

PHELIPPE MACHADO MARQUES

UMA NOVA CONCEPÇÃO PARA O CONCEITO
CONSTITUCIONAL DE SERVIÇO DE QUALQUER
NATUREZA.

BRASÍLIA

Agosto/2019

SUMÁRIO

1 - RESUMO.....	2
2 - INTRODUÇÃO.....	4
3 - NOÇÃO DE SERVIÇO ADOTADA NA SÚMULA VINCULANTE N° 31.....	7
4 – CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO PRIVADO.....	12
5 – SERVIÇO COMO TIPO CONSTITUCIONAL-TRIBUTÁRIO E A SUPERAÇÃO DA SUJEIÇÃO AO DIREITO PRIVADO NA CONSTRUÇÃO DE CONCEITOS DE TERMOS JURÍDICOS ADOTADOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	14
6 – UMA NOVA VISÃO PARA O TERMO SERVIÇO À LUZ DO REGIME CONSTITUCIONAL VIGENTE.....	20
7 - CONCLUSÃO.....	23
8 - REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....	24

RESUMO – O presente trabalho tem por objetivo apresentar um debate acerca da conceituação jurídica do vocábulo serviço, para fins de exercício do poder de tributar dos entes municipais e do Distrito Federal. Em um primeiro momento, serão demonstradas algumas das premissas que foram utilizadas para a construção do conceito de serviço adotado no RE n° 116.121, cujo entendimento serviu de parâmetro à elaboração da Súmula Vinculante n°31, que afastou a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) das operações de locação de bens móveis. Pretende-se ainda demonstrar algumas limitações do sentido estabelecido para o termo no referido julgado, evidenciado o anacronismo da noção concebida e mencionando a impropriedade do monopólio do direito privado na construção dos significados jurídicos das categorias presentes nas

normas tributárias. Busca-se evidenciar, também, a necessidade de superação do entendimento adotado na súmula, a partir da abordagem do fenômeno da constitucionalização do direito privado, apontando a importância das normas e princípios constitucionais à construção das diversas categorias jurídicas, especificamente a de *serviço*, indispensáveis à operacionalização do Direito, em especial o tributário. Por fim, demonstra-se, com base no raciocínio desenvolvido no julgamento do RE 651.703/SC, que resultou na evolução da concepção jurídica de *serviço*, a viabilidade jurídica de tributação das operações de locação de bens móveis pelo imposto sobre serviço.

PALAVRAS-CHAVE – Serviço. Conceito jurídico. Constitucionalização.

ABSTRACT - This paper aims to present a debate about the legal conceptualization of the word service, for the purpose of exercising the power of taxation of municipal entities and the Federal District. At first, some of the premises that were used to construct the concept of service adopted in RE 116.121, whose understanding served as a parameter for the preparation of Binding Precedent No. 31, which eliminated the incidence of the Services Tax, will be demonstrated. Any Nature (ISSQN) of movable property leasing transactions. It is also intended to demonstrate some limitations of the meaning established for the term in that judgment, evidencing the anachronism of the conceived notion and mentioning the inadequacy of the monopoly of private law in the construction of the legal meanings of the categories present in tax rules. It also seeks to highlight the need to overcome the understanding adopted in the summary, from the approach of the phenomenon of the constitutionalization of private law, pointing out the importance of constitutional norms and principles to the construction of various legal categories, specifically that of service, indispensable. the operationalization of the Law, especially the tax. Finally, it is demonstrated, based on the reasoning developed in the judgment of RE 651.703 / SC, that resulted in the evolution of the legal conception of service, the legal viability of taxation of leasing transactions of movable property by the service tax.

KEYWORDS – *Service. Legal concept. Constitutionalization*

1- INTRODUÇÃO

Nos últimos anos tem-se observado a crescente relevância do setor de serviços para a formação da riqueza de um país. De acordo com os dados das Contas Nacionais Trimestrais do IBGE¹ o setor de serviços representou, no ano de 2018, 73% do valor adicionado ao Produto Interno Bruto (PIB) – 60%, sem contabilizar a contribuição do comércio para a sua formação. Com efeito, tal representatividade tem se mantido desde a década de 90, demonstrando ainda mais sua importância e expressividade no decorrer dos últimos anos. Importa destacar que o referido setor representou, no ano de 2017, 85% das empresas do país, abrangendo 81% do total do pessoal ocupado (62% considerando apenas o setor privado), segundo dados do Cadastro Central de Empresas (Cempre) do IBGE².

No âmbito da economia mundial, a importância do setor não é diferente, sendo a fonte principal de geração de empregos e objeto de grandes fluxos de investimentos. Vale ressaltar que tanto o setor agropecuário e extrativista quanto o setor industrial dependem cada vez

¹ A representatividade do setor terciário (comércio e serviços) passou de 69% do Valor Adicionado ao Produto Interno Bruto (PIB) em 1997 para 73% em 2018 (até 3º trimestre com dados acumulados em 4 trimestres), segundo dados das Contas Nacionais Trimestrais do IBGE. Percebe-se que o comércio foi o principal responsável por esse avanço, pois sua contribuição de 8% do Valor Adicionado do PIB, em 1997, passou para 13%, em 2018. Já o setor de serviços, apesar de significativa participação no Valor Adicionado do PIB, manteve o patamar de sua contribuição em torno de 60%, no ano de 1997 e no ano de 2018

² Considerando as seções CNAE: G Comércio; reparação de veículos automotores e motocicletas; H Transporte, armazenagem e correio; I Alojamento e alimentação; J Informação e comunicação; K Atividades financeiras, de seguros e serviços relacionados; L Atividades imobiliárias; M Atividades profissionais, científicas e técnicas; e N Atividades administrativas e serviços complementares.

mais da atuação do setor de serviços na medida em que os serviços intensificam a utilização de tecnologia em suas atividades. A título de exemplo, a prestação de serviços tem sido fundamental à indústria de transformação possibilitando a esta maior produtividade e competitividade, uma vez que a agregação de valor, diferenciação e customização de produtos do setor industrial necessitam cada vez mais do suporte de serviços sofisticados.

Diante do exposto, verifica-se que a prestação de serviço se apresenta como uma relevante base econômica à tributação. Sendo assim, o legislador constituinte inseriu no sistema tributário brasileiro o “Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)” – exceto os serviços de comunicação, quando onerosos, e de transporte de interestadual e intermunicipal que são tributados pelo “Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)”, de competência dos Estados e do Distrito Federal (DF) -, atribuindo a competência para sua instituição, cobrança e arrecadação aos Municípios e ao DF³. É de fundamental importância que a atividade tributária sobre o setor, dada a complexidade e o dinamismo da área e sua importância ao desenvolvimento econômico, sempre com o objetivo de promover a justiça fiscal e a segurança jurídica, protegendo os sujeitos passivos contra possíveis abusos, sem prejudicar o incentivo ao setor, mas também possibilitando ao Estado a arrecadação necessária à consecução dos seus objetivos institucionais.

No âmbito jurídico, o cuidado se faz necessário principalmente no que tange à definição de termos para que se possa ter um entendimento claro sobre aquilo que é tributável ou não. Dentro do contexto ora analisado, o primeiro e mais relevante desafio refere-se ao próprio conceito

³ A possibilidade de instituição do ISS pelo Distrito Federal decorre da atribuição constitucional da chamada competência cumulativa ao referido ente, nos termos do art. 147 da Constituição Federal de 1988:

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

do termo *serviço* e sua abrangência para fins de tributação. Inúmeros são os debates na doutrina e nos tribunais com o fito de esclarecer o significado do termo. Atualmente está em vigor a Súmula Vinculante nº 31 editada pelo Supremo Tribunal Federal que decretou a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre as operações de locação de bens móveis, com a fundamentação de que tais operações não estariam inseridas no conceito de *serviço*, não se configurando, desta forma, como fato gerador do referido tributo. A súmula em questão decorre do entendimento delineado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121, que foi reiterado em outros precedentes, em que prevaleceu o conceito de *serviço* como uma obrigação de fazer ou uma atividade decorrente do esforço humano.

O conceito adotado é resultado de uma construção do direito privado, sendo transportado à seara tributária com o objetivo de delimitar o poder de tributar dos entes municipais. A atividade tributária (compreendendo a produção legislativa, gestão dos tributos e mesmo as tarefas de interpretação e aplicação das normas), dentro de um regime democrático, deve ser realizada com observância aos limites impostos pelo texto constitucional, a fim de preservar os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos. Todavia, a busca pela limitação desse poder não pode acarretar, de forma desarrazoada, prejuízo no financiamento estatal, sob pena de se prejudicar o coletivo, pois ao adotar uma ideia tão restritiva e fechada sobre *serviço*, corre-se o risco de se ter um conceito que não acompanhe as transformações econômicas e sociais que, conforme demonstrado, estão em contínua mudança, tornando estanque a atividade tributária, o que, sem dúvida, não era a finalidade do legislador constituinte ao definir que o ISS incide sobre a **prestação de serviços de qualquer natureza**.

Desta forma, faz-se necessário uma análise do conceito de *serviço* adotado na formulação da súmula, das premissas que o fundamentaram e apresentação de possíveis alternativas para uma interpretação que seja capaz de, ao mesmo tempo, promover uma adequada tributação sobre as atividades de prestação de serviços, que

acompanhe as mutações incessantes desse ramo, e sem prejuízo dos direitos e garantias dos contribuintes, sempre em respeito ao Estado de direito e ao regime democrático.

2- NOÇÃO DE SERVIÇO ADOTADA NA SÚMULA VINCULANTE Nº 31

Com a edição da Súmula Vinculante nº 31 restou impossibilitada a cobrança do ISS sobre as operações de locação de bens móveis. Prevaleceu o entendimento firmado no julgamento do RE nº 116.121 em que a impossibilidade da cobrança se deve ao fato das referidas operações não se enquadrarem no conceito de “serviço”, não se sujeitando, portanto, à incidência do imposto. Nesse julgado, o raciocínio dominante sobre o termo *serviço* demonstra um sentido demasiadamente restritivo abrangendo tão-somente as atividades que decorrem do esforço humano em benefício alheio, conforme assevera o Ministro Marco Aurélio⁴, ou uma obrigação de fazer, de acordo com os Ministros Celso de Melo⁵ e Sepúlveda Pertence⁶.

Importa destacar que o ministro Celso de Mello ainda complementa, em seu voto, que a atividade de locação de bens móveis se configura numa obrigação de dar, pois a entrega de coisa não fungível configura o elemento essencial da referida operação conforme se

⁴ “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”.

⁵ “... eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer... 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*”.

⁶ “Não me convenci, data venia, de que o contrato em discussão, o contrato de locação de máquinas, de guindastes, contenha obrigação de fazer”.

depreende do art. 1.188 do Código Civil de 1916 (art. 565 do Código em vigor⁷).

Como se pode observar, a premissa fundamental que norteou a definição de *serviço* apresenta um caráter restritivo cuja origem se encontra alicerçada nas normas de direito privado. Com efeito, alegou-se que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição Federal (art. 110, CTN)⁸ e, sendo assim, o conceito de *serviço* que deve prevalecer é aquele tratado na seara do direito privado, ficando o legislador, assim como o intérprete da lei tributária, impossibilitado de alterar tais definições com o intuito de definir as limitações da atividade arrecadatória.

Na esteira desse entendimento, Simone Rodrigues⁹ defende que o significado do signo *serviço*, nos moldes da Constituição, provém indubitavelmente do Direito Civil. De fato, o Texto Constitucional, ao mencionar o termo *serviço* inserido no capítulo que trata da tributação, não o definiu de forma precisa, deixando a cargo do legislador infraconstitucional a tarefa de esclarecer o conteúdo e o alcance do respectivo conceito. Sendo assim, a busca pelo significado jurídico de *serviço*, segundo a referida autora, deve ser realizada no âmbito do direito privado, como forma de se observar o mandamento previsto no art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN), utilizando essa construção para balizamento da atividade tributária. É bem verdade que com a edição do

⁷ Código Civil, art. 565: "Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição."

⁸ Código Tributário Nacional, art. 110.: A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

⁹ Simone Rodrigues, Conceito Constitucional de Serviços de Qualquer Natureza.

Código Civil de 1916, a doutrina se empenhou em elucidar o polêmico conceito de *serviço* e, sempre contrastando com a definição de locação de coisas, identificou a obrigação de fazer como o núcleo essencial do termo, rejeitando a ideia de obrigação de dar.

Corroborando com a premissa de que o conceito de *serviço* decorre de uma atividade que envolve o esforço humano em benefício alheio, Aires Barreto ensina que esta é a distinção fundamental que retira o termo do conjunto das obrigações de dar, conforme se depreende do excerto abaixo:

“A distinção entre dar e fazer como objeto de direito é matéria das mais simples. Basta - aos fins a que nos propusemos – salientar que a primeira (obrigação de dar) consiste em vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de alguma coisa já existente; por outro lado, as obrigações de fazer impõem a execução, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente. Consistem, estas últimas, num *serviço* a ser prestado pelo devedor (produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial) ¹⁰.”

Contribuindo para o raciocínio até aqui exposto, são os ensinamentos de Rubens Gomes de Sousa¹¹ ao dispor sobre a interpretação de normas do CTN, em especial o art. 110:

“Se a Constituição se refere a uma figura de direito privado, sem ela própria a alterar para efeitos fiscais, incorpora ao direito tributário aquela figura de direito privado que, por conseguinte, se torna imutável para o

¹⁰ *O ISS na Constituição e na lei*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2009, p. 43.

¹¹ Normas de interpretação no Código Tributário Municipal. In: ATALIBA, Geraldo.

legislador fiscal ordinário, porque se converteu em figura constitucional.”

Outro ponto importante para análise consiste num entendimento¹² de que o termo teria um significado fechado não sujeito a transformações, encerrando o que se entende como conceito e não um tipo. Para um melhor entendimento, passa-se elucidar a diferença entre conceito e tipo. Conceito e tipo denotam, dentro do Direito, estruturas linguísticas que irão se diferenciar justamente pelo nível de flexibilidade ou rigidez que determinado termo apresentará para a sua caracterização.

O tipo se caracteriza por ser uma estrutura mais flexível, permitindo que alguns elementos essenciais do objeto possam ser negligenciados sem prejudicar a identificação do objeto representado^{13 14}.

¹² Na linha desse entendimento, Misabel de Abreu Machado Derzi discorre que “neste ramo da ciência jurídica, assim como no Direito Penal, em razão da necessidade exacerbada de segurança jurídica na aplicação da lei, prevalecem os conceitos classificatórios sobre a estrutura tipológica. Como se vê, o reconhecimento da inexistência do tipo fechado, o que, aliás, é feito com extrema competência, leva aos mesmos resultados encontrados pela teoria que o entronizou: o fechamento dos conceitos de direito utilizados pelo legislador tributário”. RIBEIRO (2009:83-84).

¹³ Conforme leciona Misabel Derzi, “[...] tipo é o nome que se dá à ordem que, comparativamente, ordena objetos, segundo características nem rígidas nem flexíveis, em sistema aberto, graduável, voltado à realidade de valor e sentido”

¹⁴ “Tipo é a ordenação dos dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança. Nele há abstração e concretude, pois é o encontrado assim na vida social como na norma jurídica. Eis alguns exemplos de tipo: empresa, empresário, trabalhador, indústria, poluidor. O que caracteriza o tipo ‘empresa’ é que nele se contêm todas as possibilidades de descrição de suas características, independentemente de tempo, lugar ou espécie de empresa. O tipo representa a média ou a normalidade de uma determinada situação concreta, com as suas conexões de sentido. Segue-se, daí, que a noção de tipo admite as dessemelhanças e as especificidades, desde que não se transformem em desigualdade ou anormalidade. Mas o tipo, embora obtido por indução a partir da realidade social, exhibe também aspectos valorativos. O tipo, pela sua própria complexidade, é aberto, não sendo suscetível de definição, mas apenas de descrição. A utilização do tipo contribui para a simplificação do direito tributário. A noção de tipo é

O conceito, por sua vez, apresenta-se como uma estrutura dotada de maior rigidez, não admitindo a ausência ou graduação de seus elementos essenciais para a sua caracterização. Concluindo, tem-se que o conceito é mais rígido, fechado ao passo que o tipo é mais aberto, flexível¹⁵.

Vale ressaltar que a estrutura tipológica foi equivocadamente inserida no ordenamento jurídico brasileiro denotando uma ideia de algo fechado, estático resultando no surgimento de terminologias como “princípio da tipicidade fechada ou cerrada” ou tipo penal. Ora, de acordo com as premissas expostas, estando-se diante de um termo fechado tratar-se-á de um conceito, do contrário seria um tipo.

Com isso, alguns autores¹⁶ defendem a ideia de que, além do termo *serviço* ser aquele delimitado pelo direito privado, o mesmo denotaria um conceito, não sendo passível a graduação ou ter alguma de suas características renunciadas. Complementam ainda que pelo fato da Constituição Brasileira ser, em sua forma, rígida, os termos utilizados por ela no que se refere à repartição de competências tributárias estariam enquadrados no conjunto dos conceitos, limitando a atividade do legislador constituinte no tocante a instituição de tributos, uma vez que somente os conceitos fechados permitem a garantia da segurança jurídica nas obrigações tributárias.

Por fim, pode-se concluir, de acordo com a premissa adotada no RE 116.121/SP, que só haverá contrato de prestação de serviço quando estiverem presentes uma obrigação de fazer ou atividade que envolve esforço humano em benefício de terceiro, como ocorre no caso de um

largamente empregada também nas ciências sociais: Max Weber utilizou o conceito de tipos ideais. Jung fez circular a idéia dos tipos psicológicos”. TORRES (2006:2-3).

¹⁵ Em geral, aborda-se a oposição entre o conceito classificatório de classe e o moderno, de tipo. Enquanto o conceito classificatório é seletivo e rígido, excluindo ou incluindo o objetivo que, de acordo com suas propriedades, pertença ou não ao conjunto, o tipo é um conjunto não delimitado, fluido que não trabalha com a relação de exclusão ‘ou ... ou’ mais sim com um ‘até um certo grau’ ou ‘mais ou menos’ “. DERZI (2007:44-45).

¹⁶ Cita-se Mizabel Derzi e Simone Rodrigues Costa Barreto.

dentista contratado para realizar algum procedimento odontológico ou de um advogado contratado para defender um cliente em juízo. Na locação de bem móvel, segundo esse entendimento, se configuraria como uma obrigação de dar, não se enquadrando, desta forma, como prestação de serviço e, conseqüentemente, não sendo objeto de tributação do ISS.

3 – A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO PRIVADO

Diante do exposto, percebe-se que na definição do conceito de *serviço*, houve uma clara imposição da construção oriunda do direito privado sobre o direito tributário¹⁷ - e porque não dizer que até mesmo sobre espectro constitucional. Ficou a cargo dos civilistas toda a construção do conceito, seu conteúdo e alcance, deixando a Constituição e o Direito Tributário como meros importadores do termo. Ocorre que, atualmente, está em voga o que muitos chamam de constitucionalização do direito privado. Com efeito, as transformações que a figura do Estado tem sofrido – de Estado absoluto para liberal e depois para social – contribuíram para a consolidação das normas constitucionais como o fundamento de validade de todo o ordenamento jurídico. Diante dessa perspectiva, tem-se cada vez mais defendido a ideia de que o direito privado deve ser estudado à luz das normas constitucionais, observando-se, inclusive, a aplicação dos direitos fundamentais nas relações privadas, no que resultaria numa espécie de direito civil-constitucional.

Esse fenômeno torna-se ainda mais evidente quando se observa a tendência do surgimento do que se pode chamar de microssistemas, como o Código de Defesa do Consumidor, a Lei de Locações, a Lei de Direito Autoral, o Estatuto da Criança e do Adolescente etc., que passaram a regular relações privadas específicas, outrora previstas na codificação

¹⁷ Segundo Geraldo Ataliba: [...] os fatos que fazem nascer as obrigações dos impostos são fatos que se produzem na esfera privada, na esfera das pessoas particulares, e esses fatos, a maioria deles é regulada pelo direito privado, direito trabalhista, direito civil, direito comercial, direito bancário, etc., etc. O direito tributário sobrepõe-se ao direito privado, respeitando-o nessas matérias.

civil. Daí se dizer que o direito civil passa por um processo de despatrimonialização¹⁸.

Desta forma, torna-se necessária e inevitável uma leitura ou construção dos institutos do direito privado sob a ótica da Constituição. Em outras palavras, não deve a Constituição atuar de forma passiva, deixando a cargo do direito privado a definição quase que absoluta dos institutos e conceitos, mas sim as normas e os princípios constitucionais atuarem em todas as etapas de construção de tais institutos e conceitos.

Desse raciocínio, conclui-se que tanto o legislador quanto o intérprete da norma deve sempre ter a Constituição como farol para orientar sua atividade. Assim, ficam os seguintes questionamentos: queria, de fato, o legislador constituinte, ao afirmar que o ISSQN incidirá sobre prestações de serviços de qualquer natureza, adotar um conceito fechado para o vocábulo *serviço*? Qual margem de atuação, autorizada pela Carta Magna, teria o legislador tributário na construção de conceitos e tipos para fins de tributação? A construção do significado jurídico do termo ora analisado deve ser realizada exclusivamente pelo direito privado?

4 – SERVIÇO COMO TIPO CONSTITUCIONAL-TRIBUTÁRIO E A SUPERAÇÃO DA SUJEIÇÃO AO DIREITO PRIVADO NA CONSTRUÇÃO DE CONCEITOS DE TERMOS JURÍDICOS ADOTADOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

O primeiro ponto de reflexão gira em torno da afirmação de que o signo *serviço* seria um conceito fechado, rígido, o que resulta praticamente na impossibilidade de uma possível atualização do termo que está inserido num contexto em contínua transformação. Ao ler as normas inerentes ao sistema tributário inseridas na Constituição, observa-se que o texto

¹⁸ De acordo com Julio César Finger: "... o direito civil, de um direito-proprietário, passa a ser visto como uma regulação de interesses do homem que convive em sociedade, que deve ter um lugar apto a propiciar o seu desenvolvimento com dignidade. Fala-se, portanto, em uma despatrimonialização do direito civil, como consequência da sua constitucionalização" (Constituição e direito privado, p.94-95)

constitucional buscou identificar os fatos representativos da realidade econômica por meio de termos tais como, renda, mercadoria, propriedade, serviço etc. Nota-se que o legislador constituinte se preocupou em elencar de forma mais abrangente todas as realidades econômicas e suas respectivas transformações que possam ser objeto da tributação. Com efeito, apesar da Constituição ser rígida na sua forma, ela não se pretende servir de obstáculo à consecução de seus próprios objetivos, somente atingidos com o financiamento adequado de suas despesas. Além disso, um princípio extremamente importante no sistema constitucional vigente é o da capacidade contributiva, que também deve orientar a atividade tributária. Assim, diante de novos fatos econômicos que manifestam patente capacidade contributiva, a tributação pode e deve atuar, carregando ao cofre estatal uma parcela da riqueza gerada por tais atividades¹⁹. Afirmar de maneira categórica que os termos usados na seara da tributação representam verdadeiros conceitos fechados é levar a atividade tributária a uma estagnação na linha do tempo, apartando a operação desse ramo do direito da realidade econômica que se apresenta cada vez mais complexa.

Como forma de evidenciar a necessidade de atualização dos termos utilizados pela Constituição visando sua compatibilização com a realidade social e econômica e a preservação de sua força normativa, apresenta-se dois excertos presentes nos votos do Ministro Gilmar Mendes, no RE nº 357.950, e do Ministro Celso de Mello, no HC 96.772:

“Porém, como o Texto constitucional, inevitavelmente, adota esses conceitos de uso comum, precisamos, de fato, ter uma abertura para uma compreensão mais ampla desses institutos, sob pena de,

¹⁹ “A segunda razão, aponta para a conformação da tributação necessariamente sob os imperativos da capacidade contributiva dos cidadãos. Nesse sentido, as manifestações de capacidade contributiva sob novas formas de desenvolvimento de atividades econômicas tradicionais não podem, nem devem, escapar da tributação.” ALDEMARIO ARAUJO CASTRO (Uma análise crítica acerca da ideia de serviço consagrada na súmula Vinculante 31 do STF)

em algum momento, incidirmos naquilo que muito se censura, de fazer-se a interpretação da Constituição de forma clara, segundo uma determinada lei ou determinada concepção dominante num dado momento histórico. [...] Na tarefa de concretizar normas constitucionais abertas, a vinculação de determinados conteúdos ao texto constitucional é legítima. Todavia, pretender eternizar um específico conteúdo em detrimento de todos os outros sentidos compatíveis com uma norma aberta constitui, isto sim, uma violação à Constituição. Representaria, ainda, significativo prejuízo à força normativa da Constituição, haja vista as necessidades de atualização e adaptação da Carta Política à realidade, [...] As disposições legais a ela relativas têm, portanto, inconfundível caráter concretizador e interpretativo. E isto obviamente não significa a admissão de um poder legislativo ilimitado. Nesse processo de concretização ou realização, por certo serão admitidas tão-somente normas que não desbordem os múltiplos significados admitidos pelas normas constitucionais concretizadas”.

“[...] legitimidade da adequação, mediante interpretação do Poder Judiciário, da própria Constituição da República, se e quando imperioso compatibilizá-la, mediante exegese atualizadora, com as novas exigências, necessidades e transformações resultantes dos processos sociais, econômicos e políticos que caracterizam, em seus múltiplos e complexos aspectos, a sociedade contemporânea”.

Outra questão importante para análise refere-se aos limites da atuação do legislador tributário conferidas pela Constituição. Conforme

dispõe o art. 146, inciso III, “a”²⁰, o Texto Maior delegou ao legislador infraconstitucional a prerrogativa de definir os fatos geradores, base de cálculos e contribuintes dos impostos nele discriminados. Como se pode observar no CTN, o legislador infraconstitucional estabeleceu, por exemplo, o conceito de renda no art. 43, I (dispositivo recepcionado pela ordem constitucional vigente) entendendo como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e de proventos de qualquer natureza, como acréscimo patrimonial de qualquer natureza não compreendido no conceito de renda²¹. Mais outro bom exemplo, é a definição dada pelo legislador infraconstitucional ao termo *estabelecimento* conforme se depreende do art. 11, §3º da Lei Complementar 87, de 1996 (Lei Kandir):

Art.11 O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:(...)

§3º Para efeito desta Lei Complementar, **estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como**

²⁰ Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

²¹ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I- de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: (...).

Tal definição foi possível em virtude da autorização concedida pela Carta Magna prevista em seu art. 155, §2º, XII, d²², que exige a fixação, por meio de Lei Complementar, para fins de cobrança do ICMS e definição de estabelecimento responsável, do local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços.

Percebe-se que em ambos os casos a Carta Magna concedeu adequada liberdade para o legislador ordinário definir os referidos conceitos sem a necessidade de se submeter aos ditames do direito privado para tal propósito. Nesses casos, o legislador mesmo definiu o alcance e o conteúdo dos termos ao analisar a realidade econômica a qual a tributação estava inserida, sem a necessidade de recorrer ao direito privado para a demarcação dos conceitos, porém sempre observando os limites constitucionais²³. Segue ainda a Constituição, em seu art. 156, III, que cabe aos Municípios e ao DF a instituição do Imposto sobre **Serviço**

²² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

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

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

XII - cabe à lei complementar: (...)

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;(...)

²³ “Isto é assim porque, se assim não fosse, uma simples alteração de lei ordinária federal sobre o direito privado poderia afetar competências tributárias que somente podem ser modificadas ou excluídas através de emenda constitucional. Por exemplo, qualquer nova definição de imóvel ou mercadoria, por lei ordinária federal voltada para as relações de direito privado, embora essa lei seja válida porque promulgada no exercício da competência da União para reger esse ramo do direito, poderia atingir indevidamente as competências tributárias dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, caso em que não teria extensão ao direito tributário por faltar tal competência àquele tipo de lei” OLIVEIRA (2004:185).

de Qualquer Natureza, definidos em lei complementar²⁴. Ora, ao se referir que o ISS incidirá sobre serviço de qualquer natureza²⁵, o legislador constituinte já estaria atento ao contexto de intensa mutabilidade em que o vocábulo estaria inserido, reforçando a premissa de que tal termo estaria mais próximo da ideia de tipo e que sua construção não deve ser efetuada com severa conformação ao direito privado.

Numa evolução de entendimento acerca do assunto em comento, recentemente, o STF, ao julgar a incidência do ISS sobre as operações das operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde, atentou para a necessidade de uma nova forma de se interpretar e construir os conceitos utilizados à operacionalização do direito tributário, conforme se depreende nos itens da ementa do RE 651.703/PR abaixo transcritos:

“[...] 3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado.

5. O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos.

²⁴ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

²⁵ Uma nova forma de analisar a matéria por parte do Pretório Excelso, que resultou na superação do entendimento de serviço como uma obrigação de fazer, pode ser vislumbrada a partir do julgamento do RE 547.245/SC, que tratou da incidência do ISS sobre as operações de “leasing” financeiro. De acordo com voto vencedor, a Constituição não quis restringir a base econômica de incidência do tributo às típicas obrigações de fazer ao utilizar a expressão “de qualquer natureza”.

11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Conseqüentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos. [...]"

Observa-se no julgado que a Suprema Corte defendeu a que as construções dos institutos utilizados pelo Direito Tributário não devem estar submetidas ao império do direito privado; que o referido ramo pode e deve possuir conceitos próprios para sua adequada efetivação. Destaca ainda que não se pode aceitar a ideia de que o significado de serviço seja concebido um termo imutável, estático, reforçando ainda mais a premissa de que esse termo se localiza dentro do conjunto dos tipos. Segue o Supremo Tribunal Federal, no referido julgado, que as normas constitucionais tributárias devem ser interpretadas mediante um pluralismo metodológico, com a participação de diversos ramos do conhecimento, sejam eles extrajurídicos – como por exemplo a economia, contabilidade, ciência das finanças, etc -, sejam jurídicos, envolvendo tanto o ramo público quanto o privado²⁶.

5 – UMA NOVA VISÃO PARA O TERMO SERVIÇO À LUZ DO REGIME CONSTITUCIONAL VIGENTE.

²⁶ RE 651.703/PR [...] 10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade. [...]

A evolução do entendimento adotado no RE 651.703/PR demonstra a importância de se ter a interpretação conforme a Constituição como a melhor ferramenta para a construção dos termos utilizados para a operacionalização do Direito. Serve-se o intérprete de uma metodologia mais ampla para a construção dos significados dos vocábulos inseridos na norma constitucional e legal.

Resulta do referido julgado, após uma edificação mais cuidadosa, uma nova forma de se conceber o sentido do termo serviço, sendo relacionado com a ideia de oferecimento de uma utilidade para um terceiro, podendo envolver atividades materiais ou imateriais, com entrega ou não de bens ao demandante, presentes os atributos da habitualidade e da finalidade lucrativa²⁷. A nova definição supera o raciocínio de se atribuir ao significado de serviço a mera obrigação de fazer ou atividade decorrente do esforço humano em benefício alheio. Prioriza, para o sentido do vocábulo em tela, a premissa da disponibilização de uma utilidade que irá beneficiar o tomador do serviço, tornando o termo muito mais compatível em apreender as faixas da realidade econômica que estão em constante e complexa transformação.

Vale ressaltar que algumas leis do ordenamento jurídico brasileiro adotam o raciocínio exposto, tendo como núcleo as ideias de utilidade ou de atividade que gera uma utilidade, como ocorre nos casos Lei de Licitação e Contratos que define o termo como “toda atividade destinada a **obter determinada utilidade** de interesse para a Administração, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem, operação, conservação, reparação, adaptação, manutenção, transporte, **locação de bens**, publicidade, seguro ou trabalhos técnico-profissionais (art. 6º, inciso II, da Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993)” ou do Código de Defesa do Consumidor, que em seu art. 3º, §2º assim o define:

²⁷ RE 651.703/PR [...] 21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

Art. 3º [...]

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

Observa-se ainda que no âmbito da Organização Mundial do Comércio, mais especificamente na seara do Acordo Geral de Comércio e Serviços (General Agreements Trade Service, GATS), buscou-se a definição de serviços a partir da delimitação de modos de operação, evitando a utilização de um significado que pudesse tornar o termo engessado e incompatível com a realidade do comércio de serviços²⁸.

Ainda é possível inferir, dentro do contexto constitucional, que o signo serviço atua na ordem jurídica brasileira para representar todas as operações com bens imateriais. Nesta linha, leciona Bernardo Ribeiro de Moraes que “o imposto sobre serviços incide sobre a circulação de bens que não são mercadorias, isso é, que não sejam bens materiais ou corpóreos. O imposto municipal onera a circulação de bens imateriais, de bens incorpóreos, considerado serviços. Recai assim o ISSQN, sobre a prestação, a título oneroso, realizada por uma pessoa em favor da outra, implicando em transferência desse bem imaterial (serviço). [...] As atividades oneradas pelo imposto são representadas como de venda de bens imateriais (fornecimento de trabalho a terceiros, **locação de bens móveis** e cessão de direitos)”.

Na esteira desse entendimento são as lições dadas por Celso Ribeiro Bastos, que também elenca como exemplo de bem imaterial e, portanto, serviço, a locação de bens móveis, conforme se observa do excerto abaixo:

²⁸ THE GENERAL AGREEMENT ON TRADE IN SERVICES: AN INTRODUCTION

“Esses serviços devem ser entendidos no sentido econômico, ou seja, bens imateriais que se encontram na circulação econômica, em oposição aos bens materiais ou corpóreos. Abrangem, assim, além do fornecimento de trabalho, **a locação de bens móveis**, hospedagem e guarda de bens”.

Desta forma, aderir o pressuposto de que o serviço compreende todas as operações com bens imateriais reforça ainda mais a ideia de que o termo abrangeria a noção de disponibilização de uma utilidade, ou numa atividade que resulte ela, em benefício a terceiro e rejeitando a premissa restritiva, ora criticada, de uma obrigação de fazer ou atividade humana em benefício alheio.

6 – CONCLUSÃO.

Assim conclui-se que a adoção uma concepção mais flexível do conteúdo jurídico do vocábulo *serviço* - concebendo-o como um tipo constitucional-tributário e não como um conceito fechado, estático, sem possibilidade de atualização – é mais adequada, pois permite que o termo possa estar sempre em consonância com a realidade econômica e social e suas contínuas transformações, possibilitando a tributação de novas atividades que revelam potencial econômico, o que parece coadunar com o espírito constitucional ao consagrar em seu texto o princípio da capacidade contributiva. Reitera-se que essa flexibilidade na definição do termo não pode resultar em arbitrariedade no exercício do poder de tributar do ente estatal, pois o que se defende neste trabalho é que toda construção de conteúdo, conceito e alcance das formas jurídicas deva ser realizado à luz das normas e princípios constitucionais, em virtude da supremacia da Constituição Federal²⁹. Desta forma, os direitos e garantias individuais

²⁹ Importa destacar que o raciocínio desenvolvido não descarta o comando veiculado no art. 110 do Código Tributário Nacional. O dispositivo ainda deve limitar atuação do legislador tributário evitando uma manipulação indevida ou abusiva das formas jurídicas utilizadas na

também serão norteadores de tal atividade, como forma de proteger o contribuinte contra possíveis abusos por parte do ente tributante.

A Constituição deve fazer valer a sua força normativa quer na produção legislativa infraconstitucional, quer no exercício da atividade interpretativa e na elaboração dos conceitos das categorias jurídicas. Nesse sentido, o Direito Tributário deve buscar na Carta Magna o fundamento de validade da definição de seus institutos, de seus termos, e não se sujeitar unicamente ao império do direito privado, que, por sua vez, também deve ser construído e interpretado em consonância com o espírito da Constituição Brasileira. A construção das formas jurídicas utilizadas na seara tributária – e também em outros ramos do Direito -, tendo como base o plano constitucional, deve ser efetuada valendo-se de um pluralismo metodológico, aproveitando as contribuições de variadas fontes de conhecimento como a Ciência das Fianças, Economia, Contabilidade etc. e permitindo que atualizações necessárias sejam efetuadas a fim de evitar o anacronismo do termo.

Com a evolução da visão acerca do significado de *serviço*, conforme demonstrado no RE 651.703/PR, não se sustenta mais a tese de uma “obrigação de fazer” ou “atividade decorrente de esforço humano em benefício alheio”, emergindo o conceito de “oferecimento de uma utilidade para outrem [...]”. Assim, espera-se a superação do entendimento fixado na súmula vinculante nº 31 e seu futuro cancelamento, conforme estabelece o

seara da tributação no intuito de expandir ilegitimamente a incidência tributária, prejudicando os direitos dos contribuintes. Todavia, a norma destacada também não pode servir de obstáculo à atualização acarretar o descompasso entre este e a realidade econômica e social. Cita Aldemario Araujo: “... Pretende-se, com aquele dispositivo (art. 110, CTN), limitar a ação do legislador tributário, afastando a manipulação artificial ou arbitrária de categorias jurídico-científicas com a finalidade de alargar indevidamente o espaço da tributação. O preceito em destaque não está vocacionado para barrar as repercussões legislativas, inclusive tributárias, das mutações sociais, econômicas, tecnológicas e congêneres, que independem da “vontade” do legislador e são dados ou elementos inexoravelmente postos pela realidade subjacente ao fenômeno tributário”.

art. 103-A da Constituição Brasileira³⁰. Tal evolução das categorias jurídicas usadas pelo Direito Tributário podendo mostra-se plenamente possível quando se considera o signo *serviço* como um tipo constitucional-tributário apto a captar as parcelas da realidade econômicas e suas respectivas mutações. Assim, com a nova concepção, torna-se legítima a tributação das operações de locação de bens móveis pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza, uma vez que é possível vislumbrar a disponibilização de uma utilidade - qual seja, a cessão temporária do direito ao uso de determinada coisa mediante contrato remuneratório - como núcleo fundamental de tais operações, podendo ser albergadas pelo tipo constitucional-tributário delimitado pelo vocábulo *serviço*.

7 – REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

BARRETO, Paulo Aires. **O ISS na Constituição e na lei**. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 96.772. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 116.121. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>.

30 Constituição Federal, de 1988, art.103-A: O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 651.703. Relator: Ministro LUIZ FUX. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 547.245. Relator: Ministro EROS GRAU. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n. 31. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>.

CASTRO, Aldemario Araujo. **Uma análise crítica acerca da ideia de serviço consagrada na Súmula Vinculante nº 31 do STF**. Brasília: Revista PGFN, 2011.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

GRECO, Marco Aureli. *Internet e o Direito*. São Paulo: Dialética, 2000.

FINGER, Julio César. **Constituição e direito privado**.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. Vol. 2. Belém: CEJUP, 1993.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). **Impacto Tributário do Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

RODRIGUES, Simone. **Conceito Constitucional de Serviços de Qualquer Natureza**.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**. Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 5, fev/mar/abr de 2006. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>