

## Competência Tributária: as Consequências da Flexibilização do Conceito de Serviço nas Atividades com Bens Incorpóreos

### *Tax Competence: the Consequences of Making the Concept of Service More Flexible in Activities with Intangible Properties*

Stefan Johnson Barros dos Santos Lopes

Advogado. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET/-RJ. Bacharel em Direito pela Universidade Estácio de Sá. Membro da Comissão de Direito Tributário da Associação Brasileira dos Advogados – ABA/RJ.

Recebido em: 27-1-2022 – Aprovado em: 1º-7-2022  
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.51.15.2022.2098>

#### *Resumo*

O objetivo deste trabalho é demonstrar que as competências tributárias foram estabelecidas pela Constituição Federal com base em conceitos rígidos que, por óbvio, não podem ser flexibilizados. Dentre os referidos conceitos está o de serviço, conforme cunhado pela doutrina civilista com aporte na dicotomia obrigação de dar x obrigação de fazer. Sob tal prisma se demonstrará a inconstitucionalidade dos itens da lista anexa da Lei Complementar n. 116/2003, em especial os itens 1.05 e 1.09, uma vez que representam atividades desenvolvidas com bens incorpóreos, incompatíveis com o conceito de serviço. Os argumentos irão perpassar pela forma de Estado para, a partir daí, delimitar as características e as finalidades das normas de competência. Com suporte doutrinário, será analisada a jurisprudência da Suprema Corte (STF) no que tange ao conceito de serviço.

*Palavras-chave:* competência tributária; conceito; serviço; bem; incorpóreo.

#### *Abstract*

This work aims to demonstrate that tax competences were established by the Federal Constitution based on rigid concepts that, obviously, cannot be made more flexible. Among these concepts is that of service, as coined by the civilist doctrine, based on the dichotomy between obligation to give and obligation to do. From this perspective, it will be demonstrated the unconstitutionality of the items on the attached list of Complementary Law No. 116/2003, in particular items 1.05 and 1.09, since they represent activities carried out with intangible properties, incompatible with the concept of service. The arguments will go through the form of the State to, from there, delimit the characteristics and purposes of the rules of competence. With doctrinal support,

it will be analyzed the jurisprudence of the Supreme Court (STF) regarding the concept of service.

*Keywords:* tax competence, concept, service, property, intangible.

## Introdução

Promulgada em 5 de outubro de 1988, a Constituição da República (CF/1988) é o símbolo da vitória da democracia e da liberdade sobre a escuridão da ditadura militar. Inebriada pelos valores democráticos, a *Carta Magna* estabeleceu os fundamentos do Estado, estruturou os poderes, destacou os objetivos, dispôs sobre direitos e garantias fundamentais e, em atenção ao pacto federativo, distribuiu competências para que União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituíam tributos.

A Constituição, ao delimitar as competências, cuidou de demonstrações de capacidade contributiva usuais no passado e que até hoje, em certo grau, continuam presentes. Com efeito, por mais teleológico que se propusesse, o constituinte não poderia imaginar um mundo no qual o capital atravessaria os oceanos no tempo de um clique, tampouco que a força das ideias poderia reverberar, simultaneamente, em vários países, antes mesmo de se transformar em algo palpável (em muitos casos sequer se transforma).

As vicissitudes das relações sociais e econômicas são e sempre serão uma realidade. E, justamente por isso, a CF/1988 reserva à União a competência residual para instituir, por lei complementar, os tributos que ainda não foram previstos, desde que não sejam cumulativos e que seus “fatos geradores” e bases de cálculo não coincidam com os já existentes (art. 154, I).

Contudo, para abastecer os cofres públicos, os entes da federação têm, usualmente, adaptado o sentido de suas normas a fim de alcançar os novos contratos, tecnologias e interações, principalmente aqueles que movimentam grandes cifras. Tais adaptações são realizadas em descompasso com os comandos constitucionais e acabam por distorcer a lógica jurídica, uma vez que os fatos passam a ditar as normas, e não o contrário.

O legislador infraconstitucional e, ultimamente, o judiciário caminham no sentido de que as competências tributárias foram estabelecidas por meio de tipos, razão pela qual admitem flexibilizações para se adaptarem às mudanças do mundo real.

Diante de tal cenário, o escopo deste trabalho será demonstrar a fragilidade da doutrina tipológica e seus reflexos danosos à seara das competências tributárias. Assim, ao longo dos capítulos, buscar-se-á tornar evidente que as competências tributárias foram estabelecidas com base em conceitos rígidos; muitos dos quais já existiam no ordenamento anterior, sendo, então, incorporados pela Constituição.

Nessa linha, será analisado o conceito clássico de serviço para enfatizar sua caracterização como obrigação de fazer, conforme estruturado pela doutrina mais abalizada e, inclusive, ratificado pelo judiciário em diversas ocasiões.

Portanto, a premissa norteadora deste trabalho repousa na demonstração de que as competências tributárias foram estabelecidas com base em conceitos e, para aportá-la, serão analisados alguns aspectos da regra matriz de incidência tributária, a definição de bem incorpóreo e as diferenças entre tipos e conceitos.

Com isso, será possível assentar a inconstitucionalidade dos itens 1.05 (“licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”) e 1.09 (“disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet...”) da lista anexa da Lei Complementar n. 116/2003, posto que incompatíveis com o conceito de serviço.

## 1. Federalismo e tributação

### 1.1. *Federalismo fiscal e preservação da autonomia dos entes*

Ao inaugurar o ordenamento jurídico vigente, a Constituição alçou à categoria de princípios fundamentais a democracia, a república e a federação, a última como forma de Estado. O estado federal ou federação é formado pela junção de “coletividades públicas”<sup>1</sup> que gozam de autonomia.

Ditas coletividades, no Brasil, são representadas pela União, pelos Estados, Municípios e Distrito Federal, os quais, juntos, compõem a pessoa jurídica de direito público interno e internacional dotada de soberania, a União.

A federação, enquanto formada pela junção dos entes, se contrapõe à forma unitária de estado cuja principal característica é a centralização do poder de decisão.

O Estado unitário, conforme ensina Lenio Streck, se revela no viés político pela “unidade do sistema jurídico, excluindo qualquer pluralidade normativa e, administrativamente, pela centralização da execução das leis e da gestão dos serviços”<sup>2</sup>.

Em contrapartida, a federação é marcada pela descentralização e, para garanti-la, o modelo atual, por meio do pacto federativo, outorga autonomia administrativa, política e financeira para todos os entes.

Cumpre salientar, no entanto, que federação não se confunde com federalismo fiscal. As considerações iniciais dizem respeito à forma como o Estado tende a se organizar para melhor gerir e desempenhar suas funções, ao passo que por federalismo fiscal se entende a distribuição de competências para cada um dos entes instituir determinados tributos, repartir as receitas e alocar os recursos públicos.

Em outras palavras, o federalismo fiscal é um modelo de financiamento do Estado, o qual, nos dias de hoje, assume o caráter de Estado Democrático de Direito e, em linhas gerais, busca conciliar capitalismo e liberdade econômica com os direitos e garantias fundamentais e sociais.

<sup>1</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 16. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 20/1998. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 103.

<sup>2</sup> STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, Jose Luis Bolzan de. *Ciência política e teoria do estado*. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 180.

Dessa feita, é possível aferir que a repartição de competência guarda relação com o federalismo fiscal, porém não é condição para o implemento da forma de estado. Isso porque a autonomia cuja preservação é intentada pelo pacto federativo não é garantida por meio da competência tributária, mas sim, e antes de tudo, pela obtenção de renda.

É por meio da renda, e, com base nela, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizam suas administrações, desenvolvem políticas públicas e promovem o desenvolvimento nacional.

Nesse sentido, valiosa é a lição do professor Luís Eduardo Schoueri:

“Numa primeira aproximação, não haveria razão para o constituinte ter repartido as competências tributárias. A discriminação de competências tributárias não é requisito de um sistema federal. Este exige que se assegure às pessoas jurídicas de direito público autonomia financeira. Entretanto, autonomia financeira implica discriminação de rendas, o que não se confunde com discriminação de competências.”<sup>3</sup>

Ou seja, é plenamente possível configurar uma federação e preservar o pacto federativo mesmo sem a repartição de competências, desde que, nesse cenário, seja garantido aos entes a discriminação de rendas. É por meio da renda e com base nela que os entes exercem a autonomia.

Contudo, o constituinte optou por repartir as competências que, como cediço, possuem grande relevo para o Estado, uma vez que o pagamento de tributos consubstancia a principal fonte de arrecadação de renda para os cofres dos entes federados.

Portanto, no federalismo fiscal, qualquer ampliação de competência sem o respaldo da Constituição, além de gerar conflitos, poderá resvalar na autonomia dos entes, haja vista a impossibilidade de se ter independência financeira sem renda.

Uma vez destacados os traços característicos da federação e do federalismo fiscal, cumpre esclarecer (i) o conceito, os critérios, as características e os limites das normas de competência tributária, bem como (ii) sua relação com a regra matriz de incidência tributária e, ainda, (iii) se os termos utilizados pelo constituinte originário para delimitar as competências podem ser vistos como tipos, ou se, necessariamente, são conceitos.

Esse é o objeto do tópico seguinte.

## **2. Competência tributária**

### ***2.1. Conceito, características e limites das normas de competência***

Antes de examinar os aspectos das normas de competência, mister sobressaltar que o direito positivo, enquanto construção do homem, se presta a discipli-

---

<sup>3</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 258.

nar as condutas intersubjetivas. Em outras palavras, o direito diz como a realidade deve ser.

Com supedâneo em tais premissas, este estudo, para ser epistemológico e, de fato, se ocupar da análise da natureza, dos limites e das características das normas de competência, deve, necessariamente, ser dogmático.

Nesse sentido, esclarecedora é a lição do mestre Paulo de Barros Carvalho que, ao discorrer sobre as formas de conhecimento do fenômeno jurídico, assevera o seguinte:

“[...] Quando o intento do analista voltar-se para a linguagem do direito positivo, na procura de saber de sua contextura enquanto sistema de normas; se nele existem ou não certos institutos, e de que modo tais institutos se relacionam com outros; o único caminho é a dogmática, que implica uma análise intrassistêmica, de alguém que se põe dentro do sistema e dele não sai, até que se encontre satisfeito com os motivos de sua especulação.”<sup>4</sup>

Com isso, se quer afirmar que o estudo do direito positivo prescindir de traço de manifestações e fatos alheios à sua essência enquanto parâmetro de determinação das condutas, conforme, aliás, ensina o saudoso e sempre preciso Geraldo Ataliba: “O direito constrói suas próprias realidades, com especificidade, característica e natureza próprias”<sup>5</sup>.

Assim é que se deixa para a história do direito a observância de alterações, retrocessos e evoluções das normas ao longo do tempo; para a sociologia do direito, a avaliação dos impactos e os reflexos sociais que as normas produzem; e, para a filosofia do direito, os fundamentos e as motivações ideológicas que impulsionam a edição de novas leis.

É nesse cenário – estudo do direito positivo – que, por implicação lógica, deve ser analisado o direito tributário (divisão meramente didática) e, dentro desse ramo, o enfoque sobre o exercício da competência tributária.

Feito esse breve introito, cumpre salientar as normas de competência tributária como enunciados reconstruídos pelo intérprete<sup>6</sup> a partir de regras e princípios constitucionais com o fito de atribuir às pessoas jurídicas de direito público a prerrogativa de instituir tributos. Destaca-se, entretanto, que as mesmas regras e princípios que asseguram a faculdade de legislar sobre tributos servem de instrumento e garantia contra os excessos do Estado na sua instituição.

Paulo de Barros Carvalho cuida do tema com a maestria que lhe é peculiar ao afirmar que a competência tributária, matéria de porte eminentemente constitucional, não pode ser alterada ou ampliada pelo legislador ordinário:

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

<sup>5</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

<sup>6</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 52-53.

“A competência tributária é, em síntese, uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes das quais são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. Configura tema eminentemente constitucional. Uma vez cristalizada a delimitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria dá-se por pronta e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional.”<sup>7</sup>

Destarte, as normas de competência esgotam suas finalidades demarcando no texto constitucional as esferas de poder e os limites da tributação. Extrai-se daí que as normas de competência não carecem e tampouco podem ser complementadas ou ampliadas no âmbito infraconstitucional.

O conceito de norma de competência, portanto, carrega consigo e, ao mesmo tempo, exige o preenchimento de certas características a fim de que o direito mantenha sua normatividade.

Ora, e é em nome dessa normatividade que as normas de competência explicitam enunciados de caráter prescritivo cujo objetivo é induzir, determinar ou proibir que os seus destinatários realizem certas condutas. Como cediço, foram criadas pelo poder constituinte originário e se dirigem precipuamente a regular a conduta dos entes federados, revelando-se, assim, heterônomas.

Logo, as normas de competência são compostas por enunciados prescritivos que foram inseridos no ordenamento por uma autoridade (poder constituinte) e visam a regular condutas de terceiros (entes federados).

Seus efeitos emanam de forma hierárquica por todo o ordenamento jurídico e se destacam pela coatividade, haja vista que o descumprimento pelo destinatário é passível de punição. Caso não fossem coativas não haveria pena ou consequência pelo descumprimento.

Outra característica inerente às normas em questão é a abstração, visto que se dirigem a uma classe de fatos e a fatos futuros. Logo, o seu campo de atuação é hipotético.

As aludidas características denotam que as normas de competência possuem sentido completo e plenamente determinado no bojo da Constituição, não comportando qualquer modificação dos seus termos na esfera infraconstitucional.

Ressalte-se, todavia, que a lei complementar não se revela como exceção à referida regra, posto que seu escopo é dirimir eventuais conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar. Nesse diapasão, a interpretação do art. 146 da Constituição deve ser realizada de forma sistemática, com a análise conjunta dos dispositivos.

Além disso, o simples fato de o art. 146 autorizar que o legislador infraconstitucional, por meio de lei complementar, estabeleça normas gerais para definir

---

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

tributos e suas espécies não denota que definições com a estipulação de significados mínimos já não tenham sido utilizadas pelo constituinte. Pensar de forma contrária conduziria ao raciocínio absurdo de que na Constituição existem termos sem significado algum.

A definição nada mais é do que a explicitação de um significado com vistas a reduzir-lhe o grau de abstração.

Assim, se torna lógica assertiva segundo a qual o legislador infraconstitucional, ao socorrer-se da lei complementar para, por exemplo, definir tributos e regular as limitações ao poder de tributar nas hipóteses de prevenção de conflitos de competência, o faz por meio de normas gerais que explicitam os conceitos utilizados pelo constituinte originário.

No mais, o sistema constitucional é rígido e para ser modificado demanda que as alterações sejam introduzidas por emenda constitucional.

É sob os referidos aspectos e com guardida em fundamentos do Estado (*e.g.*, dignidade da pessoa humana e livre iniciativa) e nos objetivos da república (*e.g.*, construir uma sociedade livre, justa e solidária e erradicar a pobreza) que as competências tributárias foram demarcadas.

A Constituição, ao delimitar as competências tributárias, conferiu poderes (faculdades) e, ao mesmo tempo, impôs limites (obrigações) ao exercício do poder pelos entes. E assim o fez para garantir a tutela dos direitos fundamentais dos indivíduos, em especial, a liberdade e a propriedade.

A atribuição de competência, frise-se, no ordenamento jurídico brasileiro, faz mais do que outorgar aos entes a faculdade de instituir tributos, visto que a Constituição expressamente delimita os aspectos das hipóteses e das consequências das regras matrizes tributárias (hipótese de incidência, base de cálculo, sujeitos ativo e passivo).

Acerca das limitações ao poder de tributar, Hugo de Brito Machado afirma que:

“Em sentido amplo, é possível entender-se como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder. Aliás, toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece os seus limites.”<sup>8</sup>

Destarte, os limites das normas de competência são constatados não apenas nas regras estabelecidas entre os arts. 150 a 152 da CF/1988, posto que se espraiam por todo o texto constitucional.

A existência de competências privativa e residual confirma a assertiva acima. Isso porque, ao delimitar as competências, conseqüentemente, se impede que os

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

entes transbordem seus respectivos campos de atuação. E, na mesma medida, é por haver competências privativas muito bem definidas que ganha razão a existência de competência residual.

Do contrário, caso não fossem impostos limites severos às competências privativas, qualquer fato econômico denotador de capacidade contributiva poderia ser por elas regulado, afastando, pois, a razão de ser da competência residual.

A esse respeito, lapidar, mais uma vez, a contribuição de Machado:

“A atribuição de competência para instituir impostos constitui uma forma de limitação do poder de tributar, na medida em que, ao determinar quais são os impostos que podem ser criados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, a Constituição delimita o campo fático que pode servir de suporte a esses impostos. Define o que denominamos o *âmbito constitucional* de cada imposto.”<sup>9</sup>

É, portanto, atento (i) ao conceito de norma de competência como enunciado prescritivo que visa atribuir aos entes o poder de instituir tributos e, ao mesmo tempo, veda os excessos na instituição; (ii) ao fato de as normas serem heterônomas, abstratas e coativas; e (iii) aos limites que tais características implicam; que os Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo devem nortear o exercício da autonomia financeira pelos entes para que não seja desenvolvido de maneira arbitrária, sobrepondo o interesse do Estado aos direitos do indivíduo.

## 2.2. Competência e a regra matriz de incidência tributária

Pois bem, para que a regra matriz atinja o seu objetivo, qual seja estabelecer que determinados fatos ou atos presuntivos de riqueza acarretem ao seu beneficiário (ou àquele que guarde relação com o fato jurídico) o dever de pagar tributo ao Estado, é extremamente necessário que os seus critérios sejam delineados com clareza.

Dessa feita, para ser minimamente compreendida, a regra matriz deve possibilitar que em seu arcabouço sejam identificados um critério material, formado por um verbo seguido de um complemento; um critério temporal e um critério espacial; os quais juntos formam o suposto da norma. Deverão, ainda, ser identificados os critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota), presentes no conseqüente da norma.

Esses elementos dão forma e conteúdo a cada uma das espécies tributárias e estão entalhados no texto constitucional. Todas as materialidades que integram as hipóteses de incidência dos impostos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios foram amplamente previstas nos arts. 153,

<sup>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 297.



155 e 156 da CF/1988, restando aberta somente a competência residual a ser exercida pela união, conforme art. 154, I<sup>10</sup>.

Portanto, íntima é a relação entre a atribuição de competência tributária e a instituição dos tributos, uma vez que cabe aos entes, para perfectibilizar a regra matriz de incidência, observar com o devido rigor os critérios predeterminados pela Constituição.

Nessa linha, o ilustre professor Paulo Ayres Barreto é categórico ao afirmar que a atuação do legislador infraconstitucional, em matéria tributária, deve observar os parâmetros constitucionais que limitam o exercício de sua competência<sup>11</sup>.

Com isso, o que se almeja é demonstrar que não cabe ao legislador, no plano legal, alterar ou tampouco ampliar os elementos constitutivos da regra matriz de incidência.

Assim, se a Constituição autoriza que os estados instituem imposto sobre a propriedade de veículos automotores (art. 155, III), torna-se inviável cobrar o IPVA de quem aluga um carro, posto que não é proprietário do bem.

O exemplo dado, em que pese ser esdrúxulo, reforça a ideia de que, para ser constitucionalmente válido, o tributo deve ser instituído de acordo com o estabelecido pelas normas de competência. A hipótese de incidência X só estará apta a produzir os efeitos teleologicamente esperados pelo constituinte, se, e somente se, os elementos A, B e C estiverem contidos em sua materialidade, bem como se, e somente se, os elementos D e E estiverem em seu consequente.

Ou seja, a retirada, a substituição ou a ampliação de quaisquer dos elementos faz com que o ente dotado de competência insira no ordenamento jurídico exação que não fora prevista pela Constituição. Hipótese que, repise-se, é admissível apenas quando a União, por meio de lei complementar, cria imposto, até então inexistente e que não seja cumulativo e não tenha hipótese de incidência e base de cálculo próprios dos já existentes.

Trata-se, portanto, de regras que exprimem a supremacia e a hierarquia constitucionais, uma vez que ao legislador ordinário cabe o cumprimento dos comandos fixados pela Constituição.

Paulo de Barros Carvalho, a esse respeito, tece crítica contundente à Lei n. 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), haja vista que o legislador tomou para si o tratamento das regras de competência e, ao fazê-lo, simplesmente, na maior parte das vezes, repetiu os comandos da CF/1988, ocasionando pouquíssimas disposições aproveitáveis ao concatenamento do sistema tributário<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 249.

<sup>11</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 256-257.

O cenário criticado por Paulo de Barros, infelizmente e, ao que parece, foi afetado pela *Lei de Murphy*, visto que, ultimamente, o legislador ordinário e o Poder Judiciário não têm se limitado a repetir os comandos constitucionais, foram além: agora passaram a deturpá-los.

Para restringir esses e outros influxos do legislador, bem como garantir que a instituição de tributos seja realizada com a devida reverência aos comandos constitucionais e, ainda, para preservar a supremacia e a hierarquia constitucionais sem olvidar de direitos e garantias fundamentais dos indivíduos é que os termos utilizados na definição de competências devem ser fixados por meio de conceitos.

### **2.3. Da utilização de conceitos na definição de competências**

O direito positivo, como se sabe, não se ocupa do ser (ôntico), mas sim do dever-ser (deôntico). O direito, em sua normatividade, diz quais são as condutas intersubjetivas proibidas, obrigatórias, permitidas e facultativas. Eis aqui uma das principais características do direito, a prescritividade.

Com as normas de competência não poderia ser diferente, já que objetivam disciplinar a conduta dos entes federados. Tais normas, lembre-se, autorizam a instituição de tributos e, ao mesmo tempo, estabelecem limites e vedações ao exercício da competência.

Assim, para que desempenhem adequadamente o seu papel, as normas de competência devem possuir termos que expressem as propriedades necessárias e suficientes à instituição de tributos.

A função descrita pode ser cumprida apenas com a utilização de conceitos. Isso porque o conceito decifra o significado dos termos ou de uma classe de termos sinônimos, como bem pontua o brilhante jurista Humberto Ávila<sup>13</sup>.

E Ávila vai além ao explicar que um determinado conceito, ao conotar propriedades necessárias e suficientes para sua verificação, as exhibe como necessárias porque sem elas o conceito não se realiza, bem como suficientes porque com elas o conceito é confirmado<sup>14</sup>.

Logo, os elementos constantes na regra matriz são aqueles estabelecidos por meio de conceitos pelas normas de competência. Isto posto, a ausência de qualquer elemento impede a confirmação do conceito e, conseqüentemente, faz com que a exação pretendida pelo ente seja qualquer coisa, menos o tributo constitucionalmente previsto.

Os conceitos, portanto, são rígidos e traduzem o significado dos objetos selecionando certas características de forma limitada e exaustiva. Atendem, pois, as

---

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

<sup>14</sup> ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias*: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 11-12.

exigências constitucionais, de tal sorte que a instituição dos tributos se reputa aos limites impostos pelas normas de competência.

Do contrário, seria possível aventar que o constituinte deixou para o legislador infraconstitucional a tarefa de definir os limites de sua própria atuação. Nesse caso, por qual razão teria o constituinte discriminado as competências?

Paulo Ayres Barreto é enfático ao afirmar que a repartição de competência tributária se deu mediante a fixação de conceitos para, de um lado, definir as possibilidades de atuação legiferante e, de outro, evitar conflitos de competência<sup>15</sup>.

E, em tom retórico, o nobre jurista destaca que os conflitos surgem mesmo com a discriminação rígida e exaustiva por meio de conceitos. Entretanto, o cenário seria pior se se aceitasse que houve mera enumeração de tipos no plano constitucional<sup>16</sup>.

Na mesma linha, Misabel Abreu Machado Derzi, autora da obra-prima intitulada *Direito tributário, direito penal e tipo*, destaca que os conceitos fechados:

“[...] se caracterizam por denotar o objeto através de notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, determinantes de uma forma de pensar seccionadora da realidade, para a qual é básica a relação de exclusão “ou... ou”. Através dessa relação, calcada na regra da identidade, empreendem-se classificações com separação rigorosa entre as espécies.”<sup>17</sup>

O conceito, portanto, não descreve como a realidade é ou tem sido, ao invés disso, ele secciona critérios observáveis na realidade para, a partir daí, classificá-la. A tônica do conceito, dessa forma, serve de instrumento e garantia ao caráter prescritivo das normas. Ao discriminar as materialidades tributárias de forma rigorosa, o conceito otimiza a capacidade do intérprete de identificar a regra matriz e, assim, traz estabilidade para o ordenamento jurídico.

Não se pode olvidar que a segurança jurídica é um dos pilares do direito, o qual, para cumprir a função de disciplinar as condutas intersubjetivas, precisa ser cognoscível, confiável e calculável. Nesse sentido, Humberto Ávila alerta que:

“Para que o Direito possa guiar a conduta humana não apenas em curto, mas em médio e longo prazos, o ordenamento jurídico deve ser minimamente estável, duradouro, contínuo, permanente. Se ele for frequentemente modificado, os cidadãos terão dificuldade para saber qual a norma a obedecer, bem como terão relutância em agir, por não saber se as normas que conhecem continuarão valendo. A modificação contínua impede, assim, o planejamento [...]”<sup>18</sup>

<sup>15</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 58.

<sup>16</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 58.

<sup>17</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 3. ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 116.

<sup>18</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 367.

E, com isso, não se pretende aventar que o direito seja estático ou imutável. O que se refuta é a possibilidade de alteração automática das normas de competência tributária simplesmente em razão do surgimento ou da modificação das condutas. O direito não se adéqua aos fatos, ele próprio diz como os fatos devem ser.

Para ilustrar, devido à greve da polícia militar no Espírito Santo (2017) e no Ceará (2020), foi registrado um altíssimo índice de assassinatos, mas esse fato não permite inferir que naquele momento o homicídio tenha passado a ser permitido. Mais uma vez, as condutas não dizem como o direito deve ser, cabe ao direito regulá-las.

Ademais, em pese o atual sistema jurídico encontrar sua fonte na Constituição de 1988, cumpre destacar que as normas e princípios constitucionais não descartaram por completo o sistema anterior. O constituinte utilizou de conceitos já cristalizados ao longo do tempo e os inseriu no texto constitucional seja por estipulação, seja por redefinição.

Ao redefinir os conceitos, o constituinte, de forma expressa, selecionou novas notas integrantes, ao passo que, na estipulação, o conceito foi incorporado pelo *Texto Supremo* nos exatos moldes do significado que já ostentava<sup>19</sup>.

Exemplo disso são os conceitos de receita, salário e faturamento. A receita, para fim de incidência do imposto de renda, se caracteriza como ingresso financeiro que se integra ao patrimônio como elemento novo; o termo “salário” constava na Consolidação das Leis Trabalhistas e significava a remuneração que o empregador paga ao empregado, sendo necessário, portanto, o vínculo empregatício, subordinação e habitualidade; por sua vez, o termo “faturamento” traduzia as somas obtidas em função da venda de mercadorias e da prestação de serviços, conforme dispunha o Decreto-Lei n. 2.397/1987.

Justamente por essa razão, ou seja, por existirem conceitos que foram incorporados pela Constituição, é que os referidos termos precisaram ser modificados pela Emenda Constitucional n. 20/1998 a fim de ampliar o campo de incidência das contribuições sociais previstas no art. 195 da CF/1988.

Não se descuida, todavia, da doutrina minoritária (*e.g.*, Luís Eduardo Schoueri e Ricardo Lobo Torres), segundo a qual as competências teriam sido fixadas por meio de tipos que, em teoria, possuem a qualidade de absorver automaticamente as propriedades daquilo que habitualmente ocorre.

Tal assertiva não encontra guarida em nosso ordenamento, haja vista a impossibilidade de se deduzir comando prescritivo da simples ocorrência de fatos. Note-se, por exemplo, que o aborto não se torna permitido simplesmente por ser praticado em larga escala, a inobservância da proibição não implica permissão automática<sup>20</sup>.

<sup>19</sup> ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 50.

<sup>20</sup> BARBERIS, Mauro *apud* ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 29.

Há, ainda, doutrinadores que sustentam a possibilidade de mutação das normas constitucionais de competência<sup>21</sup>, o que se dá nos casos em que o texto constitucional é preservado, mas o seu sentido é dilargado ou flexibilizado, geralmente para perseguir algum fim almejado pela sociedade.

Sobre esse aspecto, dois exemplos de mutação constitucional são destacados por Ávila: a flexibilização de sentido dos termos (i) “o homem e a mulher” referentes ao instituto do casamento (art. 226, § 3º, da CF/1988) para reconhecer a união estável entre homens e entre mulheres; e (ii) “os livros e o papel destinado a sua impressão” com o fito de englobar os livros digitais. Entretanto, ele pontua que nesses dois casos o foco era a promoção dos direitos fundamentais de liberdade<sup>22</sup>.

Além disso, no que tange aos livros digitais, o que se viu foi a ampliação do conceito de livro para restringir a atuação do Estado reforçando o campo das imunidades tributárias. Ali, a mutação se revelou como instrumento de proteção do interesse individual, ao passo que não cuidou do exercício da competência, mas sim da impossibilidade de tributação.

Ou seja, não se tratou de interpretação extensiva com vistas a reduzir a liberdade e o patrimônio dos contribuintes, houve, na verdade, restrição da atuação estatal para promover os ideais de acesso à educação e desenvolvimento da cultura.

Trata-se de nítido caso em que o Supremo Tribunal Federal flexibilizou o sentido dos referidos conceitos socorrendo-se dos princípios enquanto qualificações positivas de um “estado de coisas que se quer promover”<sup>23</sup>. Porém, reitera-se, nos dois casos e, em especial, no que diz respeito ao âmbito tributário, houve alteração de sentido para proteger o indivíduo, e não para ampliar o poder do fisco.

Portanto, ante o exposto até aqui, reforça-se que a rigidez constitucional não permite que o significado dos termos utilizados para definir a esfera de exercício das competências seja ampliado pelo legislador ordinário, tampouco pelos tribunais, posto que os conceitos incorporados pela Constituição são fruto das interpretações doutrinárias, legislativas e jurisprudenciais consolidadas ao longo do tempo e, com base neles, o contribuinte se orienta e exerce os seus direitos fundamentais<sup>24</sup>.

#### **2.4. Da impossibilidade de se veicular competências por meio de tipos**

Para que as normas cumpram o seu dever é imperioso que os termos nelas constantes expressem significados que possibilitem tanto aos destinatários quan-

---

<sup>21</sup> BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*. São Paulo: Noeses, 2015.

<sup>22</sup> ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 55.

<sup>23</sup> ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 106.

<sup>24</sup> ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 56.

to ao intérprete agir com confiança mesmo diante das frequentes variações sociais, posto que o ordenamento jurídico se mostra claro e estável.

Do contrário, se o intérprete pudesse modificar os comandos constitucionais para ajustá-los ao seu interesse, os dispositivos deixariam de constranger as condutas dos destinatários, retirando, assim, a prescritividade da Constituição, como bem leciona Humberto Ávila:

“[...] o Direito só cumprirá sua função de ordenar condutas quando os dispositivos postos pelo legislador exprimirem significados que o intérprete não possa simplesmente ignorar, por melhores que sejam seus propósitos. É que, se o intérprete puder modificar, conforme suas intenções, aquilo que o legislador constituinte houver estabelecido, não terá o indivíduo como fazer com que as outras pessoas, inclusive as autoridades estatais, compreendam como um dever aquilo que para ele é um direito. Em outras palavras: se os dispositivos constitucionais não exprimirem significados que constringam seus destinatários a adequar seus comportamentos, perderá a Constituição sua força prescritiva e, por consequência, não apenas deixará de funcionar como instrumento de alocação e de limitação do poder, mas também de garantir os direitos fundamentais.”<sup>25</sup>

Mister, portanto, que sejam preservados os enunciados prescritivos como forma de salvaguardar o Direito e as garantias fundamentais. Tais motivos, por implicação lógica, rechaçam a possibilidade de se veicular normas de competência com base em tipos.

Os tipos, enquanto enunciados descritivos que são, denotam informações acerca do mundo fazendo referência a objetos. São, portanto, verificáveis, ou seja, podem ser classificados em verdadeiros ou falsos (juízos apofânticos).

À guisa de exemplo, basta imaginar o enunciado “chove lá fora”. Qualquer um que se depara com tal afirmação pode sair ou abrir a janela para verificar se de fato está chovendo.

E isso ocorre porque a definição por meio de tipos é centrada em situações individuais que são conhecidas e ocorreram no passado, de forma a revelar a descrição de elementos que podem ser constatados. Assim, denotam objetos ou eventos observáveis.

Por essa razão, ainda que no contexto deôntico as normas se classifiquem como válidas ou inválidas, consentir sua estipulação por meio de tipos dificulta, ou, até mesmo, torna inviável a verificação da validade, uma vez que a flexibilidade inerente aos tipos permite a classificação de objetos com base em características que são meramente exemplificativas.

Logo, a função dos tipos é diametralmente contrária a dos conceitos utilizados para fixar normas de competência. Essas normas são hipotéticas e não dizem respeito a situações passadas, tampouco a objetos verificáveis.

<sup>25</sup> ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 29.

Ademais, a descrição tipológica faz referência a características comuns, mas que não necessariamente devem estar presentes no objeto verificado. Eis aqui mais um fator que, por si só, demonstra a inviabilidade de se cogitar a estipulação de normas de competências por meio de tipos: se são descritas características que podem ou não ser vislumbradas, em que hipótese haveria descumprimento das normas (validade/invalidade), já que tudo ali pode ou não constar?

Nota-se, sem esforços, que os termos utilizados pelo constituinte não representam tipos. A existência de tipos constitucionais fragmentaria o Direito ao retirar-lhe a prescritividade e, por via de consequência, reduziria a zero o seu potencial para regular as condutas intersubjetivas.

A área científica reservada aos tipos é, preponderantemente, a das ciências naturais, como a zoologia e a botânica, conforme salienta Misabel Derzi<sup>26</sup> ao tratar das origens do conceito de tipo. Naquelas áreas, de fato, o método de linguagem é centrado em descrições de objetos (*e.g.*, espécies ou gêneros de animais e plantas).

No entanto, em matéria de competência tributária, Derzi assevera com propriedade que “o tipo como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, que admite as transições fluidas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constitucional”<sup>27</sup>.

Diante das considerações levantadas até aqui verifica-se a pertinência e razoabilidade dos fundamentos que demonstram a impossibilidade de as competências tributárias serem estabelecidas por meio tipos.

### 3. Conceito constitucional de serviço

Com base no art. 156, III, da CF/1988, os Municípios e o Distrito Federal podem, após a edição de lei complementar, instituir em seus territórios, por meio de lei ordinária, o imposto sobre prestação de serviços de qualquer natureza, excluídos, nesse caso, os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, haja vista serem de competência dos Estados (art. 155, II, da CF/1988).

A Constituição, repise-se, é um conjunto de enunciados prescritivos, abstratos, heterônomos e coativos que visam, eminentemente, regular as condutas intersubjetivas. O texto constitucional é dotado de supremacia, razão pela qual o legislador infraconstitucional não pode desrespeitar os limites impostos pelo Poder Constituinte Originário.

Essas características exigem que as normas sejam pautadas com supedâneo em termos que exprimem significados exaustivos, rígidos e necessários a fim de

<sup>26</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 3. ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 31.

<sup>27</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 3. ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 135.

que o destinatário possa subsumir sua conduta amparado por um sistema jurídico confiável, no qual a segurança jurídica e as garantias individuais se consubstanciam como verdadeiro direito do cidadão.

Aqui, mais uma vez, cabe a lição de Ávila que, ao tratar dos conceitos constitucionais, demonstra as incongruências da “doutrina dos tipos”:

“A tese de que os termos constantes dos dispositivos constitucionais que atribuem poder de tributar exprimem tipos leva, direta ou indiretamente, intencional ou não intencionalmente, à descaracterização das regras de competência: elas deixam de ser significados de enunciados prescritivos, com eficácia comportamental direta e indireta, qualificados como abstratos, heterônomos, e coativos em sentido amplo, e passam a ser significados de enunciados descritivos, sem eficácia comportamental direta, qualificados como concretos, autônomos e não coativos.”<sup>28</sup>

Ademais, a flexibilidade inerente aos tipos deflui de seu caráter descritivo, ao passo que os conceitos, enquanto genéricos e abstratos, desenvolvem com perfeição a função prescritiva.

Dessa feita, em que pese parte da doutrina aventar que a utilização, pelo constituinte, de conceitos pré-constitucionais dispostos na legislação, em especial no Direito Civil, criaria uma suposta interpretação da constituição conforme a lei, em nítido descompasso com o princípio da Supremacia da Constituição, convém asseverar que “o ordenamento constitucional tributário pode adotar conceitos próprios, mas deve fazê-lo expressamente (por estipulação ou redefinição), pois, do contrário, incorpora o termo com significado comum, seja ele ordinário, seja ele técnico, consolidado pela doutrina, pela legislação ou pela jurisprudência”<sup>29</sup>. Entendimento em sentido oposto conduz à conclusão de que os termos constitucionais não possuem significado, bem como que os destinatários das normas constitucionais poderiam definir o seu conteúdo, ao invés de observá-lo.

A esse respeito, frisa-se que a atribuição da lei complementar, nos moldes do art. 146 da CF/1988, não é outra senão a de dar contornos mais precisos aos conceitos. Contudo, ao dispor, mediante normas gerais, sobre conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar, a lei complementar não pode extrapolar os limites preestabelecidos pelos conceitos.

E, dentre os referidos conceitos, está o de serviço para fim de tributação por meio do ISS. Nesse sentido, em obra magistral, o mestre Aires Fernandino Barreto conceituou o serviço tributável como:

---

<sup>28</sup> ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 64.

<sup>29</sup> ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 50.



“o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo.”<sup>30</sup>

Em sua obra, Aires Fernandino destacou também que a prestação de serviço comporta sempre uma obrigação de fazer, ou seja, uma atividade pessoal do devedor, afastando-se, portanto, das obrigações de dar, as quais têm por escopo a entrega de um bem<sup>31</sup>.

O raciocínio do saudoso jurista é compartilhado pela doutrina majoritária e foi corroborado pelo Supremo Tribunal Federal em diversas ocasiões ao longo das décadas, conforme se depreende dos acórdãos dos Recursos Extraordinários n. 116.121/SP<sup>32</sup> e 446.003 AgR<sup>33</sup>, que trataram da inconstitucionalidade da incidência de ISS sobre a locação de bens móveis.

Nesses casos, os doutos ministros se debruçaram sobre a distinção existente entre a obrigação de dar e a obrigação de fazer, para concluir que apenas na segunda hipótese se torna possível a incidência do ISS.

O STF ratificou seu entendimento por meio da edição da Súmula Vinculante n. 31, cuja razão de ser está justamente no fato de a locação de bem móvel consistir em obrigação de dar, e não de fazer. A referida súmula, registre-se, continua vigente.

Mais tarde, no entanto, o Supremo decidiu pela incidência do ISS sobre o *leasing* financeiro<sup>34</sup>. Nesse julgado houve esforço coletivo dos ministros para adequar o arrendamento mercantil a uma obrigação de fazer, desconsiderando, portanto, o conceito de serviço, bem como a competência da União para instituir o IOF sobre a operação de crédito (art. 153, V, da CF/1988).

E, infelizmente, com o passar do tempo, o ambiente de dúvida e instabilidade só faz crescer. No RE n. 651.703/PR<sup>35</sup>, o STF promoveu uma brusca mudança de entendimento ao declarar a constitucionalidade da incidência do ISS sobre a oferta de planos de saúde.

<sup>30</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 43.

<sup>31</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 54-59.

<sup>32</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 116.121/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, 11 de outubro de 2000. Disponível em: <http://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur104127/false>. Acesso em: 7 nov. 2021.

<sup>33</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 446.003/PR, Rel. Min. Celso de Mello, 11 de maio de 2006. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur92409/false>. Acesso em: 7 nov. 2021.

<sup>34</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 592.905/SC, Rel. Min. Eros Grau, 2 de dezembro de 2009. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur174290/false>. Acesso em: 7 nov. 2021.

<sup>35</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 651.703/PR, Rel. Min. Luiz Fux, 29 de setembro de 2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur366612/false>. Acesso em: 7 nov. 2021.

Naqueles autos, coube a relatoria ao Ministro Fux, para o qual, na atualidade, o conceito de serviço teria passado a ser “o oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.

Nota-se que o suposto novo conceito é demasiado abstrato, dentro dele, em tese, cabem as hipóteses de incidência de vários impostos, até mesmo do imposto de renda.

Contudo, prescrutando o histórico de posicionamentos do STF, é possível afirmar que a dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar constantes no Direito Civil permanecem essenciais à compreensão daquilo que se entende como serviço.

Ainda em relação ao RE n. 651.703/PR, não obstante o Ministro Marco Aurélio ter sido vencido quanto ao mérito, o seu voto foi esclarecedor e contribuiu para dirimir eventuais celeumas, senão vejamos:

“[...] Mesmo que se sustente terem os precedentes conferido interpretação ampliativa 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. Se existente, no núcleo da prestação, um ato humano, um fazer, surge presente serviço, visando cobrança de ISS. Se o negócio entabulado revelar, em essência, obrigação de dar, como no caso do arrendamento mercantil operacional, há de excluir-se, ante a apreciação dos citados extraordinários, a atividade do campo de incidência tributária, por não preencher a operação os elementos característicos do tipo serviço [...]”

Portanto, nota-se, que não houve superação da dicotomia, posto que o plenário, ao observar o modo de operação das empresas de plano de saúde, entendeu haver predominância de prestações de serviço (obrigações de fazer) no núcleo da atividade.

Além disso, conforme já destacado, o STF em diversas ocasiões pautou suas decisões com base em conceitos, como no caso do julgamento das contribuições sociais em que foi crucial a análise dos conceitos de renda e faturamento.

Esse breve histórico de decisões é suficiente para demonstrar que a Corte Suprema utiliza pesos e medidas diversos para julgar casos idênticos. E, ao fazê-lo, desestabiliza o sistema jurídico, visto que, em um primeiro momento, afirma a existência de conceitos balizadores das normas de competência, mas, no momento seguinte, trata de refutar a ideia.

Panorama que, ao que tudo indica, encontra guarida nos argumentos consequencialistas. Contudo, é de se ver que as consequências relevantes para o Su-

premo têm sido apenas aquelas com potencial de agravar a saúde financeira dos entes da administração pública.

Ultimamente, é perceptível que o STF se ressentido quando surge alguma manifestação que, por não estar prevista na CF, não é tributada e, nesse caso, costuma atuar como preenchedor de lacunas. Contudo, essa não é a tarefa do guardião da Constituição, posto que agindo de tal forma acaba por legislar, ou pior, cria novo tributo, nova base tributável, ignorando que tal atribuição compete ao poder legislativo, o qual, por meio de lei complementar, deve editar as regras que permitirão à união o exercício da competência residual.

No mais, se for para trocar o conceito existente por um melhor e tão bem definido quanto o atual, que se faça por meio de emenda constitucional, nunca pelo Poder Judiciário.

Outrossim, as variações de composição do STF e a inexistência de uma linha de raciocínio temporal tornam insustentável qualquer pretensão de mudança do conceito de serviço. Além disso, reitera-se que não houve, de fato, a definição de um novo conceito. Isso porque acreditar que prestar serviço é oferecer uma utilidade a outrem é por demais subjetivo e abstrato.

Tal acepção permitiria englobar como serviço qualquer coisa e, infelizmente, é o que tem acontecido, sempre em prol da arrecadação.

Nessa toada, não soaria estranho se alguns municípios obtivessem aumento significativo de arrecadação e fiscalização, o que, em tese, poderia alçar o ISS à categoria de tributo mais bem administrado dentre todos os existentes. Ora, é claro que haverá incremento da arrecadação se se passar a tributar tudo que não é serviço como se o fosse.

No entanto, o acréscimo ocorre às custas da legalidade, da invasão de competência e do enfraquecimento da Constituição. Para aqueles que enxergam tipos constitucionais, a justificativa maior é a de que o texto constitucional está tão defasado que caberia ao intérprete adaptá-lo aos seus interesses para, supostamente, acompanhar as mudanças sociais. Nesse caso, no entanto, o texto é adaptado para atender o interesse da parte mais forte, o fisco.

#### **4. Da incompetência municipal para tributar atividades com bens incorpóreos**

O bem incorpóreo, com perdão da redundância, é aquele que carece de corpo, que não pode ser tocado. O bem incorpóreo, por excelência, tende a representar algo que existe no mundo das ideias e que pode ou não ser transladado para um corpo físico, como no caso dos programas de computador.

Esses programas, por excelência, se caracterizam como a elaboração intelectual que possibilita o funcionamento e a utilização de um equipamento, consistente em um sistema de rotinas e funções que permite disseminar ideias por meio do seu suporte físico<sup>36</sup>.

<sup>36</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 220.

Os *softwares* são, portanto, um ótimo exemplo de bem incorpóreo que, de acordo com a Lei n. 9.609/1998, são definidos como “a expressão de um conjunto organizado e instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos etc.”.

Nesse sentido, por ser bem incorpóreo, Aires Fernandino destaca que o programa de computador, na ordem jurídica atual, é distribuído por meio de cessão de uso ou licenciamento. Trata-se de negócio jurídico caracterizado como obrigação de dar, o que impede que se subsuma ao conceito constitucional de serviço tributável<sup>37</sup>.

Resta claro, portanto, que arrolar simples cessão de direito como serviço importa em patente inconstitucionalidade, como se dá com o item 1.05 da lista anexa da Lei Complementar n. 116/2003.

O mesmo ocorre com o item 1.09, visto que, da mesma forma, não se trata de uma obrigação de fazer.

Ora, em síntese, os bens incorpóreos, sejam eles programas de computador, sejam conteúdos de áudio, vídeo ou imagem, representam criações do espírito e são protegidos pela lei de direitos autorais<sup>38</sup>, devendo sempre ser observado que sua circulação ocorre por meio da cessão de direitos, ou seja, trata-se de obrigação de dar.

No mais, em relação aos programas de computador, o fabricante não presta serviço ao usuário, ele elabora uma codificação em linguagem específica cuja leitura é desempenhada por máquinas, e estas sim, por sua vez, são utilizadas pelo homem como meio para satisfazer alguma necessidade.

Tais atividades, como sabido, estão em voga e movimentam grandes cifras. Contudo, a inclusão na lista anexa não faz, por si só, que a cessão de direito e disponibilização de conteúdos em plataformas digitais se transforme em prestação de serviço, a obrigação segue sendo de dar. Repisa-se, se trata de flagrante inconstitucionalidade.

Sob esse aspecto, Clélio Chiesa atenta para o fato de a cessão de direitos não estar sujeita a tributação por meio do ICMS e tampouco do ISS, cabendo à união tributar tais signos presuntivos de riqueza por meio do exercício da competência residual:

“[...] a exploração econômica dos denominados *softwares* de prateleira e sob encomenda, por caracterizar-se como uma cessão de direitos, não está sujeita à tributação por meio do ICMS nem do ISS. Tais negócios, por serem fatos signos-presuntivos de riqueza, poderão até vir a ser tributados pela união mediante a criação, por meio de lei complementar, no exercício da competên-

<sup>37</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 230.

<sup>38</sup> Lei n. 9.610/1998.

cia residual que lhe é conferida pelo art. 154, I, da CF, de um imposto incidente sobre a cessão de direitos autorais sobre *softwares*, excluídos os que se caracterizam como livros-eletrônicos, por estarem albergados pela imunidade do art. 150, VI, *d*, da CF.

Todavia, enquanto isso não ocorrer, a aquisição dos denominados *softwares* de prateleira e sob encomenda é figura atípica no direito tributário brasileiro, pois tais negócios jurídicos consistentes na cessão de direitos de uso de programas de computador não constituem hipótese de incidência de nenhum dos impostos já instituídos.”<sup>39</sup>

O mesmo raciocínio se estende à disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo ou imagem (*streaming*), uma vez que também se trata de cessão de direitos.

Com isso, nota-se que os municípios deliberadamente têm invadido o campo de competência da União, haja vista que as referidas atividades econômicas deveriam ser tributadas por um novo imposto com materialidade e base de cálculo específicas.

O imposto em questão deve ser inserido no ordenamento jurídico por meio de lei complementar, conforme dispõe o art. 154, I, da CF/1988.

Do contrário, permitir que os municípios continuem tributando algo que não é serviço fragmenta a estrutura do Direito, vez que fere a supremacia e a hierarquia da Constituição, fazendo com que suas normas deixem de ser prescritivas e assumam a tônica de simples recomendações.

Assim, conforme tratado anteriormente (tópico 2.4), assentir que as normas de competência sejam formuladas com base em termos que exprimem qualidades que podem ou não estar presentes fere a normatividade do Direito, vez que lhe prejudica o caráter prescritivo e dificulta o exame da validade.

A assertiva é corroborada por Ávila ao afirmar que:

“Em decorrência disso, não se apresenta adequado afirmar que as regras de competência tenham a função de indicar elementos que possam preferencialmente constar das regras infraconstitucionais derivadas. Fazê-lo implicaria retirar-lhes o caráter normativo, pela eliminação da consequência normativa a ser aplicada por sua inobservância, transformando-as em meras recomendações ou simples conselhos.”<sup>40</sup>

Convém ressaltar que, ao delimitar as competências, o constituinte reservou aos municípios os impostos de menor expressão, em suma, aqueles ligados ao interesse local. No entanto, de tempos para cá, o congresso tem realizado verdadeira reforma infraconstitucional à revelia do Texto Supremo.

<sup>39</sup> CHIESA, Clélio *apud* BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 232-233

<sup>40</sup> ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 32.

## 5. Competência residual como ferramenta de distribuição equânime de receita

Neste tópico serão tecidas ponderações de cunho orçamentário e social que em nada enfraquecem a análise dogmática realizada nos tópicos anteriores, pelo contrário, as deficiências econômicas e a estrutura do país reforçam a importância de um sistema jurídico estável e condizente com a realidade.

Nesse sentido, cumpre observar que a República Federativa do Brasil conta com 5.570 municípios, dos quais, de acordo com dados fornecidos pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), apenas 326 têm mais de 100 mil habitantes<sup>41</sup>.

Ou seja, a federação é composta majoritariamente por municípios pequenos, nos quais não é difícil imaginar que haja severas restrições de caráter financeiro e administrativo que impossibilitem o exercício pleno e eficaz das competências tributárias, bem como o da fiscalização.

Para ilustrar, basta observar o município de Miguel Pereira, situado na região centro-fluminense do Estado do Rio de Janeiro, com população aproximada de 25 mil habitantes. Nesse município, a receita derivada mensal (arrecadação tributária) gira em torno de 600 mil reais, ao passo que os gastos mensais com o funcionalismo público municipal são de aproximadamente 4 milhões de reais<sup>42</sup>.

Municípios menores que, como visto são a maioria, se organizam e dependem, há tempos, dos repasses provenientes da arrecadação dos Estados e da União. E, sobre isso, importa frisar que não existe mal algum, haja vista que por meio dos repasses os municípios carentes têm condições de exercer sua autonomia sem incorrer nos gastos necessários à administração e à fiscalização dos tributos.

Com efeito, a otimização da arrecadação tributária está intimamente ligada à qualidade e ao tamanho do aparato de que dispõe o ente administrativo. No exemplo utilizado, para arrecadar mais, o município de Miguel Pereira precisaria gastar mais com a contratação e a qualificação de pessoal, bem como com a aquisição de equipamentos mais modernos.

Sob esse viés, e, de acordo com o professor Roque Antonio Carrazza, se entende que graças ao mecanismo de rateio criado pela Constituição os entes que não participam ou não têm condições para fiscalizar, administrar e arrecadar impostos sobre certas demonstrações de riqueza podem usufruir de parte das receitas arrecadadas<sup>43</sup>. Nas palavras dele, “tal prática tem, sem dúvida, o condão

<sup>41</sup> Agência Brasil. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2021-08/brasil-tem-49-municipios-com-mais-de-500-mil-habitantes>. Acesso em: 15 de nov. 2021.

<sup>42</sup> Prefeitura de Miguel Pereira. Portal da Transparência. Disponível em: <https://transparencia.pmp.rj.gov.br/>. Acesso em: 15 de nov. 2021.

<sup>43</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33. ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 109/2021. São Paulo: Malheiros, 2021.

de institucionalizar o verdadeiro espírito nacional, porque cria um sistema de compensação de riquezas e deficiências entre as unidades federadas<sup>744</sup>.

Eis aí a grande propensão da instituição de novo imposto por meio do exercício da competência residual: a exação não alcançará todo e qualquer contribuinte, mas apenas aqueles que desenvolvam as atividades que não estavam abarcadas pelas impostos já existentes.

E, em se tratando de bens incorpóreos, a instituição, pela união de imposto específico, pode reduzir o número de deveres instrumentais, bem como os conflitos de competência, haja vista que, por mais que as atividades ocorram em todo o território, o sujeito ativo da relação tributária será sempre e exclusivamente a União.

Além disso, 20% do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da sua competência residual será destinado aos Estados e ao Distrito Federal, conforme prevê o art. 157 da CF/1988.

Nessa linha, nada impede que o restante do produto da arrecadação seja destinado aos municípios, desde que respeitada a lei de responsabilidade fiscal e demais parâmetros orçamentários. Ou, ainda, que o produto da arrecadação do novo imposto permaneça com aqueles municípios que realizarem a cobrança e a fiscalização direta das atividades, como ocorre, por exemplo, com o IPVA e o ITR.

Eventuais entraves à repartição de receitas devem ser solucionados por meio de emenda constitucional e, como se nota, trata-se de questão orçamentária que não tem o condão de modificar a rígida distribuição de competências nos moldes em que foram formulados pelo poder constituinte.

Portanto, em adição aos critérios e aos fundamentos que demonstram que as atividades com bens incorpóreos devem ser tributadas pela União mediante o exercício da competência residual, é de se ver que haveria maior repartição de receitas, o que garantiria aos entes menos abastados o incremento da arrecadação e, por via de consequência, da autonomia financeira e administrativa.

A competência residual, sob esse enfoque, se caracteriza como ferramenta de distribuição equitativa de recursos, com potencial para gradativamente reduzir as diferenças socioeconômicas que são tão acentuadas entre as regiões do país.

## Conclusão

O Direito não é alheio às mudanças sociais. No entanto, a modernidade líquida<sup>45</sup> não pressupõe a existência de um sistema jurídico líquido, inconstante e maleável que, sob a pretensão de ser atual, desconsidera suas fontes e institutos para privilegiar o federalismo fiscal em detrimento de direitos e garantias individuais.

<sup>44</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33. ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 109/2021. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 601.

<sup>45</sup> BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

Em matéria de competência, a Constituição de 1988 estabeleceu as materialidades que são passíveis de tributação por cada um dos entes e, sem ignorar a evolução e o dinamismo sociais, reservou espaço para a instituição de imposto sobre as novas atividades presuntivas de riqueza, o qual, nesse caso, cabe à União mediante exercício da competência residual (art. 154, I).

As competências privativa e residual demandam a existência de conceitos rígidos que possibilitem a delimitação exaustiva e necessária dos elementos reconstruídos pelo intérprete das normas a fim de que o Estado desempenhe a faculdade que lhe foi outorgada atento aos seus deveres e sem desrespeitar princípios caríssimos como o da legalidade e o da segurança jurídica.

A referida atribuição é desempenhada pelos conceitos que, por ser revestirem de abstração e se referirem a hipóteses, preservam a normatividade do Direito cujo caráter prescritivo, além de determinar as condutas intersubjetivas proibidas, permitidas e facultativas, exige, em relação às normas de competência, que sejam coativas e heterônomas.

Diante de tais considerações, e, restando assente que as competências foram definidas constitucionalmente com base em conceitos, vislumbra-se que as atividades desenvolvidas com bens incorpóreos não se adéquam ao conceito constitucional de serviço, o que demonstra a inconstitucionalidade dos itens 1.05 e 1.09 da lista anexa da Lei Complementar n. 116/2003.

Por derradeiro, a interpretação extensiva ou tipológica dos dispositivos constitucionais relativos às normas de competência tributária não pode sufragar a restrição de direitos fundamentais pelo exercício do poder estatal<sup>46</sup>.

## Referências

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.
- ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2019.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019.
- ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. 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.

---

<sup>46</sup> ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 68.



- BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*. São Paulo: Noeses, 2015.
- BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33. ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 109/2021. São Paulo: Malheiros, 2021.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 3. ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 16. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 20/1998. São Paulo: Malheiros, 1999.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, Jose Luis Bolzan de. *Ciência política e teoria do Estado*. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.