



# CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

*Simone Rodrigues Costa Barreto<sup>1</sup>*

## **Introdução**

O presente trabalho nos leva a refletir acerca do conceito de serviço adotado pelo constituinte na repartição da competência tributária aos Municípios. Trata-se de tema sobremodo relevante, na medida em que está diretamente relacionado à delimitação da hipótese de incidência normativa e, portanto, ao exercício da competência tributária por parte dos Municípios.

A depender da interpretação que se dê ao vocábulo *serviço*, o campo de incidência do tributo será um. É dizer, quanto mais ampla for a significação que se lhe dê, maior será o âmbito de incidência do imposto.

Pretendemos demonstrar, com o presente trabalho, que o signo *serviço* utilizado pelo constituinte encerra um conceito, e não um tipo, dada a rigidez da Constituição Federal brasileira, e, como tal, não permite flexibilização. O seu sentido deve ser buscado no uso comum do jurista, seja nas normas

---

1. Mestre e doutora pela PUC/SP Professora nos Cursos de Especialização do IBET e da PUC/COGEAE. Advogada em São Paulo.

gerais e abstratas ou individuais e concretas, seja na doutrina. Feito isso, mister se faz interpretar sistematicamente todos os enunciados constitucionais que contém o signo *serviço*, a fim de se construir a definição do conceito constitucional de serviço para fins de incidência do ISS.

## **II – Conceitos constitucionais e a repartição da competência tributária**

No Brasil, em matéria tributária, pouco foi delegado ao legislador infraconstitucional, em razão da vasta previsão alçada ao plano constitucional. Ao lado da repartição da competência impositiva, o constituinte traçou princípios, regras, diretrizes que norteiam a tributação no Brasil. Pode-se dizer que a Constituição estabeleceu os contornos do sistema tributário brasileiro, impondo limites e condições à atividade legislativa. Daí porque Geraldo Ataliba afirma que o sistema constitucional brasileiro é o todo, do qual o (sub)sistema constitucional tributário é parte.<sup>2</sup>

É nesse aspecto que a Constituição Federal brasileira se diferencia das Constituições dos demais países. Em países como os Estados Unidos da América, a França e a Itália, o constituinte estabeleceu apenas regras genéricas, como os princípios da igualdade e da legalidade, deixando ao alvedrio do legislador infraconstitucional a definição do sistema tributário. “O Brasil, ao contrário, inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação”.<sup>3</sup>

A consequência disso é que, no Brasil, a atuação do legislador é coartada, limitada às previsões contidas no Texto

---

2. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 03-06.

3. Cf. Sacha Calmon Navarro Coêlho (*Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 43).

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Constitucional, o que evidencia a sua rigidez. Os contornos constitucionais do sistema tributário constituem limite intransponível pelo legislador complementar e ordinário, quando do exercício da competência tributária.

Pode-se afirmar, assim, que a tributação, no Brasil, segue o modelo constitucional, cuja base é a repartição rígida da competência tributária. O constituinte houve por bem demarcar o campo de atuação de cada uma das pessoas políticas de direito público, atribuindo-lhes certas materialidades para tributação. E, ao assim fazer, acabou por delinear o arquétipo dos tributos, cuja observância é obrigatória pelos entes tributantes.

A competência tributária foi demarcada pelo constituinte por intermédio de signos que constituem o núcleo da materialidade dos tributos, a exemplo dos signos *mercadoria*, *serviço*, *propriedade*, *renda*, dentre outros. Resta-nos perquirir se esses signos constituem conceitos ou tipos, do que decorrem os limites da atuação do legislador infraconstitucional.

Tipo e conceito são estruturas que se distinguem pelo grau de precisão. O tipo contempla notas referenciais do objeto, renunciáveis, sendo, portanto, uma estrutura aberta, flexível. Nas palavras de 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”.<sup>4</sup> O tipo, portanto, requer um mínimo de características que permitam identificar o sentido do todo. Podem até faltar algumas características em certos objetos, mas isso não os tornará atípicos, já que o tipo é um conjunto aberto.

O conceito, por sua vez, é uma estrutura com maior rigidez. Tem-se um conceito fechado quando uma característica do objeto for necessária e, portanto, irrenunciável. Se renunciável e graduável for essa característica, ter-se-á um tipo, e não um conceito.

---

4. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 65.

Esses são os dois extremos: numa ponta, estão os tipos, cuja flexibilidade e abertura são traços distintivos; noutra ponta, estão os conceitos fechados, que denotam um objeto especificamente, não comportando transições fluidas. Entre um e outro figuram os conceitos indeterminados (ou obscuros), cujas notas do objeto, por serem quase totalmente desconhecidas, implicam qualquer possibilidade de caracterização. Os conceitos indeterminados, segundo Misabel Derzi, assim se qualificam pela ambiguidade, polissemia ou vaguidade: “[...] o Direito é campo fértil de normas e conceitos obscuros e indeterminados, expressos em palavras largamente ambíguas, polissêmicas ou vagas”.<sup>5</sup> Podem, entretanto, vir a se tornar determinados, assumindo o caráter de tipo ou conceito fechado.

Pois bem. Considerando a rigidez da Constituição Federal brasileira, conclui-se que a materialidade a que fez uso o constituinte na repartição da competência tributária reúne conceitos fechados, e não tipos. Se de tipos se tratasse, o legislador infraconstitucional poderia agir com liberdade ao instituir os tributos de sua competência, bastando respeitar apenas os traços típicos inerentes ao tipo. No entanto, jamais se poderia conceber uma Constituição rígida diante de atuação do legislador desse jaez.

Conforme já advertira Karl Larenz, os problemas na identificação do significado preciso de um texto legislativo decorrem dos termos utilizados, sujeitos a mais de uma significação.<sup>6</sup> E problemas dessa natureza não podem ocorrer na delimitação da competência tributária, razão pela qual o intérprete deve trabalhar, nesse tema, com conceitos fechados.

---

5. *Ibid.*, p. 76.

6. “Que o significado preciso de um texto legislativo seja constantemente problemático depende, em primeira linha, do facto de a linguagem corrente, de que a lei se serve em grande medida, não utilizar, ao contrário de uma lógica axiomatizada e da linguagem das ciências, conceitos cujo âmbito esteja rigorosamente fixado, mas termos mais ou menos flexíveis, cujo significado possível oscila dentro de uma larga faixa e que pode ser diferente segundo as circunstâncias, a relação objectiva e o contexto do discurso, a colocação da frase e a entoação de uma palavra”. *Metodologia da ciência do direito*. 5. ed. Trad. José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009, p. 439.

Somente os conceitos fechados permitem a segurança jurídica assegurada pela outorga da competência impositiva. Em nosso sistema tributário, a tributação segundo o arquétipo traçado pela Constituição constitui garantia dos contribuintes, razão pela qual a indeterminação do conceito correspondente ao signo que complementa o verbo da materialidade dos tributos ou, ainda, a sua flexibilização e abertura, conforme requerem os tipos, são incompatíveis com essa garantia. Admitir-se a presença de conceitos indeterminados ou tipos nas normas de competência tributária implica a incerteza do direito e a insegurança jurídica.<sup>7</sup>

### **III – A construção da significação dos conceitos constitucionais e os arts. 109 e 110 do CTN**

Visto que o constituinte, ao proceder à repartição da competência tributária, valeu-se de conceitos, indaga-se: onde deve o intérprete buscar o sentido a ser atribuído a esses conceitos?

É certo que os signos utilizados pelo constituinte já eram portadores de algum sentido, nos horizontes da cultura. Utilizasse o constituinte um signo novo, inexistente no código comum entre emissor e receptor, necessária seria a edição de um enunciado que contivesse a sua definição. Tratando-se de signo já existente, deve-se considerar o sentido que lhe é atribuído no uso comum e que foi incorporado pelo direito. Consoante as lições de Ricardo Guastini, os textos normativos e o uso comum dos juristas são a fonte para a busca das significações próprias do discurso jurídico, e não os dicionários.<sup>8</sup>

---

7. Consoante as lições de Misabel Derzi, [...] o conceito determinado e fechado (tipo no sentido impróprio), ao contrário, significa um reforço à segurança jurídica, à primazia da lei, à uniformidade no tratamento dos casos isolados, em prejuízo da igualdade, da funcionalidade e adaptação da estrutura normativa às mutações sócio-econômicas. Sentido, consistência e legitimação. In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (Coord.). *Vilém Flusser e juristas*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 84.

8. Cf. Ricardo Guastini (*Distinguendo: estudios de teoría y metateoría del derecho*. Trad. Jordi Ferrer i Beltrán. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 229).

Pode o intérprete buscar nos dicionários o sentido do signo, porém apenas como uma referência. Não necessariamente esse sentido é o empregado pelo jurista, muito embora, em alguns casos, o uso comum do signo na linguagem social possa coincidir com o uso comum do jurista. Em outros casos, o jurista atribui ao signo significação própria, exclusiva da linguagem jurídica.

Tome-se como exemplo o signo *recurso*, citado no inciso LV do art. 5º da Constituição. Esse signo é usual na realidade social, para designar riqueza, um dom ou talento ou, ainda, o meio empregado para vencer uma dificuldade.<sup>9</sup> Sua significação, nesse aspecto, é bastante ampla. Todavia, esse signo não é utilizado pelos juristas com a mesma significação. Na linguagem do direito, *recurso* significa o meio que a parte vencida possui de pleitear a revisão de uma decisão que lhe foi desfavorável.

Portanto, não basta que o intérprete busque o uso comum dos signos constitucionais. O caminho a ser percorrido deve ir além. Deve o intérprete alcançar o uso comum dos signos entre os juristas. Veja-se, nesse sentido, as lições de Aires Barreto, ao analisar o conceito constitucional de serviço:

Como a Constituição deu competência aos Municípios para instituir imposto “sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”,<sup>10</sup> traçar o perímetro delimitador da irradiação da norma instituidora do ISS - que esgote o domínio da competência atribuída aos Municípios - exige, inicialmente, a conceituação de serviço, no plano constitucional. De nada vale, juridicamente, defini-lo consoante sua acepção vulgar; o que importa, do ponto de vista jurídico, é buscar seu enquadramento dentro dos parâmetros constitucionais. Isto porque, examinando-se o contexto sistemático da Constituição chegar-se-á a um conceito de serviço que não é rigorosamente igual ao conceito vulgar. Em outras palavras: o conceito constitucional de serviço não coincide com o emergente

9. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2004, s.v. *recurso*.

10. Cf. art. 156, III, redação da EC 3/93.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

da acepção comum, ordinária, desse vocábulo. Foi A. A. Becker - apoiado em Pontes de Miranda - quem melhor mostrou que a norma jurídica como que *deturpa* ou *deforma* os fatos do mundo, ao erigi-los em fatos jurídicos.<sup>11</sup>

O uso comum dos signos pelos juristas pode advir de enunciados jurídicos prescritivos ou descritivos. Pode uma norma jurídica preexistente trazer, em sua estrutura implicacional, a descrição do signo. Referimo-nos à norma geral e abstrata que prescreve o que se entende por importação de produtos estrangeiros, por exemplo, bem como à norma individual e concreta, exarada pelo juiz, que prescreve o que se deve entender por industrialização. No primeiro caso, a univocidade do sentido não causa anseios ao intérprete<sup>12</sup>; já, no segundo caso, podem existir normas conflitantes, antagônicas, devendo o intérprete identificar aquela de superior hierarquia, consoante o órgão emissor.

Também a doutrina, que reúne enunciados descritivos apresentados pelos estudiosos do direito, apresenta valiosíssimo conteúdo e diretriz para a atividade do intérprete. Não são poucos os signos utilizados pelo constituinte cujo sentido recepcionado adveio do seu uso na doutrina.

Existindo no direito um sentido comum sedimentado para um signo constitucional, foi ele o recepcionado pela Carta de 1988. Em se tratando da outorga de competências, os signos exprimem um conceito fechado que, nessa condição, não admitem nenhuma flexibilização em sua definição.

Veja-se trecho do voto do Ministro Cezar Peluso exarado no Recurso Extraordinário nº 346.084-6/PR:

Como já exposto, não há, na Constituição Federal, prescrição de significado do termo faturamento. Se se escusou a Constituição de o definir, tem o intérprete de verificar, primeiro, se, no

11. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1972, p. 78.

12. O que pode gerar controvérsias, segundo pensamos, é a qualificação do fato àquele descrito na norma.

próprio ordenamento, havia então algum valor semântico a que se pudesse filiar-se o uso constitucional do vocábulo, sem explicitação do sentido particular, nem necessidade de futura regulamentação por lei inferior. É que, se há correspondente semântico na ordem jurídica, a presunção é de que a ele se refere o uso constitucional. Quando u'a mesma palavra, usada pela Constituição sem definição expressa nem contextual, guarde dois ou mais sentidos, um dos quais já incorporado ao ordenamento jurídico, será esse, não outro, seu conteúdo semântico, porque seria despropositado supor que o texto normativo esteja aludindo a objeto extrajurídico.<sup>13</sup>

No caso concreto analisado, havia na jurisprudência e na doutrina um conceito consolidado de faturamento, de modo que a esse conceito estava limitado o intérprete. Somente com a alteração formal do Texto Constitucional, que implicou a inserção do signo receita bruta, é que o legislador tributário logrou alcançar toda a receita auferida pelas pessoas jurídicas.

Consoante Paulo Ayres Barreto:

[...] quanto mais extenso for o rol de prescrições constitucionais e, conseqüentemente, a referência a termos que nos permitam concluir pela recepção de conceitos preexistentes, maior será a possibilidade de uma definição estrutural do sistema já no plano constitucional.<sup>14</sup>

Na hipótese de haver a renúncia do constituinte ao uso jurídico comum de um determinado signo, deve haver, necessariamente, um enunciado expresso nesse sentido. Tal enunciado deve, ainda, prescrever uma nova significação a esse signo, o que só é aceito por se tratar de um enunciado constitucional.

Como é cediço, o direito, para fins meramente didáticos, divide-se em ramos autônomos, sendo o Direito Tributário um deles. Não raras são as vezes em que o constituinte refere

---

13. STF, Tribunal Pleno, RE 346.084-6/PR, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 09.11.2005, D.J. 01.09.2006.

14. *Planejamento tributário – limites normativos*. Noeses: São Paulo, 2016, p. 61.



## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

signos cuja significação jurídica advém de outros ramos do direito. O sentido dos signos *serviço* e *propriedade*, por exemplo, utilizados na repartição da competência tributária aos Municípios, é oriundo do Direito Civil. O mesmo ocorre com o signo *mercadoria*, utilizado na repartição da competência tributária aos Estados, cujo sentido atribuído pelos juristas provém do Direito Comercial. Nas palavras de 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.<sup>15</sup>

É por essa razão que o Código Tributário Nacional veio a estabelecer, no artigo 109, que “[...] princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”. Positivou o legislador o entendimento de que o intérprete, ao buscar o conteúdo de significação dos enunciados constitucionais, deve buscar o sentido preexistente dos conceitos utilizados pelo constituinte, os quais foram recepcionados pela Carta Magna. E ressaltou que essa tarefa não se estende à identificação dos efeitos tributários da norma, o que deve se dar a partir da legislação tributária, tendo por base, evidentemente, a repartição constitucional da competência impositiva.

Ato contínuo, dispôs o legislador complementar, no artigo 110 do Código Tributário Nacional, que

[...] 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 [...] para definir ou limitar competências tributárias.

15. ICMS na Constituição. *Revista de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 57, p. 91-104, jul./set. 1991, p. 104.

Nota-se que o legislador complementar reconheceu a recepção, pelo Texto Constitucional, de conceitos preexistentes, utilizados na linguagem jurídica e oriundos do direito privado. Vedou, assim, qualquer ação do legislador infraconstitucional tendente à alteração de sentido de tais conceitos com vistas a modificar as competências tributárias.

Pensamos que tal vedação não precisaria estar expressa no Código Tributário Nacional. De um lado, a Constituição brasileira, sobre ser minuciosa em matéria tributária, é rígida e inflexível, não sendo permitido ao legislador infraconstitucional interferir, direta ou indiretamente, na repartição da competência tributária; de outro lado, os conceitos constitucionais devem ser respeitados na forma como recepcionados, inexistindo no sistema qualquer norma que prescreva autorização diversa.<sup>16</sup> Ademais, seria incompatível com o direito admitir-se, para o signo *serviço*, um sentido no Direito Civil e outro sentido no Direito Tributário. O direito é uno – tais divisões são feitas tão somente para fins de estudo –, de tal sorte que o signo deve conter um único sentido, comum na linguagem jurídica.

Nesse sentido são as lições de Rubens Gomes de Sousa, ao comentar o aludido artigo 110 do Código Tributário Nacional:

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 legislador fiscal ordinário, porque se converteu em figura constitucional.<sup>17</sup>

16. No sentido do exposto é o voto do Ministro Sepúlveda Pertence, no RE 116.121-3/SP: “Sr. Presidente, o art. 110 do Código Tributário Nacional prescreve: “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”. Trata-se de uma disposição de valor puramente didático, expletivo: a meu ver, ele está implícito na discriminação constitucional de competências tributárias. Sem leva-lo estritamente em conta, a discriminação constitucional de competências se torna caótica, quando não ociosa” (STF, Tribunal Pleno, RE 116.121-3/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, Rel. para acórdão Min. Marco Aurélio, j. 11.10.2000, DJ 25.05.2001).

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

Nessa situação se enquadra a Constituição brasileira de 1988. No extenso rol de prescrições sobre o sistema tributário, estão referidos signos preexistentes, recepcionados, cuja significação já fora atribuída outrora pelos juristas. Pode-se dizer que o sistema tributário nacional é constitucional, pois diminuta é a atividade do legislador infraconstitucional, notadamente no que se refere à atribuição de sentido aos signos constitucionais. Nesse mister, é dado ao legislador complementar e ordinário tão somente aclarar o conteúdo de significação atribuído aos signos, e não alterá-lo, sob pena de violação ao art. 110 do CTN.

Em suma, ao interpretar os enunciados constitucionais de outorga da competência tributária, a missão do exegeta consiste em buscar o sentido dos signos (substantivos) que exprimem a materialidade dos tributos na linguagem comum do jurista. Esse sentido, na maioria das vezes, advém de outros ramos do direito, a exemplo dos signos *propriedade*, *serviço* e *mercadoria*, o que deve ser preservado, como se traduz dos arts. 109 e 110 do CTN.

#### **IV – O conceito constitucional de serviço tributável pelo ISS**

Os enunciados existentes no Texto Constitucional que tratam do ISS não trazem a definição do conceito de *serviço*, signo referido na repartição da competência tributária aos Municípios. Sendo assim, forçoso concluir-se que o constituinte valeu-se do conceito preexistente desse signo, comum na linguagem jurídica antes mesmo da promulgação da Carta de 1988.

Com o advento do Código Civil de 1916, cujo artigo 1.216 dispunha que “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”, a doutrina se debruçou sobre o conceito de serviço. Contrapondo-o com a definição do conceito de locação de

---

*Interpretação no direito tributário*. São Paulo: EDUC, Saraiva, 1975, p. 379.

coisas inserto no art. 1.188 do mesmo Código (“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”), concluiu que o serviço tem como núcleo uma obrigação de fazer, diferenciando-a da obrigação de dar. Nas palavras de Aires Barreto:

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).<sup>18</sup>

E continua o autor, fazendo referência a renomados civilistas:

Essa diferenciação entre as obrigações de dar e de fazer - de extrema relevância para apartar os fatos tributáveis pelos Estados dos graváveis pelos Municípios - é magistralmente demarcada por Washington de Barros Monteiro:

“O ‘substractum’ da diferenciação está em verificar se o dar ou o entregar é ou não conseqüência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, se tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer.”<sup>19</sup>

Orlando Gomes, na sua excelente obra a respeito, distingue, com rara felicidade, a *obrigação de dar* da *obrigação de fazer*. Eis suas lições:

“Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade de que o devedor precisa exercer para realizar a entrega. Nas obrigações

---

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

19. *Curso de Direito Civil - Direito das Obrigações*, 1ª parte, São Paulo, Saraiva, 1967, p. 95.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

de fazer, ao contrário, o fim que se tem em mira é aproveitar o serviço contratado.”<sup>20</sup>

O eminente doutrinador pátrio, Clóvis Beviláqua é preciso ao conceituar as obrigações de dar:

“Obrigação de dar é aquela cuja prestação consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, seja para constituir um direito real, seja somente para facilitar o uso, ou ainda, a simples detenção, seja finalmente, para restituí-la a seu dono.”<sup>21</sup>

Para distinguir as obrigações de dar e as obrigações de fazer, Orozimbo Nonato ressalta que aquelas “têm por objeto a entrega de uma coisa ao credor, para que este adquira sobre a coisa um direito, enquanto as obrigações de fazer têm por objeto um ou mais atos do devedor, quaisquer atos, de fora parte a entrega de uma coisa”.<sup>22</sup>

Em resumo, nas obrigações *ad dandum* ou *ad tradendum* consiste a prestação em entregar alguma coisa (dar), enquanto as *in faciendo* referem-se a ato ou serviço a cargo do devedor (prestador).

Pode-se dizer, assim, que o conceito constitucional de serviço – cujo núcleo é, e só pode ser, uma obrigação de fazer – advém do Direito Civil.

Vale registrar que disposições de idêntico teor ao dos arts. 1.188 e 1.216 do Código Civil de 1916 estão contidas nos arts. 565 e 594 do Código Civil de 2002, de modo que o sentido atribuído pelos juristas ao signo *serviços* no passado permanece intocável nos dias atuais.

Identificado o sentido do signo *serviços* utilizado pelo constituinte para delimitar a competência tributária dos Municípios, mister se faz buscar, no Texto Constitucional, todas as referências ao aludido signo, para os fins da repartição da competência impositiva. Deve-se, assim, interpretar em conjunto todos os enunciados constitucionais – os específicos,

---

20. *Obrigações*, Rio de Janeiro, Forense, 1961, p. 67.

21. *Direito das Obrigações*, 9ª ed., Rio de Janeiro, Francisco Alves, 1957, p. 54.

22. *Curso de Obrigações*, vol. I, Rio de Janeiro, Forense, 1958, p. 287.

relacionados à competência tributária dos Municípios, e os gerais, a exemplo dos princípios –, a fim de se construir a definição do conceito constitucional de serviço para fins de incidência do ISS.

Essa tarefa foi realizada com mestria por Aires Barreto. Após interpretar sistematicamente o Texto Constitucional, o saudoso jurista conceituou “serviço tributável” como “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>23</sup>

Assim, o serviço tributável consiste num comportamento humano; num esforço humano pessoal que implica uma obrigação de fazer. E esta atividade, para ser tributável, deve ser mensurada economicamente; deve possuir conteúdo econômico. De acordo com o princípio da capacidade contributiva, os fatos contemplados pelas hipóteses de incidência dos impostos são fatos-signos presuntivos de riqueza. A ausência de significação econômica excluirá o serviço do campo de incidência do ISS.<sup>24</sup>

Nesse sentido, o fito de remuneração é outra característica do serviço tributável. Se o serviço possui conteúdo econômico, o fito de remuneração está presente. A remuneração, ou seja, a contrapartida pelo serviço prestado é o que almeja o prestador.

O serviço, para ser tributável pelo ISS, deve ser prestado a terceiro. Um esforço humano despendido a si mesmo não configura serviço.<sup>25</sup> E deve, ainda, produzir um resultado:

---

23. Ibid., p. 35.

24. Cf. Aires Barreto, Ibid., p. 35.

25. Segundo Roque Antonio Carrazza, “a prestação de serviços, para ser alvo de ISS, há de ser feita a terceiros, em caráter negocial. De fato, os serviços que a pessoa, física ou jurídica, executa em seu próprio proveito, estão *fora* do âmbito de incidência deste imposto”. “Grupo de empresas – autocontrato – não-incidência de ISS – questões conexas”, *Revista dialética de direito tributário* n° 94, p. 117.

a utilidade, material ou imaterial, pretendida pelo terceiro (tomador).

O requisito da ausência de subordinação deve-se ao fato de que, presente tal vínculo, ter-se-á verdadeira relação de emprego, a qual não se encontra no âmbito de incidência do ISS. Conquanto a atividade do empregado consista numa obrigação de fazer, esta não configura serviço tributável, pois submetido a legislação específica. Só o serviço prestado em caráter autônomo, regido pelo Direito Civil, é passível de tributação pelo ISS.

O conceito de serviço tributável proposto por Aires Barreto traz uma outra ressalva, no que pertine ao regime jurídico aplicado à espécie. Estão no campo de incidência do ISS os serviços prestados sob o regime de direito privado, excluídos, portanto, os serviços prestados sob regime de direito público. Trata-se, nesses casos, de serviços públicos, imunes a impostos – dentre eles o ISS –, nos termos do art. 150, VI, ‘a’, da Constituição.

Por fim, o serviço, para ser tributável pelo ISS, deve estar compreendido na competência tributária dos Municípios. Excetuam-se de sua competência os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação, cuja tributação foi outorgada aos Estados-membros. Com exceção desses serviços, os demais, compreendidos na competência dos Municípios, estão sujeitos ao ISS.<sup>26</sup>

Em síntese, o conceito constitucional de serviço incorporado pela Constituição de 1988 tem origem no Direito Civil, que lhe atribui como núcleo uma obrigação de fazer, que não se confunde com uma obrigação de dar. A partir desse conceito e da interpretação sistemática do Texto Constitucional, conclui-se que serviço, para fins de incidência do ISS, deve reunir as seguintes características: (i) possuir conteúdo econômico; (ii) ser prestado para terceiro; (iii) sem subordinação;

---

26. Cf. Aires Barreto, *Ibid.*, p. 36.

(iv) com fito de remuneração; (v) sob regime de direito privado; e (vi) estar compreendido na competência tributária dos Municípios.

## **V – Breves comentários sobre o RE 651.703 do STF**

O Supremo Tribunal Federal, recentemente (em 29.09.2016), concluiu o julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703, de relatoria do Ministro Luiz Fux, sob o rito da Repercussão Geral, para decidir que o ISS incide nas atividades realizadas pelas operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde). Ao fazê-lo, distanciou-se do conceito constitucional de serviço, que se distingue do tipo por ser fechado, como toda Constituição rígida, a exemplo da brasileira, requer.

Diversas passagens do acórdão do julgado em referência demonstram um verdadeiro retrocesso do STF, na medida em que negou preceitos que vinha prestigiando ao longo de anos. Confira-se o que restou decidido:

(i) o Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios; não possui origem no direito privado;

(ii) a Constituição não contém conceitos constitucionais fechados e unívocos, devendo-se recorrer, para a atribuição de sentido aos signos, a outras Ciências (Economia, Contabilidade etc.) que não a Ciência do Direito;

(iii) os tributos sobre o consumo, como o ISS e o ICMS, têm sua incidência identificada a partir de critérios econômicos, de modo a não deixar nenhum fato econômico fora do alcance de algum tributo;

(iv) a classificação das obrigações em *obrigações de dar* e *obrigações de fazer* não mais é apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, admitindo-se interpretação do conceito de serviço desvinculada do conceito de obrigação de fazer;



(v) cabe à lei complementar referida no art. 156, III da Constituição erigir a serviço as atividades que não se enquadrem em outra materialidade;

(vi) novos critérios de interpretação têm permitido uma releitura dos arts. 109 e 110 do CTN.

Tamanhas foram as impropriedades consignadas no aludido acórdão que o mesmo mereceria um trabalho específico para tal fim. Por ora, cabe-nos destacar, ou melhor, lamentar que o árduo trabalho conquistado ao longo de anos, com o escopo de prestigiar a Constituição Federal brasileira e seus preceitos rígidos, sobretudo em matéria tributária, foi deixado de lado, ganhando espaço premissas que, no passado, já haviam sido afastadas, como o conceito econômico de serviço.

## VI – Conclusão

Em face do exposto, pode-se concluir que a materialidade a que fez uso o constituinte na repartição da competência tributária reúne conceitos fechados, e não tipos. Somente os conceitos fechados permitem a segurança jurídica assegurada pela outorga da competência impositiva. Em nosso sistema tributário, a tributação segundo o arquétipo traçado pela Constituição constitui garantia dos contribuintes, razão pela qual a indeterminação do conceito correspondente ao signo que complementa o verbo da materialidade dos tributos ou, ainda, a sua flexibilização e abertura, conforme requerem os tipos, são incompatíveis com essa garantia. Admitir-se a presença de conceitos indeterminados ou tipos nas normas de competência tributária implica a incerteza do direito e a insegurança jurídica.

Pode o intérprete buscar nos dicionários o sentido do signo adotado pelo constituinte, porém apenas como uma referência. O sentido do signo deve ser buscado no uso comum incorporado pelo direito, seja nas normas gerais e abstratas ou individuais e concretas, seja na doutrina. Esse sentido, na

maioria das vezes, advém de outros ramos do direito, a exemplo dos signos *propriedade*, *serviço* e *mercadoria*, o que deve ser preservado, como se traduz dos arts. 109 e 110 do CTN.

Os arts. 109 e 110 do CTN evidenciam que o legislador complementar reconheceu a recepção, pelo Texto Constitucional, de conceitos preexistentes, utilizados na linguagem jurídica e oriundos do direito privado. Vedou, assim, este último qualquer ação do legislador infraconstitucional tendente à alteração de sentido de tais conceitos com vistas a modificar as competências tributárias.

Com o advento do Código Civil de 1916, a doutrina se debruçou sobre o conceito de serviço. Contrapondo-o com a definição do conceito de locação de coisas, concluiu que o serviço tem como núcleo uma obrigação de fazer, diferenciando-a da obrigação de dar. Pode-se dizer, assim, que o conceito constitucional de serviço – cujo núcleo é, e só pode ser, uma obrigação de fazer – advém do Direito Civil.

A partir desse conceito e da interpretação sistemática do Texto Constitucional, conclui-se que serviço, para fins de incidência do ISS, deve reunir as seguintes características, como bem consignou Aires Barreto: (i) possuir conteúdo econômico; (ii) ser prestado para terceiro; (iii) sem subordinação; (iv) com fito de remuneração; (v) sob regime de direito privado; e (vi) estar compreendido na competência tributária dos Municípios.