREZA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Arthur Maria Ferreira Neto.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Arthur Maria Ferreira Neto (Orientador)
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Igor Danilevicz

Prof. Dr. Ricardo Antônio Lucas Camargo

Ao meu pai, Nelso Costantin (*in memoriam*), com amor.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço à minha mãe, Isolene, por estar sempre presente durante minha jornada acadêmica, bem como por nunca ter medido esforços para proporcionar todo o necessário aos meus estudos. À minha irmã, Francieli, por todo o carinho e o apoio. Ao Vinicius, pelo companheirismo e pela compreensão.

Em segundo lugar, agradeço a todos os professores da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, sobretudo ao meu orientador, Arthur Maria Ferreira Neto, pelas sugestões, pelas indicações e pela disponibilidade.

Em terceiro lugar, agradeço aos meus colegas de trabalho do Rafael Pandolfo Advogados Associados pela experiência do estágio e por todo o aprendizado da matéria tributária possibilitado.

Por fim, agradeço aos meus colegas de equipe do *Tax Moot Competition Brazil* e do Moot Brasileiro de Direito Tributário pelas trocas acadêmicas e pela experiência de competição.

*A mais rara de todas as qualidades humanas é
a consistência.*

(Jeremy Bentham)

RESUMO

O presente estudo tem o objetivo de analisar a coerência jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal na conceituação de serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza. A doutrina majoritária defende que serviço, para fins de incidência do imposto de competência municipal, é atividade desenvolvida para um terceiro com fito de remuneração, de modo a configurar uma obrigação de fazer, conforme os primados do direito privado. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a partir do Recurso Extraordinário 116.121, firmou precedente no sentido de que apenas é configurado serviço caso haja obrigação de fazer, não configurando a materialidade do Imposto Sobre Serviço uma pura obrigação de dar. Ademais, na mesma linha desse precedente, foi aprovada a Súmula Vinculante 31, a qual dispõe que “é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”. Posteriormente, diversos julgamentos foram proferidos pela Suprema Corte, inclusive no sentido de defender uma ampliação do conceito de serviço, de modo a observar-se a ocorrência de *signaling* na jurisprudência. Assim, examinam-se a coerência das decisões judiciais e a preservação da segurança jurídica.

Palavras-chave: Conceito. Serviço. Obrigação de fazer. Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza. Supremo Tribunal Federal. Jurisprudência.

ABSTRACT

This study analyzes the jurisprudence consistency of the Supreme Federal Court in the concept of service for purposes of levying the Tax on Services of Any Nature. The majority doctrine defends that service, for levying the municipal tax, is an activity developed for a third party with the purpose of remuneration, configuring an obligation to do, under the private law primacy. The jurisprudence of the Federal Supreme Court, from the Extraordinary Appeal 116,121, established a precedent in the sense that “service” is configured only if there is an obligation to do; hereupon, the materiality of the Tax on Service would not configure a pure obligation to give. Furthermore, aligned with this precedent, Binding Precedent 31 was approved, which deploys that “the levying of the Tax on Services of Any Nature - ISS on movable property leasing operations is unconstitutional.” Subsequently, several judgments were conducted by the Supreme Court, even in the sense of defending an expansion on the concept of “service”, to observe the occurrence of signaling in jurisprudence. Thus, the court decisions consistency and the legal certainty preservation are going to be analyzed.

Keywords: Concept. Service. Obligation to do. Tax on Services of Any Nature. Federal Court of Justice. Jurisprudence.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
I – FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA	12
1.1 AS FUNÇÕES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A NORMA DE COMPETÊNCIA DO ISSQN	12
1.2 A NORMA GERAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA.....	23
1.3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN	33
1.3.1 Aspecto material	36
1.3.1.1 Conceitos advindos do Direito Privado	37
1.3.1.2 Artigo 110 do Código Tributário Nacional	39
1.3.2 Aspecto espacial	41
1.3.3 Aspecto temporal	42
1.3.4 Aspecto pessoal	44
1.3.5 Aspecto quantitativo	46
II – OSCILAÇÃO JURISPRUDENCIAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NA DEFINIÇÃO DE SERVIÇO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA	49
2.1 EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE SERVIÇO NA JURISPRUDÊNCIA DO STF	49
2.2 <i>OVERRULING</i> E <i>SIGNALING</i> NA MODIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA QUANTO À CONCEITUAÇÃO DE SERVIÇO PARA FINS DE ISSQN.....	63
2.3 A COERÊNCIA E A PRESERVAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA NAS DECISÕES DO STF ENVOLVENDO O CONCEITO DE SERVIÇO	68
2.3.1 Dever de coerência na integridade das decisões judiciais	68
2.3.2 (In)compatibilidade do conceito de serviço diante das novas tecnologias	71
2.3.3 A preservação da segurança jurídica nas recentes decisões do STF	74
CONCLUSÃO	78
REFERÊNCIAS	80

INTRODUÇÃO

O tema da conceituação de serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza está em constante apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, sobretudo após o julgamento do representativo precedente consubstanciado no Recurso Extraordinário 116.121, tendo sido, inclusive, aprovada a Súmula Vinculante n. 31.

Assim, muito se debate a compreensão do que seria o conceito de serviço exposto na norma de competência do Imposto Sobre Serviço, exarada no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988. Contudo, o Supremo Tribunal Federal, no momento da análise da matéria em seus julgados, apresenta fundamentação, em certa medida, oscilante. Portanto, dá-se, a partir disso, a relevância da presente pesquisa.

Ademais, o tema do presente trabalho apresenta-se a partir da busca e da análise do que é entendido, nos tempos atuais, por serviço para fins de incidência do imposto municipal, bem como dos elementos que compõem essa materialidade. Essa busca, por conseguinte, objetiva analisar a oscilação e o dever de coerência do Supremo Tribunal Federal no tratamento da matéria, bem como a fundamentação desenvolvida pelos Ministros na jurisprudência do tribunal.

Pois bem. Dessa forma, desenvolve-se o presente trabalho, o qual está dividido em duas partes. A primeira parte trata dos conceitos gerais do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, bem como de seus fundamentos constitucionais. Nessa parte inicial, são analisadas as funções do Sistema Tribunal Nacional, as disposições constitucionais que o compõem, a repartição desse sistema, os mais relevantes princípios constitucionais de direito tributário e as regras de competência, sobretudo a regra do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, a qual está exposta no artigo 156, inciso III, do Texto Maior.

Ainda na parte geral dos fundamentos do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, é analisada a norma geral de direito tributário desse imposto, qual seja, a Lei Complementar n. 116/2003, bem como sua função no sistema tributário, sua importância e a natureza da lista anexa a essa lei com os serviços discriminados. Por fim, é pormenorizada a Regra-Matriz de Incidência Tributária do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, inclusive cada um dos aspectos que a constituem;

sobretudo dentro do aspecto material, são tratados os conceitos advindos do direito privado e a sua recepção a partir do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

A segunda parte do presente trabalho versa sobre a oscilação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal na definição de serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza. Nessa parte, é tratada a evolução do conceito de serviço na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, analisando-se, a partir dos julgados mais relevantes para a discussão do tema, a fundamentação dos Ministros em cada um dos julgamentos.

Ademais, ainda na análise dos julgados do Supremo Tribunal Federal, são analisados o *overruling* e o *signaling* na modificação da jurisprudência quanto à conceituação de serviços para fins de incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza. Por último, são ponderadas a coerência e a preservação da segurança jurídica nas decisões da corte suprema envolvendo o conceito de serviço. Nesse item, para tanto, importa observar a coerência na integridade das decisões judiciais, a compatibilidade do conceito de serviços diante das novas tecnologias e a manutenção da segurança jurídica nos recentes julgados do Supremo Tribunal Federal.

Dessa forma, busca-se, a partir da presente pesquisa, analisar as características e os fundamentos mais relevantes do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – sobretudo do conceito de serviço para fins de incidência do imposto – e examinar a oscilação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal na identificação de serviço.

I – FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA

1.1 AS FUNÇÕES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A NORMA DE COMPETÊNCIA DO ISSQN

O Direito Tributário como conhece-se hoje começou a ganhar consistência com a Emenda Constitucional nº 18 de 1965.¹ Anteriormente à referida emenda, o que se tinha era uma desarmonia entre as normas que dispunham sobre a matéria tributária, de modo que havia constantemente choques entre as disposições legais.² Desse modo, tendo em vista a crescente complexidade das relações sociais, era de extrema importância que houvesse uma ordenação entre os princípios e as normas gerais de direito tributário.

Nesse sentido, pode-se dizer, primeiramente, que um sistema é um conjunto de elementos ordenados e coordenados que formam, a partir de normas, um todo harmônico.³ Assim, a partir da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, originou-se o Sistema Tributário Nacional, inicialmente consagrado na Constituição Federal de 1967.

Posteriormente, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, praticamente manteve-se a estrutura da Emenda Constitucional nº 18 de 1965.⁴ Entretanto, observa-se que foi ordenada a distribuição de competências e de receitas entre os entes federados, de modo que os estados e os municípios foram beneficiados em detrimento da União.⁵

Dessa forma, com a Constituição Federal de 1988, o Sistema Tributário Nacional foi exposto entre os artigos 145 e 162. Kiyoshi Harada conceitua o referido sistema da seguinte forma:

¹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Brasília, DF: Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, 1965.

² MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Sistema Tributário Brasileiro: história, perfil constitucional e proposta de reforma. **Revista Análisis Tributária**, São Paulo, n. 150, p. 1-23, jun. 2000. p. 1-2.

³ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas. 2017. p. 235.

⁴ DORNELLES, Francisco. O sistema tributário da constituição de 1988. *In*: BRASIL. Senado Federal. **Volume IV - Constituição de 1988: O Brasil 20 anos depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças**. Brasília, DF: Senado Federal, 2008. p. 7.

⁵ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009**. Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), n. 1469, 2010. p. 39.

Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.⁶

Também, de maneira similar, Regina Helena Costa assim defende a conceituação do Sistema Tributário Nacional:

conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante. Resulta, essencialmente, da conjugação de três planos normativos distintos: o texto constitucional, a lei complementar, veiculadora de normas gerais em matéria tributária (o Código Tributário Nacional), e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência.⁷

O Sistema Tributário Nacional, para além de sua importância e de sua função em ordenar as normas de direito tributário dispostas no Texto Maior, explicitar sobre as limitações atinentes à matéria tributária e repartir as competências entre os entes tributantes, também possui estreita relação com os princípios formais e materiais, além dos “direitos fundamentais, sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade”.⁸

Assim, podendo compreender o Sistema Tributário como “todo o conjunto de tributos vigente no país, amparados legalmente pela lei maior que é a Constituição Federal do Brasil”,⁹ tem-se sua subdivisão em seis seções, quais sejam: I) Dos Princípios Gerais; II) Das Limitações do Poder de Tributar; III) Dos Impostos da União; IV) Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal; V) Dos Impostos dos Municípios; e VI) Da Repartição das Receitas Tributárias. Entretanto, cumpre destacar que existem outras normas de direito tributário espalhadas no Texto Maior.

Ademais, tradicionalmente, estão contidos no texto constitucional quatro temas fundamentais do direito tributário, sendo eles: a) a previsão das regras-matrizes de incidência; b) a classificação dos tributos; c) as limitações ao poder de tributar; e d) a repartição de competências tributárias.¹⁰ Invariavelmente, eles estão dispostos nas seis seções mencionadas anteriormente.

⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 235.

⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 62.

⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 75.

⁹ ISHIDA, Maria Clara Yukie; MARTELLI, Ana Laura Teixeira. O Sistema Tributário Nacional. *In*: ENCONTRO TOLEDO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 2015, Presidente Prudente. **Anais** [...]. Presidente Prudente: Centro Universitário Antônio Eufrásio de Toledo, 2015. p. 2.

¹⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 62.

Primeiramente, a seção “Dos Princípios Gerais” disciplina, na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, os tributos que a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir, quais sejam: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Ademais, no parágrafo primeiro desse mesmo artigo, é trazida a capacidade econômica do contribuinte – também conhecida como capacidade contributiva –, relevante princípio segundo o qual compreende-se “que o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade para contribuir”.¹¹

Nessa mesma seção, cumpre destacar, ainda, os artigos 146 e 146-A da Constituição Federal. Os referidos dispositivos declaram as matérias que serão disciplinadas a partir de lei complementar, expressamente requeridas pelo texto constitucional, sendo elas: I) dispor sobre conflitos de competência entre os entes tributantes; II) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III) estabelecer normas gerais em matéria tributária; e IV) prevenir desequilíbrios de concorrência (artigo 146-A).

Passando à seção “Das Limitações do Poder de Tributar”, ressalta-se o artigo 150 do Texto Maior, o qual dispõe sobre as vedações dos entes tributantes, tendo em vista as garantias asseguradas ao contribuinte. Nesse dispositivo, em seu inciso I, temos o princípio da legalidade – ou princípio da tipicidade cerrada –, condensado na proposição *nullum tributum sine lege*.¹² A partir desse princípio, também exposto, mas de forma genérica, no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, Paulo de Barros Carvalho entende o seguinte:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a tipicidade tributária [...].¹³

Já o inciso II do artigo 150 trata do princípio da igualdade e da isonomia entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. O princípio da igualdade, um dos pilares do ordenamento jurídico brasileiro, foi disposto de modo abrangente no

¹¹ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 136.

¹² BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 9.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 217.

caput do artigo 5º de nossa Constituição Federal, explicitando que, sem distinção de qualquer natureza, todos são iguais perante a lei. No direito tributário, a igualdade como princípio está intimamente relacionada à capacidade contributiva, de modo que seria possível encontrar o critério de comparação de igualdade entre os sujeitos a partir da sua capacidade de contribuir.¹⁴

Ainda no artigo 150, em seu inciso III, alínea *a*, é exposto o princípio da irretroatividade, a partir do qual deve-se compreender que a lei que institui ou aumenta tributo não deve retroagir para fatos geradores anteriores à sua vigência.¹⁵ Assim, para que a lei seja aplicada a um fato gerador ocorrido, ela deve estar em vigência no momento do acontecimento. Em momento anterior, o Texto Maior já havia expressado o princípio da irretroatividade ao dispor que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”¹⁶ no inciso XXXVI do artigo 5º.

Ademais, no inciso III, alíneas *b* e *c* do artigo 150, é disciplinado o princípio da anterioridade, mais especificamente, na alínea *c*, da anterioridade nonagesimal. A anterioridade da alínea *b* trata sobre a possibilidade de a lei que criou ou majorou tributo atuar apenas no exercício seguinte ao que ela foi editada, enquanto a anterioridade nonagesimal trata sobre ser necessário o transcurso de 90 dias, pelo menos, para que a nova lei que instituir ou majorar tributos gere obrigações tributárias.¹⁷ Sobre o princípio relatado, assim desenvolve Leandro Paulsen:

A ideia de anterioridade da lei visa a garantir que o contribuinte não seja surpreendido com um novo ônus tributário de uma hora para outra, sem que se possa preparar para a nova carga tributária, ou seja, concretiza um comando que tem como fundamento a segurança jurídica e como conteúdo a garantia de certeza do direito, assegurando o conhecimento prévio da lei. A anterioridade, portanto, sempre se relaciona com inovação legislativa relativa à instituição ou majoração de tributo.¹⁸

Por fim, dentro da exemplificação realizada sobre a seção que dispõe sobre os limites ao poder de tributar, tem-se o princípio da vedação ao efeito do confisco, sendo este compreendido pela “absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo

¹⁴ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 7.

¹⁵ *Ibid.* p. 26.

¹⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

¹⁷ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 24.

¹⁸ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 644.

Poder Público, sem a correspondente indenização”.¹⁹ Assim, o confisco nada mais é do que uma ação do Estado, a partir de tributos, sem qualquer contrapartida econômica, de subtrair o patrimônio do particular contribuinte.²⁰

Em seguida, iniciam-se as seções III, IV, e V, destinadas às repartições das competências tributárias entre os entes tributantes. As competências tributárias são as atribuições que o legislador constitucional concedeu aos entes políticos para que estes possam instituir os respectivos tributos. Nas palavras de Roque Antônio Carrazza:

Competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, 1, da CF), que deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a *hipótese de incidência* do tributo, seu *sujeito ativo*, seu *sujeito passivo*, sua *base de cálculo* e sua *alíquota*. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei.²¹

E continua o autor:

Noutro falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem.²²

Em sentido similar, Paulo de Barros Carvalho explica a competência tributária da seguinte forma: “é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.²³ Regina Helena Costa, também de maneira semelhante, elucida que 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”.²⁴

¹⁹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 75.

²⁰ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco Tributário**. São Paulo: RT, 2002. p. 39 *apud* BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 19.

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 576, grifos do autor.

²² *Ibid.* p. 578.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 280.

²⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 72.

Para Humberto Ávila, a regra de competência tributária, a partir da Constituição Federal de 1988, pode ser definida “como o significado de um enunciado prescritivo, com eficácia comportamental direta e indireta e qualificado como abstrato, heterônomo e coativo”.²⁵

Ainda, Aires F. Barreto dispõe sobre as características das normas de competência tributárias:

O plexo de normas constitucionais outorgativas de competências tributárias forma um sistema que se peculiariza pela a) minúcia e exaustividade no traçado do âmbito dessa outorga, b) privatividade e c) rigidez das competências tributárias outorgadas a cada qual.²⁶

Dentro das características das normas que discriminam as competências tributárias, entende-se que: I) o exercício conferido pelas competências tributárias é preciso e esgotado pelo Texto Maior, de modo que sua atuação apenas poderá se dar dentro dos princípios e das normas estabelecidas; II) a competência conferida a um ente político é “explícita e discriminadamente conferida, de modo privativo”;²⁷ e III) a discriminação das competências tributárias não pode ser alterada por nenhuma norma infraconstitucional.

Ainda quanto às características das competências tributárias, vale destacar que não há unanimidade entre os autores, sobretudo em relação à característica de privatividade. Roque Antonio Carrazza desenvolve que existem seis elementos qualificadores da competência tributária, quais sejam: I) privatividade; II) indelegabilidade; III) incaducabilidade; IV) inalterabilidade; V) irrenunciabilidade e VI) facultatividade do exercício.²⁸ De modo diverso, Paulo de Barros Carvalho explicita que, tendo em vista a competência tributária extraordinária outorgada à União, não seria sustentável defender a característica de privatividade à competência tributária.²⁹

Por fim, Regina Helena Costa considera válida a característica da privatividade para a competência tributária, “porquanto a única exceção contemplada é a

²⁵ ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 21.

²⁶ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 28.

²⁷ Ibid. p. 29.

²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 591.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 284.

competência extraordinária em matéria de impostos outorgada à União (art. 154, II, CR)”.³⁰

Tendo-se esclarecido o que é a competência tributária, passa-se agora a analisar as seções do Sistema Tributário Nacional, expostas na Constituição Federal, que repartem as competências, de modo a evitar conflitos entre os entes tributantes.

A seção III descreve a competência da União, exposta nos artigos 153 e 154. Primeiramente, a partir do artigo 153, do inciso I ao inciso VII, respectivamente, compreende-se que a União possui competência para instituir imposto sobre: a) importação de produtos estrangeiros; b) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; c) renda e proventos de qualquer natureza; d) produtos industrializados; e) operação de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; f) propriedade territorial rural; e g) grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Ademais, a partir do inciso I do artigo 154 da Constituição Federal, depreende-se que a União poderá instituir, em caso de necessidade, mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo 153, desde que sejam não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados. Essa competência, portanto, é a competência residual, uma vez que permite à União instituir impostos além dos inicialmente previstos. Sobre essa competência, assim ensina Paulo de Barros Carvalho:

a lei complementar deverá conter todos os elementos que compõem a regra-matriz de incidência da exação instituída nos moldes da competência residual. E a autorização delimita apenas o ponto de partida: impostos não previstos no artigo anterior. A contar daí, a área a ser explorada pela entidade tributante fica indeterminada, expandindo-se até onde puder ir o talento criativo do seu legislador. Os limites referidos, quais sejam, a não cumulatividade e a circunstância de não terem fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição, por serem requisitos de técnica jurídica, não interferem no tamanho da competência residual, mas sim no modo de realizá-la.³¹

Ainda, o inciso II do artigo 154 do Texto Maior dispõe sobre os impostos extraordinários – compreendidos ou não em sua competência tributária –, de modo

³⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 73.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 292.

que a União os poderá instituir na iminência ou no caso de guerra externa, sendo suprimidos gradativamente assim que cessadas as causas de sua criação.

Em seguida, na seção IV do Sistema Tributário Nacional disposto na Constituição Federal, tem-se a competência dos Estados e do Distrito Federal. O artigo 155 da referida seção traz que os citados entes políticos poderão instituir impostos sobre a) transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; b) operações relativas à circulação de mercadorias e a prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; e c) propriedade de veículos automotores.

Por fim, no Sistema Tributário Nacional, em sua seção V, artigo 156, incisos I, II e III, é evidenciada a competência dos municípios para instituir impostos sobre: a) propriedade predial e territorial urbana; b) transmissão "intervivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição; e c) serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

Antes de iniciar, mais especificamente, a norma de competência do ponto central deste trabalho, cumpre destacar que há diversos posicionamentos na doutrina tributária brasileira no sentido de que a seção VI, a qual explana a repartição das receitas tributárias, não deveria estar inclusa no Sistema Tributário Nacional. Esse é o entendimento de Kiyoshi Harada ao dispor que a referida seção “ficaria mais bem situada no Capítulo II, que cuida das Finanças Públicas”.³² De modo similar, ensina Regina Helena Costa que a referida seção não trata de tema tributário, mas sim de tema financeiro, “porquanto a tributação, como visto, ocupa-se da instituição, arrecadação e fiscalização da exigência de tributos, não tendo por objeto a disciplina da repartição do produto de sua arrecadação”.³³

Pois bem. É precisamente sobre a norma de competência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza que focará este trabalho, qual seja, o inciso III do artigo 156 da Constituição Federal. O mencionado dispositivo, repisa-se, explicita a competência dos municípios de instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

³² HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas. 2017. p. 235.

³³ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 65.

Com o intuito de discorrer, precisamente, sobre o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, cabe trazer, inicialmente, a título de complementação, a autonomia conferida aos municípios, especialmente a partir dos artigos 29 e 30 da Constituição Federal. A autonomia municipal pode ser conceituada como a opção que a pessoa política do município possui para, dentro do círculo de competência pré-traçado pela Constituição, organizar, sem interferências, seu governo e estabelecer, *sponte propria*, suas normas jurídicas³⁴.

No Texto Maior, o artigo 29 trata sobre a autonomia política, dispondo sobre o modo de regimento dos municípios, bem como, por exemplo, da eleição e da posse de Prefeito, Vice-Prefeito e Vereadores e sobre a composição das Câmaras Municipais. Enquanto isso, o artigo 30, em seu inciso I, contempla a autonomia administrativa dos municípios, explicitando que compete aos municípios legislar sobre assuntos de interesse local. Ademais, no inciso III do referido artigo, é posto que também compete a esses entes instituir e arrecadar os tributos de sua competência, configurando a autonomia financeira.³⁵

Possuindo os municípios autonomia advinda diretamente da Constituição Federal e, ainda, como pessoa política que é, estando no mesmo patamar da União e dos Estados, temos que a autonomia municipal é um dos relevantes princípios fundamentais do sistema.³⁶

Vê-se, agora, a norma de competência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.³⁷

O conceito de serviço de qualquer natureza advém do direito privado, mas, em linhas gerais, trata-se de uma “prestação de utilidade de qualquer natureza a terceiro, efetuada em caráter oneroso, sob regime de direito privado, e que não configure

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 189.

³⁵ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 4.

³⁶ Ibid. p. 4.

³⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

relação de emprego”.³⁸ Salienta-se que o conceito de serviço será minuciosamente explorado na seção 1.3.

Destaca-se, ainda, que nem toda a prestação de serviço estará sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Além dos serviços elencados no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal – que será explicitado em seguida –, serviços realizados de forma gratuita (ou seja, sem uma contrapartida onerosa), serviços prestados por funcionários públicos e serviços prestados sob vínculo trabalhista não estarão sujeitos ao imposto do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal.³⁹

Agora, passa-se a analisar os pressupostos negativos contidos no inciso II do artigo 156. A expressão “não compreendidos no art. 155, II” refere-se ao fato de ser parte da competência dos Estados e do Distrito Federal instituir imposto sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como serviços de comunicação. Sobre esse primeiro pressuposto, assim leciona Aires F. Barreto:

O enunciado constitucional deixa bem evidente que a regra geral é a tributação dos serviços pelo Município; exceção é a tributabilidade pelo Distrito Federal e pelos Estados de dois serviços (transportes e comunicações), sendo que o de transportes só e quando forem transcendentais dos limites municipais. Outorga-se a essas entidades político-constitucionais competência para tributar apenas esses dois serviços⁴⁰.

Kyioshi Harada, de modo diverso, entende que haveria outros serviços, além dos elencados no inciso II, artigo 155, da Constituição Federal, que os Estados deveriam tributar. Da seguinte forma desenvolve o autor:

É oportuno lembrar que os serviços tributáveis pelos Estados não se resumem naqueles nominados no inciso III, do art. 155 da CF [...]. Permitiu, também, que os Estados tributassem outros serviços não especificados na lista, sempre que acompanhados do fornecimento de mercadorias. De fato, prescreve a letra *b*, do inciso IX, do §2º, do art. 155 da CF que ICMS *‘incidirá também sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios’*.⁴¹

³⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 427.

³⁹ HARADA, Kiyoshi. **ISS: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 61.

⁴⁰ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 50.

⁴¹ HARADA, Kiyoshi. **ISS: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 13, grifo do autor.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, em consonância com Aires F. Barreto, defende que todo serviço – que não os elencados no inciso II do artigo 155 do Texto Maior – sujeita-se à competência dos municípios. Assim explicita:

É o que não ocorre com a redação da Constituição de 88, que apropria em prol dos municípios todos os serviços (de qualquer natureza) não compreendidos no art. 155, II. Isto é, todo e qualquer serviço que não seja de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal sujeita-se ao ISS, por expressa determinação constitucional, inclusive o de transporte municipal (transporte no âmbito territorial do Município).⁴²

Ainda, cumpre destacar o segundo pressuposto negativo contido no artigo 156, inciso III da Constituição Federal, qual seja, “definidos em lei complementar”. Por essa cláusula, compreende-se que apenas sobre os serviços prestados e contidos em lei complementar que os municípios poderão instituir imposto. Assim ensina Leandro Paulsen:

O art. 156, III, da CF remete à lei complementar a definição dos serviços de qualquer natureza sujeitos à tributação. A LC, de um lado, está adstrita à base econômica “serviços de qualquer natureza” e, de outro, não pode definir como sujeitos ao ISS aqueles atribuídos à competência dos Estados (art. 155, II, da CF). Estabelecida a lista de serviços por lei complementar, cabe aos Municípios, mediante lei própria, instituírem o imposto. Normalmente, as leis municipais copiam a lista de serviços constante da lei complementar, com o que os Municípios exaurem sua competência tributária.⁴³

Ademais, é importante destacar, como ressalta Aires F. Barreto, que, ao definir-se em lei complementar sobre quais serviços o município poderá instituir imposto, não se poderá alterar o conceito próprio do que é serviço, devendo a lei complementar apenas contemplar a Constituição Federal. Nas palavras do autor:

Não pode a lei complementar definir como serviço o que serviço não é, nem a pretexto de atender a cláusula final do art. 156, III. É que, se a CF é rígida, não pode ser modificada pela lei complementar. A lei complementar contempla a Constituição; não a modifica. Por isso, a nossa Suprema Corte, desde o início da República tem consagrado, decididamente, a firme postura de defesa da prevalência da Constituição sobre toda e qualquer norma infraconstitucional, que nela deva encontrar – pena de exclusão do sistema normativo – seu fundamento e validade.⁴⁴

⁴² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 433.

⁴³ PAULSEN, Leandro; MELO, Omar Augusto Leite. **ISS: CF e LC 116 Comentadas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 62-63.

⁴⁴ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 182-183.

Dessa forma, tendo-se analisado o Sistema Tributário Nacional constante na Constituição Federal de 1988, bem como seus princípios gerais, os limites ao poder de tributar, as competências conferidas aos entes tributante, a autonomia dos municípios e, sobretudo, a norma de competência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza e seus pressupostos, passa-se a analisar a norma geral de direito tributário do referido imposto, qual seja, a Lei Complementar nº 116/2003.

1.2 A NORMA GERAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA

A partir do disposto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, compreende-se, com uma leitura literal, que os serviços sobre os quais o município poderá instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza deverão estar definidos em lei complementar. Assim, coube ao legislador infraconstitucional, a partir da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, atualmente, estabelecer a norma geral de direito tributário do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Constituição Federal, em seu artigo 146, expõe quais seriam os papéis da lei complementar, sendo eles: I) dispor sobre conflitos de competência entre os entes tributantes; II) dispor sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar; e III) estabelecer normas gerais de direito tributário. Assim exhibe o artigo 146:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições

previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.⁴⁵

A disciplina de matérias em lei complementar só deve ocorrer quando a Constituição Federal expressamente disser, de modo que não se possa presumir a necessidade de edição de lei complementar para regular determinado assunto.⁴⁶

Em sentido paralelo, cabe destacar, de modo inicial, a ideia de Aliomar Baleeiro quanto ao fato de que a lei complementar, com suas funções, não pode alterar o que é dado pelo Texto Maior, agindo apenas dentro dos limites conferidos por este:

A lei complementar supre a Constituição, mas não a substitui. Se esta instituiu um tributo, elegendo para fato gerador dele um contrato, ato ou negócio jurídico, o legislador não pode restringir, por via complementar, o campo de alcance de tal ato ou negócio, nem dilatá-lo a outras situações. A menção constitucional fixa rígidos limites.⁴⁷

Quanto ao cabimento da lei complementar para dispor sobre conflitos de competência, tem-se que, de fato, não existem nem podem existir esses conflitos. O Texto Maior, rígida e cuidadosamente, discriminou as competências tributárias, de modo a afastar qualquer conflito nesse sentido. Pode ocorrer, entretanto, que, na prática, esses conflitos ocorram por incompreensão do texto constitucional, devendo a lei complementar superá-los.⁴⁸

Ademais, quanto à competência da lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, tem-se que a referida lei não cria limitações outras das já existentes na Constituição Federal, nem mesmo as amplia ou restringe. Em verdade, lei complementar apenas “completa e esclarece as disposições relativas à limitação, facilitando sua execução de acordo com os fins que inspiraram o legislador constituinte”.⁴⁹ De acordo com esse posicionamento está Roque Antonio Carrazza, que ensina que às normas gerais de direito tributário apenas cabe “desdobrar os

⁴⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

⁴⁶ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 208.

⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1519.

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Impossibilidade de Conflitos de Competência no Sistema Tributário Brasileiro. **Instituto Brasileiro de Direito Tributário**, São Paulo, 22 jul. 2019. p. 12.

⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 122.

comandos constitucionais pertinentes, que, de onde em onde, se apresentam embaçados”.⁵⁰

Daniel Prochalski explica que não cabe à lei complementar definir os limites da competência tributária dos municípios, pois, se assim o fizesse, haveria conversão da Constituição Federal de 1988, uma Constituição rígida quanto à atribuição de competência tributária, em uma Constituição flexível.⁵¹

Por fim, quanto ao cabimento da lei complementar para estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, dispondo, por exemplo, sobre fato gerador, base de cálculo e contribuinte, Leandro Paulsen ensina que essas normas, além de serem capazes de dar homogeneidade para que os tributos sejam instituídos pelos entes tributantes, disciplinam os institutos jurídicos básicos da tributação.⁵²

Sobre os três aspectos anteriormente discorridos, assim leciona Aires F. Barreto:

A lei complementar cabe para estabelecer normas gerais, nas hipóteses de conflitos de competência ou para regular limitações que estão sendo postas na própria Constituição. A lei complementar, a pretexto de estabelecer normas gerais, não pode inovar, ampliar ou restringir o que está posto na Constituição, porque os limites, os lindes das respectivas competências, estão nitidamente traçados na própria Constituição.⁵³

Assim, sintetizando a competência que a Constituição Federal conferiu à lei complementar, deve-se entender que as limitações constitucionais ao poder de tributar e os conflitos de competência estão intimamente ligados, uma vez que, para que não ocorram os conflitos, é necessária a regulação das limitações dos entes tributantes. De mesmo modo, as matérias contidas nas normas gerais versam, em alguma medida, sobre as competências e as limitações.

Nesse sentido, disciplina Ricardo Anderle sobre a ligação entre os três incisos do artigo 146 da Constituição Federal:

A lei complementar prevista nos incisos do art. 146 da Constituição Federal tem como objetivo estabelecer normas gerais de direito tributário e estão

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 1090.

⁵¹ PROCHALSKI, Daniel. **O Critério Espacial da Regra-Matriz de Incidência do ISS e os Conflitos de Competência entre Municípios**. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) – Faculdades Integradas, Curitiba, 2007. p. 257.

⁵² PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 228.

⁵³ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 177-178.

intimamente coligados os três incisos desse artigo, todos cumprindo o papel de dispor sobre “sistema tributário”, função prevista no art. 48, I.⁵⁴

Ainda, o artigo da norma de competência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, em seu parágrafo 3º, dispõe que, especificamente quanto a esse imposto, cabe também à lei complementar: I) fixar as alíquotas mínimas e máximas; II) excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior; e III) regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Esse dispositivo, portanto, amplia o espaço da lei complementar quanto às disposições do referido imposto.⁵⁵

Inclusive, a função da lei complementar é também entendimento da jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça, conforme exarado no Recurso Extraordinário 361.829 do Rio de Janeiro. O Relator Ministro Carlos Velloso dispôs que, no tocante ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a lei complementar tem por finalidade, sobretudo:

a) afastar os conflitos de competência, em matéria tributária, entre as entidades políticas (CF, art. 156, III; art. 146, I); b) cabe-lhe, ainda, estabelecer o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte do ISS (CF, art. 146, III, a); c) fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISS, excluir da sua incidência exportação de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedido e revogados (CF, art. 156, §3º, I, II e III).⁵⁶

Dessa forma, editada a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, essa dispôs sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos municípios e do Distrito Federal. A mencionada lei complementar é lei nacional e vincula todos os municípios, de modo que eles possam tributar pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.⁵⁷

Assim, destaca-se que a referida lei complementar possui, dentre suas funções mais notáveis, a de diferenciar a incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer

⁵⁴ ANDERLE, Ricardo. O Papel da Lei Complementar na Solução de Conflitos de Competência. *In*: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 13., 2016, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2016. p. 1099-1138. p. 1106.

⁵⁵ PAULSEN, Leandro; MELO, Omar Augusto Leite. **ISS: CF e LC 116 Comentadas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 77.

⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 361.829**. Requerente: Ação S/A Corretora de Valores e Câmbio e Outros. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgamento em: 13/12/2005. p. 11-12 do acórdão.

⁵⁷ MASINA, Gustavo. **ISSQN: Regra de Competência e Conflitos Tributários**. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008. p. 68.

Natureza da incidência dos demais impostos que possam ter sua materialidade parecida com a prestação de serviços, evitando, assim, conflitos de competência.⁵⁸

Ademais, especificamente a partir do inciso III do artigo 156 da Constituição Federal, temos que os serviços de qualquer natureza que os municípios poderão instituir tributo – excluídos os compreendidos no artigo 155, inciso II do mesmo diploma legal – devem estar definidos na lei complementar. Conforme Maurício Cezar Araújo Fortes explica, a definição de serviço tributável na Lei Complementar 116/2003 ocorreu em duas etapas, sendo a primeira de definir quais seriam os serviços tributáveis, e a segunda, de definir a materialidade de sobre o que não incidiria o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.⁵⁹

Daniel Prochalski ensina que a lei complementar apenas pode definir os serviços tributáveis pelos municípios e ressalta que isso não significa definir a hipótese de incidência, uma vez que “essa função foi reservada pela Constituição expressamente à lei tributária material aprovada pelo legislativo municipal”.⁶⁰ Continua o autor argumentando no sentido de que a lei complementar tem por objeto, a partir do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, apenas identificar os serviços passíveis de tributação pelos municípios. No entanto, não se pode criá-los de forma inovadora, tendo em vista que os limites impostos ao legislador municipal já se encontram na Constituição quando é afirmado que os mencionados serviços seriam os “não compreendidos no art. 155, II”.⁶¹

Em sentido similar, é defendido por Roque Antonio Carrazza que a lei complementar apenas pode dispor sobre conflitos de competência que possam ocorrer com o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza e sobre as limitações constitucionais ao poder tributante. Por conseguinte, é vedado que o campo do referido imposto seja aumentado, diminuído ou anulado pela lei complementar.⁶²

⁵⁸ PAULSEN, Leandro; MELO, Omar Augusto Leite. **ISS: CF e LC 116 Comentadas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 78.

⁵⁹ FORTES, Maurício Cezar Araújo. **A Regra-Matriz de Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 93.

⁶⁰ PROCHALSKI, Daniel. **O Critério Espacial da Regra-Matriz de Incidência do ISS e os Conflitos de Competência entre Municípios**. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) – Faculdades Integradas, Curitiba, 2007. p. 262.

⁶¹ Ibid. p. 262.

⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 1114.

De outra forma, Paulo de Barros Carvalho compreende que cabe à lei complementar amparar na delimitação do critério material do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, de modo a indicar quais atividades estariam dentro da competência dos municípios.⁶³ Ainda, complementa ao dispor que a lista de serviços anexa à lei complementar serve para especificar e saber-se até onde vai a extensão da locução “serviços de qualquer natureza”. Desse modo, portanto, para que uma atividade seja considerada de tal forma, ela deve ter dois requisitos, quais sejam: I) ser serviço; II) constar da lista anexa à lei complementar.⁶⁴

É defendido, também, que a Lei Complementar 116/2003 não instituiu o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, apenas dispôs sobre as matérias reservadas a ela a partir dos artigos 146 e 156, inciso III, parágrafo 3º. Em verdade, tem-se que a Lei Complementar 116/2003 cuidou das normas gerais especialmente relacionadas ao Imposto Sobre Serviços. Portanto, Leandro Paulsen ensina que o papel de instituir o referido imposto deve se dar apenas a partir dos entes tributantes competentes, ou seja, os municípios, através da edição das leis municipais.⁶⁵

Em sentido análogo, Aires F. Barreto destaca a importância de a lei complementar não alterar as balizas postas pela Constituição Federal:

A lei complementar tem que se cingir a definir ou a listar atividades que, indubitavelmente, configurem serviços. Será inconstitucional toda e qualquer legislação que pretenda ampliar o conceito de serviço constitucionalmente posto, para atingir quaisquer outros fatos.⁶⁶

Entre os doutrinadores, é dominante o entendimento de que a lei complementar deva observar as rígidas demarcações constitucionais relativas à divisão das competências tributárias entre os entes políticos.

Assim, destaca-se que a Lei Complementar nº 116/2003, ao dispor sobre os serviços tributáveis e sobre os conflitos de competência, bem como sobre os elementos relativos ao fato gerador, confere segurança jurídica aos sujeitos da obrigação tributária, sobretudo por possuir vinculação de alcance nacional.⁶⁷

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 770.

⁶⁴ Ibid. p. 771.

⁶⁵ PAULSEN, Leandro; MELO, Omar Augusto Leite. **ISS: CF e LC 116 Comentadas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 107-108.

⁶⁶ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 182.

⁶⁷ PAULSEN, Leandro; MELO, Omar Augusto Leite. **ISS: CF e LC 116 Comentadas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 93.

Ademais, cumpre salientar as disposições quanto à aplicabilidade ou à não aplicabilidade do inciso III do artigo 156 da Constituição Federal caso não seja editada lei complementar.

Primeiramente, Daniel Prochalski defende que a norma de competência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza possui eficácia plena, ou seja, é autoaplicável. Caso não fosse, e a lei complementar não existisse, a competência tributária dos municípios não poderia ser exercida, de modo a ficar condicionada à referida norma.⁶⁸ Contudo, caso a lei complementar fosse editada após a legislação municipal já estar em vigor, esta deveria perder eficácia nas disposições que fossem contrárias à norma geral de direito tributário do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.⁶⁹

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza entende que a norma disposta no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal possui eficácia plena e aplicabilidade imediata.⁷⁰ Resultante desse entendimento é a compreensão que, independentemente de a lei complementar definir os serviços tributáveis, o município poderá exercer sua competência constitucional.

Portanto, o artigo 156, inciso III, do Texto Maior não poderia ser uma norma constitucional de eficácia limitada. Se assim fosse, caso não fosse editada a lei complementar, os municípios não poderiam exercer sua competência quanto à instituição do imposto sobre a prestação de serviços, “o que se revela como absurdo jurídico, em face do condicionamento da eficácia de um princípio constitucional – Autonomia Municipal – à discricionária edição de uma norma pela União Federal”.⁷¹

Por fim, cumpre destacar a lista de serviço anexa à norma geral de direito tributário do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza. Isto é, estão definidos na Lei Complementar 116/2003, em uma lista anexa, serviços de qualquer natureza, conforme preceitua o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal. Conforme referido anteriormente, cabe a essa lei, sobretudo à lista anexa, trazer serviços que

⁶⁸ PROCHALSKI, Daniel. **O Critério Espacial da Regra-Matriz de Incidência do ISS e os Conflitos de Competência entre Municípios**. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) – Faculdades Integradas, Curitiba, 2007. p. 262.

⁶⁹ Ibid. p. 263.

⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 1114-1115.

⁷¹ PROCHALSKI, Daniel. **O Critério Espacial da Regra-Matriz de Incidência do ISS e os Conflitos de Competência entre Municípios**. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) – Faculdades Integradas, Curitiba, 2007. p. 263.

efetivamente sejam assim conceituados. Quanto à natureza dessa lista anexa, a qual contém 40 itens, fracionados em diversos subitens de serviços, a doutrina divide-se em duas vertentes: de um lado, é defendido que a lista seria de natureza *taxativa*, de outro, *exemplificativa*.

A maior parte da doutrina entende a lista anexa à Lei Complementar 116/2003 como taxativa. Os argumentos utilizados por esses estudiosos possuem como base, sobretudo, o artigo 146, inciso I, da Constituição Federal, uma vez que a referida norma estabelece que compete à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, na qual estariam contidos os serviços tributáveis através da competência tributante dos municípios.⁷²

Ademais, também é utilizado, para defender essa corrente, o próprio artigo 1º da Lei Complementar 116/2003, ao dispor que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza “tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa”.⁷³

Por imposição constitucional, Leandro Paulsen defende que a lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003 é taxativa, “na medida em que a competência é outorgada para instituir imposto sobre ‘serviços de qualquer natureza... definidos em lei complementar’”.⁷⁴ Ainda, o autor destaca que, apenas anteriormente ao Decreto Lei 406/68, poder-se-ia ter o entendimento de que a lista anexa não seria taxativa, tendo em vista a cláusula aberta constante no inciso VI, parágrafo 1º, artigo 71, do Código Tributário Nacional, a qual foi revogada.

Kiyoshi Harada, de forma similar, defende o caráter taxativo da lista de serviço anexa, conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, uma vez que apenas são relevantes para a tributação, por Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, pelos municípios, os serviços definidos em lei complementar.⁷⁵

Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, nesse sentido, no julgado do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 156.287-1/SP, o Relator Ministro Celso de Mello exarou, em seu voto, o entendimento de que os serviços sobre os quais os municípios poderão instituir tributo estão contidos na lista de serviços anexa à lei

⁷² COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 428.

⁷³ BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003.

⁷⁴ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 1525.

⁷⁵ HARADA, Kiyoshi. **ISS: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 57.

complementar, a qual possui natureza taxativa em decorrência do princípio da legalidade tributária.⁷⁶

José Eduardo Soares de Melo informa, a título de complementação, que os municípios, tendo em vista o princípio da autonomia municipal, desconsideram, em parte, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que firmou entendimento da taxatividade da lista de serviços anexa a lei complementar, instituindo o serviço intitulado “fornecimento de trabalho, qualificado ou não, não especificado nos itens anteriores” para poder tributar.⁷⁷

Forte nesse entendimento, o Supremo Tribunal Federal julgou, por meio do Recurso Extraordinário 784.439, o tema 296 da repercussão geral – o qual versa sobre o “Caráter taxativo da lista de serviços sujeita ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal”.⁷⁸ Inicialmente, a Ministra Relatora Rosa Weber proferiu voto defendendo que a Constituição Federal não haveria pretendido que a lei complementar apenas definisse o que é serviço, mas sim que estabelecesse, “dentro o universo de serviços, quais os que serão tributáveis pelo ISS”.⁷⁹

A Ministra Relatora trouxe, ainda, a compreensão do parágrafo 4º do artigo 1º da Lei Complementar 116/2003, o qual dispõe que “a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado”,⁸⁰ afirmando, assim, que o que realmente importa, para os efeitos jurídicos de um fenômeno, é o que ele de fato é, e não o nome que lhe atribuem. Dessa forma, propôs que fosse fixada a seguinte tese:

É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.⁸¹

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 156.287-1/SP**. Requerente: Restaurante Fredy LTDA. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento em 30/11/1993. p. 12-13.

⁷⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 60.

⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 784.439**. Requerente: Banco Sudameris Brasil S/A. Relatora: Ministra Rosa Weber. Julgamento em: 29/06/2020. p. 16 do julgado.

⁷⁹ Ibid. p. 7.

⁸⁰ BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003.

⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 784.439**. Requerente: Banco Sudameris Brasil S/A. Relatora: Ministra Rosa Weber. Julgamento em: 29/06/2020. p. 16 e 19.

Ademais, discorrendo sobre a técnica legislativa de utilizar expressões como e *congêneres, de qualquer espécie e entre outros*, a Ministra Relatora alegou que não vislumbra a existência de obstáculo constitucional, sendo, portanto, permitida.⁸²

Em sentido análogo ao da Ministra Relatora, a doutrina de Roberto Ferraz e Luiz Alfredo Boareto dispõe sobre os serviços congêneres do seguinte modo:

As listas de serviço veiculadas mediante leis complementares conforme o artigo 156, inciso III, in fine, configuram elencos taxativos dos tipos de serviço que podem ser tributados pelo Imposto sobre serviços, admitindo-se interpretação extensiva de seus itens concretos, para o fim de alcançar os serviços sob nomenclaturas diferentes, mas que correspondam em sua substância àqueles listados expressamente.⁸³

Dessa forma, os estudiosos que defendem ser taxativa a lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003 também o fazem em nome da segurança jurídica. Nesse sentido, o que não estiver nessa lista não pode ser considerado serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.⁸⁴

Por outro lado, a doutrina minoritária, adepta do entendimento de que a lista anexa seria de natureza meramente exemplificativa, compreende que, tendo em vista a autonomia municipal, a lista apresenta aos municípios serviços que possam ser tributados por eles, mas sem afastar a possibilidade de que outros serviços sejam ser tributados a partir da legislação municipal.⁸⁵

Nessa linha, Aires F. Barreto argumenta que a lista de serviços foi editada apenas para exemplificar serviços que possam ser tributados, e não para restringir e limitar o campo do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza. Defende o autor que a lista de serviços seria taxativa unicamente “na parte relativa à prestação de serviços consorciada com o fornecimento de mercadorias”.⁸⁶

Portanto, compreende o referido autor que os municípios, ao interpretarem a lista de serviços de modo a somente poderem tributar serviços que ali estão, inibem

⁸² Ibid. p. 13.

⁸³ FERRAZ, Roberto; BOARETO, Luiz Alfredo. ISS - A Taxatividade das Listas de Serviços Instituídas pelas Leis Complementares nº 56/87 e 116/2003 e os Serviços Bancários – Matéria Submetida à Sistemática dos Recursos Repetitivos no STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 168, p. 134-143, 2009. p. 142.

⁸⁴ FORTES, Maurício Cezar Araújo. **A Regra-Matriz de Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 83.

⁸⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 428.

⁸⁶ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 189.

sua competência. Assim, a falta de tributação dos municípios possuiria dois motivos: o primeiro deles decorreria do fato de os municípios se limitarem a apenas copiar a lista anexa de serviços; e o segundo, do fato de não instituírem o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre a cláusula genérica de “quaisquer outros serviços, não compreendidos nos itens anteriores”.⁸⁷

Roque Antonio Carrazza, discordando das teses de que a lista anexa seria taxativa ou exemplificativa, compreende que a lista seria apenas sugestiva, de modo a ser, portanto, dispensável ao legislador municipal. Assim, a lista somente possuiria sugestões à Câmara de Vereadores de cada município, podendo ser levada em consideração ou não para instituir o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.⁸⁸ Portanto, seria perfeitamente possível que os municípios instituíssem Imposto Sobre Serviços que não estão na lista anexa à lei complementar.

Em vertente muito similar, Regina Helena Costa defende que a lista anexa à Lei Complementar 116/2003 cumpre um papel meramente indicativo de serviços. Explica-se: a autora compreende que a lista não esgota as espécies de serviços – os quais, através da prestação, devem ser tributados pelo Imposto Sobre Serviços –, mas que, diante da autonomia dos municípios, todos os serviços (com exceção dos que estão na competência dos Estados e do Distrito Federal) que se enquadrem no conceito constitucional devem ser tributados pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.⁸⁹

Portanto, sabendo-se a função da norma geral de direito tributário do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, bem como de sua origem constitucional e da natureza, de acordo com a jurisprudência e com a doutrina majoritária, taxativa da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, deve ser observado o conceito de serviço e sua regra-matriz de incidência tributária.

1.3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN

Pode-se compreender por Regra-Matriz de Incidência Tributária a norma jurídica que trata sobre a incidência dos tributos. De início, salienta-se que essa norma

⁸⁷ Ibid. p. 190-191.

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 1116.

⁸⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 428-429.

é utilizada para se obter melhor compreensão da incidência de cada um dos tributos do nosso ordenamento, de modo que ela possui características que se enquadram nos critérios comuns a todos eles.⁹⁰ Essa regra-matriz, desenvolvida pelo professor Paulo de Barros Carvalho, “serve como instrumento de interpretação da norma tributária”.⁹¹

De acordo com Maurício Cezar Araújo Fortes, a regra-matriz é dividida em um antecedente e um conseqüente. O antecedente traz um fato contido no ordenamento jurídico que possui um conteúdo econômico, enquanto o conseqüente firma uma relação jurídica entre o sujeito ativo (geralmente o Estado) e o sujeito passivo (uma pessoa física ou jurídica), o qual possui dever jurídico de pagar um valor determinado ao primeiro sujeito.⁹² Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri ensina que, “se há uma relação jurídica que vincula Estado e particular, esta surge sob o império de uma norma jurídica que a prevê como consequência da concretização de uma hipótese”.⁹³

A Regra-Matriz de Incidência Tributária, portanto, é conceituada da seguinte forma:

uma norma geral e abstrata que prevê acontecimentos genericamente delimitados no âmbito do *dever ser*, que, ao se concretizarem no mundo do *ser*, sofrerão as consequências da operação lógica de subsunção realizada pelo intérprete para, então, verificar-se, como resultado, a norma concreta e individual [...].⁹⁴

Em consonância com esse entendimento, Natalia de Nardi Dacomo elucida que, na estrutura da norma jurídica tributária, o antecedente traz um comportamento – um *dever ser* –, o qual está intimamente relacionado com o conseqüente, que traz

⁹⁰ DACOMO, Natalia de Nardi. **O Critério Material da Hipótese de Incidência do Imposto Sobre Serviços**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005. p. 33.

⁹¹ ANDRADE, Cynthia Esteves de; HELUY, Maria Costa. O Critério Espacial da Regra-Matriz do ISSQN: uma Análise da Incidência Tributária à Luz da Doutrina do Construtivismo Lógico-Semântico de Paulo de Barros Carvalho. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 38, n. 44, p. 156-170, 2020. p. 157.

⁹² FORTES, Maurício Cezar Araújo. **A Regra-Matriz de Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 36.

⁹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 486.

⁹⁴ ANDRADE, Cynthia Esteves de; HELUY, Maria Costa. O Critério Espacial da Regra-Matriz do ISSQN: uma Análise da Incidência Tributária à Luz da Doutrina do Construtivismo Lógico-Semântico de Paulo de Barros Carvalho. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 38, n. 44, p. 156-170, 2020. p. 159, grifos das autoras.

a relação existente entre o Estado e o contribuinte. Assim, tem-se que a relação entre o antecedente e o consequente é firmada por um *dever ser* neutro.⁹⁵

O antecedente da norma jurídica tributária também é chamado, por exemplo, por Aires F. Barreto, de *hipótese* – igualmente nominado de *suposto* ou *descriptor*. O referido autor afirma, portanto, que à hipótese da norma será imputada uma consequência, ou seja, um mandamento. Essa hipótese de incidência, ainda, possui uma descrição de um fato, o qual, sendo perfectibilizado, dará origem à obrigação de pagar tributo.⁹⁶

De destacada didática, Paulo de Barros Carvalho ensina, dessa forma, a relação existente, na regra-matriz, entre a hipótese e sua consequência:

Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado).

A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descriptor e prescriptor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.⁹⁷

Ademais, deve ser compreendido que, para analisar pormenorizadamente a Regra-Matriz de Incidência Tributária, o antecedente deverá ser dividido em três aspectos, quais sejam: I) material (núcleo da descrição do fato da hipótese de incidência); II) espacial; e III) temporal. De forma similar, o consequente tributário que prescreve a relação jurídica será dividido em dois aspectos, sendo eles: I) pessoal; e II) quantitativo. Portanto, para compreender a Regra-Matriz de Incidência Tributária, serão analisados, a seguir, os cinco critérios constantes dessa regra, bem como a sua aplicação específica ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, tributo objeto deste trabalho.

A incidência tributária, pode-se dizer, ocorre quando um sujeito aplica o direito sobre um fato ocorrido no mundo dos fenômenos, trazendo-o ao mundo do direito, tornando esse simples fato anterior em um Fato Jurídico Tributário, de modo a

⁹⁵ DACOMO, Natalia de Nardi. **O Critério Material da Hipótese de Incidência do Imposto Sobre Serviços**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005. p. 33.

⁹⁶ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 469 e 417.

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 308.

construir a relação jurídica tributária entre os sujeitos.⁹⁸ Sobre esse ponto, Paulo de Barros Carvalho complementa que não ocorrerá a incidência “se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria”.⁹⁹

1.3.1 Aspecto material

Pois bem. Inicia-se a análise da regra-matriz de incidência pelo aspecto material. O aspecto material da Regra-Matriz de Incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza se caracteriza pela prestação de serviço, conforme o artigo 1º da Lei Complementar 116/2003, não compreendido no artigo 155, inciso II, de acordo com a norma de competência do referido imposto disposta na Constituição Federal.

Neste sentido, ensina Paulo de Barros Carvalho que o critério material do Imposto Sobre Serviço é a prestação de serviços de qualquer natureza, exceto os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.¹⁰⁰

Cabe destacar, desde já, conforme Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo lecionam, que “o cerne da materialidade do ISS não se restringe a ‘serviço’, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’”.¹⁰¹ Essa prestação, entretanto, deve ser realizada em benefício de outrem, e não para o próprio prestador, pois, caso assim fosse, não haveria a incidência do imposto. Dessa forma, o aspecto material consiste no desenvolvimento de uma conduta humana – prestação do serviço – para um terceiro.¹⁰²

Sintetizando os ensinamentos trazidos, José Eduardo Soares de Melo, corroborando as anteriores afirmações, alega que o cerne do critério material da hipótese de incidência não é *serviço*, mas sim uma prestação de serviço:

Não se pode considerar a incidência tributária restrita à figura de “serviço”, como uma atividade realizada; mas, certamente, sobre a “prestação do

⁹⁸ DACOMO, Natalia de Nardi. **O Critério Material da Hipótese de Incidência do Imposto Sobre Serviços**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005. p. 36.

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 503.

¹⁰⁰ Ibid. p. 765.

¹⁰¹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 362.

¹⁰² BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 495-496.

serviço”, porque esta é a que tem a virtude de abranger os elementos imprescindíveis à sua configuração, ou seja, o prestador e o tomador, mediante a instauração de relação jurídica de direito privado, que irradia os naturais efeitos tributários.¹⁰³

Natalia de Nardi Dacomo, de modo semelhante, estabelece que o aspecto material de incidência do Imposto Sobre Serviço é a relação jurídica estabelecida entre o tomador do serviço e o prestador do serviço, possuindo essa relação como objeto um produto ou um processo de produção de serviço. Dessa forma, a autora estabelece que é necessário possuir três requisitos para que seja preenchido o critério material do imposto, quais sejam: I) ser relação jurídica; II) ser serviço; e III) estar descrito na Lei Complementar 116/2003.¹⁰⁴

Entretanto, essa materialidade *serviço* tanto examinada para que seja devida a incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza nada mais é do que uma obrigação de fazer do prestador ao tomar o serviço, conforme os preceitos do direito privado.

Aires F. Barreto ensina que *serviço* é uma espécie do gênero trabalho, de modo que será configurado a partir de um trabalho – um esforço – desempenhado para um terceiro. Ainda, de acordo com as hipóteses de impossibilidade de tributação dos serviços anteriormente examinadas, o serviço será tributável quando houver um esforço humano para outrem, com conteúdo econômico, sendo esta uma característica essencial para a hipótese de incidência tributária.¹⁰⁵

Dessa forma, para compreender mais profundamente o aspecto material da regra-matriz de incidência do referido imposto, será necessário analisar os conceitos advindos do direito privado e sua recepção no direito tributário.

1.3.1.1 Conceitos advindos do Direito Privado

Deve-se destacar, nesse momento, dois conceitos recepcionados do direito privado e seus desdobramentos relevantes para tratar do critério material do Imposto Sobre Serviço, para que, enfim, chegue-se ao conceito de serviço. O Código Civil de

¹⁰³ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 38.

¹⁰⁴ DACOMO, Natalia de Nardi. **O Critério Material da Hipótese de Incidência do Imposto Sobre Serviços**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005. p. 66.

¹⁰⁵ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 34-35.

1916, em seus artigos 1.216 e 1.188, estabeleceu, de certo modo, o conceito de *serviço* e o conceito de *locação*, os quais, respectivamente, comportam a obrigação de fazer e a obrigação de dar.

O artigo 1.216 estabeleceu que “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”, enquanto o artigo 1.188 dispôs que “na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outras, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”.¹⁰⁶ Importa destacar, desde já, que as mesmas redações foram recepcionadas pelo Código Civil de 2002 nos artigos 594 e 565, de maneira que o conceito outrora atribuído ao signo *serviço* continua o mesmo até os dias atuais.¹⁰⁷

Assim, a partir dos referidos artigos, tem-se que o serviço possui como núcleo uma obrigação de fazer, diferenciando-a, portanto, da obrigação de dar. Dessa forma, importa trazer, dos civilistas, a compreensão sobre a obrigação de fazer e de dar.

Flávio Tartuce compreende a obrigação de fazer como uma prestação positiva, caracterizada pelo cumprimento de uma atividade que o devedor da relação jurídica se propôs a fazer em face do credor.¹⁰⁸ Em sentido semelhante, Paulo Nader ensina que a obrigação de fazer “consiste, pois, na prática de um ato ou na execução de uma tarefa”, de modo que o fazer constitui-se em uma prestação de fato.¹⁰⁹

Sílvio de Salvo Venosa, ao encontro dos demais autores, estabelece a obrigação de fazer do seguinte modo:

A obrigação de fazer, por se estampar numa atividade do devedor, é a que traz maiores transtornos ao credor, quando se defronta com inadimplemento. O conteúdo da obrigação de fazer constitui uma “atividade” ou conduta do devedor, no sentido mais amplo: tanto pode ser a prestação de uma atividade física ou material (como, por exemplo, fazer um reparo em máquina, pintar casa, levantar muro), como uma atividade intelectual, artística ou científica (como, por exemplo, escrever obra literária, partitura musical, ou realizar experiência científica).¹¹⁰

¹⁰⁶ BRASIL. **Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, 1916.

¹⁰⁷ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conceito Constitucional de Serviços de Qualquer Natureza. *In*: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 14., 2017, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2017. p. 1041-1058. p. 1053.

¹⁰⁸ TARTUCE, Flávio. **Direito Civil, Volume 2: Direito das Obrigações e Responsabilidade Civil**. 12. ed. revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 82.

¹⁰⁹ NADER, Paulo. **Curso de Direito Civil**. Volume 2: Obrigações. 8. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Forense, 2016. p. 130.

¹¹⁰ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Obrigações e Responsabilidade Civil**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 87.

Por outro lado, a obrigação de dar, contrária ao conceito de serviço, ocorre quando o credor poderá exigir do devedor que este dê algo como sua obrigação. “De regra, das dívidas de dar irradiam-se obrigações de dar quando o credor possa exigilas”.¹¹¹ Ademais, de acordo com Bruno Miragem, a obrigação de dar ocorre com a transmissão do domínio ou da posse de alguma coisa, do devedor ao seu credor.¹¹²

Assim, Orlando Gomes diferencia as obrigações de fazer e de dar da seguinte forma:

Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade do devedor para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim é o aproveitamento do serviço contratado.¹¹³

De forma extremamente didática, Aires F. Barreto afirma que o conceito de serviço tributável, utilizado pela Constituição Federal para repartir as competências tributárias, o qual nos interessa no presente trabalho, possui origem no direito privado. Dessa forma, indispensável seria compreender-se, conforme o direito civil, o que deve ser entendido como conceito de serviço.¹¹⁴

Assim, entende-se que o serviço tributável consiste em um esforço humano direcionado para oferecer uma utilidade a um terceiro, o que, inexoravelmente, abrange uma obrigação de fazer.

1.3.1.2 Artigo 110 do Código Tributário Nacional

Por último, dentro do aspecto material da Regra-Matriz de Incidência do Imposto Sobre Serviço, cabe ressaltar o artigo 110 do Código Tributário Nacional, o qual possui a seguinte redação:

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,

¹¹¹ LÔBO, Paulo. **Direito Civil – Volume 2: Obrigações**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 54.

¹¹² MIRAGEM, Bruno. **Direito das Obrigações**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 100.

¹¹³ GOMES, Orlando. **Obrigações**. Atualizador Edvaldo Brito. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 36.

¹¹⁴ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 40.

ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.¹¹⁵

Do referido dispositivo, depreende-se que, tendo em vista a absorção, pela Constituição Federal de 1988, do conceito de serviço conforme os primados do direito privado, esse não poderá, a partir da legislação tributária, ter sua definição, seu conteúdo ou seu alcance alterados, sobretudo porque estabelece regras de competências. Nesse sentido, Leandro Paulsen destaca que a repartição das competências tributárias, realizada no Texto Maior, não pode ser alterada pelo legislador infraconstitucional, a partir de institutos e conceitos utilizados.¹¹⁶

Os conceitos e os institutos do direito privado, assim como todos os signos utilizados pelo constituinte, não podem ser ampliados ou restringidos pelo legislador infraconstitucional. Paulo de Barros Carvalho ensina que o entendimento explicitado no artigo 110 do Código Tributário Nacional é uma imposição lógica do nosso sistema jurídico, uma vez que, caso o legislador infraconstitucional pudesse modificar ou restringir os conceitos utilizados no Texto Maior, seria ignorado o esforço realizado pelo constituinte. Por fim, a própria discriminação rígida das competências tributárias, por si só, já evidenciaria a impossibilidade de alteração dos conceitos utilizados.¹¹⁷

Portanto, o conceito constitucional de serviço e sua impossibilidade de alteração, expostos na Constituição Federal de 1988, possuem origem no direito civil, tendo por núcleo desse conceito uma obrigação de fazer. Assim, o conceito de serviço pode ser compreendido, com todas as suas características, a partir das seguintes cláusulas: I) que haja o desempenho de atividade; II) que a atividade seja economicamente apreciável; III) que haja uma utilidade na atividade; IV) que ela seja realizada para um terceiro; V) que ela não seja desempenhada em uma relação de subordinação; VI) que ela se dê sob regime de direito privado; VII) que dela resulte uma remuneração; e VIII) que ela não esteja compreendida na competência de outro ente tributante.¹¹⁸

¹¹⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

¹¹⁶ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 3408.

¹¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 149.

¹¹⁸ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 44-46.

1.3.2 Aspecto espacial

Deve-se salientar, agora, que a Constituição Federal não cuidou de estabelecer critérios e dispositivos para definir o aspecto espacial do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, de modo que apenas conferiu competência à Lei Complementar 116/2003 para definir o local da hipótese de incidência, conforme o artigo 146, inciso III, alínea a, anteriormente explicitado. Além disso, sobretudo quanto a esse critério, a lei complementar possui relevante função de solucionar conflitos de competência tributária que possam ocorrer entre os municípios, de acordo com o artigo 146, inciso I, da Constituição Federal.¹¹⁹

Assim, o artigo 3º da Lei Complementar 116/2003, em seu *caput*, trouxe a regra de que o serviço será considerado prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento do prestador do serviço. Esse estabelecimento do prestador, conforme o artigo 4º da mesma lei dispõe, é “o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional”.¹²⁰

Conforme ensina José Eduardo Soares de Melo, o estabelecimento do prestador deve conter todos os bens – máquinas, equipamentos, mobiliários –, bem como pessoas suficientes, para que seja realizada a efetiva prestação do serviço. Ainda, traz o autor a importância da efetiva utilização desse estabelecimento:

Embora o contribuinte tenha liberdade para instalar sua sede e o estabelecimento prestador de serviços nos locais que sejam de seu exclusivo interesse (princípio da autonomia da vontade que rege os negócios particulares), a atividade somente poderá ficar sujeito à alíquota menos gravosa, se efetivamente possuir de modo concreto (e não apenas ‘caixa postal’ ou ‘virtualmente’) um estabelecimento no Município B. Um simples local que nada possui (bens, pessoas, instalações) representará uma mera simulação, cujos efeitos tributários podem ser desconsiderados.¹²¹

Em sentido análogo, Kyiوشي Harada leciona que, para que seja caracterizado como estabelecimento do prestador do serviço, o local deve conter diversos fatores que comprovem sua habitualidade na prestação de serviços, como “a existência de

¹¹⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

¹²⁰ BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003.

¹²¹ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 187.

um ponto de contato com clientes, os cartões de visita; o *site* na Internet; as contas de telefone, de fornecimento de energia elétrica e de água; as informações do tomador de serviços; anúncios e propagandas”,¹²² entre outros.

Aires F. Barreto, ainda, demonstrando preocupação com a definição do estabelecimento prestador, informa que é listada uma série de requisitos para saber se um local é um “estabelecimento prestador”, sendo indicados os seguintes elementos:

- a) manutenção, nesse lugar, de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos necessários à execução dos serviços;
- b) existência de estrutura gerencial, organizacional e administrativa compatível com as atividades desenvolvidas;
- c) ter havido, ali, inscrição na Prefeitura do Município e nos órgãos previdenciários;
- d) informação desse local como domicílio fiscal, para efeito de outros tributos;
- e) divulgação do endereço desse lugar em impressor, formulários, correspondência, ou contas de telefone, de energia elétrica, de água, ou gás, em nome do prestador.¹²³

Ademais, no *caput* do artigo 3º, tem-se o que pode ser tido como a primeira exceção ao local do estabelecimento do prestador para o aspecto espacial e a incidência do imposto, qual seja, o domicílio do prestador do serviço, caso ele não possua estabelecimento. Após, é trazido, nos incisos I a XXV do artigo, bem como nos parágrafos, as outras exceções, de modo que essas disposições atraiam a ocorrência do Imposto Sobre Serviços para um município diverso da regra do *caput*, conforme o tipo de serviço prestado.

Portanto, compreende-se que, salvo quando houver uma exceção legal expressa, é considerado ocorrido o fato gerador no local da sede do estabelecimento do prestador, “sujeitando o contribuinte à legislação e à pretensão do respectivo Município”.¹²⁴

1.3.3 Aspecto temporal

Neste momento, ao último dos três aspectos do antecedente da regra-matriz, cabe destacar que, para Paulo de Barros Carvalho, o marco temporal deve definir o

¹²² HARADA, Kiyoshi. **ISS**: Doutrina e Prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 88.

¹²³ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 538.

¹²⁴ PAULSEN, Leandro; MELO, Omar Augusto Leite. **ISS**: CF e LC 116 Comentadas. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 239.

surgimento de um direito subjetivo para a pessoa de direito público. Correlatadamente, deve surgir um dever jurídico para o sujeito passivo da relação, de modo que o aspecto temporal da hipótese tributária seja compreendido como:

[...] o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.¹²⁵

Sendo a prestação do serviço o aspecto material da Regra-Matriz de Incidência Tributária, o aspecto temporal não pode ser outro que não o próprio momento da prestação do serviço. Caso, portanto, fosse considerado o aspecto temporal de um outro momento, isso significaria dizer que não foi a prestação de serviço a hipótese de incidência da tributação.

Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo destaca que, tratando-se do Imposto Sobre Serviços, para definir o aspecto temporal, não importam os momentos meramente negociais e documentais da relação. Somente com a efetiva prestação do serviço é que ocorre o fato gerador, e é verificado o aspecto temporal da incidência tributária.¹²⁶

Sobre esse aspecto, Ricardo Mariz de Oliveira ensina da seguinte forma:

[...] antes de ocorrido o fato gerador, isto é, a situação descrita em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, não existe relação jurídica. [...] a liberdade do legislador ordinário fixar o momento da ocorrência do fato gerador fica limitada por outro elemento ou aspecto da hipótese de incidência, que é o elemento material. Ou seja, antes de existente a materialidade do fato imponible, não há tributo devido e, pois, não há que se falar em elemento temporal. Em outras palavras, o elemento temporal não pode ser fixado em momento anterior à existência do elemento material da hipótese de incidência, mas pode sê-lo para momento posterior.¹²⁷

Maurício Cezar Araújo Fortes defende que o critério temporal da Regra-Matriz de Incidência Tributária do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza é universal ou inexistente. O autor explica que em momento algum é fixado, pela norma geral de direito tributário, um momento específico em que a prestação do serviço deva ocorrer

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 344.

¹²⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 180.

¹²⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **O Momento de Ocorrência do Fato Gerador e as Cobranças Antecipadas de Tributos**. Boletim IOB nº 3/90 *apud* BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 506.

para que este fato seja suscetível de tributação. Assim, a qualquer tempo que ocorra, o aspecto material deverá incidir o Imposto Sobre Serviço, sendo esse tributo com um critério temporal universal ou, ainda, sem um critério temporal.¹²⁸

Ademais, cumpre destacar o Código Tributário Nacional, em seu artigo 116, que estabelece, salvo disposição de lei em contrário, considerar-se ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos desde o momento em que: I) tratando-se de situação de fato, verifiquem-se as circunstâncias materiais necessárias para que se produzam os efeitos que normalmente lhe são próprios; e II) tratando-se de situação jurídica, esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Em vista disso, Leandro Paulsen declara que a prestação de serviço é uma “situação de fato”, de modo que o aspecto temporal da hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviço ocorrerá, de regra, quando o serviço for prestado.¹²⁹ Por fim, concordando com o anteriormente exarado, Aires F. Barreto ensina que o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza é devido pela prestação de serviço por parte do prestador ao tomador, e não pelo negócio jurídico do qual decorreu a prestação.¹³⁰

Dessa forma, tendo analisado detalhadamente os três critérios que compõem o antecedente da Regra-Matriz de Incidência Tributária, é necessário desenvolver os dois aspectos do consequente tributário, ou seja, o aspecto pessoal (subjetivo) – composto pelo sujeito ativo e pelo sujeito passivo –, e o aspecto quantitativo (objetivo) – que será descrito, mais especificamente, em relação à base de cálculo e à alíquota.

1.3.4 Aspecto pessoal

O critério pessoal da Regra-Matriz de Incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza deve ser dividido em dois tipos de sujeitos: I) sujeito ativo; e II) sujeito passivo.

Inicia-se, portanto, com o sujeito ativo. Esse sujeito, de regra, é o credor da relação jurídica tributária – ou seja, no caso da tributação por Imposto Sobre Serviços,

¹²⁸ FORTES, Maurício Cezar Araújo. **A Regra-Matriz de Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 131.

¹²⁹ PAULSEN, Leandro; MELO, Omar Augusto Leite. **ISS: CF e LC 116 Comentadas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 131.

¹³⁰ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 506.

o município, conforme o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal¹³¹, ou o Distrito Federal. De modo extraordinário, cabe destacar-se que será a União o sujeito ativo, tendo em vista o disposto nos artigos 147 e 154, inciso II, do Texto Maior.

Nas hipóteses em que o estabelecimento do prestador do serviço, ou, ainda, o local das exceções previstas nos incisos I a XXV do artigo 3º da Lei Complementar 116/2003, esteja localizado no Brasil, “o sujeito ativo do ISS será determinado tomando-se por base local em que ocorra seu resultado”.¹³² Desse modo, caso o resultado da prestação do serviço ocorra no Brasil, o sujeito ativo será o município onde estiver localizado o estabelecimento do prestador do serviço ou o local em que ocorreu a hipótese das exceções do artigo 3º da referida lei complementar.¹³³

Ademais, o artigo 119 do Código Tributário Nacional estabelece que a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento de obrigação seria o sujeito ativo desta. Entretanto, Paulo de Barros Carvalho ensina que o referido artigo é letra morta no direito brasileiro. De fato, ao contrário do que preceitua a norma, defende o autor que o sujeito ativo pode ser tanto uma pessoa jurídica pública quanto uma privada, assim como uma pessoa física. Assim, o artigo 119 ocultaria, de forma descabida, uma série de possíveis sujeitos ativos.¹³⁴

Neste momento, cabe destacar quem é o sujeito passivo da relação jurídica tributária. “Sujeito passivo é a parte devedora na relação jurídica tributária, ou seja, é a pessoa que tem que cumprir, para o credor ou sujeito ativo, a prestação pecuniária que é o objeto da obrigação tributária”.¹³⁵ Assim, o sujeito passivo, de acordo com Paulo de Barros Carvalho, seria a pessoa, sendo ela pública, privada, física ou jurídica, da qual deve ser exigido o cumprimento da prestação acordada.¹³⁶

A lei não pode definir como sujeito passivo de uma relação jurídica tributária aquele que não recebe essa designação a partir da Constituição Federal, de mesmo

¹³¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

¹³² FORTES, Maurício Cezar Araújo. **A Regra-Matriz de Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 190.

¹³³ Ibid. p. 190.

¹³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 383.

¹³⁵ PROCHALSKI, Daniel. **O Critério Espacial da Regra-Matriz de Incidência do ISS e os Conflitos de Competência entre Municípios**. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) – Faculdades Integradas, Curitiba, 2007. p. 177.

¹³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 385.

modo que não pode designar uma pessoa aleatória para tanto. Assim, a lei deve designar aquele que realiza o preceito constitucional, ou seja, aquele que preenche o exigido pelo aspecto pessoal da hipótese de incidência e, no caso do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, presta o serviço.¹³⁷

Conforme o artigo 121 do Código Tributário Nacional, a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária é o sujeito passivo da relação obrigacional.¹³⁸ Ademais, infere-se dos incisos I e II do parágrafo único do referido dispositivo que o sujeito passivo pode estar em duas formas: I) como contribuinte, quando possuir relação pessoal e direta com a constituição do fato gerador; e II) como responsável tributário, quando, não sendo contribuinte, sua obrigação decorre de disposição de lei.

Sobre esse dispositivo, explica Luís Eduardo Schoueri ser errôneo o pensamento em limitar apenas o contribuinte como possível sujeito passivo de um vínculo obrigacional, podendo ser que uma terceira pessoa preencha o aspecto pessoal:

Quando se pensa na matéria tributária, o primeiro impulso é imaginar que o sujeito passivo da obrigação tributária confundir-se-ia com o contribuinte, i.e., com a pessoa a quem poderia ser imputada a situação definida na hipótese de incidência. Nem sempre, entretanto, o contribuinte será o sujeito passivo da obrigação tributária, já que a lei pode eleger um terceiro como tal. Este será o responsável (*lato sensu*).¹³⁹

Dessa forma, conhecidos o sujeito ativo e o sujeito passivo que preenchem o aspecto pessoal na Regra-Matriz de Incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, é necessário examinar o aspecto quantitativo dessa relação.

1.3.5 Aspecto quantitativo

A Lei Complementar 116/2003, em seus artigos 7º, 8º e 8º-A, com o intuito de conferir certa uniformidade aos municípios,¹⁴⁰ trata do aspecto quantitativo da Regra-Matriz de Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Luís Eduardo

¹³⁷ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 583-584.

¹³⁸ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

¹³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 539.

¹⁴⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 434.

Schoueri afirma que a base de cálculo e a alíquota formam “o critério quantitativo do consequente normativo da regra matriz de incidência”.¹⁴¹

Desse modo, foi estabelecido, no artigo 7º, que a base de cálculo do imposto seria o próprio preço do serviço. Ademais, no parágrafo 1º, é estabelecido que a base de cálculo será proporcional nos casos em que o serviço de locação seja prestado em mais de um município. Por fim, o parágrafo 2º, inciso I, do mesmo artigo, dispõe que não será incluído na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços o valor dos materiais que o prestador do serviço fornece para prestar serviços de empreitada e reforma de edifícios, entre outros.

Kyioshi Harada explica que não pode haver tributo sem base de cálculo. Ademais, acrescenta o autor que deve compreender-se por *preço de serviço* o valor auferido a partir da prestação do serviço contratado, podendo integrar a base de cálculo apenas o montante correspondente à prestação efetiva do serviço.¹⁴²

De forma similar, Aires F. Barreto leciona que a base de cálculo do Imposto Sobre Serviços é todo o montante pago pelo tomador ao prestador, desde que esse valor provenha da prestação de serviço realizada. Tem-se que nunca poderão ser incluídos na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços valores que decorram de outros negócios jurídicos inconfundíveis com o serviço prestado. Portanto, ilegal seria a prática de incluir, na base de cálculo do referido imposto, valores provenientes de negócios paralelos, diversos da prestação de serviço.¹⁴³

A base de cálculo, portanto, seria o elemento designado a quantificar, juntamente à alíquota, o valor correspondente à dívida tributária.¹⁴⁴ Por fim, ressalta-se que, caso não haja um valor decorrente do serviço prestado, jamais se poderá cobrar o Imposto Sobre Serviços. É defendido que “a inexistência da remuneração (serviços filantrópicos, gratuitos, cortesia, familiar etc.), implica a ausência de base de cálculo e, por decorrência, a impossibilidade de ser exigido o ISS”.¹⁴⁵

De outra forma, o artigo 8º da Lei Complementar 116/2003 estabelece a alíquota máxima de 5%, e o artigo 8º-A estabelece a alíquota mínima de 2% para o

¹⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 537.

¹⁴² HARADA, Kiyoshi. **ISS: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 107.

¹⁴³ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 599.

¹⁴⁴ PROCHALSKI, Daniel. **O Critério Espacial da Regra-Matriz de Incidência do ISS e os Conflitos de Competência entre Municípios**. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) – Faculdades Integradas, Curitiba, 2007. p. 186.

¹⁴⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 149.

Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza. Cabe lembrar, dessa forma, que anteriormente foi discorrido sobre a competência conferida à lei complementar para dispor sobre as alíquotas máximas e mínimas do referido imposto, conforme o inciso I, parágrafo 3º, do artigo 156 da Constituição Federal.

A alíquota, de regra, será um valor percentual aplicado sobre a base de cálculo.¹⁴⁶ Paulo de Barros Carvalho assim dispõe sobre a conceituação da alíquota:

No direito tributário brasileiro, a alíquota é matéria submetida ao regime de reserva legal, integrando a estrutura da regra-modelo de incidência. Congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico.¹⁴⁷

A alíquota é utilizada como o critério para obter a aferição do *quantum debeatur*. Essa unidade é a relação existente entre a base de cálculo e a dívida tributária, ou seja, o valor a ser aplicado à base de cálculo para obter o montante devido ao sujeito ativo. De modo diverso, caso ainda não tenha ocorrido o fato que deverá ser medido, não importa a alíquota para obter o valor devido a título de Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.¹⁴⁸

Enfim, José Eduardo Soares de Melo afirma a nítida distinção entre a base de cálculo e a alíquota, uma vez que, enquanto a base de cálculo “constitui elemento básico, a efetiva grandeza da materialidade tributária”,¹⁴⁹ a alíquota representa uma parte do montante correspondente à base de cálculo.

Posto isso, analisou-se, no presente tópico, a partir de seus cinco aspectos – material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo –, a Regra-Matriz de Incidência Tributária do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, sobretudo quanto ao conceito de serviço advindo do direito privado e sua recepção no direito tributário. Assim, passa-se agora aos tópicos que tratarão da oscilação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal na definição de serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviço. Para tanto, inicialmente, será feita uma análise da evolução desse conceito.

¹⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 537.

¹⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 423.

¹⁴⁸ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 693-694.

¹⁴⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 175.

II – OSCILAÇÃO JURISPRUDENCIAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NA DEFINIÇÃO DE SERVIÇO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA

2.1 EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE SERVIÇO NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

Tendo-se passado pelos fundamentos constitucionais do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, importa iniciar agora a análise dos recursos extraordinários do Supremo Tribunal Federal, que trataram, em certa medida de suas decisões, sobre o conceito de serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviço. Para isso, é necessário examinar, dentre as diversas decisões que versam sobre o tema, os julgados mais discutidos entre os estudiosos do direito tributário, bem como aqueles julgados que ocasionaram uma guinada na jurisprudência da Corte Superior.

Cabe analisar-se, de início, o Recurso Extraordinário n. 112.947, o qual foi julgado pela Segunda Turma em 19/06/1987.¹⁵⁰ A partir da ementa do referido julgado, pode-se compreender, desde logo, que o recurso tratou da incidência do Imposto Sobre Serviço sobre locação de bens móveis, no caso, guindastes. O recorrente, Ideal Transportes e Guindastes LTDA, alegava que a locação de bens móveis não era fato gerador para o Imposto Sobre Serviço, uma vez que esta não alcançaria o conceito de serviço tributável conforme a conceituação civilista.

Entretanto, o Ministro Relator Carlos Madeira exarou voto no sentido de que não houve uma recepção plena, no direito tributário, dos conceitos advindos do direito privado, de modo que os dois ramos do direito observariam os institutos jurídicos com modos e finalidades muito diferentes. Dessa forma, afirma o Relator que, na locação de bem, não importa apenas o uso e o gozo da coisa, mas sim a sua utilização na prestação de um serviço; este, portanto, seria o fato gerador do Imposto Sobre Serviço. Ainda, aduz que o relevante, no caso concreto, é a atividade que se presta com o bem móvel, e não tão somente a obrigação de dar que caracterizaria a locação, conforme o artigo 1.888 do Código Civil de 1916.¹⁵¹

¹⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 112.947**. Requerente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Relator: Ministro Carlos Madeira. Julgamento em 19/06/1987.

¹⁵¹ BRASIL. **Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, 1916.

É decidido, portanto, que não haveria violação ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, uma vez que “não se cuida de locação de coisas móveis, mas do fato da sua atividade, desenvolvida com os guindastes, pelos serviços que com eles são prestados, adquirirem consistência econômica”,¹⁵² de modo que surgiria o índice de capacidade contributiva do Imposto Sobre Serviços.

Assim, nesse recurso extraordinário, foi proferido entendimento de que a locação de bens móveis atrairia a incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, uma vez que haveria a utilidade advinda da utilização do bem, e não apenas o uso e o gozo da coisa. Por fim, importa salientar que o julgado, neste momento da jurisprudência, relacionava o conceito de serviço com a utilidade econômica gerada ao tomador, e não com a obrigação de dar ou de fazer do prestador.¹⁵³

Posteriormente, em 11/10/2000, foi julgado o Recurso Extraordinário 116.121, em Tribunal Pleno, o qual possuía como Relator o Ministro Octavio Gallotti e como Redator do acórdão o Ministro Marco Aurélio.¹⁵⁴ O referido recurso, com o mesmo recorrente e com objeto semelhante ao anteriormente analisado, tratou da inconstitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Serviços sobre contrato de locação de guindastes.

Nesse julgado, o Ministro Relator Octavio Gallotti votou no sentido de se manterem fiel à jurisprudência histórica do Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido, os limites do signo *serviço* não adviriam de uma conceituação específica do direito privado, e a locação de bens móveis estaria abarcada pelo conceito de *serviço* para fins de incidência do Imposto Sobre Serviço. Entretanto, o Ministro Marco Aurélio e o Ministro Celso de Mello votaram em sentido contrário ao relator, de modo a ser o entendimento vencedor do julgamento do recurso extraordinário.

O Ministro Marco Aurélio exarou que o Imposto Sobre Serviço necessita da prestação de um serviço para incidir, não sendo suficiente, para tanto, um contrato de locação. Asseverou que, no caso da locação de um guindaste, apenas haveria a incidência do imposto se fosse posto à disposição do locatário algum serviço. Entretanto, no caso dos autos, o que havia era uma locação pura e simples,

¹⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 112.947**. Requerente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Relator: Ministro Carlos Madeira. Julgamento em 19/06/1987. p. 5 do acórdão.

¹⁵³ FUNARO, Hugo; ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. A Tributação do *Streaming*. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 39, n. 47, p. 236-256, 2020. p. 247.

¹⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 116.121**. Requerente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em: 11/10/2000.

desacompanhada de qualquer prestação de serviços. Assim, caso houvesse essa prestação juntamente à locação, incidiria o referido imposto.

Continuou o Ministro afirmando que, conforme outrora trazido neste trabalho, as definições de *locação* e de *serviço* advêm dos artigos 1.188 e 1.216 do Código Civil de 1916 e que o artigo 110 do Código Tributário Nacional foi editado para sinalizar a impossibilidade de alteração do conteúdo desses institutos. Ainda, argumentou que somente a prestação de serviço, com envolvimento na via direta do esforço humano, é que configura fato gerador do Imposto Sobre Serviço.

Já o Ministro Celso de Mello, na mesma linha do Ministro Marco Aurélio, exarou entendimento de que é inadmissível e de arbitrária manipulação qualificar locação de bens móveis como serviço, uma vez que o Imposto Sobre Serviço apenas pode incidir sobre obrigações de fazer, cuja matriz conceitual em nada tem relação com locação de bens móveis. Portanto, a locação configuraria verdadeira obrigação de dar, conforme o artigo 1.199 do Código Civil. Assim continua o Eminentíssimo Ministro:

Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico - considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material - não envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestare* ou um *facere*.¹⁵⁵

Destaca o Ministro Celso de Mello que a Constituição, quando repartiu as competências entre os entes tributantes, conferiu aos municípios que somente pudessem tributar com o Imposto Sobre Serviço os atos e os fatos que se qualificassem, juridicamente, como serviços.

Nesse sentido, por maioria, foi declarada a inconstitucionalidade da expressão *locação de bens móveis* do item 79 da lista de serviços constante do Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968¹⁵⁶, na redação dada pela Lei Complementar nº 56/1987.

Dessa forma, o que se depreende do julgamento do Recurso Extraordinário 116.121 é uma guinada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Pode-se perceber que a dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar foi de

¹⁵⁵ Ibid. p. 40 do acórdão.

¹⁵⁶ BRASIL. **Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1968.

fundamental importância para que fosse compreendida a inconstitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Serviço sobre locação de bens móveis, bem como as definições de *locação de coisas* e *locação de serviço* (que passou a ser chamado de *prestação de serviço*) trazidas pelo Código Civil de 1916 em seus artigos 1.188 e 1.216 e sua recepção no direito tributário, conforme o artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Assim, conforme Paulo Ayres Barreto, em notas de atualização, foi constatado que, quanto ao Imposto Sobre Serviço, o legislador constitucional incorporou o conceito de serviço preexistente no direito civil, não podendo alterar os seus limites e as suas definições. Ademais, ensina que foi rejeitada a interpretação com base em critério econômico, como foi no julgamento do Recurso Extraordinário 112.947.¹⁵⁷

Cabe destacar, neste momento, a importância do Recurso Extraordinário 116.121 como primeiro precedente para a edição da Súmula Vinculante 31 do Supremo Tribunal Federal, a qual foi aprovada em 04/02/2010, com o seguinte enunciado: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.¹⁵⁸ A referida súmula possui, como referências legislativas, o próprio item 79 (locação de bens móveis) do Decreto-lei nº 406/1968, com a redação dada pela Lei complementar nº 56/1987, que foi julgado inconstitucional no Recurso Extraordinário 116.121.

A Súmula Vinculante 31, desde os anos 2000, colecionou diversos precedentes no sentido de que seria inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviço sobre locação de bens móveis, sobretudo tendo em vista a dicotomia de obrigação de dar e obrigação de fazer. Segue precedente exemplificativo da matéria:

Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.¹⁵⁹

Em 02/12/2009, foi julgado o Recurso Extraordinário 592.905, de relatoria do Ministro Eros Grau, com o tema de arrendamento mercantil, o qual possui três modalidades, quais sejam: I) *leasing* operacional; II) *leasing* financeiro; e III) *lease-*

¹⁵⁷ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 91-92.

¹⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31**. Aprovação em 04/02/2010.

¹⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 446.003-3**. Requerente: Município de Curitiba. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento em 30/05/2006. Ementa na p. 1.

back.¹⁶⁰ Foi decidido que apenas o *leasing* operacional seria locação, enquanto o *leasing* financeiro e o *lease-back* seriam serviços.

Conforme ensina o relator, o *leasing* operacional caracteriza-se pela operação em que o arrendante, próprio fabricante de um bem, o dá em locação para quem dele fará uso. De outro modo, o *leasing* financeiro (objeto específico do presente recurso) dá-se da forma que a “arrendadora adquire bens de um fabricante ou fornecer e entrega seu uso e gozo ao arrendatário, mediante pagamento de uma contraprestação periódica”.¹⁶¹ No momento em que findar a locação, abrem-se as possibilidades de quem estava com o bem devolvê-lo à arrendadora, locar o bem novamente ou comprá-lo pelo preço residual que constar no contrato. Por fim, o *lease-back* ocorre quando o sujeito que recebe o bem em arrendamento o vende para uma arrendadora, de modo que, depois, toma-o de volta por meio do arrendamento mercantil.

O Relator Ministro Eros Grau fundamentou voto no sentido de que há serviços que não caracterizam típicas obrigações de fazer, tendo em vista que podem ser de qualquer natureza, conforme o inciso III do artigo 156 da Constituição Federal. Relembrou o Ministro, ainda, que toda a atividade de dar contém um fazer, assim como inúmeras atividades de fazer possuem um dar. Aduz o Relator que, no *leasing* financeiro, “contrato autônomo que não é contrato misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar”.¹⁶² Assim, sendo financiamento um serviço, seria cabível a incidência do Imposto Sobre Serviço no arrendamento mercantil.

Ainda, o Ministro Ricardo Lewandowski, em seu voto, afirma que o contrato de *leasing* é um contrato complexo, mas que predomina a prestação de serviço, devendo, desse modo, ser tributado pelo Imposto Sobre Serviço. Já o Ministro Carlos Britto exara entendimento no sentido de que “disponibilizar crédito para obtenção de um bem destinado a uso não é senão um ato de intermediar, ou seja, fazer uma intermediação, obrigação de fazer, portanto”.¹⁶³ O referido Ministro alega que o contrato de *leasing* é um contrato híbrido, de modo que não se confunde com locação de bem móvel e possui a prestação de serviço caracterizada pela administração de um financiamento.

¹⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 592.905**. Requerente: HSBC Investment Bank Brasil S/A – Banco de Investimento. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento em: 02/12/2009.

¹⁶¹ Ibid. p. 7 do acórdão.

¹⁶² Ibid. p. 12 do acórdão.

¹⁶³ Ibid. p. 19 do acórdão.

De forma diversa do Relator e dos Ministros que o acompanharam, o Ministro Marco Aurélio produz entendimento de que serviço é o desempenho de uma atividade, uma obrigação de fazer, e não de dar, como é na locação. Segundo o Ministro, no *leasing*, o arrendador deve entregar o bem, enquanto o arrendatário deve pagar parcelas, tendo em vista o aluguel do bem. Ademais, colaciona o Ministro o entendimento de diversos tributaristas que ensinam que não há, no arrendamento (*leasing*), a preponderância de prestação de serviço. Assim, o que ocorre é apenas a entrega de um bem pela arrendadora para a arrendatária, mediante contraprestação pela utilização do bem móvel. Por fim, relembra o Ministro o entendimento do Recurso Extraordinário 116.121, não havendo mudança de entendimento desde então.

Assim, no Recurso Extraordinário 592.905, ficou decidido que incidiria Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza sobre arrendamento mercantil (*leasing* financeiro), uma vez que o contrato não seria misto, mas possuiria um núcleo de financiamento, e não uma obrigação de dar. Portanto, seria irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do *leasing* financeiro e do *lease-back*.

Importante ressaltar agora o Recurso Extraordinário 547.245, julgado em 02/12/2009,¹⁶⁴ o qual também tratou de arrendamento mercantil. Nesse caso, porém, o recurso foi interposto pelo Município, enquanto o Recurso Extraordinário 592.905 foi apresentado pelo contribuinte. Esse recurso trouxe, diferentemente do anterior, o voto do Ministro Joaquim Barbosa. O referido Ministro destacou que “não há um conceito constitucional absoluto, imutável, intuitivo através dos tempos para serviços, ditado pela ordem natural [...]”.¹⁶⁵ Ademais, observou que a evolução social vivenciada tem tornado obsoletos alguns conceitos jurídicos. As obrigações de dar e fazer não acompanham as operações que necessitam que seja considerada a função econômica e social, bem como os sujeitos envolvidos.

Em seu voto, continua o Ministro Joaquim Barbosa proferindo entendimento de que o Código Civil de 1916 apenas trouxe a expressão *locação de serviço*, sem conceituar o que seria isso, entretanto. Acrescenta que o Código Civil de 2002 também não definiu o que é *serviço*, de modo que seria impreciso o que se entende pelo conceito de *serviço* no direito civil. Afirma o Ministro, portanto, que não seria possível

¹⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 547.245**. Requerente: Município de Itajaí. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento em: 02/12/2009.

¹⁶⁵ Ibid. p. 20 do acórdão.

encontrar um conceito incontroverso, imutável ou invencível para serviços de qualquer natureza. Continua o Ministro em seu voto:

Ainda que a legislação ordinária contivesse um conceito universal e inequívoco para prestação de serviço de qualquer natureza, o alcance do texto constitucional não é condicionado de forma imutável por ele. De outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional [...]. A invocação do art. 110 do Código Tributário Nacional também não impressiona. A disposição carece de densidade normativa própria, pois é redundante a legislação infraconstitucional prescrever que conceitos utilizados pela Constituição não podem ser violados por legislação também infraconstitucional.¹⁶⁶

Dessa forma, exarando o mesmo entendimento anterior, foi entendido, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 547.245, que incide Imposto Sobre Serviço sobre *leasing* financeiro e *lease-back*, uma vez que tais atividades possuem um serviço financeiro ou financiamento, não importando a possibilidade de que o bem seja comprado.¹⁶⁷

Já em 08/09/2010, houve o julgamento de repercussão geral do Recurso Extraordinário 626.706, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes.¹⁶⁸ Tendo em vista a Súmula Vinculante 31 e o disposto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, foi decidido pela não incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre locação de bens móveis, quais sejam, filmes cinematográficos, videoteipes e assemelhados.

No caso em questão, como trata-se apenas de locação de bens móveis, dissociada de qualquer prestação de serviço, não houve que se falar em discussão, sendo certa a incidência da súmula vinculante para a resolução do caso. Complementando o exarado pelo Relator, o Ministro Marco Aurélio afirmou que o caso em discussão não se tratava de uma operação mista, na qual houvesse locação e prestação de serviço, mas pura e simplesmente a locação de bens móveis.

De outra forma, em 29/09/2016, foi julgado o Recurso Extraordinário 651.703, de relatoria do Ministro Luiz Fux, o qual decidiu pela incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza sobre as atividades realizadas por operadoras de

¹⁶⁶ Ibid. p. 25-26 do acórdão.

¹⁶⁷ FUNARO, Hugo; ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. A Tributação do *Streaming*. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 39, n. 47, p. 236-256, 2020. p. 248.

¹⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 626.706**. Requerente: Município de São Paulo. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em: 08/09/2010.

planos privados de assistência à saúde.¹⁶⁹ Inicialmente, o Ministro Relator destaca que não se incentiva a interpretação econômica no direito tributário – tendo em vista que esse método afeta a segurança jurídica das decisões –, mas que os conceitos advindos do direito privado não podem ser os únicos critérios para a interpretação da Constituição Federal.

Ainda, o Ministro Relator exara, em seu voto, compreensão de que não existe um primado do direito privado, uma vez que é completamente viável que o direito tributário, sobretudo o direito constitucional tributário, adote conceitos próprios. Ressalta o Relator, também, que, em que pese a utilização das obrigações de dar e fazer para resolver os conflitos de competência atinentes ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza e ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação, novos critérios de interpretação podem ser utilizados, percebendo-se, assim, a importância relativa que as obrigações do direito privado possuem. Ademais, afirma o Relator que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos.

O Ministro Relator Luiz Fux ainda expressa entendimento sobre os signos contidos na Constituição Federal, em sua dicotomia entre tipos e conceitos, defendendo que o Texto Constitucional utilizou de tipos nos artigos 153, 155 e 156. Se assim não fosse, não seria necessária a utilização de lei complementar para dirimir os conflitos de competência:

É que uníssona a doutrina no sentido de que a Constituição, ao dividir competências tributárias, valeu-se eminentemente de tipos, e não de conceitos, estes pressupostos por uma definição clara e a indicação exaustiva de todas as notas que o compõem, permitem a aplicação do método subsuntivo, ao passo que aqueles, não se definem, mas se descrevem, e pela sua própria abertura, estão voltados à concretização de valores [...].¹⁷⁰

Ainda, o Relator ressalta que, ainda que as competências tributárias tenham conceitos mínimos, será sabido sobre qual atividade irá incidir o Imposto Sobre Serviço a partir dos serviços exarados na lista anexa à lei complementar, a qual, diga-se de passagem, possui natureza taxativa. Dessa forma, a lista de serviços conferiria

¹⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703**. Requerente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em: 29/09/2016.

¹⁷⁰ Ibid. p. 25 do acórdão.

segurança jurídica ao sistema tributário. Afirma o Ministro Relator, também, que a utilização da expressão *de qualquer natureza*, no inciso III do artigo 156 da Constituição Federal, concedeu maior amplitude de sentido ao signo *serviço*.

Alega o Ministro Luiz Fux que a finalidade do legislador constitucional ao elencar os serviços tributáveis seria a de alcançar todas as atividades empresariais que resultassem em serviços (bens imateriais) prestados a um terceiro e sujeito a remuneração, o que fugiria totalmente da finalidade da classificação em obrigações de dar e de fazer. Assim, conclui o Relator que o conceito de serviço não precisa estar configurado no direito civil, mas sim ser “relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.¹⁷¹

Dessa forma, ficou assentado o voto do Ministro Relator no sentido da incidência do Imposto Sobre Serviço sobre operações de planos privados de assistência à saúde.

O Ministro Edson Fachin, chegando à mesma conclusão do Ministro Relator sobre a incidência do Imposto Sobre Serviço, destaca que o núcleo do contrato firmado entre operadoras de planos de saúde e seus clientes refere-se à disponibilidade de uma rede credenciada e à garantia de cobertura de infortúnios aos contratantes, e não a uma prestação de dar. Enfatiza o Ministro que, além dos contratos que possuem uma obrigação de fazer, outros acordos também podem possuir uma prestação de serviço especial, sendo este o caso dos contratos de prestação de serviços de saúde. Ainda, o Ministro menciona a atividade-meio e a atividade-fim do contrato da seguinte maneira:

No caso, tanto a atividade-meio quanto a atividade-fim são obrigações de fazer: as operadoras de planos de saúde, como bem salientou a Procuradoria-Geral da República, tem obrigação de fornecer os serviços dispostos na cobertura contratual, a serem realizadas por terceiros, mediante o pagamento de mensalidades. Salaria, ademais, que o fato gerador da obrigação tributária não se realiza com o serviço prestado pelo terceiro (médicos, clínicas ou hospitais), mas com a administração do plano realizada pela própria operadora, serviço sobre qual deve incidir o ISS.¹⁷²

¹⁷¹ Ibid. p. 33 do acórdão.

¹⁷² Ibid. p. 65-66 do acórdão.

Entretanto, de modo diverso do exarado pelos Ministros anteriores, o Ministro Marco Aurélio votou pela não incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza sobre as atividades das operadoras de planos de saúde, uma vez que inexistente obrigação de fazer. Ressalta o Ministro que, para que seja a atividade tributada pelo referido imposto, é necessário o preenchimento das características típicas de serviço, respeitando os primados do direito, ainda que seja de um ramo diverso do tributário. É necessário, portanto, configurar uma obrigação de fazer para que a atividade seja considerada serviço, o que não ocorreria com a atividade em discussão:

Não há o fornecimento do serviço em si, mas, tão somente, a garantia conferida pelo operador de que, quando o serviço médico se fizer necessário, será proporcionado pela rede credenciada pela operadora, ou ressarcido em proveito do usuário. Está-se diante de contrato a garantir cobertura de eventuais despesas, no qual o contratante do plano substitui, mediante o pagamento de mensalidade à operadora, o risco individual por espécie de risco coletivo.¹⁷³

Imperioso ressaltar que, na compreensão do Ministro Marco Aurélio, a obrigação de fazer para configurar serviço é o entendimento que ainda prevalece, uma vez que a apreciação dos Recursos Extraordinários nº 592.905 e nº 547.245 balizou-se pela caracterização do serviço a partir de uma atividade com um ato humano, um fazer (material ou imaterial) que gerasse utilidade para o contratante. Ademais, continua o Ministro, quanto ao entendimento expostos nos recursos relativos ao *leasing*:

Mesmo que se sustente terem os precedentes conferido interpretação ampliada ao vocábulo “serviço” constante no artigo 156, inciso III, da Lei Maior, não há como argumentar superação do entendimento relativamente à necessidade de demonstração de um fazer para fins de incidência tributária. Considero ter o Plenário, na oportunidade, apenas assentado ser indispensável levar em conta, em especial nos negócios jurídicos complexos, o conjunto de atos praticados para extrair a essencialidade da prestação.¹⁷⁴

Por fim, o Ministro Marco Aurélio afirma, sobretudo, que a Súmula Vinculante 31 permanece eficaz até os dias de hoje, mesmo após os recursos extraordinários anteriormente referidos. Inclusive, o Recurso Extraordinário 626.706, de repercussão geral reconhecida, reafirmou entendimento, em 2010, da não incidência do Imposto Sobre Serviço na locação de bens móveis. Assim, para que seja caracterizado serviço,

¹⁷³ Ibid. p. 57 do acórdão.

¹⁷⁴ Ibid. p. 53 do acórdão.

“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”.¹⁷⁵

Agora, cabe analisar-se os entendimentos exarados, em 29/05/2020, no julgamento do Recurso Extraordinário 603.136, o qual possui repercussão geral reconhecida, sendo de relatoria do Ministro Gilmar Mendes.¹⁷⁶ Foi decidido, no tribunal pleno, a constitucionalidade da cobrança de Imposto Sobre Serviço sobre contrato de franquia. O julgamento versou sobre a operação realizada por uma empresa do ramo alimentício, que firmou contrato de franquia com uma rede de *fast food*, o qual inclui cessão de uso da marca, treinamento de funcionários, aquisição de matéria-prima, entre outros elementos. Assim, o contrato de franquia possui natureza complexa, híbrida e pode incluir diversas prestações.

O Ministro Relator Gilmar Mendes proferiu voto informando, de início, que a expressão *de qualquer natureza*, constante do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, sugeriu uma leitura ampla do conceito de *serviço*. Acrescenta que resta pacífico na jurisprudência da Corte, entretanto, que não incide Imposto Sobre Serviço sobre locação de bens móveis, sobretudo por envolver obrigação de dar, e não de fazer. Sobre esse ponto, inclusive, destacou o Ministro Relator que, sobretudo em relação ao Recurso Extraordinário 651.703, não ocorreu a superação total da compreensão de que o Imposto Sobre Serviço incide apenas sobre obrigações de fazer, e não sobre obrigações de dar, uma vez que o contrato de planos de saúde em questão possui uma natureza mista.

Afirma o Ministro Relator que o contrato de franquia possui uma natureza híbrida, complexa, mista, possuindo diversas atividades que podem ser consideradas atividades-meio ou atividades-fim na relação entre o franqueador e o franqueado, não havendo por objeto uma só prestação. Tendo em vista a natureza desse contrato, o ministro destaca, desde logo, que a distinção entre obrigação de dar e de fazer não seria critério suficiente para enquadrar o contrato de franquia como serviço de qualquer natureza, uma vez que esse tipo de contrato possuiria os dois tipos de obrigações.

Dessa forma, o Ministro Gilmar Mendes afirma que é insustentável a tese, tendo em vista a atual complexidade das trocas comerciais, que um contrato de franquia

¹⁷⁵ Ibid. p. 55 do acórdão.

¹⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 603.136**. Requerente: Venbo Comércio de Alimentos LTDA. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em: 29/05/2020.

seja uma simples cessão de direitos, sem qualquer prestação de serviço. Assim o Ministro resume o contrato de franquia quanto às obrigações de dar e fazer:

O contrato de franquia inclui, sim, uma prestação de serviço passível de sofrer incidência do imposto municipal. Há, nesse liame contratual, inegável aplicação de esforço humano destinado a gerar utilidade em favor de outrem (o franqueado). O vínculo contratual, nesse caso, não se limita a uma mera obrigação de dar, nem à mera obrigação de fazer.¹⁷⁷

Destaca o Ministro Relator que a decisão do caso em apreço não destoia do decidido no Recurso Extraordinário 626.706, o qual afastou a incidência do Imposto Sobre Serviço da locação de filmes e videoteipes. Ainda, de acordo com o Recurso Extraordinário 116.121, o qual decidiu pela não incidência do imposto municipal por haver mera disponibilização de bem, sem uma prestação de serviço inclusa, não poderia o caso do contrato de franquia ser decidido da mesma forma, pois, além de disponibilização, conta com uma série de serviços.

Por último, alega o Ministro Gilmar Mendes que não devem ser separadas as atividades-fim e as atividades-meio para fins fiscais, uma vez que o contrato de franquia é um único negócio jurídico com diversas atividades. Até porque, caso fossem separadas essas atividades para fins de incidência de imposto, o contribuinte tentaria “manipular as formas contratuais e os custos individuais das diversas prestação, a fim de reduzir a carga fiscal incidente no contrato”.¹⁷⁸ Dessa forma, concluiu o Ministro Relator pela constitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Serviço sobre contratos de franquia (*franchising*).

De modo diverso do Relator, o Ministro Marco Aurélio votou pela inconstitucionalidade do item 17.08 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003,¹⁷⁹ uma vez que não deveria incidir Imposto Sobre Serviço sobre contrato de franquia. De início, destaca o Ministro que “a incidência do Imposto Sobre Serviços pressupõe, como núcleo do fato gerador, ato humano, seja material, seja imaterial, a reverter em utilidade ao contratante”.¹⁸⁰

¹⁷⁷ Ibid. p. 20 do acórdão.

¹⁷⁸ Ibid. p. 24 do acórdão.

¹⁷⁹ BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003.

¹⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 603.136**. Requerente: Venbo Comércio de Alimentos LTDA. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em: 29/05/2020. p. 31 do acórdão.

O Ministro afirma que não houve, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, qualquer superação ao modelo civilístico, o qual diferencia a obrigação de dar e a obrigação de fazer para a configuração de serviço para fins do imposto, de modo que o entendimento exarado no Recurso Extraordinário 116.121 continua firme. Caso assim não fosse, não teríamos a permanência da Súmula Vinculante 31 até os dias atuais.

Quanto aos negócios jurídicos complexos, salienta o Ministro Marco Aurélio a relevância de compreender o conjunto dos atos necessários para chegar-se à essencialidade da prestação. Assim, caso o negócio jurídico possua, em essencial, obrigação de dar, não deverá incidir o Imposto Sobre serviços. Por outro lado, caso haja um fazer no núcleo da prestação, deverá incidir o imposto municipal.

Nesse sentido, especificamente quanto ao contrato de franquia, entende o Ministro da seguinte forma:

constata-se não se estar diante de obrigação de fazer, tendo-se, em essência, obrigação de dar, revelada na cessão do direito de uso de marca ou patente – circunstância a excluir a atividade do campo de incidência tributária do ISS, ante a ausência, no núcleo, de elementos característicos do tipo serviço.¹⁸¹

Assim, não estaria diante de uma obrigação de fazer, como entendeu o Ministro Relator, mas sim diante de uma obrigação de dar, de modo que não haveria a possibilidade de incidir o Imposto Sobre Serviço. Admite-se, apenas, que a cessão de direito de uso da marca vem acompanhada de atividades – assistência, instrução, treinamento de funcionários – voltadas para o desenvolvimento da franquia. Entretanto, as referidas atividades caracterizam-se por atividades-meio, não justificando, assim, a incidência do imposto municipal.

Portanto, defende o Ministro Marco Aurélio que a franquia, essencialmente, é a cessão de direito de uso de modelo de negócio, isto é, obrigação de dar. Assim, o serviço, obrigação de fazer, eventualmente existente, seria apenas mero acessório ao cerne do contrato, não devendo incidir Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.

Após isso, em 08/06/2020, ocorreu o julgamento, com repercussão geral conhecida, do Recurso Extraordinário 634.764, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes. Foi decidido pela incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza sobre a exploração de atividade de apostas, como a venda de bilhetes ou cupons de

¹⁸¹ Ibid. p. 35 do acórdão.

apostas.¹⁸² O Relator do caso lembrou a jurisprudência da Corte em afastar a incidência do Imposto Sobre Serviço sobre locação de bens móveis, uma vez que esta envolveria uma obrigação de dar, e não de fazer.

No caso em concreto, o Ministro destacou que a mera distinção entre as obrigações de dar e fazer não seria suficiente, em todos os casos, para determinar se uma atividade se encontra no conceito de *serviço de qualquer natureza* ou não. Entretanto, para o caso da exploração da atividade de apostas, tal distinção ainda seria válida. O Relator entende, portanto, que a distribuição e a venda de bilhetes de apostas seria uma atividade humana prestada com finalidade econômica, de modo a configurar o conceito de *serviço* exarado na histórica jurisprudência da corte e de ser devida a incidência do Imposto Sobre Serviços.

Ao encontro do entendimento do Relator, o Ministro Alexandre de Moraes votou pela incidência do imposto sobre a venda de bilhetes de aposta. Entretanto, o Ministro, utilizando de fundamento as interpretações ampliativas conferidas ao conceito de serviço nos Recursos Extraordinários nº 547.245 e 651.703, defendeu que “esta CORTE consolidou o entendimento de que o Direito Constitucional adota conceitos próprios, não utilizando as premissas dadas pelo Direito Privado”.¹⁸³ Assim, o Ministro afastou a vinculação entre o conceito de serviço e a obrigação de fazer exposta no Código Civil.

Diversamente, o Ministro Marco Aurélio votou no sentido de que a venda de apostas não é serviço, de modo que não deva incidir o Imposto Sobre Serviço. Recorda o Ministro que serviço necessita ter uma obrigação de fazer, um esforço desenvolvido, na via direta, para o terceiro tomador dessa atividade.

Assim, percebe-se que cada um dos votos dos Ministros possui sua fundamentação. Ainda que o Ministro Relator Gilmar Mendes e o Ministro Marco Aurélio utilizassem da histórica jurisprudência dessa Corte, bem como da dicotomia existente entre obrigação de dar e de fazer, cada um dos Ministro chegou a uma conclusão diferente quanto ao objeto da atividade em discussão. De forma diversa, ainda, o Ministro Alexandre de Moraes entendeu pela mesma conclusão do Relator Gilmar Mendes, mas desconsiderando os conceitos advindos do direito privado.

¹⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 634.764**. Requerente: Jockey Club Brasileiro. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em: 08/06/2020.

¹⁸³ Ibid. p. 34 do acórdão.

2.2 OVERRULING E SIGNALING NA MODIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA QUANTO À CONCEITUAÇÃO DE SERVIÇO PARA FINS DE ISSQN

Tendo-se analisado detidamente os julgados mais relevantes sobre a conceituação de serviço para fins de Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, é imperioso compreender a modificação do entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal no decorrer dos anos. Deve-se entender, portanto, o *overruling*, isto é, a alteração do entendimento ocorrido no Supremo Tribunal Federal sobre um tema pacificado. Este pode ter ocorrido, conforme Leonardo Bolelli da Rocha explica, por alteração no ordenamento jurídico ou evolução dos fatos.¹⁸⁴

Para Marinoni, Arenhart e Mitidiero, o *overruling* ocorre quando há a superação total de um precedente, constituindo “a resposta judicial ao desgaste da sua congruência social e coerência sistêmica”.¹⁸⁵ Assim, a superação de um precedente, conforme o artigo 927, parágrafo 4º, do Código de Processo Civil de 2015, deverá possuir fundamentação adequada e específica, além de levar em consideração os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.¹⁸⁶ De forma didática, assim ensina Daniel Neves:

O § 4º do art. 927 do Novo CPC prevê que a modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.¹⁸⁷

De modo similar, Didier Jr., Braga e Oliveira afirmam que o *overruling* se dá quando um precedente, já posto, é substituído por um novo, de modo que o anterior perca a sua força vinculante.¹⁸⁸ Conforme Daniel Amorim Assumpção Neves afirma, o precedente, sendo uma decisão judicial que já teve seu trânsito em julgado, não é

¹⁸⁴ ROCHA, Leonardo Bolelli da. A Teoria do *Overruling* à Luz de Robert Alexy: Direitos Fundamentais, Consenso e Superação do Precedente. **Revista de Doutrina e Jurisprudência**, Brasília, n. 54, p. 77-89, jul./dez. 2018. p. 78.

¹⁸⁵ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Processo Civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum**. Volume 2. 7. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*. p. RB-18.12.

¹⁸⁶ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015.

¹⁸⁷ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**. Volume único. 8. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2016. p. 1821.

¹⁸⁸ DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria. **Curso de Direito Processual Civil: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada, processo estrutural e tutela provisória**. 15. ed. Salvador: Editora Jus Podivm, 2020. p. 615.

anulado, revogado ou reformado, apenas possui o entendimento nele exarado superado.¹⁸⁹

Dessa forma, de acordo com Daniel Mitidiero, o *overruling* se dá pela “superação total do precedente e constitui um poder dado apenas aos órgãos que foram encarregados da sua formulação mediante um complexo encargo argumentativo”.¹⁹⁰

Assim, conforme observado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a conceituação de serviço para fins do Imposto Sobre Serviço, houve apenas um *overruling* dentre os recursos extraordinários analisados no presente trabalho. Ou seja, apenas em 2000, com o Recurso Extraordinário nº 116.121,¹⁹¹ houve a superação total do entendimento de que o Imposto Sobre Serviço poderia incidir sobre a locação de bens móveis.

Anteriormente ao mencionado precedente, teve-se o entendimento, durante anos, de que o referido imposto municipal incidiria sobre as operações de locação de bens móveis, como de guindastes, como observou-se no Recurso Extraordinário nº 112.947, de 1987. Nesse julgado, havia o entendimento de que não houve, no direito tributário, uma recepção plena dos conceitos de direito privado, além de os conceitos possuírem tratamentos e finalidades diferentes em cada um dos ramos do direito.¹⁹²

Dessa forma, o entendimento do precedente anterior considerava como determinante, para a caracterização de serviço e, conseqüentemente, para a incidência do Imposto Sobre Serviços, não só o uso e o gozo do bem móvel na locação, mas sim a sua utilização na prestação de um serviço, de modo que o fato gerador do imposto municipal fosse a atividade que se presta com o bem.¹⁹³ Entretanto, após anos de perduração desse entendimento, houve a guinada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal com o Recurso Extraordinário nº 116.121, no qual, de fato, ocorreu o *overruling*.

¹⁸⁹ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**. Volume único. 8. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2016. p. 1819.

¹⁹⁰ MITIDIERO, Daniel. **Precedentes**: da persuasão à vinculação. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*. p. RB-2.4.

¹⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 116.121**. Requerente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em: 11/10/2000.

¹⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 112.947**. Requerente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Relator: Ministro Carlos Madeira. Julgamento em 19/06/1987.

¹⁹³ *Ibid.*

Nesse precedente, por maioria, foi decidido que é necessária uma obrigação de fazer, em contraste à obrigação de dar (como ocorre na locação de guindastes), para que seja caracterizado o serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviço. Os Ministros que votaram nessa linha defenderam que os conceitos de *serviço* e de *locação* advieram, respectivamente, dos artigos 1.216 e 1.188 do Código Civil de 1916, de modo que o artigo 110 do Código Tributário Nacional havia sido editado, ainda, para destacar a impossibilidade de mudança do significado dos conceitos de direito privado.¹⁹⁴

Portanto, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela inconstitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Serviço sobre locação de bens móveis. Assim, superou-se totalmente o precedente anterior, rejeitando a interpretação de *serviço* com base em critério econômico e salientando a necessidade de haver esforço humano para a caracterização da obrigação de fazer.¹⁹⁵ Ademais, o entendimento do precedente foi edificado, em 2010, pela Súmula Vinculante 31, a qual proferiu que é “inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis”.¹⁹⁶

Assim, os demais recursos extraordinários analisados, por mais que trouxessem fundamentações das mais diversas, não superaram, até os dias de hoje, a dicotomia entre obrigação de dar e de fazer, de modo que o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza incide apenas sobre essa última obrigação.

Em 2009, com os Recursos Extraordinários 592.905¹⁹⁷ e 547.245,¹⁹⁸ que trataram sobre a incidência do imposto municipal sobre *leasing*, proferiu-se o entendimento de que o núcleo do arrendamento mercantil seria um financiamento, o que defenderam ser uma obrigação de fazer; por isso, haveria a incidência do Imposto Sobre Serviço. Percebe-se, ainda que a compreensão dos ministros não fosse acertada sobre arrendamento mercantil e financiamento, que “os ministros não

¹⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 116.121**. Requerente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em: 11/10/2000.

¹⁹⁵ Ibid.

¹⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31**. Aprovação em 04/02/2010.

¹⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 592.905**. Requerente: HSBC Investment Bank Brasil S/A – Banco de Investimento. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento em: 02/12/2009.

¹⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 547.245**. Requerente: Município de Itajaí. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento em: 02/12/2009.

abandonaram a distinção entre obrigações de dar e fazer, enquanto núcleo do conceito de serviço”.¹⁹⁹

Ademais, corroborando que não houve nenhuma superação do entendimento proferido no Recurso Extraordinário 116.121 e que prevalece, ainda, a dicotomia entre obrigação de dar e de fazer para caracterizar o serviço para fins do imposto municipal, foi aprovada, em 2010, após o julgamento dos Recursos Extraordinários 592.905²⁰⁰ e 547.245,²⁰¹ a Súmula Vinculante 31.²⁰²

Ainda, em 2016, com o Recurso Extraordinário 651.703,²⁰³ mesmo com questionável interpretação sobre a atividade das operadoras de planos de saúde por parte dos Ministros, em grande maioria, eles buscaram a obrigação de fazer para caracterizar o serviço e justificar a incidência do Imposto Sobre Serviço. Nesse sentido, Paulo Ayres Barreto reflete que, ainda que o relator tenha buscado outras justificativas, além da obrigação de fazer, para enquadrar a atividade como serviço, esse entendimento não pode ser compreendido como uma posição do tribunal como um todo.²⁰⁴ Portanto, não houve, também nesse julgamento, a superação do precedente.

Por fim, o Recurso Extraordinário 603.136, de 2020, que decidiu pela incidência do Imposto Sobre Serviço sobre franquias, foi fundamentado, por grande parte dos Ministros, pela compreensão do contrato de franquias ser híbrido e complexo. Desse modo, haveria obrigação de fazer e, portanto, possuiria a característica necessária para se enquadrar como serviço e incidir o imposto municipal.²⁰⁵ Novamente, não ocorreu qualquer superação do precedente.

Portanto, não há que se falar, após o julgamento do Recurso Extraordinário 116.112, em qualquer *overruling*, uma vez que não foi superada a necessária dicotomia entre obrigação de dar e de fazer para caracterizar serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza. Esse também é o

¹⁹⁹ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 93.

²⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 592.905**. Requerente: HSBC Investment Bank Brasil S/A – Banco de Investimento. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento em: 02/12/2009.

²⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 547.245**. Requerente: Município de Itajaí. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento em: 02/12/2009.

²⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31**. Aprovação em 04/02/2010.

²⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703**. Requerente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em: 29/09/2016.

²⁰⁴ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 101-202.

²⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 603.136**. Requerente: Venbo Comércio de Alimentos LTDA. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em: 29/05/2020.

entendimento de Marina Lopes e Aline Moura, uma vez que as autoras afirmam que ainda não ocorreu a “superação completa da teoria civilista no sentido de que o conceito de serviço é aquele previsto no Código Civil e pressupõe, necessariamente, obrigação de fazer, mantendo-se ainda viva a Súmula n. 31 do STF”.²⁰⁶

Entretanto, cumpre destacar, neste momento, que está ocorrendo um *signaling* de uma possível alteração do entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à conceituação de serviço. O *signaling* nada mais é do que o momento em que “o tribunal sinaliza aos jurisdicionados que poderá modificar seu entendimento, sem, entretanto, fazê-lo”.²⁰⁷

Assim, percebe-se essa sinalização, por exemplo, nos recursos extraordinários que trataram sobre o *leasing*, quando foi mencionada uma ampliação do conceito de serviço por se tratar de serviço *de qualquer natureza*, conforme explana o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal. Ademais, esse julgamento levou em consideração, também para caracterizar a atividade como serviço, o fato de o contrato de *leasing* ser complexo, possuindo, assim, obrigação de dar e de fazer, mas havendo uma preponderância dessa última obrigação.²⁰⁸

Ainda, o recurso extraordinário que tratou sobre os planos de saúde ultrapassou o “conceito de serviço que seria previsto no Direito Civil e manifestou-se expressamente para necessidade de se buscar outras ciências para aferir o que seria serviços para fins de incidência do ISS”.²⁰⁹ Dessa forma, percebe-se que o Relator Ministro Luiz Fux sinalizou a necessidade de outras características determinantes para definir uma atividade como serviço, para além das obrigações de dar e fazer.

Por fim, no recurso extraordinário que versou sobre o contrato de franquia, o Ministro Gilmar Mendes utilizou-se, em parte, da compreensão ampla do conceito de serviço, assim como no julgamento do *leasing*. Ademais, o Ministro defendeu que,

²⁰⁶ LOPES, Marina Souza de Moraes; MOURA, Aline Frota Parente Arrais de. A Incidência do ISSQN sobre Franquias: Análise do Julgamento sob a Perspectiva da Coerência Decisória sobre o Conceito de Serviço pelo STF. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL, 7., 2021, São Paulo. **Anais** [...] São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2021. p. 458-474. p. 472.

²⁰⁷ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**. Volume único. 8. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2016. p. 1821.

²⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 592.905**. Requerente: HSBC Investment Bank Brasil S/A – Banco de Investimento. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento em: 02/12/2009.

²⁰⁹ LOPES, Marina Souza de Moraes; MOURA, Aline Frota Parente Arrais de. A Incidência do ISSQN sobre Franquias: Análise do Julgamento sob a Perspectiva da Coerência Decisória sobre o Conceito de Serviço pelo STF. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL, 7., 2021, São Paulo. **Anais** [...] São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2021. p. 458-474. p. 472.

sobre contratos mistos, híbridos, complexos, nos quais constam ambas as obrigações, deve incidir o Imposto Sobre Serviço.²¹⁰

Dessa forma, percebe-se que, dentre os julgados analisados, existem diversos votos divergentes, com fundamentações diferentes, entre os Ministros do Supremo Tribunal Federal. Observa-se, em certa medida, a busca por outros critérios para conceituar o serviço para fins do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza. Contudo, até o momento, mantém-se o entendimento da necessidade da obrigação de fazer para caracterizar o fato gerador do imposto municipal.

2.3 A COERÊNCIA E A PRESERVAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA NAS DECISÕES DO STF ENVOLVENDO O CONCEITO DE SERVIÇO

Após a análise dos mais relevantes julgados do Supremo Tribunal Federal sobre a conceituação de serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, é importante destacar, neste momento, a coerência mantida pelos Ministros em relação à sua fundamentação e à jurisprudência da Corte. Ademais, cabe salientar a compatibilidade entre o que, até o momento, é enquadrado como serviço e as atividades advindas das novas tecnologias. Por fim, é imperioso analisar a preservação do princípio constitucional da segurança jurídica nesses julgados.

2.3.1 Dever de coerência na integridade das decisões judiciais

O dever de coerência na integridade das decisões judiciais advém, no Código de Processo Civil, da atribuição do artigo 926. Este dispõe que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”.²¹¹ O referido dispositivo também apresenta, especificamente, o dever de integridade, o qual, em certa dimensão, consiste no fato de os tribunais “decidirem em conformidade com a unidade do ordenamento jurídico”.²¹²

²¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 603.136**. Requerente: Venbo Comércio de Alimentos LTDA. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em: 29/05/2020.

²¹¹ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015.

²¹² DIDIER JR., Fredie; MAZZEI, Rodrigo Reis. **Enunciados do Fórum Permanente de Processualistas Cíveis**. Vitória: Fórum Permanente de Processualistas Cíveis, 1º-3 maio 2015. p. 62.

O dever de coerência, no entendimento de Didier Jr., Braga e Oliveira, é subdividido em duas dimensões: I) a dimensão externa versa sobre o dever de coerência que o tribunal deve ter com as próprias decisões anteriores e com a evolução do desenvolvimento da jurisprudência; e II) a dimensão interna trata da construção do precedente, ou seja, do dever de fundamentação da decisão.²¹³ Assim, considera-se o Poder Judiciário o grande responsável pela coerência do direito.²¹⁴

Dessa forma, observando a jurisprudência analisada do Supremo Tribunal Federal, a qual discutiu o conceito de serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviço, perceberam-se diversas incongruências nos votos dos Ministros.

Inicialmente, quanto aos Recursos Extraordinários nº 547.245 e nº 592.905, os quais trataram sobre *leasing*, o Ministro Relator Eros Grau fundamentou o seu voto no sentido de haver um conceito mais amplo de serviço do que o que vinha sendo entendido, de modo que o serviço seria *de qualquer natureza*. Assim, afirma o Ministro 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”.²¹⁵ Contudo, de modo desconexo, para o caso em tela, foram caracterizados como serviços o *leasing* financeiro e o *lease-back*, por se enquadrarem, justamente, como obrigação de fazer, enquanto o *leasing* operacional não foi considerado serviço por caracterizar uma obrigação de dar.

No recurso extraordinário que discutiu a incidência do imposto municipal sobre planos de saúde, verificou-se a tentativa de fuga dos conceitos civilistas para a resolução do caso, uma vez que foi defendida uma interpretação mais ampla do conceito de serviço. Assim, foi exarado pelo Relator Ministro Luiz Fux que não se pode ter os primados do direito privado como único critério para nortear a interpretação do texto constitucional.²¹⁶ Acrescentou o Relator, ainda, que “os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de

²¹³ DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria. **Curso de Direito Processual Civil**: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada, processo estrutural e tutela provisória. 15. ed. Salvador: Editora Jus Podivm, 2020. p. 598 e 600.

²¹⁴ MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes Obrigatórios**. 5. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. *E-book*. p. RB-2.21.

²¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 592.905**. Requerente: HSBC Investment Bank Brasil S/A – Banco de Investimento. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento em: 02/12/2009. p. 12 do julgamento.

²¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703**. Requerente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em: 29/09/2016. p. 16 do acórdão.

ciências afins para a sua exegese, como a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade”.²¹⁷

Ademais, afirmou o Relator que não há qualquer impedimento de que o conceito de serviço possua um significado diferente no direito tributário,²¹⁸ não necessitando ser o mesmo do direito privado. Mais ainda, o Ministro Relator Luiz Fux sustentou que é uníssona a doutrina em compreender que foram exprimidos tipos nos enunciados constitucionais, de modo que os signos trazidos pelo texto constitucional não são definidos, mas sim descritos.²¹⁹ Por fim, ainda afirmou o Relator que os Recurso Extraordinários nº 547.245 e nº 592.905, que trataram sobre o *leasing*, superaram o entendimento do precedente Recurso Extraordinário 116.121, que versou sobre a locação de guindastes.²²⁰

Posta essa análise, compreende-se que o voto vencedor do Ministro Relator está eivado de incongruências. Em que pese toda a fundamentação formulada no sentido da superação da dicotomia entre dar e fazer para configurar serviço, o caso foi decidido no sentido de haver uma obrigação de fazer na atividade das operadoras de planos de saúde. Ainda, afirmou erroneamente o Ministro Relator ser majoritário o entendimento na doutrina de que a Constituição Federal exprime tipos, tendo em vista que a doutrina dominante é de que há conceitos expressos nos enunciados constitucionais.

Ademais, percebe-se incoerência no julgado em dizer que houve superação de precedente, em relação à necessidade de haver uma obrigação de fazer para caracterizar serviços, nos Recurso Extraordinários nº 547.245 e nº 592.905, uma vez que, dentre outros fundamentos, como já visto, a Súmula Vinculante 31 foi aprovada após os referidos recursos.

Quanto ao recurso extraordinário que tratou da incidência do Imposto Sobre Serviço sobre contratos de franquia, observam-se incoerências na fundamentação do voto do Ministro Relator Gilmar Mendes.²²¹ No decorrer do seu voto, o Relator enfatiza que a dicotomia existente entre obrigação de dar e de fazer não seria critério suficiente para determinar se o contrato de franquia poderia ser caracterizado como *serviço de*

²¹⁷ Ibid. p. 20 do acórdão.

²¹⁸ Ibid. p. 22 do acórdão.

²¹⁹ Ibid. p. 25 do acórdão

²²⁰ Ibid. p. 30 do acórdão.

²²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 603.136**. Requerente: Venbo Comércio de Alimentos LTDA. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em: 29/05/2020.

qualquer natureza ou não.²²² Entretanto, o Ministro utilizou, como fundamento determinante para a decisão do caso em apreço, o fato de haver obrigação de fazer na operação realizada – ainda que haja muita divergência, inclusive entre os ministros, quanto à compreensão das atividades constante no contrato de franquia, conforme já salientado.

Dessa forma, percebe-se que houve, nos recursos extraordinários que trataram sobre o conceito de serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, em certa medida, incoerências por parte de determinados Ministros. Assim, ainda que apresentassem a necessidade de outros elementos para enquadrar uma atividade como serviço, todas as decisões foram pautadas na hipótese de existir ou não uma obrigação de fazer no caso concreto.

2.3.2 (In)compatibilidade do conceito de serviço diante das novas tecnologias

Como foi observado no decorrer do presente trabalho, é majoritária a doutrina, até o momento, em definir serviço, para fins de incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, como “esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial”.²²³ Ademais, viu-se que, conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, um fato dominante, por enquanto, para que uma atividade seja considerada serviço, é a existência da obrigação de fazer.

Entretanto, salienta-se que, em diversos momentos, observou-se uma tentativa de ampliação desse conceito a partir dos julgados da Corte Suprema. Assim, cabe analisar se o conceito de serviço, conforme vem sendo tratado, sobretudo a partir da Constituição Federal de 1988, poderia ter compatibilidade com atividades realizadas a partir de novas tecnologias.

De início, cabe destacar que, no Recurso Extraordinário 592.905, que versou sobre a incidência do Imposto Sobre Serviço no *leasing*, o Ministro Cezar Peluso ressaltou a complexidade do mundo moderno²²⁴ e o exercício necessário para

²²² Ibid. p. 19 do acórdão.

²²³ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 88.

²²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 592.905**. Requerente: HSBC Investment Bank Brasil S/A – Banco de Investimento. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento em: 02/12/2009.

conseguir enquadrar atividades complexas, como era o *leasing* no momento do julgamento, com institutos pertencentes a um “mundo antigo”. Pode-se entender, a partir desse ensinamento, que exalta o Ministro a dificuldade que pode ocorrer quando novas atividades, advindas de novas tecnologias, precisarem ser enquadradas em conceitos antigos.

Ainda, com o Recurso Extraordinário 651.703, o qual tratou da incidência do imposto municipal sobre operadoras de planos de saúde, foi defendido que o conceito da prestação de serviço estaria relacionado com o “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.²²⁵ Esse conceito, trazido pelo Ministro Relator Luiz Fux, possui o intuito de ampliar o rol de atividades que podem passar a sofrer tributação pelo Imposto Sobre Serviço, uma vez que expande o conceito de serviço com o “oferecimento de uma utilidade”. Nesse sentido, Leandro Paulsen manifesta que o entendimento exarado no referido julgamento abre margens para que sejam acrescentadas, à lista de serviços tributáveis pelo Imposto Sobre Serviço, “diversas novas atividades relacionadas a novas tecnologias”.²²⁶

Ademais, ainda sobre o mencionado recurso extraordinário, o Ministro Relator destacou que a Lei Complementar 116/2003 possui como objetivo aumentar o campo de incidência do imposto municipal, “principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual”.²²⁷ Portanto, o Ministro Relator compreende que as atividades anteriormente inexistentes, que venham a acontecer por causa das novas tecnologias, poderão integrar a lista de serviços, caso elas preencham a materialidade do Imposto Sobre Serviço. Dessa forma, consoante o exarado pelo Ministro, a lei complementar seria adaptada conforme a evolução social e tecnológica vivenciada pela sociedade.

Ainda no referido recurso, viu-se a defesa realizada quanto à expressão de tipos nos enunciados constitucionais que repartem as competências tributárias. Os

²²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703**. Requerente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em: 29/09/2016. p. 33 do acórdão.

²²⁶ PAULSEN, Leandro; MELO, Omar Augusto Leite. **ISS: CF e LC 116 Comentadas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 26.

²²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703**. Requerente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em: 29/09/2016. p. 34 do acórdão.

tipos, como mencionado pelo Ministro Relator Luiz Fux, “não se definem, mas se descrevem”.²²⁸ Dessa forma, caso assim fossem entendidas as disposições da Constituição, uma atividade não precisaria ter, exaustivamente, todas as notas que compõem o signo serviço, de modo que seria facilitado o enquadramento das novas tecnologias no fato gerador do imposto municipal.

Assim, conforme a visão do Ministro, caso a Constituição Federal exprima tipos nos enunciados que repartem as competências entre os entes tributantes, para que uma atividade desenvolvida por uma nova tecnologia seja entendida como serviço – e sabendo as características que compõem esse signo, como o esforço humano, conforme mencionado anteriormente –, não seria necessário que ela apresentasse todos os elementos passíveis de integrarem o signo *serviço*. Por exemplo, esta poderia não ser realizada com esforço humano na via direta, mas ainda assim seria fato gerador do Imposto Sobre Serviço. Nessa lógica, Luís Eduardo Schoueri, defensor dos tipos, ensina que o constituinte de 1988 não tinha a intenção de estabelecer limites rígidos nos enunciados das competências tributárias.²²⁹

Portanto, compreende-se que, conforme afirmado pelo Ministro em seu voto, caso o constituinte não tenha expressado conceitos – os quais pressupõem “uma definição clara e a indicação exaustiva de todas as notas que o compõem”²³⁰ –, grande parte das novas tecnologias enquadrar-se-iam nos impostos que temos hoje na Constituição Federal. Desse modo, no caso do signo *serviço*, por exemplo, novas características surgiriam, tendo em vista a evolução social e tecnológica, para se agrupar a esse tipo, enquanto outras características entrariam em desuso.

Entretanto, conforme será observado no tópico seguinte, os julgados que buscam ampliar o conceito de serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza afetam a segurança jurídica do ordenamento, bem como a previsibilidade e a estabilidade do direito.

Assim, ainda que esteja ocorrendo uma tentativa, por parte de alguns ministros do Supremo Tribunal Federal, de ampliar o conceito de serviço, para que seja possível enquadrar as novas atividades advindas da economia digital, essa ampliação não

²²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703**. Requerente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em: 29/09/2016. p. 25 do acórdão.

²²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 261.

²³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703**. Requerente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em: 29/09/2016. p. 25 do acórdão.

pode ser aceita. Isso porque não há, na Constituição Federal de 1988, qualquer permissão nesse sentido.

Dessa forma, tem-se claramente que o Supremo Tribunal Federal está atento às mudanças ocasionadas em nossa sociedade pelas novas tecnologias e pela economia digital, uma vez que o avanço social e tecnológico tem posto essas atividades atípicas em discussão. Contudo, considerando o ordenamento jurídico como está posto hoje, apenas haverá a compatibilidade do conceito de serviço com as tecnologias recentes se essas novas atividades estiverem consubstanciadas em uma obrigação de fazer. Assim, estas podem preencher a materialidade do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza como está posto na Constituição Federal de 1988.

2.3.3 A preservação da segurança jurídica nas recentes decisões do STF

Importante salientar, finalmente, os reflexos causados pelos julgamentos do Supremo Tribunal Federal na segurança jurídica do sistema tributário, especificamente quanto às implicações no conceito de serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.

Humberto Ávila leciona que segurança jurídica, como norma jurídica – ou seja, uma prescrição normativa por meio da qual algo é estabelecido, seja como proibido, permitido ou obrigatório –, “diz respeito a um estado de coisas que deve ser buscado mediante a adoção de condutas que produzam efeitos que contribuem para a sua promoção, [...] de acordo com determinado ordenamento jurídico”.²³¹

A segurança jurídica deve ser compreendida como “a própria razão de ser da nossa Constituição Federal, tendo sido consagrada, expressa ou implicitamente, em várias de suas normas”.²³² Heleno Taveira Torres ensina que o princípio da segurança jurídica é o somatório de todos os outros princípios e as garantias fundamentais postos na Constituição. Dessa forma, esse sobreprincípio pode estar presente tanto como

²³¹ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 109.

²³² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 469.

um direito fundamental à ordem jurídica segura quanto como garantia aos direitos e às liberdades.²³³

Para Leandro Paulsen, a segurança jurídica como sobreprincípio, em matéria tributária, dá-se da seguinte forma:

O princípio da segurança jurídica constitui, ao mesmo tempo, um subprincípio do princípio do Estado de Direito e um sobreprincípio relativamente a princípios decorrentes que se prestam à afirmação de normas importantes para a efetivação da segurança. Fundamentando e dando sentido a diversas das limitações constitucionais ao poder de tributar, o princípio da segurança jurídica atua como sobreprincípio em matéria tributária, implicando uma visão axiológica convergente da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade, garantias que asseguram a certeza do direito de modo mais intenso que nas demais searas de regulamentação das relações com a Administração ou mesmo privadas.²³⁴

Semelhantemente, Humberto Ávila leciona que o princípio da segurança jurídica é construído a partir da interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito e a partir da interpretação indutiva de regras constitucionais, como da proteção ao direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, e das regras atinentes à legalidade, à irretroatividade e à anterioridade. Continua o autor afirmando que a segurança jurídica, na dimensão normativa, “estabelece o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público”.²³⁵

Ademais, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou, também, no sentido da preservação do princípio constitucional da segurança jurídica:

O postulado da segurança jurídica, enquanto expressão do Estado Democrático de Direito, mostra-se impregnado de elevado conteúdo ético, social e jurídico, projetando-se sobre as relações jurídicas, mesmo as de direito público (RTJ 191/922), em ordem a viabilizar a incidência desse mesmo princípio sobre comportamentos de qualquer dos Poderes ou órgãos do Estado, para que se preservem, desse modo, sem prejuízo ou surpresa para o administrado, situações já consolidadas no passado. A essencialidade do postulado da segurança jurídica e a necessidade de se respeitarem situações consolidadas no tempo, especialmente quando amparadas pela

²³³ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. *E-book*. p. RB-4.2.

²³⁴ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 3363.

²³⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 370.

boa-fé do cidadão, representam fatores a que o Poder Judiciário não pode ficar alheio.²³⁶

Assim, enfatiza-se que o Ministro Relator Luiz Fux defendeu, no Recurso Extraordinário 651.703, que decidiu pela incidência do Imposto Sobre Serviço sobre as operadoras de planos de saúde, que a configuração do conceito de serviço não se dá com a configuração oferecida pelos institutos do direito privado, mas sim com o “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.²³⁷ Afirmou o Ministro Relator, portanto, que não mais seria necessária uma obrigação de fazer para enquadrar uma atividade no conceito de serviço para fins de incidência do imposto de competência dos municípios, aproximando o conceito de serviço de uma interpretação econômica, de modo que qualquer utilidade prestada a um terceiro estaria sujeita ao Imposto Sobre Serviço.

Neste sentido, de destaca didática, Fábio Soares de Melo ensina que:

embora o conceito de serviço para fins incidência do imposto tenha sido relativizado, desprezando a classificação fundada na distinção entre as “obrigações de dar” e as “obrigações de fazer”, sob o enfoque de que configuraria natureza privatista e, conseqüentemente, se mostraria irrelevante à incidência do ISS, o Supremo Tribunal Federal (STF), curiosamente, não apresenta novo conceito e/ou critério objetivo, preciso e pormenorizado, que tivesse o condão de afastar, por completo, a classificação da teoria civilista das obrigações, implicando no inaceitável panorama de absoluta insegurança jurídica.²³⁸

Dessa forma, é importante lembrar que a segurança jurídica, um princípio relacionado com determinação, estabilidade e previsibilidade do direito, deve receber a devida importância pelas leis, pelos atos administrativos *lato sensu* e pelas decisões judiciais.²³⁹ Assim sendo, com o referido julgamento, ocorreu um grande abalo à

²³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 646.313**. Requerente: Estado do Piauí. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento em 18/11/2014. p. 1-2 do julgado.

²³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703**. Requerente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em: 29/09/2016. p. 33 do acórdão.

²³⁸ MELO, Fábio Soares de. **Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS): injuridicidade na importação e na exportação de serviços**. 2020. 185 f. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 39.

²³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 471.

estabilidade, à confiabilidade e à previsibilidade das decisões da Suprema Corte, afetando a segurança jurídica quanto à conceituação do serviço para fins do respectivo imposto.

Portanto, resta demonstrado que houve recente decisão do Supremo Tribunal Federal que abalou a segurança jurídica dos contribuintes. Isso porque, surpreendentemente, foi produzido voto fundamentado no sentido de alargar o conceito de serviço, afetando a previsibilidade do alcance do imposto municipal quanto às próximas atividades postas em apreciação pelo tribunal.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, cabe destacar as conclusões a que a presente pesquisa permitiu que se chegasse. Na introdução deste trabalho, destacou-se a intenção de analisar a compreensão do conceito de serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, bem como a coerência do Supremo Tribunal Federal em analisar a questão, sobretudo preservando a segurança jurídica.

Pois bem. Na primeira parte deste trabalho, na qual foram analisados os fundamentos constitucionais do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, a pesquisa permitiu que se chegasse a destacadas conclusões. Quanto ao Sistema Tributário Nacional e à norma de competência do mencionado imposto municipal, observou-se que o referido sistema é um todo harmônico, que apresenta as normas constitucionais pertinentes ao direito tributário. Além disso, o artigo 156, inciso III, da Carta Magna, contido em uma Constituição rígida, apresenta a regra de competência do imposto, a qual confere competência para que os municípios tributem serviços de qualquer natureza correspondentes à materialidade do tributo.

Ainda, quanto à norma geral de direito tributário do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, isto é, a Lei Complementar n. 116/2003, concluiu-se, a partir de análise doutrinária, sua importância em ajudar na solução dos conflitos de competência entre os entes tributantes, bem como em regular as limitações propostas na Constituição Federal, sem, contudo, alterá-la. Ademais, a partir da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e da doutrina tributária majoritária, analisou-se a natureza taxativa da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

Ainda na primeira parte desta pesquisa, foi possível concluir, a partir da observância da Regra-Matriz de Incidência Tributária do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – sobretudo em seu critério material –, a relevância da obrigação de fazer, em contrapartida à obrigação de dar, conforme o direito privado, para se caracterizar serviço para fins de incidência do imposto municipal. Nesse sentido, foi apreciada a inalterabilidade desses conceitos, conforme o artigo 110 do Código Tributário Nacional. Assim, conforme a doutrina majoritária, percebeu-se que o conceito de *serviço* se dá pelo esforço humano em desenvolver uma atividade, em favor de outrem, com fito de remuneração.

Já na segunda parte do trabalho, analisou-se a oscilação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal na definição de serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza. Nessa ocasião, a pesquisa permitiu que se obtivessem conclusões quanto à modificação de entendimento e ao abalo da coerência dos julgados do tribunal.

Em relação à análise do *overruling* e *signaling* ocorridos na jurisprudência quando tratada a conceituação de serviço para fins do imposto de competência dos municípios, a partir da análise de diversos julgados do Supremo Tribunal Federal, conclui-se que houve um *overruling*, isto é, a superação total de precedente, com o Recurso Extraordinário n. 116.121, em 2000, o qual exarou entendimento de que não incide Imposto Sobre Serviço sobre obrigação de dar. Ademais, os julgados recentes sobre o tema estão sinalizando uma intenção de que, talvez, pudesse ser alterado o entendimento de que o imposto municipal incide somente sobre obrigação de fazer.

Quanto ao estudo do dever de coerência na integridade das decisões judiciais, foi possível chegar à conclusão de que os Ministros do Supremo Tribunal Federal, nos recursos extraordinários analisados, que tratavam sobre a conceituação de serviço para fins de incidência do imposto municipal, incorreram, em certa medida, em incoerências em seus votos e suas decisões, como é o caso, sobretudo, do Recurso Extraordinário 651.703.

Analisando-se a preservação da segurança jurídica nas recentes decisões do Supremo Tribunal Federal, novamente, com maior intensidade, o Recurso Extraordinário 651.703, chegou-se ao resultado de que o princípio da segurança jurídica foi afetado. Conforme analisado, tendo o referido julgado tratado do conceito de serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviço de forma ampla, para além da obrigação de fazer, mas não estabelecendo outros critérios objetivos, foi afetada a confiabilidade, a previsibilidade e a estabilidade do direito, colocando os contribuintes em uma zona de insegurança quanto à tributação de determinadas atividades.

Portanto, com a pesquisa desenvolvida neste trabalho, alcançou-se o objetivo de analisar a coerência jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal na conceituação de serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, bem como a modificação da jurisprudência do tribunal quanto à matéria e à preservação da segurança jurídica nesse processo.

REFERÊNCIAS

ANDERLE, Ricardo. O Papel da Lei Complementar na Solução de Conflitos de Competência. *In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS*, 13., 2016, São Paulo. **Anais** [...]. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2016. p. 1099-1138.

ANDRADE, Cynthia Esteves de; HELUY, Maria Costa. O Critério Espacial da Regra-Matriz do ISSQN: uma Análise da Incidência Tributária à Luz da Doutrina do Construtivismo Lógico-Semântico de Paulo de Barros Carvalho. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 38, n. 44, p. 156-170, 2020.

ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conceito Constitucional de Serviços de Qualquer Natureza. *In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS*, 14., 2017, São Paulo. **Anais** [...]. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2017. p. 1041-1058.

BRASIL. **Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, 1916.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

BRASIL. **Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1968.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Brasília, DF: Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, 1965.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do

Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 156.287-1/SP**. Requerente: Restaurante Fredy LTDA. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento em 30/11/1993. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1548893>. Acesso em: 09 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 446.003-3**. Requerente: Município de Curitiba. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento em 30/05/2006. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20446003%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 17 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 646.313**. Requerente: Estado do Piauí. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento em 18/11/2014. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4098492>. Acesso em: 01 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 112.947**. Requerente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Relator: Ministro Carlos Madeira. Julgamento em 19/06/1987. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur65866/false>. Acesso em: 16 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 116.121**. Requerente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em: 11/10/2000. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1474346>. Acesso em: 17 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 361.829**. Requerente: Ação S/A Corretora de Valores e Câmbio e Outros. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgamento em: 13/12/2005. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2062630>. Acesso em: 06 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 547.245**. Requerente: Município de Itajaí. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento em: 02/12/2009.

Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2516746>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 592.905**. Requerente: HSBC Investment Bank Brasil S/A – Banco de Investimento. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento em: 02/12/2009. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2638475>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 626.706**. Requerente: Município de São Paulo. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em: 08/09/2010. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3914692>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703**. Requerente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em: 29/09/2016. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4117105>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 603.136**. Requerente: Venbo Comércio de Alimentos LTDA. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em: 29/05/2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3756682>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 634.764**. Requerente: Jockey Club Brasileiro. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em: 08/06/2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4019006>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 784.439**. Requerente: Banco Sudameris Brasil S/A. Relatora: Ministra Rosa Weber. Julgamento em: 29/06/2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4495933>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31**. Aprovação em 04/02/2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula779/false>. Acesso em: 17 out. 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. Impossibilidade de Conflitos de Competência no Sistema Tributário Brasileiro. **Instituto Brasileiro de Direito Tributário**, São Paulo, 22 jul. 2019. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/07/Roque-Antonio-Carrazza.pdf>. Acesso em: 02 out. 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

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

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

DACOMO, Natalia de Nardi. **O Critério Material da Hipótese de Incidência do Imposto Sobre Serviços**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria. **Curso de Direito Processual Civil: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada, processo estrutural e tutela provisória**. 15. ed. Salvador: Editora Jus Podivm, 2020.

DIDIER JR., Fredie; MAZZEI, Rodrigo Reis. **Enunciados do Fórum Permanente de Processualistas Civis**. Vitória: Fórum Permanente de Processualistas Civis, 1º-3 maio 2015. Disponível em: <https://esmec.tjce.jus.br/wp-content/uploads/2015/06/Carta-de-Vit%c3%b3ria.pdf>. Acesso em: 31 out. 2021.

DORNELLES, Francisco. O sistema tributário da constituição de 1988. *In*: BRASIL. Senado Federal. **Volume IV - Constituição de 1988: O Brasil 20 anos depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças**. Brasília, DF: Senado Federal, 2008.

FERRAZ, Roberto; BOARETO, Luiz Alfredo. ISS - A Taxatividade das Listas de Serviços Instituídas pelas Leis Complementares nº 56/87 e 116/2003 e os Serviços Bancários – Matéria Submetida à Sistemática dos Recursos Repetitivos no STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 168, p. 134-143, 2009.

FORTES, Maurício Cezar Araújo. **A Regra-Matriz de Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

FUNARO, Hugo; ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. A Tributação do *Streaming*. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 39, n. 47, p. 236-256, 2020.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas. 2017.

HARADA, Kiyoshi. **ISS**: Doutrina e Prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

ISHIDA, Maria Clara Yukie; MARTELLI, Ana Laura Teixeira. O Sistema Tributário Nacional. *In*: ENCONTRO TOLEDO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 2015, Presidente Prudente. **Anais** [...]. Presidente Prudente: Centro Universitário Antônio Eufrásio de Toledo, 2015.

LÔBO, Paulo. **Direito Civil – Volume 2**: Obrigações. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

LOPES, Marina Souza de Moraes; MOURA, Aline Frota Parente Arrais de. A Incidência do ISSQN sobre Franquias: Análise do Julgamento sob a Perspectiva da Coerência Decisória sobre o Conceito de Serviço pelo STF. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL, 7., 2021, São Paulo. **Anais** [...] São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2021. p. 458-474.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Processo Civil**: tutela dos direitos mediante procedimento comum. Volume 2. 7. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes Obrigatórios**. 5. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. *E-book*.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Sistema Tributário Brasileiro: história, perfil constitucional e proposta de reforma. **Revista Análisis Tributária**, São Paulo, n. 150, p. 1-23, jun. 2000.

MASINA, Gustavo. **ISSQN**: Regra de Competência e Conflitos Tributários. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008.

MELO, Fábio Soares de. **Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)**: injuridicidade na importação e na exportação de serviços. 2020. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MIRAGEM, Bruno. **Direito das Obrigações**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

MITIDIERO, Daniel. **Precedentes**: da persuasão à vinculação. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*.

NADER, Paulo. **Curso de Direito Civil**. Volume 2: Obrigações. 8. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Forense, 2016.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**. Volume único. 8. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2016.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro**: 1889-2009. Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), n. 1469, 2010. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5016. Acesso em: 20 set. 2021.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PAULSEN, Leandro; MELO, Omar Augusto Leite. **ISS: CF e LC 116 Comentadas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

PROCHALSKI, Daniel. **O Critério Espacial da Regra-Matriz de Incidência do ISS e os Conflitos de Competência entre Municípios**. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) – Faculdades Integradas, Curitiba, 2007.

ROCHA, Leonardo Bolelli da. A Teoria do *Overruling* à Luz de Robert Alexy: Direitos Fundamentais, Consenso e Superação do Precedente. **Revista de Doutrina e Jurisprudência**, Brasília, n. 54, p. 77-89, jul./dez. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil, Volume 2: Direito das Obrigações e Responsabilidade Civil**. 12. ed. revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. *E-book*.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Obrigações e Responsabilidade Civil**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017.