

Editor: Fernando Aurelio Zilveti  
Editor-assistente: Michell Przepiorka Vieira

ISSN 1415-8124

---

---

# REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

---

---

## RDTA

# 41

1º Semestre 2019

*Current Issues of Tax Law Review*

*N. 41 – 2019/1<sup>st</sup> Semester*



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

# O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇO E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

## *THE CONSTITUTIONAL CONCEPT OF SERVICES AND THE CASELAW OF THE BRAZILIAN SUPREME COURT*

### Martha Leão

*Professora de Direito Tributário da Universidade Presbiteriana Mackenzie – São Paulo/SP. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Mestre em Teoria do Direito e Democracia Constitucional pelo Istituto Tarello per la Filosofia del Diritto/Università Degli Studi di Genova. Advogada em São Paulo. E-mail: [martha.leao@humbertoavila.com.br](mailto:martha.leao@humbertoavila.com.br)*

### Daniela Gueiros Dias

*Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Advogada em São Paulo. E-mail: [danielagueirosdias@usp.br](mailto:danielagueirosdias@usp.br)*

Recebido em: 19-02-2019  
Aprovado em: 24-04-2019

## RESUMO

O presente artigo objetiva analisar criticamente a decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 651.703. Neste caso, o Supremo Tribunal Federal adotou o entendimento de que a Constituição não utiliza “conceitos verdadeiramente constitucionais” e que o conceito de “serviços” conota a ideia de uma “utilidade para outrem”. A partir do emprego dos argumentos semântico, sistemático, histórico, genético e jurisprudencial, este artigo pretende apontar a incorreção desta decisão. O artigo conclui no sentido de que mais grave do que a descon sideração das normas e limites impostos pela Constituição ao exercício do poder de tributar neste caso específico, é a possibilidade de esta decisão ser utilizada como precedente para outros casos envolvendo normas atributivas de competência tributária. As consequências são o desprezo às normas constitucionais e a submissão da Constituição à lei.

**PALAVRAS-CHAVE:** CONCEITO DE SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS, RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 651.703, COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO

## ABSTRACT

The present article aims at critically analyzing the decision of the Brazilian Supreme Court in the judgement of Extraordinary Appeal n. 651.703. In this case, the Brazilian Supreme Court adopted the understanding that the Constitution does not employ “truly constitutional concepts” and the concept of “services” connotes the idea of “utility to another”. By employing semantic, systematic, historic, genetic, and jurisprudential arguments, this article intends to demonstrate the incorrection of such decision. The article concludes in the sense that graver than the disregard of the norms and limits imposed by the Constitution to the exercise of the power to tax in this concrete case, it is the possibility of using this decision as precedent to future cases involving norms that attribute tax competence. The consequence are the disregard of the constitutional norms and the submission of the Constitution to statutes.

**KEYWORDS:** CONCEPT OF TAXABLE SERVICES, EXTRAORDINARY APPEAL N. 651.703, TAX COMPETENCE, CONSTITUTION SUPREMACY

*["Estranha relação é a que temos com as palavras. Aprendemos de pequenos umas quantas, ao longo da existência vamos recolhendo outras que vêm até nós pela instrução, pela conversação, pelo trato com os livros, e, no entanto, em comparação, são pouquíssimas aquelas sobre cujas significações, acepções e sentidos não teríamos nenhuma dúvida se algum dia nos perguntássemos seriamente se as temos. Assim afirmamos e negamos, assim convencemos e somos convencidos, assim argumentamos, deduzimos e concluimos, discorrendo impávidos à superfície de conceitos sobre os quais só temos ideias muito vagas, e, apesar da falsa segurança que em geral aparentamos enquanto tateamos o caminho no meio da cerração verbal, melhor ou pior lá nós vamos entendendo, e às vezes, até encontrando."]*  
SARAMAGO, José<sup>1</sup>.

## INTRODUÇÃO

O Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal entendeu, em decisão recente, que as operadoras de planos privados de assistência à saúde realizariam prestação de serviço para fins de incidência do Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza (adiante ISS)<sup>2</sup>. A pergunta posta ao Tribunal foi a seguinte: os itens 4.22 (Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres) e 4.23 (Outros planos de saúde que se cumpram através de

<sup>1</sup> SARAMAGO, José. O homem duplicado. São Paulo: Companhia das Letras, 2008, p. 77.

<sup>2</sup> BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 651.703, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29.09.2016.

serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário) podem ser objeto de tributação pelo ISS? Prevaleceu, para a maioria dos Ministros, o entendimento de que a Constituição não traria “conceitos verdadeiramente constitucionais”, o que significaria, nos termos da ementa da referida decisão, que “os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária”<sup>3</sup>. A partir dessa premissa, prevaleceu o argumento de que o conceito de prestação de serviço conotaria a ideia de uma “utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”<sup>4</sup>.

Assim, por maioria, restou decidido que as operadoras de planos privados de assistência à saúde realizam prestação de serviço para fins de incidência do ISS. O voto condutor do Ministro Relator Luiz Fux baseia-se, sobretudo, em uma defesa acerca da utilização de um critério econômico para a interpretação do termo *serviço*, como uma decorrência da “apreciação axiológica baseada nos valores da igualdade e da solidariedade, dos quais derivam os princípios da igualdade, capacidade contributiva e solidariedade”<sup>5</sup>. A partir da influência desta doutrina, o acórdão afastou-se da jurisprudência consolidada do Tribunal até então, no sentido de que o conceito de serviço incorporado pela Constituição de 1988 refere-se a uma obrigação de fazer, para abranger outras realidades econômicas não tributáveis pelo ICMS ou pelo IOF, com a finalidade de submetê-las ao ISS.

O presente artigo tem como objetivo criticar a referida decisão e, dessa forma, contribuir para o debate acerca da natureza dos termos existentes nas regras de competência tributária estabelecidas pela Constituição e a sua (correta) interpretação por parte do Supremo Tribunal Federal. Por um lado, há quem atribua aos termos previstos nas regras de competência tributária a característica de um enunciado *tipológico*, ou seja, palavras que exprimiriam propriedades típicas comumente verificáveis na maior parte dos casos, mas que não seriam propriedades suficientes nem necessárias para a sua verificação. Como os tipos são ordens fluidas envolvendo descrições de características típicas, que costumam ocorrer, nem rígidas nem limitadas, eles não excluiriam a possibilidade de novas características virem a agregar-se futuramente. Para Schoueri, por exemplo, a técnica de distribuição de competências adotada pelo constituinte de 1988 partiu de “meras referências a fenômenos econômicos, tendo como pano de fundo tributos preexistentes”, o que sugeriria que “o constituinte não necessariamente pretendeu estabelecer, ele mesmo, os rígidos limites para as competências”<sup>6</sup>.

3 BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 651.703, Tribunal Pleno, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 29.09.2016, item 9 da ementa.

4 BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 651.703, Tribunal Pleno, Voto do Ministro Relator Luiz Fux, julgado em 29.09.2016, p. 33 do acórdão.

5 *Ibidem*, p. 23 do acórdão.

6 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 269; SCHOUERI, Luís Eduardo; e GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY, Pedro; e FERREIRA NETO, Arthur (org.). Tributação do ilícito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 148-212 (190).

Por outro lado, há quem atribua aos termos previstos nas regras de competência tributária a característica de um enunciado *conceitual*, ou seja, palavras que exprimiriam propriedades necessárias e suficientes para a sua verificação. Para Ávila, os termos constantes dos dispositivos constitucionais que atribuem poder de tributar exprimiriam conceitos, isto é, significados que conotam propriedades necessárias e suficientes para sua configuração: necessárias no sentido de que, sem elas, o conceito não se constata; suficientes no sentido de que, com elas, o conceito se verifica<sup>7</sup>. No mesmo sentido, Ayres Barreto defende que a Constituição trilhou o caminho dos conceitos, em conformidade com a pretensão, de um lado, de definir as possibilidades de atuação legiferante e, de outro, de evitar conflitos de competência. Embora não sejam unívocas, estas referências terminológicas seriam efetivos parâmetros a serem observados na definição de onde se inicia e, fundamentalmente, onde se encerra o espaço para a instituição de tributos por cada ente tributante<sup>8</sup>.

A decisão recente proferida pelo Supremo Tribunal Federal se filia à primeira destas correntes. Seu equívoco decorre da aplicação de pelo menos três argumentos principais: (i) primeiro, pela aplicação dos argumentos semântico e sistemático; (ii) segundo, pela aplicação dos argumentos histórico e genético; e (iii) terceiro, pela aplicação do argumento jurisprudencial. É o que se passa a analisar.

## 1. ARGUMENTOS SEMÂNTICO E SISTEMÁTICO

A Constituição Federal de 1988 atribuiu competência aos Municípios para instituição do ISS nos seguintes termos:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
[...] III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

Em primeiro lugar, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 651.703 equivocou-se por contrariar os argumentos semântico e sistemático. Conforme o argumento semântico, deve-se atribuir sentido a um dispositivo de acordo com o significado comum das palavras nele expressas. Tal significado comum, por sua vez, pode referir-se ao uso ordinário (não técnico) das palavras por uma comunidade ou ao uso técnico das palavras por um determinado grupo de especialistas<sup>9</sup>. Para o presente caso, o termo serviço, em seu uso ordinário, conota a ideia de “ação ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho” ou ainda “produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade, mas que não apresenta o aspecto de um bem

7 ÁVILA, Humberto. Competências tributárias. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 68.

8 BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 58; BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 96.

9 CHIASSONI, Pierluigi. Técnica dell'interpretazione giuridica. Bologna: Il Mulino, 2007, p. 82.

material”<sup>10</sup>. A partir dessas duas definições, podem ser identificados alguns elementos relativos à definição de “serviços”. Primeiro, o termo “serviço” corresponde genericamente a um “fazer” atrelado ao trabalho e voltado para a satisfação das necessidades ou desejos de um terceiro. E, segundo, o termo “serviço” normalmente é utilizado em contraposição à ideia de fornecimento de um bem material.

Com relação à utilização do termo “serviço” em seu sentido técnico, é relevante perquirir o significado atribuído pela comunidade jurídica brasileira a este vocábulo antes da sua incorporação pela Constituição. Nesse sentido, o Código Civil de 1916 disciplinava a locação de serviços a partir do art. 1.216. De acordo com o art. 1.216, “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”. Conforme Pontes de Miranda, à luz deste dispositivo é possível afirmar que “servir é prestar atividade a outrem. Em sentido larguíssimo, serve quem promete e presta atos a outrem, ou quem promete e presta resultado”<sup>11</sup>. Este foi o conceito incorporado pela Constituição de 1988, na medida em que esta não modificou o conceito de serviços por meio de uma definição estipulativa, nem o precisou por meio de uma redefinição<sup>12</sup>. O que fez a Constituição de 1988, portanto, foi incorporar o termo “serviços” tal como era empregado anteriormente, seja em seu sentido técnico, seja em seu sentido ordinário.

Tendo em vista a incorporação do conceito de serviços previsto no Código Civil de 1916 pela Constituição, não é toda e qualquer atividade não tributada pelos Estados e pela União que poderá ser objeto de tributação pelos Municípios. Com efeito, somente as atividades que se enquadram no conceito de serviços podem ser tributadas. Nesse sentido, conforme Barreto, o conceito de serviço tributável corresponde ao “desempenho de uma atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo”<sup>13</sup>. Giardino acrescenta ainda que para que um serviço seja tributável a celebração do ato negocial é insuficiente: somente a realização ou a consumação da prestação de serviços autoriza a tributação<sup>14</sup>.

O fundamental, portanto, é que se determinada atividade não se amoldar ao conceito de serviço tributável, então os Municípios não terão autorização constitucional para tributá-la por meio do ISS. E isso porque a Constituição, ao utilizar o vocábulo “serviços”, estabeleceu de modo rigoroso e definitivo o que poderia ser objeto de tributação pelos Municípios<sup>15</sup>. Daí a afirmativa de Barreto de acordo com a qual “não podem os Municípios

10 HOUAISS, Antônio; e VILLAR, Mauro de Salles. Dicionário da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009, p. 1737.

11 MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Tratado de direito privado. Parte especial – Direito das obrigações: Contrato de locação de serviços. Contrato de trabalho, tomo XLVII. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1964, p. 3.

12 ÁVILA, Humberto. Competências tributárias. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 50.

13 BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 43.

14 GIARDINO, Cleber. ISS – competência municipal. Revista de Direito Tributário ano IX, n. 32, abril-junho de 1985, p. 217-224 (219).

15 *Ibidem*, p. 221.

tributar fatos que não possam ser qualificados como serviço, segundo as elaborações do Direito Privado”<sup>16</sup>.

A conclusão de que as atividades passíveis de tributação pelos Municípios nos termos do art. 156, inciso III, da Constituição, são somente aquelas que se amoldam ao conceito de serviços e, portanto, configuram uma obrigação de fazer, também é suportada pela utilização do argumento sistemático. Conforme o argumento sistemático, deve-se atribuir sentido a um dispositivo de acordo com as demais normas do ordenamento jurídico. Como aponta MacCormick, os “argumentos sistemáticos’ são aqueles que conduzem a um entendimento aceitável de um texto jurídico visto particularmente em seu contexto como parte de um sistema jurídico”<sup>17</sup>. Na mesma linha, Guastini sustenta que a interpretação sistemática é utilizada para fazer referência não a uma única técnica interpretativa, mas a um conjunto de técnicas cujos traços semelhantes são, em primeiro lugar, o apelo ao contexto no qual a disposição a ser interpretada se enquadra e, em segundo lugar, o apelo à presunção de coerência do ordenamento jurídico<sup>18</sup>.

Para o tema ora analisado, a utilização do argumento sistemático pelo intérprete significa que o sentido a ser atribuído ao art. 156, inciso III, da Constituição não pode desconsiderar duas coisas: primeiro, o próprio contexto no qual o dispositivo está inserido, isto é, a Constituição e suas normas e, segundo, a presunção de que as normas constitucionais devem ser coerentes, o que implica, dentre outras coisas, a ausência de contradição.

De um lado, o sentido a ser atribuído ao art. 156, inciso III, da Constituição deve levar em consideração as outras normas reconstruídas a partir da Constituição. Assim, em primeiro lugar, o conceito de serviços deve necessariamente ser diferente do conceito de mercadorias, previsto no art. 155, inciso II, da Constituição, e do conceito de operações de crédito, câmbio e seguro, previsto no art. 153, inciso V, da Constituição, por exemplo. Isso porque se o conceito de serviços correspondesse, ainda que parcialmente, a um desses conceitos, então os conflitos de competência que se procurou evitar pela demarcação rígida de competências na Constituição seriam aumentados e a mesma riqueza seria tributada repetidas vezes pelos diferentes entes da Federação.

Vale ressaltar que a Constituição reservou à lei complementar o papel de dispor sobre conflitos de competência entre os entes federativos (art. 146, inciso I), definir os tributos, suas espécies, bem como os respectivos fatos geradores (art. 146, inciso III, alínea *a*), além de, relativamente ao ISS, definir os serviços de qualquer natureza sobre os quais os Municípios poderão exercer a sua competência tributária. Entretanto, isso não quer dizer que a lei complementar tem discricionariedade para dispor dos elementos essenciais do

16 BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 43.

17 MACCORMICK, Neil. Rhetoric and the rule of law. A theory of legal reasoning. Oxford: Oxford University Press, 2009, p. 127.

18 GUASTINI, Riccardo. Le fonti del diritto. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 2010, p. 360, nota 9.

ISS. A lei complementar não tem competência para definir os serviços tributáveis senão em conformidade com o conceito incorporado pela própria Constituição.

Se à lei complementar fosse permitido dispor da competência tributária dos Municípios, ora alargando, ora restringindo o que se entende por serviços, então a Constituição seria flexível, e o seu conteúdo seria delimitado pelo legislador complementar. Dito de outro modo: a supremacia da Constituição seria preterida em favor da legislação infraconstitucional. Tanto é assim, que Souto Maior Borges apontava que “[...] a lei complementar, ao definir os serviços passíveis de tributação pelos Municípios, estabelece normas sobre tributação e não, a rigor, normas tributárias, porque esses serviços são definidos em regras materiais sobre competência”<sup>19</sup>. Referidas regras, por sua vez, são aquelas estabelecidas pela própria Constituição, que limita o conteúdo das normas a serem criadas tanto por meio da lei complementar, quanto por meio da lei ordinária<sup>20</sup>.

De outro lado, a presunção de que as normas constitucionais devem ser coerentes também conduz à conclusão de que o conceito de serviços não pode ser alterado pelo legislador ou pelo intérprete, mas deve corresponder ao significado do Direito Privado incorporado pela Constituição de 1988. O art. 154, inciso I, da Constituição determina que “a União poderá instituir mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”. A norma reconstruída a partir desse dispositivo confere a um ente (União) a competência para instituir impostos não previstos na Constituição por meio de uma fonte específica (lei complementar). Desse modo, existe e é válida a seguinte norma: “se imposto não previsto na Constituição, então a União tem permissão para instituí-lo por meio de lei complementar”. A existência e validade desta norma constitucional implica reconhecer que também é existente e válida a seguinte norma: “se imposto não previsto na Constituição, então os Estados e os Municípios não têm permissão para instituí-lo por meio de lei complementar”.

Essa constatação é relevante porque evidencia que o ISS não pode ser utilizado como um imposto residual, capaz de incidir sobre atividades não tributadas pelos Estados e pela União. Essa interpretação do art. 156, inciso III, da Constituição seria incompatível com a norma reconstruída a partir do art. 154, inciso I, da Constituição, na medida em que conduziria à atribuição de competência residual aos Municípios. Justamente porque o dever de coerência implica a proibição de reconhecimento de validade de duas normas contraditórias, não é possível sustentar, de um lado, que o art. 154, inciso I, da Constituição proíbe os Municípios de instituírem impostos sobre atividades não tributadas pelos demais entes e, de outro, que o artigo 156, inciso III, da Constituição, autoriza os Municípios a instituírem impostos sobre atividades não tributadas pelos demais entes. Como o

19 BORGES, José Souto Maior. Lei complementar tributária. São Paulo: RT e EDUC, 1975, p. 187.

20 *Ibidem*, p. 196.



alargamento do conceito de “serviços” para nele fazer incluir outras atividades que não correspondem a uma obrigação de fazer significa justamente a atribuição de uma competência residual aos Municípios, o art. 156, inciso III, não admite a interpretação segundo a qual o legislador e o intérprete teriam liberdade para fixar o que se entende por serviço tributável.

Essas razões permitem apontar, desde já, o equívoco da decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 651.703. Conforme o voto do Relator Ministro Luiz Fux, a Constituição, ao atribuir competência tributária aos Municípios para instituição do ISS não teria se valido de conceitos, mas de tipos, de tal sorte que mesmo aquelas atividades que não configuram uma obrigação de fazer poderiam ser tributadas pelo ISS. A decisão do Tribunal, no entanto, é contraditória, porque embora referira-se à “linguagem tipológica e potencialmente aberta” da Constituição, sustenta que existiriam “sentidos mínimos extraídos das locuções empregadas pelo Texto Constitucional”. Assim a passagem relevante do acórdão:

“Mercê de a Constituição valer-se de linguagem tipológica e potencialmente aberta, este posicionamento jurídico não conduz a que a lei complementar possa dispor livremente sobre os impostos previstos na Constituição. É que o legislador fica vinculado aos sentidos mínimos que são extraídos das locuções empregadas pelo Texto Constitucional na definição da competência tributária.”<sup>21</sup>

Ora, ou bem a Constituição contém conceitos dos quais o intérprete e o legislador não podem se afastar, ou a Constituição é apenas um conjunto de palavras cujos significados podem ser por eles determinados. A noção de tipo é incompatível com a existência de sentidos mínimos dos quais o legislador e o intérprete não podem se afastar. Se há sentidos mínimos, então esses são os próprios conceitos dos termos empregados pela Constituição. A decisão do Supremo Tribunal Federal, todavia, justamente porque pretendeu estender o conceito de serviços sem fundamento na Constituição, foi contraditória, pretendendo sustentar simultaneamente a existência de núcleo mínimo de sentido e de liberdade do legislador para fixar o conteúdo do que se entende por “serviço”. Assim, embora a decisão tenha se filiado supostamente a uma corrente tipológica, em diversas passagens vê-se a menção a termos como “definição” e “enquadramento”, por exemplo, que remetem justamente à noção de conceito<sup>22</sup>.

Além disso, a decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 651.703 também esvazia o conteúdo do art. 154, inciso I, da Constituição, ao afirmar que a utilização da expressão “de qualquer natureza” no art. 156, III, da CRFB/1988 teria o objetivo de conferir maior amplitude semântica ao termo serviço e, desse modo, alargar a competência

21 BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 651.703, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29.09.2016, p. 28 do acórdão.

22 Em caráter meramente exemplificativo, ver p. 15-16 do acórdão.

tributária dos Municípios. A ênfase a esta expressão não pode levar à desconsideração do vocábulo que o antecede – “serviços” – e, tampouco, à criação de uma norma incompatível com aquela reconstruída a partir do art. 154, inciso I, da Constituição.

## 2. ARGUMENTOS HISTÓRICO E GENÉTICO

Em segundo lugar, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 651.703 equivocou-se por contrariar, de um lado, o argumento histórico, entendido aqui como aquele que atribui sentido a um dispositivo de acordo com o sentido que este “tinha ao ser editado, atualizando-o no tempo”<sup>23</sup> e, de outro lado, o argumento genético, entendido aqui como aquele que atribui sentido a um dispositivo de acordo com a finalidade que o legislador teria pretendido concretizar com a sua elaboração<sup>24</sup>.

Em primeiro lugar, relativamente à justificativa para instituição de um “imposto sobre serviços de qualquer natureza”, tem-se que a autorização para tributar “serviços de qualquer natureza” foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro por meio da Emenda Constitucional n. 18/1965. O art. 15 da Emenda Constitucional n. 18/1965 estabeleceu que “Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.”

Antes da referida Emenda, alguns tipos de serviços eram tributados por meio de outros impostos, tais como o imposto sobre “indústrias e profissões”. Desde a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891, havia a previsão para instituição de impostos sobre indústrias e profissões. Nos termos do art. 9º da Constituição de 1891: “É de competência exclusiva dos Estados decretar impostos: [...] 4º) sobre indústrias e profissões.” Isso quer dizer que, na origem, a competência para instituição de impostos sobre indústrias e profissões pertencia aos Estados. As Constituições de 1934 e 1937 mantiveram a competência dos Estados para instituição dos impostos sobre indústrias e profissões respectivamente no art. 8º, inciso I, alínea *g*, e no art. 23, inciso I, alínea *f*. No entanto, com a Constituição de 1946, a competência para tributar as indústrias e profissões foi transferida dos Estados para os Municípios (art. 29, inciso V).

A atribuição aos Municípios da competência originalmente pertencente aos Estados para instituir impostos sobre indústrias e profissões revelou-se, na prática, problemática. Isso porque o imposto de indústrias e profissões foi convertido pelos Municípios ora em uma duplicação do imposto de renda, cuja competência para instituição pertencia à União, ora em uma espécie de “adicional” do imposto de vendas e consignações, cuja competência para instituição pertencia aos Estados. O resultado era a tributação da receita bruta da atividade

23 ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS v. 19, março de 2001, p. 157-180 (169).

24 CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Il Mulino, 2007, p. 85.

do contribuinte por todas as esferas, haja vista a sobreposição de competências tributárias distintas.

Assim, visando “impedir a reprodução dos vícios econômicos e jurídicos que tornam imperativa a revisão total da situação existente”<sup>25</sup>, propôs-se a alteração da competência dos Municípios, substituindo o imposto sobre indústrias e profissões pelo imposto sobre serviços. O intuito da Emenda Constitucional n. 18/1965 ao alterar a Constituição de 1946, portanto, não foi ampliar a competência tributária dos Municípios, mas justamente restringi-la, tendo em vista as distorções econômicas e os problemas jurídicos e administrativos decorrentes da tributação sobre as indústrias e profissões. Daí o estabelecimento de um “imposto sobre serviços de qualquer natureza”, na medida em que os “serviços” constituiriam uma riqueza ainda não tributada por nenhum outro ente federado. Dito de outro modo: não se buscou ampliar a competência dos Municípios, mas sim restringi-la, garantindo-se que o contribuinte não seria onerado múltiplas vezes por tributos com nomes distintos e pertencentes a diferentes entes. O seguinte trecho do Anteprojeto para Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas, elaborado pela Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda em 1965, nos termos da Portaria n. GB-30, de 27 de janeiro de 1965, é claro neste ponto:

*“Temos cinco denominações diferentes de tributos recaindo todos eles da mesma maneira sobre o valor de uma mercadoria, tal como afirma a Comissão: ‘sobreposições de tributos, do mesmo ou de outro poder, economicamente idênticos e disfarçados apenas pela roupagem jurídica de que o legislador os reveste’.*

Ao passar a mercadoria para outro Estado, novamente surge o imposto de vendas, acompanhado de taxas e adicionais e talvez do imposto de indústrias e profissões, cobrado com ‘roupagem diferente’, mas de incidência equivalente ao imposto de vendas e consignações. De acumulação em acumulação, o produto, da fonte produtora ao consumo final, está arriscado a sofrer a majoração de mais trinta por cento.”<sup>26</sup> (Destaques nossos)

De acordo com a justificativa do Anteprojeto para Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas, a alteração da competência tributária dos Municípios reduziria drasticamente a sua receita. Por isso, simultaneamente, como forma de compensar financeiramente os Municípios por esta perda, propôs-se a redistribuição de receitas tributárias, como demonstra a seguinte passagem do Anteprojeto:

“O art. 16 da Emenda ‘B’ atribuiu aos Municípios um imposto sobre serviços de qualquer natureza, exceto aqueles cuja tributação foi reservada à União pelo inciso

25 IBRE. Reforma da discriminação constitucional de rendas (anteprojeto) v. 6. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas/Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1965, p. 34.

26 IBRE. Reforma da discriminação constitucional de rendas (anteprojeto) v. 6. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas/Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1965, p. 74-75.

III do artigo anterior. *Neste passo, a Comissão sente-se no dever de declarar de modo expresso que a sua intenção foi restringir o campo de incidência do imposto, chamado de indústrias e profissões, a que se refere o art. 29, n. V, da Constituição.*

[...] Dentre as diferentes bases de cálculo ensaiadas para o imposto de indústrias e profissões, subsistiu como praticamente a única, por ser a um tempo a mais produtiva e a mais fácil de administrar, o chamado ‘movimento econômico’, que outra coisa não é, entretanto, senão a receita bruta da atividade tributada. Mas, com isso, *o imposto de indústrias e profissões converteu-se numa duplicação do imposto federal sobre a renda, em sua forma mais primária e antieconômica, ou mesmo numa espécie de ‘adicional’ do imposto estadual de vendas e consignações.* É comum, com efeito, o caso de Municípios, dentre os menos desenvolvidos, e portanto menos aptos para manter uma administração fiscal eficiente, cobrarem, a título de imposto de indústrias e profissões, simplesmente uma porcentagem do montante pago ao Estado, pelo mesmo contribuinte, sobre o total bruto de suas vendas.

[...] Por essa razão, a Comissão entende que o imposto de indústrias e profissões converteu-se num exemplo flagrante daquela interpenetração dos campos tributários privativos, a que de início fez referência, exacerbando assim os defeitos inerentes à sua condição de tributo falho de base econômica real, pois o mero exercício de qualquer atividade – que configura o seu fato gerador – justificará, quando muito, uma presunção de capacidade contributiva, mas nunca fornecerá a medida dessa capacidade. Justifica-se, por isso, a propositura de sua substituição por um imposto sobre serviços, campo não diretamente coberto por qualquer dos outros impostos previstos na Emenda ‘B’, e adequadamente utilizável pelo Município, mas, ainda assim, sob as limitações previstas no parágrafo único do art. 16, e destinadas a impedir a reprodução dos vícios econômicos e jurídicos que tornam imperativa a revisão total da situação existente. A compensação financeira aos Municípios será, por outro lado, atingida através das redistribuições de receitas tributárias, regulada no capítulo V da Emenda ‘B’.”<sup>27</sup> (Destaques nossos)

Apesar de não ter sido aprovada na Emenda Constitucional n. 18/1965, a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda havia proposto a inclusão do seguinte dispositivo na Constituição de 1946: “Art. 21. Serão distribuídos: [...] pelos Estados, 15% (quinze por cento) do produto da arrecadação do imposto a que se refere o artigo 14 aos respectivos Municípios em que se tenham realizado as operações.” O art. 14, por sua vez, estabelecia que “Compete aos Estados, observado o disposto no parágrafo único do art. 17, o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores, salvo a exportação para o estrangeiro.” Embora o conteúdo do art. 14 tenha

<sup>27</sup> IBRE. Reforma da discriminação constitucional de rendas (anteprojeto) v. 6. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas/Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1965, p. 32-34.

constado, com algumas alterações, no art. 12 da Emenda Constitucional n. 18/1965, o dispositivo relativo à repartição da arrecadação com os Municípios não constou na redação final da Emenda Constitucional. Isso não quer dizer, no entanto, que se pode atribuir à expressão “serviços de qualquer natureza” um sentido mais amplo do que aquele que lhe foi originalmente conferido. E isso porque, como já apontado, este imposto não foi criado para ser utilizado como imposto residual, de competência dos Municípios.

Desse modo e em segundo lugar, a conclusão de que o art. 156, inciso III, da Constituição pode ser interpretado de tal sorte a resultar na extensão da competência dos Municípios para tributar atividades que inicialmente não seriam objeto de tributação por qualquer ente federado é infirmada também pela previsão da competência residual desde a Constituição de 1934. Desde a Constituição de 1934 havia dispositivo constitucional autorizando os entes federados a criarem outros tributos que não aqueles nelas discriminados:

*Constituição de 1934*

*“Art. 10 – Compete concorrentemente à União e aos Estados:*

*[...] VII – criar outros impostos, além dos que lhes são atribuídos privativamente.*

Parágrafo único – A arrecadação dos impostos a que se refere o número VII será feita pelos Estados, que entregarão, dentro do primeiro trimestre do exercício seguinte, trinta por cento à União, e vinte por cento aos Municípios de onde tenham provindo. Se o Estado faltar ao pagamento das cotas devidas à União ou aos Municípios, o lançamento e a arrecadação passarão a ser feitos pelo Governo federal, que atribuirá, nesse caso, trinta por cento ao Estado e vinte por cento aos Municípios.” (Destques nossos)

*Constituição de 1937*

*“Art. 24 – Os Estados poderão criar outros impostos. É vedada, entretanto, a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União, quando a competência for concorrente. É da competência do Conselho Federal, por iniciativa própria ou mediante representação do contribuinte, declarar a existência da bitributação, suspendendo a cobrança do tributo estadual.” (Destques nossos)*

*Constituição de 1946*

*“Art. 21 – A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhe são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico. Os Estados farão a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuar, entregarão vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança.” (Destques nossos)*

*Constituição de 1967*

*“Art. 19 – Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar:*

[...] § 6º A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos nesta Constituição, instituir outros além daqueles a que se referem os arts. 22 e 23 e que não se contenham na competência tributária privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a determinados impostos, cuja incidência seja definida em lei federal.” (Destques nossos)

Alguns Estados, com fundamento nesses dispositivos, chegaram a instituir “impostos sobre transações”. Este foi o caso do Estado de São Paulo, por exemplo, que com fundamento no art. 10, inciso VII, da Constituição de 1934, instituiu “o imposto sobre transações” por meio da Lei n. 2.482, de 16 de dezembro de 1935. Nos termos do art. 25 da referida lei, o imposto sobre transações incidia sobre as transações efetuadas por empresas comerciais ou civis, individuais ou coletivas, que explorassem negócios de (i) locação de filmes cinematográficos, ou cessão dos mesmos, com participação na renda bruta ou líquida das exhibições; (ii) construção, reforma e pintura de prédios e obras congêneres, por administração ou por empreitada; (iii) locação, reparação, conserto, pintura e reforma de quaisquer objetos; e (iv) hospedagem em hotéis e pensões. Percebe-se, portanto, que locações e cessão (especificamente no tocante à cessão de filmes cinematográficos) eram tributadas por meio de um imposto instituído com base na competência residual dos Estados. Isso quer dizer que tais atividades sequer atraíam a incidência do imposto sobre indústrias e profissões, que originou o imposto sobre serviços.

Essas considerações históricas são relevantes porque demonstram, de um lado, que o imposto sobre serviços nunca foi previsto pelas Constituições para ser utilizado como um imposto residual, autorizando a tributação de atividades que não se amoldassem à hipótese dos demais tributos discriminados no texto constitucional. De outro lado, algumas atividades que hoje pretende-se tributar por meio do ISS foram instituídas com fundamento na competência residual dos Estados. Em caráter meramente exemplificativo, este foi o caso do Estado de São Paulo, que tributou atividades de locação e cessão por meio do imposto sobre transações.

Assim, o argumento histórico corrobora o entendimento de que a interpretação a ser atribuída ao disposto no art. 156, inciso III, da Constituição é aquela no sentido de que os Municípios têm competência para instituir impostos somente sobre atividades que configurem uma obrigação de fazer, estando proibidos, portanto, de alargar este sentido para utilizar o ISS como um imposto de caráter residual. Justamente por isso, a decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 651.703 está equivocada.

De acordo com o Relator Ministro Luiz Fux, a utilização da expressão “de qualquer natureza” no art. 156, inciso III, da Constituição teria tido por finalidade ampliar a competência tributária dos Municípios, permitindo que uma gama maior de atividades

fosse por eles tributadas. Assim, ao interpretar o disposto no art. 156, inciso III, da Constituição, o Ministro focou nesta expressão – em detrimento do termo “serviços” – para sustentar que a hipótese do ISS não consistiria apenas em obrigações de fazer, mas deveria necessariamente englobar aquelas atividades que não se amoldassem à hipótese de incidência do ICMS e do IOF. Nesse sentido, o Ministro traçou um paralelo entre o art. 156, inciso III e o art. 153, inciso III, da Constituição, que fixa a competência da União para instituição de impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR). Na visão do Ministro, tanto no ISS quanto no IR, o legislador constituinte teria desejado ampliar as hipóteses de incidência dos impostos, valendo-se, para tanto, de uma expressão mais abrangente: no caso do ISS, da expressão “de qualquer natureza” e, no caso do IR, da expressão “proventos de qualquer natureza”. É o que demonstra, em caráter meramente exemplificativo, a seguinte passagem:

“Por decorrência lógica, a utilização da expressão ‘de qualquer natureza’ no art. 156, III, da CRFB/88, para conferir maior amplitude semântica a termo a qual leve a ampliação de competência tributária não é novidade na carta constitucional. Recurso análogo foi utilizado pelo legislador constituinte quando, para alargar a competência tributária do imposto de renda, incluiu o termo ‘proventos’ no art. 153, III, da CRFB/88, o qual isoladamente considerado, tem o sentido apenas de remuneração de aposentadoria dos servidores públicos.”<sup>28</sup>

O Ministro Luís Roberto Barroso também compartilhou entendimento semelhante, apontando que o objetivo da Constituição teria sido abranger todas as atividades existentes no mercado. Bastaria que uma atividade tivesse características “semelhantes” à prestação de serviços para que essa pudesse ser tributada pelos Municípios. Nesse ponto, vale frisar a referência expressa do Ministro Barroso à utilização do ISS de modo residual, na medida em que a Constituição teria buscado impedir que determinadas atividades não se sujeitassem a qualquer incidência tributária. O seguinte trecho do voto do Ministro comprova este ponto:

“Em verdade, o conceito de serviço disposto na Constituição é mais amplo do que o descrito na legislação civil e busca abranger as múltiplas e complexas atividades econômicas existentes no mercado.

[...], o texto constitucional delimita como fato gerador do tributo ‘serviços de qualquer natureza’. Há, portanto, uma clara intenção de inserir uma ampla gama de serviços, levando à necessária extensão da competência tributária. A amplitude semântica do termo ‘qualquer natureza’ parece denotar a intenção do constituinte de incluir todas as atividades empresariais cujos produtos tenham características semelhantes a serviços e que não estejam englobadas no conceito de serviço de

28 BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 651.703, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29.09.2016, p. 18 do acórdão.

comunicação e serviço de transporte interestadual ou intermunicipal (tributáveis pelo ICMS, nos termos do art. 155, II, CF/88) ou serviços financeiros e securitários (tributáveis pelo IOF, nos termos do art. 153, V, CF/88). Em outras palavras, excetuando as atividades em que o constituinte determinou a incidência de ICMS ou IOF, todas as demais que envolvam a prestação de uma utilidade com elementos de um serviço devem ser tributadas pelo ISS.

[...] *a definição de serviço disposta na Constituição buscou englobar todas as complexas relações econômicas atualmente existentes no mercado, de modo a impedir que determinadas atividades simplesmente ficassem imunes a qualquer tipo de tributação.*<sup>29</sup> (Destaques nossos)

Ocorre que como já demonstrado, o ISS não foi criado para atingir a finalidade que os Ministros lhe pretendem atribuir. A instituição do ISS pela Emenda Constitucional n. 18/1965 visava justamente reduzir a competência tributária dos Municípios. Além disso, a existência da competência residual para tributar atividades que não correspondam a nenhuma das materialidades previstas constitucionalmente também reforça a ideia de que o ISS não pode ser utilizado como imposto para tributar “tudo aquilo que não se amolda ao ICMS e ao IOF”, mas, em sentido diverso, somente para tributar aquilo que se amolda ao conceito constitucional de serviço incorporado pela Constituição.

### 3. ARGUMENTO JURISPRUDENCIAL

Em terceiro lugar, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 651.703 equivoca-se por contrariar o argumento jurisprudencial. De acordo com o argumento jurisprudencial, deve-se atribuir sentido a um dispositivo em conformidade com os precedentes relevantes do Poder Judiciário relativos ao dispositivo objeto de interpretação<sup>30</sup>. Assim, ao contrário do que afirma a decisão proferida pelo Ministro Relator Luiz Fux, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal historicamente pauta-se pelo entendimento de que o termo *serviço* consubstancia um enunciado conceitual cujo conteúdo refere-se à uma obrigação de fazer. Três casos paradigmáticos com relação ao tema devem ser destacados.

O primeiro caso paradigmático sobre a tributação de serviços foi julgado em 2000, ainda sob a égide da Constituição anterior. Tratava-se de discussão acerca da incidência do imposto sobre serviços à locação de guindastes. Naquele caso, o Tribunal entendeu que esta atividade não se subsumia ao conceito de serviço como uma obrigação de fazer, tal qual incorporado pela Constituição. Nesse sentido, a ementa da decisão:

29 BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 651.703, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29.09.2016, p. 77-78 do acórdão.

30 ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS v. 19, março de 2001, p. 157-180 (165).



“Tributo – figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto sobre serviços – contrato de locação. *A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional.*”<sup>31</sup> (Destaques nossos)

O caso envolvia a cobrança de ISS, por meio de Execução Fiscal, de empresa locadora de guindastes, atuante no Município de Santos, Estado de São Paulo. O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo entendeu pelo cabimento da tributação pelo ISS sobre locação de coisa móvel, porque constituiria entrega de bem a terceiro mediante remuneração, o que seria suficiente para a existência de serviço. O Supremo Tribunal Federal, portanto, debruçou-se sobre o conceito de serviço para o julgamento do caso, revertendo a decisão tomada pelo Tribunal de Justiça. O Tribunal entendeu, por maioria, que o figurino constitucional pressupõe a *prestação de serviço* e não a locação de coisa. Segundo o Tribunal, não caberia ao legislador estender as hipóteses de instituição do ISS *fora* do escopo autorizado pela Constituição. Merecem destaque, nesse sentido, os votos proferidos pelos Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello:

“[...] *Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, ao fim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.*”<sup>32</sup> (Destaques nossos)

“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*.

[...] *O fato irrecusável é um só: a Constituição, quando atribui competência impositiva ao Município para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência de outras pessoas políticas, exige que só se alcancem, mediante incidência do ISS, os atos e fatos que se possam qualificar,*

31 BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 116.121/SP, Relator Ministro Octavio Gallotti, Relator para Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11.10.2000.

32 BRASIL, STF, voto do Ministro Marco Aurélio, no Recurso Extraordinário n. 116.121/SP, Relator Ministro Octavio Gallotti, Relator para Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11.10.2000, p. 37 do acórdão.

*juridicamente, como serviços. Cumpre assinalar, por necessário, especialmente em face das considerações expostas, que a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias.”<sup>33</sup> (Destaques nossos)*

O segundo caso paradigmático com relação ao tema é o julgamento acerca da incidência de ISS sobre as operações de *leasing*. Nesse caso, novamente, o Tribunal confirmou o conceito constitucional de serviço, de acordo com o qual se exige como elemento central uma obrigação de fazer e não uma obrigação de dar. A própria ementa é enfática nesse sentido:

*“Recurso extraordinário. Direito tributário. ISS. Arrendamento mercantil. Operação de leasing financeiro. Artigo 156, III, da Constituição do Brasil. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”<sup>34</sup> (Destaques nossos)*

Julgava-se, nesse caso, Recurso Extraordinário interposto pelo contribuinte contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina, que entendeu que o ISS seria incidente sobre as operações de *leasing* (arrendamento mercantil). Novamente, aqui, portanto, o Supremo Tribunal Federal debruçou-se sobre o termo serviço, a fim de definir a sua conceituação e abrangência. Reconheceu-se, nesse caso, que as operações de *leasing* se caracterizavam como um contrato misto e complexo, cujo núcleo, porém, consiste em uma obrigação de fazer. Daí a constitucionalidade da incidência de ISS no caso. Em outras palavras, o Tribunal concluiu pela constitucionalidade da cobrança por entender que o contrato de *leasing* tinha como núcleo uma obrigação de fazer. A posição da Ministra Cármen Lúcia demonstra tal entendimento:

*“Considero que, neste caso, caracteriza-se como serviço para fins do que constitucionalmente estabelecido e, portanto, pode incidir o imposto, razão pela qual, nos termos exatamente do que decidido, acompanho o Relator e, agora os que*

33 BRASIL, STF, voto do Ministro Celso de Mello, no Recurso Extraordinário n. 116.121/SP, Relator Ministro Octavio Gallotti, Relator para Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11.10.2000, p. 40; 43 do acórdão.

34 BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 592.905/SC, Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 02.12.2009.

o seguirem, afirmando, inclusive, que toda a legislação feita é exatamente no sentido de reiterar a incidência dessa tributação sem que tenha havido qualquer modificação, o que também me parece uma jurisprudência consolidada.”<sup>35</sup> (Destaques nossos)

E o terceiro caso paradigmático sobre a matéria diz respeito ao julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.389, que discutia o conflito de competência entre ISS e ICMS sobre a produção de embalagens sob encomenda para posterior industrialização. Julgava-se, no caso, a constitucionalidade da inclusão na Lista Anexa de Serviços da Lei Complementar n. 116/2003 do item 13.05, relativo à incidência de ISS sobre serviços de composição gráfica. O deslinde da controvérsia passou, novamente, pela definição do conceito de *serviço* para fins de determinação do âmbito de incidência do ISS. Reafirmou-se, nesse sentido, a jurisprudência já reiterada sobre o tema para afastar a incidência do ISS no caso. O voto do Ministro Relator Joaquim Barbosa destaca exatamente a jurisprudência do Tribunal sobre o tema:

“Aires F. Barreto conceitua prestação de serviço como o esforço humano concretamente desenvolvido em benefício de outrem, com habitualidade, utilidade produtiva e finalidade lucrativa e sem subordinação funcional ou trabalhista. A jurisprudência desta Corte segue linha semelhante, ao entender não incidir o ISS sobre a locação de bens móveis, sobre a atividade realizada em benefício próprio (‘autosserviço’), ao passo em que a exação é cobrada no arrendamento mercantil (leasing). [...]”<sup>36</sup> (Destaques nossos)

Essas decisões, às quais outras poderiam ser somadas, são paradigmáticas e reafirmam a linha adotada pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar as questões atinentes às normas de competência. Não se trata de um entendimento isolado para o imposto sobre serviços. Pelo contrário. A mesma linha é seguida pelo Tribunal ao julgar outras questões relativas à demarcação de competências.

Nesse sentido, Ayres Barreto pontua que historicamente o Supremo Tribunal Federal prestigia a perspectiva em conformidade com a qual as normas atributivas de competências tributárias encerram conceitos<sup>37</sup>. Foi o que sucedeu, a título exemplificativo, nos seguintes casos<sup>38</sup>: (i) nos casos envolvendo o ISS sobre a locação de bens móveis<sup>39</sup>; (ii) nos processos em que se discutiu a incidência do ICMS nas importações realizadas por

35 BRASIL, STF, Voto da Ministra Cármen Lúcia no Recurso Extraordinário n. 592.905/SC, Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 02.12.2009, p. 1.012 do processo.

36 BRASIL, STF, Voto do Ministro Joaquim Barbosa na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.389/DF, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 13.04.2011, p. 7 e 8 do acórdão.

37 BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 98.

38 Idem. Planejamento tributário: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 62-63.

39 BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 116.121/SP, Relator Ministro Octavio Gallotti, Relator para Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11.10.2000.

peças físicas<sup>40</sup>; (iii) nas situações em que se exigiu o IPTU do mero arrendatário do bem<sup>41</sup>; (iv) na definição da polêmica em torno da incidência da contribuição previdenciária sobre avulsos, autônomos e administradores<sup>42</sup>; (v) na questão envolvendo a constitucionalidade da ampliação da base de cálculo da COFINS pela Lei n. 9.784/1998<sup>43</sup>; (vi) no caso envolvendo a não incidência do ICMS nas importações em que não se verifica transferência de titularidade do bem importado<sup>44</sup>; e (vii) na discussão envolvendo o índice aplicável à correção monetária de balanço para fins de IRPJ<sup>45</sup>. A esses exemplos, outros podem ser adicionados, como a determinação de exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS-Importação e da COFINS-Importação, na medida em que a Constituição determina a sua base de cálculo como o valor aduaneiro<sup>46</sup> e, ainda, a exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, por violação ao conceito constitucional de receita<sup>47</sup>.

Todos esses casos possuem em comum o entendimento de que a Constituição, ao distribuir as competências tributárias entre os entes federados, o fez por meio de termos que exprimem *conceitos*. Ou seja, significados que conotam propriedades necessárias e suficientes para a sua configuração: necessárias no sentido de que, sem elas, o conceito não se constata; suficientes no sentido de que, com elas, o conceito se verifica<sup>48</sup>. Não fosse esta a premissa adotada pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar os referidos casos, então as suas conclusões não teriam sido as mesmas. De um lado, porque se não houvesse um conceito constitucional relativo a cada um dos termos utilizados pelas normas de competência então sequer haveria competência do Supremo Tribunal Federal para o julgamento das referidas controvérsias. Se o legislador tivesse liberdade para definir os contornos das competências tributárias, sem existir um limite predeterminado pelo texto constitucional, então caberia ao Superior Tribunal de Justiça o julgamento, em última instância, dessas questões. De outro lado, porque se não houvesse um conceito constitucional relativo à determinação das competências tributárias então o Supremo Tribunal Federal não teria como decidir que leis que flexibilizam a abrangência e o sentido dos termos constitucionais são inconstitucionais. Se os termos conotassem expressões fluidas e passíveis de alteração, qual seria o fundamento para negar ao legislador, muitas vezes complementar, o direito de estendê-los?

Estas considerações singelas servem ao propósito de demonstrar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, historicamente, ao julgar as questões atinentes ao exercício do

40 BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 185.789/SP, Relator Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 03.03.2000.

41 BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 253.394/SP, Relator Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 26.11.2002.

42 BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 177.296/RS, Relator Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 15.09.1994.

43 BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 346.084/PR, Relator Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 09.11.2005.

44 BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 540.829/SP, Relator Ministro Gilmar Mendes, Relator para Acórdão Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 11.09.2014.

45 BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 208.526/RS, Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 20.11.2013.

46 BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 559.937, Relator para Acórdão Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 20.03.2013.

47 BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 574.706, Relatora Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15.03.2017.

48 ÁVILA, Humberto. Competências tributárias. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 68.

poder tributário pelos entes federados adota a premissa de que os termos referidos nas normas de competência exprimem *conceitose*, exatamente por essa razão, possuem limites que não podem ser ultrapassados pelo legislador. Logo, a decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 651.703 é equivocada porque contraria o argumento jurisprudencial, na medida em que desconsidera a *ratio decidendi* dos precedentes do Tribunal relevantes para a solução deste caso.

A afirmação do Ministro Luiz Fux no sentido de que o Supremo Tribunal Federal teria decidido nos Recursos Extraordinários n. 547.245 e n. 592.905 que o conceito de serviços englobaria outras atividades que não caracterizam propriamente uma obrigação de fazer não representa uma reconstrução correta das razões de decidir desses casos. Para o Ministro Luiz Fux, nesses casos, o Supremo Tribunal Federal teria superado a jurisprudência então dominante, segundo a qual o conceito de prestação de serviços corresponderia a uma obrigação de fazer. Assim a passagem que evidencia isto:

“Porquanto, a Suprema Corte, no julgamento dos RREE 547.245 e 592.905, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de *leasing* financeiro e *leaseback* sinalizou que a interpretação do conceito de ‘serviços’ no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de ‘obrigação de fazer’, vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer.”<sup>49</sup>

No entanto, como apontado, tanto no julgamento do Recurso Extraordinário n. 547.245, quanto no julgamento do Recurso Extraordinário n. 592.905, o Supremo Tribunal Federal não se afastou da sua jurisprudência. O que fez foi algo diverso: ao analisar as operações de *leasing* financeiro e *leaseback* entendeu que, apesar de se tratarem de operações mistas e complexas, o seu núcleo correspondia a uma obrigação de fazer. Por esse motivo, os Municípios poderiam instituir ISS sobre referidas atividades. Desse modo, o Supremo Tribunal Federal não se afastou do conceito de serviços, muito pelo contrário: verificou se as atividades questionadas se amoldavam ou não a este conceito, e após concluir afirmativamente, permitiu que os Municípios exercessem sua competência tributária para exigir ISS sobre essas atividades.

## CONCLUSÕES

As considerações precedentes permitem concluir pelo equívoco da decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 651.703 que, ao permitir a tributação dos itens 4.22 e 4.23 (planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres e outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas

49 BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 651.703, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29.09.2016, p. 18 do acórdão.

pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário, respectivamente), levou à desconsideração do conceito de serviços incorporado pela Constituição. Ao estender a competência tributária dos Municípios para tributar atividades que a princípio não se amoldariam a uma obrigação de fazer, o Supremo Tribunal Federal tomou uma decisão que não é corroborada pelos argumentos semântico, sistemático, histórico, genético e jurisprudencial.

Entretanto, talvez mais grave do que a desconsideração das normas e limites impostos pela Constituição ao exercício do poder de tributar neste caso específico, é a possibilidade de que esta decisão seja futuramente utilizada como precedente para outros casos envolvendo os conceitos das normas atributivas de competência tributária. Se o Supremo Tribunal Federal continuar a seguir esta linha de entendimento, o Tribunal colocará em perigo a supremacia da Constituição: os termos empregados no texto constitucional terão o sentido que o legislador lhe quiser atribuir, a despeito do sentido atribuído pela própria Constituição. O poder do legislador infraconstitucional será ilimitado: as normas constitucionais, que deveriam ser o fundamento e justificativa da ação do Estado, tornar-se-ão mera sugestões, a serem ou não observadas conforme os interesses em jogo. Não foi este o sistema determinado pelo constituinte de 1988 ao optar pela rígida divisão de competências tributárias. Cabe ao Supremo Tribunal Federal, enquanto guardião da Constituição, assegurar o respeito ao direito constitucional posto.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS* v. 19, março de 2001.

\_\_\_\_\_. *Competências tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2018.

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

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

BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT e EDUC, 1975.

CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Il Mulino, 2007.

GIARDINO, Cleber. ISS – competência municipal. *Revista de Direito Tributário* ano IX, n. 32, abril-junho de 1985.

GUASTINI, Riccardo. *Le fonti del diritto*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 2010.

HOUAISS, Antônio; e VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

IBRE. *Reforma da discriminação constitucional de rendas (anteprojeto)*v. 6. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas/Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1965.

MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law. A theory of legal reasoning*. Oxford: Oxford University Press, 2009.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Parte especial – Direito das obrigações: Contrato de locação de serviços. Contrato de trabalho, tomo XLVII. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1964.

SARAMAGO, José. *O homem duplicado*. São Paulo: Companhia das Letras, 2008.

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

\_\_\_\_\_; e GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY, Pedro; e FERREIRA NETO, Arthur (org.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018.