

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO
SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA NA CESSÃO DE
DIREITO DE USO DE MARCA: ANÁLISE À LUZ DA
JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

CAROLINA TATAGIBA SOBREIRA

**Rio de Janeiro
2022**

CAROLINA TATAGIBA SOBREIRA

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE
SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA NA CESSÃO DE DIREITO DE
USO DE MARCA: ANÁLISE À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob orientação da Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

Rio de Janeiro

2022

CAROLINA TATAGIBA SOBREIRA

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE
SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA NA CESSÃO DE DIREITO DE
USO DE MARCA: ANÁLISE À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob orientação da Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2022

AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha orientadora Profa. Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira, pela sabedoria com que me guiou nesta trajetória.

Aos meus pais, Cláudia e José, por toda dedicação, carinho e cuidado, que espero refletir em toda minha jornada. Minha irmã, Camila, minha tia Nilza e meu cunhado/irmão Diego, que me inspiram todos os dias. Obrigada por toda confiança que depositarem em mim e por sempre acreditarem no melhor.

Ao meu companheiro de vida e melhor amigo, João Pedro, que há 7 anos me apoia e me faz acreditar todos os dias que o melhor está sempre por vir. Cada passo para nosso futuro é o melhor presente que poderia viver.

Aos meus amigos e amigas, que trouxeram luz a toda minha trajetória escolar, acadêmica, profissional e pessoal. Vocês me transformam e me impulsionam sempre ao melhor, obrigada por tudo.

Gostaria de deixar registrado também, o meu reconhecimento ao corpo docente e aos funcionários da Faculdade Nacional de Direito, sem eles os últimos cinco anos teriam sido impossíveis.

Enfim, a todos os que por algum motivo contribuíram para a realização desta pesquisa e para minha formação.

RESUMO

Trata-se o presente Trabalho de Conclusão de Curso em uma breve análise da (in)constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de qualquer natureza na cessão de direito de uso de marca à luz da evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca do conceito de serviço tributável. O Trabalho verifica as reverberações do federalismo assimétrico no âmbito da tributação sobre o consumo, mais especificamente, da tributação sobre os serviços. A partir da contextualização dessa espécie tributária, verifica-se a conceituação doutrinária sobre serviços tributáveis, nesse caso, sobre a prestação de serviços. Na sequência, percorre-se cronologicamente pelos julgados da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que aprofundaram a discussão no tocante ao conceito econômico de serviços e do conceito civil de serviço. Por fim, é abordado o principal precedente formulado pelo STF no âmbito da incidência do ISS sobre a cessão de direito de uso de marca para contextualizar o panorama sob o qual se encontra o julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.348.288/SP, que em sede de repercussão geral, decidirá sobre o tema.

Palavras-chave: ISS. Cessão de uso de marca. Serviço. Incidência.

ABSTRACT

The present work is a brief analysis of the (un)constitutionality of the levy of the Service Tax of any nature on the transfer of the right to use a trademark considering the evolution of the Brazilian Supreme Court's caselaw on the definition of taxable service. The paper examines the effects of asymmetric federalism on the consumption tax field, and more specifically on the service tax. Starting with the background of this tax type, it is necessary to verify the theoretical definition of taxable services, in this case, the provision of services. Next, we will chronologically go through the decisions of the Brazilian Supreme Court, which have examined in more detail the discussion regarding the economic and the civil definition of services. Finally, the main precedent set by the Court on the levying of ISS on the transfer of rights to use a trademark is addressed to contextualize the panorama surrounding the judgment of Extraordinary Appeal No. 1,348,288/SP, which will decide on the matter with general repercussion.

Keywords: Service Tax. Taxable services. Trademark. Brazilian Supreme Court.

LISTA DE ABREVIATURAS

Ac.	Acórdão
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Ag.	Reg. Agravo Regimental
art.	artigo
c/c	Combinado com
ed.	edição
eg.	egrégio
inc.	inciso
j.	julgado
Ltda.	limitada
nº	número
p./pp.	página/páginas
R. Esp.	Recurso Especial
RE	Recurso Extraordinário
s.d.	sem data
Súm.	Súmula

LISTA DE SIGLAS

CC	Código Civil
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação
ISS	Imposto sobre Serviço
LC	Lei Complementar
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
----------------------------	-----------

2. AS REVERBERAÇÕES DO FEDERALISMO ASSIMÉTRICO.....	13
2.1. O poder de legislar sobre tributos	13
2.2. A atribuição de competência tributária e seus limites.....	16
2.3. A Lei Complementar	19
2.4. O conflito conceitual na legislação tributária.....	23
3. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA.....	25
3.1. A disciplina do Imposto sobre Serviços no Sistema Tributário Nacional	25
3.2. O conceito jurídico de serviços	28
3.3. A hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços	33
3.4. A taxatividade da Lei Complementar nº 116/2003	36
4. A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A CESSÃO DE DIREITOS DE USO DE MARCA	38
4.1. A natureza jurídica da cessão de uso de marca	38
4.2. A judicialização em torno do conceito de serviço à luz dos precedentes do STF 41	
4.2.1. Locação de bens móveis	41
4.2.2. Arrendamento mercantil (leasing).....	42
4.2.3. Planos de saúde	44
4.2.4. Contratos de Franquia	49
4.2.5. Contratos de licenciamento ou de cessão de softwares	51
4.3. A cessão de direitos de uso de marca no Supremo Tribunal Federal	55
4.3.1. Agravo Regimental na Reclamação nº 8.623/RJ.....	55
4.3.2. Recurso Extraordinário nº 1.348.288/SP	58
5. CONCLUSÃO	59
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	61

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 desenha o atual modelo de federalismo brasileiro que conta com a harmonização entre a entidade soberana centralizadora, a União, que junto aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, todos dotados de autonomia política, autonomia de administração e autonomia financeira, dão forma ao federalismo assimétrico brasileiro.

No Direito Tributário, os diferentes arranjos entre os entes federativos, sobretudo no que concerne a atribuição de competência tributária, dão o molde ao atual Sistema Tributário Nacional ("STN"), que nesse sentido, é calcado pelos ditames da Constituição Federal, em leis complementares, resoluções do Senado Federal e, conforme artigo 2º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), na medida de suas competências, em leis federais, Constituições e leis estaduais, bem como nas leis municipais (BRASIL, 1966).

A partir dessa diversidade de regramentos, a Constituição Federal restringe o campo da competência de cada ente federado para instituir e legislar sobre tributos, organização necessária frente a vastidão do território nacional. Entretanto, conforme será analisado no presente trabalho, à luz da doutrina de Roque Antonio Carrazza (2017), o critério material utilizado na repartição de competências pode não ser suficiente para dirimir possíveis conflitos entre as entidades federativas.

O presente trabalho debruça ao estudo do Imposto sobre Serviço o qual a Constituição Federal atribuiu aos Municípios a competência, na forma do art. 156, III¹ para instituí-lo (BRASIL, 1988). No Brasil, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), existem 5.570 municípios², não sendo viável, a autonomia plena de legislar sobre tributos, ainda que de sua competência. À luz dessa diversidade, o estabelecimento de normas gerais por parte da União, hoje normatizadas, no âmbito do ISS, por meio da Lei Complementar nº 116/2003, é imprescindível para abarcar o regramento sob o qual o imposto será desenhado internamente. Com base neste normativo, os Municípios estão estritos as normas gerais nele previstas, bem

¹ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

² IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Panorama Brasil. 2022. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama>>. Acesso em 07 jun. 2022.

como a tributar os serviços contidos na lista anexa à Lei Complementar.

Nos moldes oferecidos pela lista de serviços nascem as centrais discussões acerca do conceito de serviços tributáveis e a hipótese de incidência do ISS. Isto é, a lista anexa à Lei Complementar apresenta um rol de atividades, consideradas como serviço na legislação complementar, que deverão ser tributadas pelo ISS. A partir de então, observa-se a judicialização da discussão que vem sendo objeto de julgados, com repercussão geral reconhecida, a fim de sanar as controvérsias relacionadas com os serviços contidos na Lista e o conceito de serviço em si.

Dessa forma, no escopo da discussão sobre a definição dos serviços tributáveis pelo ISS, o estudo abordará o entendimento doutrinário e, sobretudo, o panorama jurisprudencial dos litígios envolvendo a conceituação de serviço tributável e a lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003. Nesta análise será abordada a evolução do conceito de serviço tributável à luz dos principais precedentes do Supremo Tribunal Federal.

Nessa toada, para compreender a relevância do tema sobre o qual dedica-se o presente estudo, foram abordados os casos que discutiram a incidência do ISS sobre (i.) Locação de bens móveis – Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP³; (ii.) Arrendamento mercantil (leasing) – Recurso Extraordinário nº 592.905/SC – Tema 125 de Repercussão Geral⁴; (iii.) Contratos de Franquia – Recurso Extraordinário nº 603.136/RJ – Tema 300 de Repercussão Geral⁵; e (iv.) Contratos de licenciamento ou de cessão de softwares – Recurso Extraordinário nº 688.223/PR – Tema 590 de Repercussão Geral⁶.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em 11 out. 2001.

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 592.905/SC. Tema 125 de Repercussão Geral. Recorrente: HSBC Investment Bank Brasil S.A. Recorrido: Município de Caçador. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento em: 02 dez. 2009.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 603.136/RJ. Tema 300 de Repercussão Geral. Recorrente: Venbo Comércio de Alimentos Ltda. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em sessão virtual de 22 a 28 de maio de 2020.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 688.223/PR. Tema 590 de Repercussão Geral.

A partir da análise da citada jurisprudência será possível analisar a evolução do posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o conceito de serviços tributáveis e, além disso, sobre os serviços especificamente desenhados pela Lei Complementar nº 116/2003.

Nesse aspecto, cabe aprofundar o estudo ao precedente do STF no sentido da incidência do ISS na cessão de direito de uso de marca, fundamentado no Agravo Regimental na Reclamação nº 8.623/RJ⁷ e as decisões subsequentes firmadas com base nesta decisão.

Em razão do cenário apresentado, a presente pesquisa pretende aprofundar a problemática acerca da constitucionalidade do item 3.02 da Lista Anexa à Lei Complementar à luz do art. 156, III, da CRFB, de 1988 e compreender o contexto sob o qual o STF analisará a incidência do ISS sobre os contratos de cessão de uso de marca, na forma do Recurso Extraordinário nº 1.348.288/SP, com Repercussão Geral reconhecida (Tema 1.210)⁸, que discute em específico a incidência do Imposto sobre Serviços na cessão de direito de uso de marca.

2. AS REVERBERAÇÕES DO FEDERALISMO ASSIMÉTRICO

2.1. O poder de legislar sobre tributos

A vasta extensão territorial do Brasil dimana na descentralização sublinhada no Estado Federal brasileiro, que calcado na Constituição Federal de 1988, é verticalmente composto pela União, Estados, Distrito Federal e pelos Municípios (art. 18 da CRFB, de 1988)⁹. A União representa o governo central, sobre qual a CRFB de 1988 atribui características únicas e unificadoras de forma a manter sua soberania dentre os demais entes. A harmonia entre a entidade central e os demais entes federativos, aqui considerados os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, por sua vez, dotados de autonomia, dão forma ao federalismo

Recorrente: Tim Celular S.A. Recorrido: Município de Curitiba. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento em 06 dez. 2021.

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental na Reclamação nº 8.623/RJ. Recorrente: White Martins Investimentos Ltda. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Gilmar Mendes. Julgamento em 22 fev. 2011.

⁹ Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

no Brasil.

No âmbito do Direito Tributário e Financeiro, quanto à ordem financeira e tributária a convivência entre a União e os demais entes performa o federalismo fiscal. Segundo José Mauricio Conti (2006)¹⁰ o federalismo fiscal concebe “a análise da maneira pela qual está organizado o Estado, qual é o tipo de federação adotado, qual é o grau de autonomia dos seus membros, as incumbências que lhe são atribuídas e, fundamentalmente, a forma pela qual serão financiadas”.

Segundo o autor, é possível observar no federalismo brasileiro traços do regime federalista dual na medida em que estabelece as devidas áreas de atuação de cada entidade federativa, ao passo que, ao adotar campos de atuação concorrentes, conforme traçado no art. 24 da CRFB de 1988¹¹, inclusive quanto ao Direito Tributário e Financeiro (inciso I), acentua o federalismo cooperativo.

Para adentrar de forma aprofundada no estudo acerca das características do federalismo brasileiro será necessário compreender as implicações do federalismo assimétrico na determinação de competência dos entes federativos. Em sentido estrito, a assimetria é elucidada, sobretudo, no tocante ao poder de legislar sobre tributos e de administrar tributos. De forma ampla, a definição é trazida por MARTINS (2021):

No Brasil vigora, sob o ponto de vista tributário e financeiro, o federalismo assimétrico, ou seja, um pacto federativo que reconhece as diferenças econômicas existentes entre os vários entes da Federação em função da arrecadação de receita e, por isso, tenta minimizá-las através de instrumentos como a repartição de receita, as estipulações de alíquotas interestaduais de ICMS, benefícios fiscais regionalizados, entre outros. (...). (MARTINS, 2021, p. 565)

¹⁰ CONTI, José Maurício. Federalismo fiscal e fundos de participação. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung. p. 15. 2006.

¹¹ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

Conforme defendido por Ricardo Lobo Torres (2004)¹² e Raul Machado Horta (2001)¹³, os diferentes arranjos entre os governos federal, estadual e municipal no que tange à separação dos poderes tributários de legislar, administrar e julgar, estabelecidos pela CRFB de 1988, configuram um federalismo assimétrico na medida em que desenvolvem a competição entre União e demais entes.

Nessa toada, é importante notar a face centralizadora da União Federal frente aos demais entes, no âmbito tributário, evidenciada no restrito poder de legislar sobre tributos dos Estados, Distrito Federal e Municípios em prol da competência da União, a quem cabe o poder para legislar sobre normas gerais de direito tributário material, na forma do art. 24, I, §1º da CRFB, de 1988¹⁴. Além disso, é notório o prevalectimento da União quando o Poder Judiciário se coloca vis-à-vis aos poderes dos Estados e Municípios (CONTI, 2001).

Outrossim, as limitações à autonomia dos municípios também fazem transparecer a latente assimetria do federalismo nacional. Exemplo disso, além da falta de Poder Judiciário próprio, os Municípios, apesar de gozarem de autonomia política, administrativa e financeira, não possuem representação na vontade legislativa federal, visto que não apresentam representantes delegados junto ao Congresso Nacional (CARVALHO, 2010). Nesse sentido, ainda que possam legislar sobre tributos de sua competência, sua participação na vontade legislativa federal é limitada, bem como sua competência é atida ao determinado pelas normas gerais estabelecidas pela União.

A partir da exposta análise da assimetria do federalismo brasileiro, no escopo do Direito Constitucional Tributário, é possível depreender, no âmbito das apresentadas limitações da repartição do poder de legislar sobre tributos, a falta de equilíbrio encontrada na estruturação do federalismo nacional. Dessa forma, ao restringir os Estados, os Municípios e o Distrito

¹² TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no Estado Democrático de Direito. pp. 13 a 15. 2004.

¹³ HORTA, Raul Machado. "Pluralidade do Federalismo". Direito Contemporâneo. Estudos em Homenagem a Oscar Correa. Rio de Janeiro. Forense Universitária. pp. 253 a 257. 2001.

¹⁴ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

Federal às normas gerais a serem estabelecidas pela União, encontramos a face predominante do governo central. Nesse aspecto, para melhor compreensão das implicações do federalismo assimétrico brasileiro no Direito Tributário, cabe aprofundar-se sobre o tema da competência tributária.

2.2. A atribuição de competência tributária e seus limites

A Constituição Federal de 1988 traz a atribuição de competência disposta do artigo 145 até o artigo 156 de suas disposições, a partir dos quais encontra-se distribuída a competência material da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos. Nesse contexto, a CRFB de 1988, não cria tributos, mas atribui competência para que as entidades da federação o façam.

Hugo de Brito Machado Segundo (2017)¹⁵ diferencia a competência tributária da competência legislativa dissertada no último subcapítulo. De acordo com o autor, em suas anotações ao Código Tributário Nacional, o art. 6º deste Código¹⁶ ao compreender a competência legislativa plena no escopo da atribuição da competência tributária, veicula as limitações sobre a própria competência tributária das entidades federativas:

A atribuição competência tributária, feita pela Constituição, envolve, necessariamente, a atribuição da competência para legislar a respeito do tributo correspondente, como consequência direta e necessária do princípio da legalidade tributária. Se o tributo somente por lei pode ser criado, é evidente que a pessoa jurídica de direito público competente para criá-lo há de ser, também, competente para sobre ele legislar. Essa competência legislativa, porém, sofre limitações, contidas na

¹⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6º edição. São Paulo. Atlas. pp. 162-170. 2017.

¹⁶ Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Constituição Federal, na Constituição (ou lei orgânica) do ente público correspondente (se se tratar de Estado, Distrito Federal ou Município), e na legislação complementar nacional. (MACHADO SEGUNDO, 2017)

Nessa perspectiva, dentro dos limites estabelecidos na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e nas respectivas leis complementares pertinentes, Roque Antonio Carrazza (2015)¹⁷ define competência tributária como “a possibilidade jurídica de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.” Complementa ainda o autor que “temos que exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos”.

O autor norteia que os titulares da competência tributária, isto é, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, quando do exercício do poder de legislar outorgado a eles, instituem os respectivos tributos (competência impositiva), que passam ao plano concreto à luz do critério material delimitado na Constituição Federal:

O constituinte originário, neste passo, descreveu objetivamente fatos que podem ser colocados, pelos Poderes Legislativos da União, dos Estados-membros, dos Municípios e do Distrito Federal, nas hipóteses de incidência dos impostos respectivos. Melhor explicitando, os mencionados arts. 147, 153, 154, I, 155 e 156 do Códigos dos Códigos autorizam cada uma das pessoas políticas a virem instituir impostos sobre os fatos neles apontados genericamente (...) (CARRAZZA, 2017)

Nessa toada, o constituinte buscou evitar os conflitos de competência impositiva, ou seja, da competência para criar impostos, entre os entes federativos. Ainda sobre o critério material utilizado para afastar-se do conflito na atribuição de competência tributária pelo poder constituinte, Geraldo Ataliba (1968)¹⁸, destaca seu caráter exclusivo frente aos demais entes:

Atribui-se a competência para instituir, certos tipos de manifestações da capacidade econômica – e, via de consequência, contributiva – por parte de seus súditos. Quer dizer: toma-se certa faixa ou campo da matéria econômica e se o outorga, como fonte de renda, a esta ou àquela entidade, para que a use – em caráter exclusivo. (ATALIBA,

¹⁷ CARRAZZA, Roque. ICMS. São Paulo. Malheiros Editores. 17ª edição. pp. 34 e 35. 2015.

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo. Revista dos Tribunais. p. 106. 1968.

1968)

Roque Antonio Carrazza (2017)¹⁹, em sua análise de Direito Constitucional Tributário, traz ainda o critério territorial de repartição das competências impositivas como forma de evitar as invasões de competência entre Estados entre si, Municípios (e vice-versa) e o Distrito Federal (e vice-versa). Contudo, o presente trabalho se atém ao conflito de competência entre os entes federativos, para o qual faz-se pertinente o critério material.

A assimetria federativa demonstra ao ponto das funções da lei complementar em matéria tributária, este conflito legislativo entre os entes federativos. De acordo com PAULSEN e SOARES DE MELO:

Na medida em que os Municípios estejam subordinados ao Congresso Nacional – relativamente à edição de lei complementar definindo (estipulando) os serviços que poderão prever em suas legislações, e promover a respectiva exigibilidade – é evidente que a autonomia fica prejudicada. (PAULSEN, 2012, p. 484)

Diante do exposto, na forma estipulado pelo artigo 156, inciso III, a CRFB de 1988²⁰, atribui a competência para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza aos Municípios. Aqui, há uma ressalva aos serviços já tributados pelo ICMS, isto é, o transporte intermunicipal e interestadual e os serviços de comunicação, na forma do art. 155, II²¹ do texto constitucional. Não há, no escopo da Constituição, uma delimitação aos serviços sob os quais incidiram o imposto, apenas uma vedação aos que não estarão sujeitos. Nesse caso, a matéria fica delegada à lei complementar, que no âmbito do ISS consiste na Lei Complementar nº 116/2003, posteriormente analisada no presente trabalho.

No mesmo sentido, MONTEIRO (2018), ao tratar da tributação da nova economia digital,

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31ª edição. São Paulo. Malheiros. pp. 593-624. 2017.

²⁰ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

²¹ 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;

aponta a problemática trazida pela Lei Complementar nº 116/2003, ainda que com a intenção de solucionar a determinação de listas de serviços na legislação ordinária de acordo com a municipalidade. A lista taxativa ocasiona grandes números de litígios, proporcionando a necessidade de uma análise casuística de cada atividade econômica posta sob discussão:

Desse modo, fica claro que a divisão efetuada pelo legislador complementar foi no sentido de atribuir, para cada obrigação, a regra do tudo ou nada. Ou bem estamos diante de um fornecimento de uma mercadoria com prestação de serviço ou de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, sujeito ao ICMS, ou de uma prestação de um serviço de qualquer natureza (ainda que envolvendo um produto), sujeita ao ISS. Assim, cabe ao aplicador do direito verificar no caso concreto e definir em qual campo de incidência ela se encontra, se no do ICMS ou se no do ISS. (MONTEIRO, 2018, p. 386)

Ainda no contexto constitucional tributário, a Lei Complementar exerce papel fundamental em que, de acordo com Ives Gandra Martins (1986)²², funciona como “a espinha dorsal do sistema brasileiro, em seu tríplice função, na qual pontifica a de estabelecer normas gerais”. Conforme será demonstrado mais adiante, a competência tributária limitada no âmbito das normas gerais estabelecidas na CFRB de 1988 e no Código Tributário Nacional somadas as regras específicas previstas na Legislação Complementar demonstram a prevalência do governo central e, por sua vez, também demonstram a cooperação na atuação concorrente dos entes federados, evidenciando o federalismo assimétrico no Direito Tributário. Importa, nesse momento, o aprofundamento acerca das características constitucionais da Lei Complementar.

2.3. A Lei Complementar

O artigo 146 da Constituição Federal de 1988²³ estabelece a competência privativa da Lei

²² MARTINS, Ives Gandra. Direito empresarial. 2ª edição. Rio de Janeiro. Forense. p. 53-55. 1986.

²³ Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Complementar no Direito Tributário. A priori, o normativo diferencia-se das leis ordinárias ao passo que, na forma do art. 69 da CRFB de 1988²⁴, exige maioria absoluta no quórum para sua aprovação em ambas as Casas do Congresso Nacional. Além disso, a Lei Complementar disporá sobre matérias expressamente a ela reservadas pela Constituição Federal, ou seja, somado ao quórum mais alto, o processo legislativo é mais dificultoso. Justifica-se, então, a importância reservada pela CRFB as matérias que aqui serão objeto de estudo.

Nessa linha, destaca-se a natureza nacional, e não federal, da lei complementar trazida no art. 146 da CRFB de 1988. Assume, dessa forma, fundamental papel no federalismo assimétrico ao passo que constitui manifestação da vontade jurídica do Estado Federal, revelando-se uma das faces cooperativas do federalismo brasileiro e não apenas uma norma restrita do governo central, conforme observou o Ministro Celso de Mello em seu voto nos autos do Recurso Extraordinário nº 136.215-4/RJ²⁵:

A lei complementar a que se refere o preceito inscrito no art. 146 da Carta Política tem o caráter de lei nacional, projetando-se e impondo-se, na esfera jurídico-normativa, e no que concerne aos estritos limites materiais de sua incidência, à compulsória observância das pessoas estatais investidas, pelo ordenamento constitucional, de competência impositiva. Nessa condição formal, a lei complementar, que veicula regras disciplinadoras do conflito de competências tributárias e que dispõe sobre normas gerais de direito tributário, evidencia-se como espécie tributária que, embora necessariamente obediente às diretrizes traçadas pela Carta da República, constitui manifestação superior da vontade jurídica do próprio Estado Federal. A autoridade dessa lei complementar – cuja gênese reside no próprio texto da Constituição – vincula, em sua formulação normativa, as pessoas políticas

-
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
 - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

²⁴ Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 136.215-4/RJ. Recorrente: Atlam Fornecedora do Comércio e Indústria S.A. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em 18 fev. 1993.

que integram, no plano da Federação brasileira, a comunidade jurídica total. (STF, Pleno, RE 136.215-4/RJ, Rel. Min. Octávio Gallotti, j. em 18/2/1993, v. u., ementa publicada no DJ de 16/4/1993, p. 6438. O trecho transcrito é parte do voto do Min. Celso de Mello)

A doutrina, a partir dos incisos do art. 146 da CRFB de 1988, define a tríplice função da Lei Complementar, sendo neste caso (*i.*) a supressão de conflitos de competência; (*ii.*) a regulação dos limites constitucionais ao poder de tributar; e (*iii.*) o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária. Na visão de José Souto Maior Borges²⁶ as duas primeiras funções estão englobadas na última, vez que as normas gerais possuem a prerrogativa para regular os conflitos de competência e as limitações ao poder de tributar. No presente trabalho, contudo, maior destaque será direcionado ao inciso I do art. 146, ao qual reserva à lei complementar os conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (BRASIL, 1988).

No que concerne ao estabelecimento de normas gerais de matéria tributária, a lei complementar cumpre o papel de detalhamento do modelo de tributação do Sistema Tributário Nacional exposto pela Constituição Federal (SABBAG, 2018). Nesse caso, ainda que existam diferentes legislações a serem editadas pela União, Estados, Municípios e Distrito federal no que tange à matéria tributária, estão estas submetidas ao previsto em lei complementar (SCHOUERI, 2019).

Quanto à regulação dos limites constitucionais ao poder de tributar, cabe à lei complementar “dar-lhes fiel cumprimento, facilitando-lhes a execução” (CARRAZZA, 2017). Isso porque, na corrente defendida pelo autor, as referidas limitações já existem na forma estabelecida pela Constituição Federal, não sendo atribuição da legislação complementar ampliar, restringir ou anulá-las.

Segundo Eduardo Sabbag (2018)²⁷, não existem conflitos de competência, mas “áreas de

²⁶BORGES. José, Souto Maior. Normas gerais de Direito Tributário: velho tema sob perspectiva nova. São Paulo. Revista Dialética de Direito Tributário. pp. 50-62. 2013.

²⁷ SABBAG, Eduardo Código Tributário Nacional Comentado. 2ª edição. Rio de Janeiro. Forense. São Paulo. p. 23. 2018.

penumbra” localizadas entre competências, já estabelecidas na Constituição Federal, que irão demandar maior esforço interpretativo. Luiz Eduardo Schoueri (2019)²⁸, entretanto, ao tratar do tríplice função da lei complementar define que dispor sobre conflitos de competência é delimitar até onde podem andar os legisladores federal, estadual, municipal ou distrital ao passo que instituírem os tributos a eles conferidos pela CRFB, ou seja, esclarecer, nos casos em que duas ou mais competências pareçam coincidir, a quem cabe a competência”.

Nesse sentido, a Lei Complementar quando dispõe sobre os conflitos de competência em matéria tributária acaba por assumir importante função na delimitação de competências. Conforme exposto, segundo Schoueri, a lei complementar dirime conflitos ao passo que baliza o campo de atuação das entidades federativas. *In verbis*:

“(…) quando define o “fato gerador” e a base de cálculo de tributos (artigo 146, III, “a”), a lei complementar acaba por definir até onde as pessoas jurídicas de direito público titulares das respectivas competências poderão atuar. Dispõe, pois, positivamente, sobre a competência tributária, em complemento de (ou mesmo no lugar de) normas que versem sobre os casos limítrofes potencialmente geradores de conflito.” (SCHOUERI, 2019)

No ordenamento brasileiro, o Código Tributário Nacional, ainda que editado sob forma de lei ordinária, isto é, a Lei nº 5.172/1966, regulou a matéria cumprindo as funções acima explicitadas. Dito isto, conforme entendimento pacífico colocado por Schoueri (2019)²⁹ o CTN foi, em seu ponto de vista material, recepcionado pela CRFB de 1988, sob eficácia de lei complementar. Segundo explica o autor, o fenômeno da recepção ocorre quando “(..) examina-se a legislação anterior em seu aspecto material, validando (ou não) a disciplina conforme as normas constitucionais da nova ordem e, a partir de então, a legislação anterior é recepcionada pela nova ordem, com o status que esta lhe confere.”

Vide a extensão e pluralidade do território brasileiro não seria viável que cada ente federativo dispusesse sobre a resolução de conflitos, função a qual cabe à lei complementar.

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9ª edição. Saraiva Educação. São Paulo. p. 168. 2019.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9ª edição. Saraiva Educação. São Paulo. p. 145. 2019.

Expõe Hugo de Brito (2017)³⁰, contudo, que apesar do texto constitucional indicar matéria sobre a qual deverá dobrar-se a lei complementar, neste caso, sobre conflitos de competência (em matéria tributária) entre as entidades federativas, ou seja, que as competências impositivas são privativas e delimitadas, há uma indicação de que “a partir apenas do texto constitucional, não é possível determinar com absoluta e definitiva precisão os limites de cada competência”. Cabe então, buscar compreender se a partir das determinações de lei complementar pertinente será possível determinar os limites de cada competência com absoluta e definitiva precisão.

O papel desempenhado na resolução de conflitos de competência tem destaque no âmbito do tributo estudado no presente trabalho, ao passo que à luz dessa função exercida pela legislação complementar, dirimido de vez estaria qualquer conflito entre os entes federativos quando da edição da Lei Complementar nº 116/2003. Entretanto, cabe considerar que antes mesmo de estabelecer a qual campo de incidência compete determinada operação, faz-se necessário entender a operação em si. A seguir o estudo se debruçará brevemente sobre as divergências conceituais no âmbito da matéria tributária.

2.4. O conflito conceitual na legislação tributária

Segundo Ricardo Lobo Torres (2009)³¹, nem mesmo em plano infraconstitucional há um sistema tributário fechado, isto é, mesmo que as lacunas não preenchidas pelo legislador constituinte que foram sendo preenchidas pelo legislador ordinário e complementadas pela jurisprudência dos tribunais, nota-se que não resulta em fechamento do sistema.

“Não há que se cogitar de *numerus clausus* ou de definições constitucionais completas de fatos geradores. O fechamento do sistema deve ocorrer posteriormente por obra de complementação legislativa, sendo de notar que jamais se obtém o sistema tributário totalmente fechado, nem mesmo no plano infraconstitucional.” (TORRES, 2009)

O presente trabalho traçou neste capítulo as repercussões do federalismo assimétrico

³⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6ª edição. São Paulo. Atlas. p. 21. 2017.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Volume I. Rio de Janeiro. Renovar. p. 49. 2009.

brasileiro no Sistema Tributário Nacional, partindo da atribuição de competência tributária, limitada, nos moldes do federalismo adotado, pela Constituição Federal de 1988 e por suas normas infraconstitucionais, com destaque à Lei Complementar, que tem por papel dirimir conflitos de competência em matéria tributária. Diante disso, cabe observar o tratamento conferido aos casos em que a legislação não foi capaz de conferir determinação fechada e precisa no Direito Tributário.

O Ministro Gilmar Mendes, em seu voto proferido nos autos do Tema 300 de Repercussão Geral³², que discutiu a incidência do Imposto sobre Serviços nos contratos de franquia, ao destacar a importância da legislação complementar faz constar que “A Constituição não traz todas as soluções, muito menos em matéria tributária. Não existe, já no texto constitucional, definição precisa, exata e completa do que seja “serviço de qualquer natureza”.

Para além de debruçar sobre os métodos interpretativos da legislação tributária, é necessário questionar a aplicação de fato do dispositivo sobre o que se pretende. Nesse sentido, Carrazza (2017)³³ expõe que há ainda a possibilidade de imposto não incidir sobre determinado fato novo, vide que não é possível o alargamento da abrangência das leis que instituem os tributos. Nota-se, neste ponto, a necessidade de a legislação tributária abarcar com precisão o que está de fato sob seu escopo, sendo cabível, no âmbito do exercício da competência impositiva residual, a criação do tributo sobre o fato novo, notadamente, observando as limitações impostas pelo texto constitucional.

“Observe-se que fatos novos, originários do progresso tecnológico (v.g., a aquisição de uma música por meio de download) não autorizam o alargamento do âmbito de abrangência das leis que criam in abstracto tributos. É equivocada a ideia de que sobre o fato novo necessariamente algum imposto haverá de incidir. Poder perfeitamente acontecer de ele não onerado por nenhum imposto; não, pelo menos, até que a União venha a exercer a sua competência impositiva residual” (CARRAZZA, 2017)

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 603.136/RJ. Tema 300 de Repercussão Geral. Recorrente: Venbo Comércio de Alimentos Ltda. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em sessão virtual de 22 a 28 de maio de 2020.

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31ª edição. São Paulo. Malheiros. pp. 593-624. 2017.

Maurine Morgan Pimentel Feitosa (2018)³⁴, em sua análise sobre o conflito de competência entre o ICMS e o ISS, destaca a judicialização dos casos envolvendo o âmbito de incidência desses tributos sobretudo em sua esfera conceitual, nesse sentido, sobre a dicotomia em obrigação de dar *vs.* obrigação de fazer, que será abordada no próximo Capítulo.

“Os casos escolhidos para análise pormenorizada decorreram da constatação de ainda não haverem sido definitivamente resolvidos, no âmbito da jurisprudência dos Tribunais Superiores, além de despertarem um sem número de controvérsias doutrinárias. De outro lado, buscou-se demonstrar que o conflito se potencializa à medida em que o crescimento da Internet vem se tornando uma realidade cada vez mais presente.” (FEITOSA, 2018)

Diante de todo o exposto, passa-se a notar a conseqüente judicialização frente a necessidade de exata e preciso enquadramento dos fatos jurídicos ao desenho atual da legislação tributária. Os precedentes já formados e os possíveis desenhos da repercussão geral do julgamento sobre a constitucionalidade da incidência do ISS na cessão de uso de marca serão tratados no terceiro capítulo deste estudo. Para adentrar nos importantes julgados que vêm buscando casuisticamente a exata incidência do Imposto sobre Serviços no âmbito da Lei Complementar nº 116/2003, faz-se primeiramente necessário aprofundar o estudo acerca do próprio ISS, que será abordado no próximo capítulo.

3. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

3.1. A disciplina do Imposto sobre Serviços no Sistema Tributário Nacional

O modelo federalista brasileiro, conforme observado no Capítulo anterior, na medida em que contempla a autonomia política, administrativa e financeira da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, confere posição de paridade entre os entes federativos. A autonomia dos Municípios, apesar das limitações já observadas, prevalece no exercício de sua competência privativa de instituir e arrecadar tributos a eles competidos pela Constituição Federal.

³⁴ FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet. Belo Horizonte: Fórum. p. 73. 2018.

As normas gerais do Imposto sobre Serviços cuja competência foi atribuída aos Municípios na forma do art. 156, III, da CRFB de 1988³⁵, a priori constaram reguladas pelo Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), nos termos do artigo 71 até o artigo 73, posteriormente revogados pelo Decreto-Lei nº 406/1968³⁶ e estão hoje disciplinadas na forma da Lei Complementar nº 116/2003. A partir dessas normas, caberá a cada município da federação instituir o tributo e disciplinar suas especificidades.

O Decreto-Lei nº 406/1968, pouco após a edição do CTN, estabeleceu normas gerais aplicáveis ao ICMS e ao ISS e trouxe o instrumento da Lista que contém o rol de serviços sob os quais sua prestação é tributada. A posteriori, a Lei Complementar nº 116/2003, que trouxe nova disciplina as normas gerais do ISS, revogou quase que integralmente as disposições do referido Decreto-Lei, restando apenas o art. 9º dispondo sobre a base de cálculo do imposto. Para o novo contexto estabelecido pela Lei Complementar, foi editada nova lista com a delimitação dos serviços abrangidos pelo ISS. Posteriormente a lista sofreu atualizações pela Lei Complementar nº 157/2016³⁷, Lei Complementar nº 175/2020³⁸, e Lei Complementar nº

³⁵ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

³⁶ BRASIL. Decreto nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm). Acesso em 29 jun. 2022.

³⁷ BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm>. Acesso em 29 jun. 2022.

³⁸ BRASIL. Lei Complementar nº 175, de 23 de setembro de 2020. Dispõe sobre o padrão nacional de obrigação acessória do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, incidente sobre os serviços previstos nos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003; altera dispositivos da referida Lei Complementar; prevê regra de transição para a partilha do produto da arrecadação do ISSQN entre o Município do local do estabelecimento

183/2021³⁹, que incluíram ou reformaram itens (serviços) da lista.

Ao analisarem o inciso III do artigo 156 da CRFB de 1988, Souto Maior Borges (1975)⁴⁰ e Aires F. Barreto (2009)⁴¹ destacam a expressão “definidos em Lei Complementar” registrando que ao falar em “definidos” o legislador constitucional refere-se apenas aos serviços não compreendidos no art. 155, II, ou seja, aos serviços tributáveis pelo Estado (transporte e comunicações). Na corrente defendida pelos autores, ao passo que a Constituição atribui aos Municípios a possibilidade de tributar serviços de qualquer natureza, definir estes serviços por Lei Complementar agride a autonomia municipal. Isso porque, segundo essa corrente, “se são de qualquer natureza, prescindem de definição; se são definidos, não serão jamais os de qualquer natureza, mas sim os definidos.”

A única forma de dispor sobre conflitos é definir, pelo menos, um dos termos possivelmente conflitantes. Se é assim – se só é lógico entender que “a definição” da lei complementar será a que considera as exceções – é descabido pretender que a definição seja da regra formulada em termos inequivocadamente amplos e genéricos “serviços de qualquer natureza”, e não da exceção. Este raciocínio põe à mostra a evidência de que, se algo deve ser definido, a definição só pode ser a da exceção e não da regra. Assim, o termo “definidos” só pode voltar-se para os dois serviços conferidos à competência dos Estados e do Distrito Federal, além daquelas atividades que, aos olhos do leigo, parecem serviço, mas na verdade, se desenvolvem no bojo de operações mercantis. (BARRETO, 2009)

Por outro lado, conforme é possível observar na doutrina de Kiyoshi Harada (2014)⁴²,

prestador e o Município do domicílio do tomador relativamente aos serviços de que trata; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp175.htm>. Acesso em 29 jun. 2022.

³⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 183, de 22 de setembro de 2021. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para explicitar a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre o monitoramento e rastreamento de veículos e carga. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/cl/Lcp183.htm>. Acesso em 29 jun. 2022.

⁴⁰ BORGES, Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo. Revista dos Tribunais. pp. 185-206. 1975.

⁴¹ BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na lei. 3ª edição. São Paulo. Dialética. pp. 40-42. 2009.

⁴² HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. 2ª edição. Grupo GEN. pp. 10-14. 2014.

Leandro Paulsen e Omar Augusto (2021)⁴³, entende-se a expressão “definidos em lei complementar” como uma limitação constitucional específica para a instituição do ISS. Segundo Harada (2014), o entendimento exposto no parágrafo anterior confunde as expressões “serviços de qualquer natureza” e “qualquer serviço”, ou seja, “não é qualquer serviço que pode ser tributado, mas apenas aquele incluído na lista de serviços, e a lista poderá incluir serviço de qualquer natureza”.

Essa discussão, contudo, perde o alcance prático quando o Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento acerca da taxatividade da lista anexa. Portanto, na forma do art. 156, inc. III da CRFB de 1988, o texto confere de forma restrita ao legislador que não poderão ser alcançados pelo ISS os serviços não previstos na lei complementar pertinente. Nesta função, vige, no tempo atual, a Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que apresenta o rol das prestações de serviços compreendidas no campo de incidência do ISS.

A taxatividade da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, mais a frente discutida, por sua vez, não significa sua imutabilidade. Pelo contrário, a lista sofreu significativas alterações ao longo dos anos, ampliando, cada vez mais, o quadro de serviços sobre os quais incidirá o ISS. Insta considerar, no entanto, conforme exposto no capítulo anterior, frente a existência de fatos novos, originários do progresso tecnológico, ou até mesmo frente a complexidade das relações comerciais já existentes, a lista mostra-se como fonte de judicialização. Há, na esfera da tributação municipal, uma enorme insegurança causada pela tentativa de definir categoricamente cada serviço que deverá ser tributado.

A seguir, será aprofundado o estudo sobre o conceito de serviço para assim observar a hipótese de incidência do ISS, independente da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

3.2. O conceito jurídico de serviços

O texto constitucional não delimita expressamente o conceito de serviço de qualquer natureza trazido no art. 156, III, CRFB 1988, de forma que, conforme acentua Betina Treiger

⁴³ PAULSEN, Leandro. MELO, Omar Augusto L. ISS: Constituição Federal e LC 116 Comentadas. Editora Saraiva. 2021.

Gruppenmache (2011)⁴⁴, no âmbito do direito tributário consideram-se duas concepções para a expressão “prestação de serviços”: o conceito econômico de serviço e o conceito vinculado ao direito civil.

É estabelecido, na forma do artigo 110 do Código Tributário Nacional⁴⁵, que não será possível a lei tributária realizar alteração em discordância com conceitos e normas do Direito Privado empregados pela CRFB de 1988 no que tange à instituição e limitação de competência tributária. Dito isto, o entendimento acerca do conceito de serviço, fato jurídico sob o qual irá recair tributação de competência municipal, é balizado nos moldes do Direito Privado, ou seja, ainda que a CFRB de 1988 disponha que caberá à Lei Complementar a definição de tributos e seus fatos geradores, não poderá a legislação infraconstitucional tributária alterar os conceitos utilizados no Direito Privado, conforme leciona Geraldo Ataliba (1971)⁴⁶:

A circunstância de outorgar a Constituição à lei complementar a tarefa de definir os serviços não quer significar, absolutamente, que a Constituição tenha dado ao legislador complementar liberdade de ampliar o conceito de serviço pressuposto constitucionalmente. (ATALIBA, 1971)

De acordo com Tathiane Piscitelli e Gisele Barra Bossa (2021)⁴⁷ o conceito econômico de serviço foi apresentado antes mesmo da Constituição de 1988, a partir do Recurso Extraordinário nº 100.779/SP⁴⁸, que discutiu a inconstitucionalidade do Imposto sobre os

⁴⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS – Conceito de serviço e jurisprudência do STF. Revista de direito tributário. São Paulo. Mesa Expositiva – XXV Congresso Brasileiro de Direito Tributário. p. 185-190. 2011.

⁴⁵ 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.

⁴⁶ ATALIBA, Geraldo. Imposto sobre Serviços – Diversões Públicas – Convites e ingressos gratuitos. Revista de Direito Administrativo nº 104. Rio de Janeiro. Ed. FGV. p. 383. 1971.

⁴⁷ PISCITELLI, Tathiane. BOSSA, Gisele Barra. Tributação da Nuvem. Revista dos Tribunais. São Paulo. Capítulo 11. 2021.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 100.779/SP. Recorrente: União Federal.

Serviços de Transporte Rodoviário Intermunicipal e Interestadual de Pessoas e Cargas (ISTR), incidindo para pessoa física ou jurídica que transportassem, em veículo próprio, mercadoria ou bens próprios destinados ao comércio ou indústria. Na ocasião deste julgado, distanciou-se o conceito de serviço na esfera tributária do conceito trabalhado no âmbito do direito civil. *In verbis*:

O conceito de serviço, que impera no direito tributário, não é mais o mesmo de Direito Civil, mas o que se ampliou na interpretação econômica dos serviços, postos como meio de satisfação das necessidades imateriais, como os bens o são para as necessidades materiais. É o conceito tradicional de serviço em economia, ampliado da tradicional locação de serviços do Código Civil, que contrabalançava com a locação das coisas, e se atinha, sobretudo, à locação de trabalho – serviço pessoal do trabalhador, para abranger os serviços impessoais, que constituem hoje, o setor mais importante e mais significativo da atividade econômica. (Recurso Extraordinário 100.779-SP. Recorrente: União Federal. Recorrido: Distribuidora De Bebidas Marajá LTDA. Rel. Min. Oscar Corrêa. J. 04.05.1984)

No tocante à adoção do conceito civil de serviços, após a Constituição de 1988, PISCITELLI e BOSSA (2021) acentuam que a doutrina majoritária se opôs a conexão do signo de serviço interpretado economicamente que prevalecia perante o STF até então. Isto é, “dado que a Constituição não só trouxe um conceito serviço, como determinou que esse era oriundo do direito privado então vigente”⁴⁹. Nesse sentido, Aires F. Barreto apresenta um conceito constitucional de serviços: “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”.

A partir destas concepções o Supremo Tribunal Federal superou o entendimento acima abordado e a partir do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP⁵⁰, que analisou a incidência do

Recorrido: Distribuidora de Bebidas Marajá Ltda. Relator: Ministro Oscar Corrêa. Julgamento em 04 abr. 1984.

⁴⁹ PISCITELLI, Tathiane. BOSSA, Gisele Barra. Tributação da Nuvem. Revista dos Tribunais. São Paulo. Capítulo 11. 2021.

⁵⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em 11 out. 2001.

Imposto sobre Serviços na locação de bens móveis. Conforme trabalhado no próximo capítulo, deste então, o STF vem moldando o conceito de serviço a ser tributado pelo ISS através de recursos extraordinários, inclusive de repercussão geral reconhecida, discutindo a adoção do conceito civil de serviços.

Na forma observada no subcapítulo anterior, a prestação de serviços é fato gerador do Imposto sobre Serviços. Na esfera do Direito Privado, tem-se a prestação como um objeto da obrigação, sendo esta, conforme leciona Silvio Rodrigues (2002)⁵¹, um vínculo pelo qual o sujeito propõe-se a dar, fazer ou não fazer determinada coisa, em favor de terceiro. Nessa seara, a prestação é concebida como conteúdo da obrigação, que, na forma classificada pela doutrina poderá consistir em dar, fazer ou não fazer.

A obrigação de dar, dividida no Código Civil entre *(i.)* obrigação de dar coisa certa (arts. 233 até 242) ou *(ii.)* obrigação de dar coisa incerta (arts. 243 até 246), consiste, conforme define Orlando Gomes⁵², em entregar alguma coisa. Enquanto a obrigação de fazer, consiste “na prática pelo devedor de um ato ou a realização de uma tarefa em benefício do credor” (HARADA, 2014), isto é, o foco passa a ser na execução e não propriamente na entrega de determinada coisa.

Segundo Clóvis Beviláqua (1950)⁵³ a obrigação de dar coisa certa “é aquela cuja prestação consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, seja para constituir um direito real, seja somente para facultar o uso, ou ainda a simples detenção, seja, finalmente para restituí-la ao seu dono”. Enquanto, nos termos do Código Civil a obrigação de dar coisa incerta abriga a obrigação de entregar coisa indicada, ao menos, pelo gênero e quantidade. Dito isto, tem-se que a obrigação de dar representa uma entrega de determinada coisa.

⁵¹ RODRIGUES, Silvio. Direito civil: parte geral das obrigações. São Paulo. Saraiva. pp. 3-4. 2002.

⁵² GOMES, Orlando. Obrigações. Rio de Janeiro. Forense. p. 67. 1961.

⁵³ BEVILAQUA, Clóvis. “Direito das Obrigações. 7ª edição. §15. 1950.

A obrigação de fazer, por outro lado, “é a que tem por objeto prestação de fato, como execução de um serviço ou manifestação de vontade (RODRIGUES, 2016)⁵⁴, isto é, entende-se como a prestação de um fazer, uma ação por parte do devedor.

Diante disso, na esfera do Direito Tributário, a distinção entre obrigação de dar e de fazer será pertinente para fins de compreender o campo de incidência do ICMS e do ISS. Nota-se que o fato gerador do ISS, isto é, a prestação de serviços, aproxima-se da configuração de “obrigação de fazer”, visto que o foco está na execução. Nesse sentido, Marçal Justen Filho⁵⁵ ensina:

Restam, então, as obrigações de prestação positiva. E, dentro delas, as obrigações de fazer, pois elas é que podem produzir uma prestação de esforço pessoal, caracterizadora de serviço tributável por via do ISS. As obrigações de dar não conduzem a um serviço prestado. A prestação do esforço caracterizadora do serviço é qualificável juridicamente como execução de uma obrigação de fazer. (JUSTEN FILHO, 1985)

Nessa linha, observadas as balizas do Direito Privado, a prestação de serviços envolve exclusivamente obrigação de fazer, dado que caracteriza esforço humano a terceiros. Isto é, o serviço é um ato que resulta em uma prestação material ou imaterial, cujo objeto é o ato em si, o próprio agir, e não o seu resultado.

Hugo de Brito (2004)⁵⁶, contudo, defende que não é necessário a concentração da definição do conceito de serviços em norma do Direito privado. Isso porque, segundo o autor, basta, como forma de assegurar sua aplicação e não alteração, mantê-lo da Constituição Federal. Em linha com o defendido pelo autor, quando o legislador promove alteração em conceito constante na Constituição Federal, há, portanto, uma alteração da própria Constituição. Nesse caso, de todo modo, não é possível que o legislador não observe os conceitos utilizados na

⁵⁴ RODRIGUES, Asclepiades. Dicionário de Direito Civil. 1ª edição. p. 300. 2016.

⁵⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. O Imposto sobre Serviços na Constituição. São Paulo. Revista dos Tribunais. p. 90. 1985.

⁵⁶ TÔRRES, Heleno Taveira (organizador). ISS na Lei complementar 116/2003 e na Constituição. São Paulo. Manole. p. 568. 2004.

Constituição. O Supremo Tribunal Federal, contudo, na trajetória dos precedentes envolvendo o fato gerador do ISS utilizou a diferenciação de obrigações de dar e fazer do Direito Civil para compreender se o fato jurídico questionado estará compreendido no conceito de serviço.

3.3. A hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços

A Constituição Federal de 1988, na forma do art. 156, III, atribuiu como fato gerador do ISS o “serviço de qualquer natureza”, ao passo que a partir do Decreto-Lei nº 406/1968, o fato gerador deste tributo é reconhecido como a “prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa” (art. 8º). A Lei Complementar nº 116/2003, ainda que revogando a lista anexa do referido Decreto, manteve como fato gerador do ISS “prestação de serviços constantes da lista anexa”, conforme aprofundado mais adiante.

A priori, insta compreender que a exigência dos impostos deve ser precedida de um conteúdo econômico, na linha definida por Luís Eduardo Schoueri (2019)⁵⁷, “a hipótese tributária (“fato gerador”) dos impostos deve ser uma manifestação de capacidade contributiva”. No mesmo sentido, de acordo com o conceito de imposto desenhado pelo artigo 16 do CTN⁵⁸, Hugo de Brito (2018)⁵⁹ define que a hipótese de incidência da norma instituidora do imposto é uma situação relacionada com o contribuinte, não com uma atuação do ente federativo.

Nesse caso, no campo do ISS, nota-se que “serviço”, conforme descrito pela CRFB de 1988, não expressa propriamente um fato que indique uma manifestação da capacidade contributiva. Nesta esfera, Guilherme Cezaroti⁶⁰ apresenta que o termo não poder ser

⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9ª edição. Saraiva Educação. São Paulo. p. 401. 2019.

⁵⁸ Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

⁵⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 10ª edição. São Paulo. Atlas. p. 57. 2018.

⁶⁰ MACHADO, Rodrigo Brunelli (coordenador). O ISS na Lei Complementar nº 116/2003 – São Paulo: Quartier Latin, 2004.

considerado isoladamente, vez que tal “interpretação literal excluiria os significados mais singelos que se pode emprestar ao termo, que é a prestação de serviço ou a fruição do serviço”. Em sua análise doutrinária, o autor conclui que a competência conferida aos municípios se dá no âmbito da prestação de serviços, não tendo amparo constitucional para a tributação da fruição de serviços, conforme esclarecido pela Lei Complementar nº 116/2003, que ao disciplinar as normas gerais do ISS, trouxe a precisa definição do fato gerador:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

(...)

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado. (BRASIL, Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003)

Assentado o entendimento de que a prestação de serviço constitui o fato gerador do ISS, cabe compreender se a incidência do imposto recaíra sobre toda e qualquer prestação de serviço. Conforme leciona Guilherme Cezaroti (2004)⁶¹, em sua análise sobre a tributação dos serviços na Constituição Federal, o novo Código Civil e a Lei Complementar nº 116/2003, “prestação de serviço sobre a qual pode incidir o ISS é aquela *in commercium*, mediante a celebração de um negócio jurídico subjacente, que tenha conotação econômica.” Sob esse respaldo, o autor define o fato gerador do ISS como “a prestação, a terceiro, de uma utilidade (material ou imaterial) prevista em lei complementar, com conteúdo econômico, em caráter negocial”.

Não há, neste cenário, uma definição concreta sobre “serviços”, mas a partir da rígida competência atribuída na esfera constitucional, conforme leciona Aires F. Barreto⁶²,

⁶¹ MACHADO, Rodrigo Brunelli (coordenador). O ISS na Lei Complementar nº 116/2003. São Paulo. Quartier Latin. p. 53. 2004.

⁶² BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na lei. 3ª edição. São Paulo. Dialética. pp. 40-42. 2009.

compreende-se que não caberá, aos Municípios, a tributação de fato jurídico distinto de serviço, no que tange ao ISS.

Se é inquestionável que o sistema constitucional de outorga das competências tributárias é exaustivo e rígido, e as competências são atribuídas, explicitamente, de modo privativo, a cada uma das pessoas políticas, tem-se, como consequência, que qualquer fato que não configure serviço não pode ser tributado pelo Município.

(...)

Disso resulta que todo e qualquer fato que – exorbitando o conceito de serviço empregado pelo art. 156, III, da Constituição Federal – for colocado sob a incidência de imposto municipal importa exigência inconstitucional de tributo por invasão de competência alheia. (BARRETO, 2009)

A partir da doutrina de Barreto, tem-se serviço, em um primeiro momento, como “todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem)”. No âmbito do fato gerador do ISS importa definir, contudo, o que será considerado para classificar um serviço como tributável.

É a partir desta discussão que Barreto (2009)⁶³ conceitua serviço tributável como sendo “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”. Isto é, haverá manifestação da capacidade contributiva na medida em que há *(i.)* esforço humano; *(ii.)* significação econômica; *(iii.)* resultado útil para o destinatário; *(iv)* o destinatário, isto é, o tomador dos serviços; e *(v.)* finalidade de contrapartida. Além disso, para que seja tributável, não é possível que o serviço compreenda *(i.)* subordinação, vez que configurará relação de emprego; *(ii.)* regime de Direito Público, sob o qual há imunidade; e *(iii.)* competência de outro ente da federação. Portanto, será tributável pelo ISS a prestação que atender a estes requisitos.

Nessa toada, vide que a hipótese de incidência do ISS compreenderá, no escopo da doutrina analisada, necessariamente, obrigações de fazer, cabe analisar em seguida os desdobramentos da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 no âmbito da jurisprudência

⁶³ BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na lei. 3ª edição. São Paulo. Dialética. pp. 28-45. 2009.

do Supremo Tribunal Federal, para compreender o contexto ao qual está inserido o caso que julgará acerca da constitucionalidade da cessão de uso de marca.

3.4. A taxatividade da Lei Complementar nº 116/2003

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, publicada no Diário Oficial da União no dia 1º de agosto de 2003, passou a ser a principal normal geral, instituída pela União, para regulamentar o Imposto sobre Serviços. Na mesma linha que o Decreto-Lei nº 406/1968, conforme já comentado, o texto estabeleceu uma lista com um rol delimitado de serviços tributáveis.

A Lei Complementar foi originada da sanção do Projeto de Lei Complementar nº 1/1991, que por sua vez, teve origem no Projeto de Lei Complementar do Senado nº 161/1989, de acordo com qual, na forma do dossiê de tramitação destes projetos de lei, a lista de serviços tem caráter taxativo. Entretanto, cumpre notar, em parecer proferido do Senador Roberto Campos pela Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal⁶⁴, a intenção do legislador de tornar a lista exemplificativa, sendo uma lista aberta e passível de acréscimos por parte dos Municípios:

Atribui-se à lista de serviços, anexa a esse diploma legal, caráter taxativo. O Projeto de Lei sob exame reproduz essa mesma lista de serviços, dando-lhe, entretanto, ao mesmo tempo, caráter taxativo e exemplificativo. Nesse sentido, o ilustre Autor do projeto, ao justificá-lo, diz que a lista é "exemplificativa porque é uma lista aberta, à qual os Municípios poderão adicionar os serviços que forem surgindo no âmbito de sua economia; taxativa, por que, ao citar determinado gênero ou espécie de serviço, automaticamente impedem a tributação dos serviços congêneres ou da mesma espécie não incluídos na lista". (BRASIL, Senado Federal. Projeto de Lei Complementar nº 161/1989. Comissão de Assuntos Econômicos. Relator Senador Roberto Campos. Dossiê Digitalizado. p. 25)

⁶⁴ BRASIL, Senado Federal. Projeto de Lei Complementar nº 161/1989. Comissão de Assuntos Econômicos. Relator Senador Roberto Campos. Dossiê Digitalizado. p. 25. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0hv90b9rhlo3sfyjxev7sd8o76348316.node0?codteor=1232430&filename=Dossie+-PLP+1/1991>. Acesso em 7 jun. 2022.

Por sua vez, na esfera do Congresso Nacional, a Comissão de Economia, Indústria e Comércio, por meio do voto do relator, Deputado Gilson Machado⁶⁵ ao Projeto de Lei Complementar nº 1, de 1991, demonstra que o entendimento estabelecido se deu no sentido de que a lei complementar é o instrumento apropriado para atender a possível ampliação da lista. Nesse caso, “a flexibilidade de atuação do Município poder ser alcançada através da prerrogativa de definição das alíquotas”:

“É de se acrescentar que a permissão, a nível da lei complementar, para que os Municípios tributem novas categorias de serviços, sem que estas estejam explicitadas pela lista, introduz a possibilidade de tratamentos diferenciados, segundo decisões arbitrárias no âmbito de cada prefeitura, fato que induz distorções muito mais acentuadas, com sérias implicações nos fluxos interregionais de serviços. A listagem taxativa respeita muito mais adequadamente ao princípio da uniformidade, porque específica, sem ambiguidade e com a necessária clareza, as atividades passíveis de incidência do imposto. O instrumento apropriado para atender a futuras necessidades de ampliação da lista é a própria lei complementar. (Câmara dos Deputados. Relatório do Projeto de Lei Complementar nº 1, de 1991. Comissão de Economia, Indústria e Comércio. Dossiê Digitalizado. pp. 307-310)

Em 2020, o Supremo Tribunal Federal, por maioria, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 784.439/DF⁶⁶, sob relatoria da Ministra Rosa Weber, consolidou a tese de repercussão de geral de que “É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.”. Na forma do entendimento vencedor, a relatora expõe que a matéria foi reservada à lei complementar para que fossem dirimidos os conflitos advindos de eventual dúvida “se determinada operação econômica seria tributada como prestação de serviços ou de circulação de mercadorias”. Nesse caso, exemplifica que ao utilizar a expressão “e cogêneres” a lista de serviço é notadamente clara ao permitir interpretação extensiva e alguns de seus itens.

⁶⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. Relatório do Projeto de Lei Complementar nº 1, de 1991. Comissão de Economia, Indústria e Comércio. Dossiê Digitalizado. pp. 307-310. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0hv90b9rhlo3sfyjxev7sd8o76348316.node0?codteor=1232430&filename=Dossie+-PLP+1/1991>. Acesso em 7 jun. 2022.

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 784.439/DF. Recorrente: Banco Sudameris Brasil S.A. Recorrido: Município de Maceió. Relatora: Ministra Rosa Weber. Julgamento em 29 jun. 2020.

“Não existe obstáculo constitucional contra esta sistemática legislativa. Excessos interpretativos que venham a ocorrer serão dirimíveis pelo Poder Judiciário.

Embora a lei complementar não tenha plena liberdade de qualificar como serviço tudo aquilo que queira, a jurisprudência admite que ela o faça em relação a certas atividades econômicas que não se enquadram diretamente em outra categoria jurídica tributável” (Trecho do voto da relatora no Recurso Extraordinário nº 784.439/DF. pp. 13-16. Julgamento em 29 jun. 2020)

O entendimento da divergência, por outro lado, nos termos do voto do Ministro Gilmar Mendes, determina que admitir a interpretação do rol taxativo da lista seria transformá-lo em exemplificativo. O Ministro foi acompanhado pelos Ministros Celso de Mello e Ricardo Lewandowski. Segundo o defendido pelos ministros:

“Permitir o contrário seria abrir perigosa válvula de escape àquela regra da taxatividade, produzindo gritante insegurança jurídica, ao se repassar aos Entes municipais a possibilidade de interpretar determinada atividade como extensivamente inserida no rol taxativo de serviços e, conseqüentemente, tributada por ISS, em uma miríade de infundáveis discussões” (Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes no Recurso Extraordinário nº 784.439/DF. pp. 13-16. Julgamento em 29 jun. 2020)

De todo modo, a lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 apresenta, por força de entendimento consolidado por repercussão geral no Supremo Tribunal Federal, rol taxativo com a possibilidade de interpretação extensiva. Nesse aspecto, é oportuno compreender a natureza da atividade estudada pelo presente trabalho à luz da evolução do conceito de serviços no STF.

4. A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A CESSÃO DE DIREITOS DE USO DE MARCA

4.1. A natureza jurídica da cessão de uso de marca

O item 3, constante na lista anexa à Lei Complementar 116/2003, autoriza os Municípios a tributarem “Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres”, enquanto seu subitem 3.02, prevê a “Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.” (BRASIL, 2003).

É pertinente para este tópico compreender a estreita relação da cessão de direitos de uso

com a locação de bens móveis. Nesse sentido, observa-se a partir do art. 5º da Lei nº 9.279/1996⁶⁷, que se consideram bens móveis, para os efeitos legais, os direitos de propriedade industrial. Harada (2014)⁶⁸ define marca da seguinte forma:

Marca outra coisa não é senão sinal distintivo que identifica determinado produto industrial ou comercial a fim de distingui-los dos demais produtos idênticos ou similares, de diferentes origens, para pronto reconhecimentos desses produtos, industrial ou comercial, pelo público em geral. Uma vez registrada na repartição pública competente a marca assegura ao seu titular o uso exclusivo. (HARADA, 2014)

Nesse contexto, observa-se que o cessionário o domínio da marca do cedente e, sob tal perspectiva, não é possível atribuir a natureza de serviços a partir desta situação. Não há, nestes limites, prestação de um serviço, ou seja, não se verifica um esforço humano, uma obrigação de fazer. Logo, em linha com os autores abaixo assinalados, a cessão de direito de uso de marca não constitui fato gerador do ISS, não devendo constar na Lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003.

“Nenhum dos serviços listados nos itens 3.02, 3.03, 3.04 e 3.05 envolve prestação de serviços, mas tão simplesmente deixa disposição do consumidor o bem fornecido. Deixar à disposição não se confunde com prestar serviço, razão pela qual o item 3 também não se encontra dentro do âmbito de competência municipal.” (CEZAROTI, 2004)

“O subitem 3.02 contempla a cessão do direito de uso de marcas e de sinais de propaganda, que não envolve, está claro, prestações de fazer, mas simplesmente o consentimento no uso dos bens imateriais, posto que essa é a natureza jurídica das marcas e dos sinais de propaganda” (MACHADO SEGUNDO, 2004)

(...) certo é que os contratos de cessão de direito de uso não podem ser tributados por meio do Imposto sobre Serviços – ISS, sob pena de incorrer-se em inconstitucionalidade pois não se subsomem na materialidade constitucional do ISS. (CHIESA, 2001)

Diante do exposto, PAULSEN e SOARES DE MELO (2012)⁶⁹ discorrem em um exame

⁶⁷ BRASIL. Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996. Regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19279.htm>. Acesso em 08 jun. 2022.

⁶⁸ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. 2ª edição. Grupo GEN. pp. 140-141. 2014.

⁶⁹ PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 7ª edição.

detalhado da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 revelando que, no âmbito da incidência tributária, existem diversos serviços controvertidos, dentre estes, a cessão de direitos:

Embora tenha vetado o item 3.01 (concernente à “locação de bens móveis”), o fato é que o item 3.04 se refere expressamente à “locação e sublocação” de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, que também revelam patente injuridicidade.

Na mesma situação, encontram-se as “cessões de direito”, onerosas ou gratuitas, temporárias ou definitivas, porque não constituem serviços. Na realidade, significam mera autorização para que terceiros utilizem os direitos do titular originário. (PAULSEN, 2012, p. 489)

Dado o avanço tecnológico, que influenciou diretamente na complexidade das novas relações comerciais somado a urgência de atualização da legislação tributária, estreita-se cada vez mais o caminho de uma definição “tudo ou nada” na conceituação jurídica de determinada operação, nesse caso, da prestação de serviços, percorrendo cada vez mais para a judicialização. De acordo com MONTEIRO (2018)⁷⁰:

(...) eis que o abandono da dicotomia “obrigações de dar” × “obrigações de fazer” se fez presente também em caso envolvendo cessão de direito de uso de marca, típica “obrigação de dar”, que o STF decidiu ser passível de ser tributada pelo ISS. Nesse caso, o voto do Ministro Gilmar Mendes (Relator) foi categórico: “a cessão de direito de uso de marca não pode ser considerada locação de bem móvel, mas serviço autônomo especificamente previsto na Lei Complementar n. 116/2003” (MONTEIRO, 2018)

No âmbito de outros itens constantes na referida lista, o Supremo Tribunal Federal vem traçando casuisticamente a constitucionalidade de determinados serviços listados na legislação complementar. Nesse aspecto, é possível notar uma evolução conceitual no entendimento da Corte, conforme será analisado no próximo subcapítulo.

Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora. pp. 484-511. 2012.

⁷⁰ MONTEIRO, Alexandre. Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo. Saraiva Educação. p. 539. 2018.

4.2. A judicialização em torno do conceito de serviço à luz dos precedentes do STF

4.2.1. Locação de bens móveis

O julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP⁷¹, realizado em 11 de outubro de 2000, trata da disputa entre o Município de Santos e Ideal Transportes e Guindastes Ltda. acerca da incidência do Imposto sobre Serviços sobre a locação de bens móveis, neste caso, guindastes, previsto na legislação municipal de Santos, no Estado de São Paulo e no Decreto - Lei nº 406/1968. Nesta ocasião, por maioria (6x5), sob voto condutor do Ministro Marco Aurélio, o plenário do STF entendeu pela inconstitucionalidade da incidência do ISS na locação de bens móveis, resultando, posteriormente, no veto na inserção destes serviços na lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003.

TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.

(Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, julgamento em 11 out. 2001)

O voto do relator, Ministro Octavio Gallotti, repercutiu o entendimento vinculado ao conceito econômico de serviço, de forma que, ampliando o alcance da expressão “prestação de serviços” firmou que não seria possível limitar tal conceito nos moldes do direito civil. O voto do ministro foi proferido em linha com o entendimento expressado pelo Supremo Tribunal Federal até então, contudo, foi aberta divergência pelo Ministro Marco Aurélio pela impossibilidade de enquadrar a locação no conceito de serviço.

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em 11 out. 2001.

A divergência, invoca a disposição do art. 110 do Código Tributário Nacional para desvincular a ideia de locação como prestação de serviço. Nestes termos, o Ministro Marco Aurélio defendeu a vinculação do conceito de serviço ao conceito de obrigação de fazer e foi acompanhado pelo Ministro Celso de Mello, que proferiu seu voto pela inconstitucionalidade da incidência do ISS na locação de bens móveis nos seguintes termos:

Tenho para mim, na mesma linha de entendimento exposta por AIRES FERNANDINO BARRETO ("Revista de Direito Tributário", vol. 38/192) e por CLÉBER GIARDINO ("Revista de Direito Tributário", vol. 38/196), que a qualificação da "locação de bens móveis", como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. (Voto do Ministro Celso de Mello. Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, julgamento em 11 out. 2001. p. 54)

O caso paradigmático representou um importante passo na definição dos fatos geradores do ISS, ao passo que a partir de então, restringiu a incidência do imposto exclusivamente sobre obrigações de fazer. Isto é, entenderam os ministros, vez que a alocação caracteriza tão somente obrigação de dar, que não há relação jurídico-tributária entre o fisco municipal e o locador, ou seja, a simples disposição de um bem móvel ao locatário não irá caracterizar prestação de serviços.

Em 2010, com base neste e em outros julgamentos posteriores, foi aprovada a edição da Súmula Vinculante nº 31 do Supremo Tribunal Federal⁷², publicada em 17 de fevereiro de 2010, confirmando o entendimento suscitado nesse julgamento: "É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis."

4.2.2. Arrendamento mercantil (leasing)

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 31. DJE de 17 de julho de 2010. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em 08 jun. 2022.

Nos autos do Recurso Extraordinário nº 592.905/SC⁷³ – Tema 125 de Repercussão Geral – o plenário do Supremo Tribunal Federal, em 2010, sob relatoria do Ministro Eros Grau, relativizou o entendimento segundo o qual o fato gerador do ISS se atém estritamente ao conceito conferido pelo Direito Privado. A baliza também está calcada na dicotomia entre obrigações de fazer e obrigações de dar, contudo, admite-se que “toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, julgamento em 11 out. 2001)

O caso trata do litígio entre HSBC Investment Bank Brasil S/A e o Município de Caçador em que foi analisada a incidência do Imposto sobre Serviços nas três modalidades do arrendamento mercantil, sendo estes o *leasing* operacional, o *leasing* financeiro e o *lease-back*. Nesta oportunidade, observa o voto condutor que no âmbito do leasing operacional há locação e por conta deste fato, não caberá a incidência do ISS. Enquanto, o *leasing* financeiro e o *lease-back*, entende-se que há prestação de serviço.

Notadamente, na forma do entendimento proferido no voto do relator, restringir a incidência do ISS aos casos em que seja verificada tão somente obrigação de fazer na forma balizada pelo Direito Privado, acabaria por esvaziar a expressão “de qualquer natureza”, prevista no inciso III do artigo 156 da CRFB/1988. Conforme observado por PISCITELLI e

⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 592.905/SC. Tema 125 de Repercussão Geral. Recorrente: HSBC Investment Bank Brasil S.A. Recorrido: Município de Caçador. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento em: 02 dez. 2009.

BOSSA (2021)⁷⁴, não é rechaçado por completo o entendimento proferido no caso da Locação de bens móveis (Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP), visto que a conclusão foi dada através da vinculação de do conceito de serviço com a existência de obrigação de fazer. *In verbis*:

Inclusive, para o Ministro, “toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar”, de modo que não haveria que se falar em uma efetiva dicotomia entre tais atividades para toda e qualquer situação. Não obstante, contudo, o levantamento dessa questão, o resultado do julgamento concluiu pela vinculação do significado jurídico do vocábulo “serviço” à existência de uma “obrigação de fazer”, determinando que caberia à lei complementar apenas declarar, e não definir, quais serviços, dentre aqueles que se enquadram na definição constitucional, seriam tributáveis pelo ISS. (PISCITELLI e BOSSA, 2021)

Dado o exposto, o presente precedente representa uma primeira relativização da vinculação entre o conceito de serviços e das obrigações de fazer desde o Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP. Admite-se, neste momento, que a “prestação de serviços” possui uma face mais ampla do que sua restrição a mera obrigação de fazer.

4.2.3. Planos de saúde

Na forma do Recurso Extraordinário nº 651.703/PR⁷⁵, sob relatoria do Ministro Luiz Fux, o Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral (Tema 581), reconheceu a incidência do ISS sobre as operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde. A partir deste caso, nota-se uma desvinculação da dicotomia entre o conceito economia de serviços e o conceito civil de serviços, que definiam as posições antes debatidas pelo STF, observando-se um novo desenho da discussão acerca do conceito de serviços.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL

⁷⁴ PISCITELLI, Tathiane. BOSSA, Gisele Barra. Tributação da Nuvem. Revista dos Tribunais. São Paulo. Capítulo 11. 2021.

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 651.703/PR. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon – PR. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em 29 set. 2016.

DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88. 1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde). 2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional. 3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado. 4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional. 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. 6. O texto constitucional ao empregar o signo “serviço”, que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado. 7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos. 8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional. 9. A Constituição posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária. 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. 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. Consequentemente, 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. 12. A unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição, por interpretação sistemática e axiológica, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico. 13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica. 14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva. 15. A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis. 16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer” (RE 116.121), verbis: “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado leaseback. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro

e do leaseback. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (RE 592905, Relator Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009). 17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS. 18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN. 19. A regra do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é efetuado pela LC nº 116/2003. 20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado. 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. 22. A LC nº 116/2003 imbricada ao thema decidendum traz consigo lista anexa que estabelece os serviços tributáveis pelo ISSQN, dentre eles, o objeto da presente ação, que se encontra nos itens 4.22 e 4.23, verbis: “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...) 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres. 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.” 23. A exegese histórica revela que a legislação pretérita (Decreto-Lei nº 406/68) que estabelecia as normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza já trazia

regulamentação sobre o tema, com o escopo de alcançar estas atividades. 24. A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes. 25. A base de cálculo do ISSQN incidente tão somente sobre a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços, conforme assentado em sede jurisprudencial. 27. Ex positis, em sede de Repercussão Geral a tese jurídica assentada é: “As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”. 28. Recurso extraordinário DESPROVIDO. (Recurso Extraordinário nº 651.703/PR, julgamento em 29 set. 2016)

Trata-se o caso da discussão acerca da constitucionalidade dos itens 4.22 (planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres) e 4.23 (outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário) da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

O voto do relator, Ministro Luiz Fux, acompanhado por oito ministros, afasta o conceito civilista de serviços, dando espaço ao entendimento segundo o qual a Constituição de 1988 atribuiu ao legislador complementar a definição do conceito de serviços de qualquer natureza, o que foi realizado pela Lei Complementar nº 116/2003 e, posteriormente, evoluído pela jurisprudência dos tribunais superiores. Na forma desse entendimento, qualquer atividade que constar na Lei Complementar nº 116/2020 é considerada “prestação de serviços”. PISCITELLI e BOSSA (2021)⁷⁶ destacam no resultado do julgamento, para fins da conceituação de serviço:

Em termos argumentativos, o voto do Ministro Fux a seguinte linha: (i) adota como premissa a inexistência de conceitos verdadeiramente constitucionais, devendo a Constituição ser interpretada segundo um “pluralismo metodológico”; (ii) a interpretação isolada do artigo 110 do CTN conduziria à prevalência do método literal, conferindo aos conceitos de direito privado primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que seria inconcebível; (iii) a classificação das obrigações entre “dar” e “fazer” escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao incluir serviços

⁷⁶ PISCITELLI, Tathiane. BOSSA, Gisele Barra. Tributação da Nuvem. Revista dos Tribunais. São Paulo. Capítulo 12. 2021.

“de qualquer natureza” no texto constitucional; e (iv) considerando que o ISS não incide apenas sobre “serviços”, mas “serviços de qualquer natureza”, caberia à lei complementar definir quais atividades seriam essas, independentemente do vínculo com a presença de uma obrigação de fazer. ”. (PISCITELLI e BOSSA, 2021)

4.2.4. Contratos de Franquia

O Supremo Tribunal Federal, a partir do Recurso Extraordinário nº 603.136/RJ⁷⁷, Tema 300 de Repercussão Geral, passou a considerar que cabe a incidência do ISS em operação mistas, no âmbito de contratos complexos. No caso em questão, a Venbo Comércio de Alimentos Ltda. e o Município do Rio de Janeiro discutem a incidência do Imposto sobre Serviços nos contratos de franquia. Sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes, o plenário do STF, por maioria, entendeu pela possibilidade de incidência do imposto sob os fundamentos arrolados a seguir.

Recurso extraordinário com repercussão geral. Tema 300. 2. Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. 3. Incidência sobre contrato de franquia. Possibilidade. Natureza híbrida do contrato de franquia. Reafirmação de jurisprudência. 4. Recurso extraordinário improvido.

(Recurso Extraordinário nº 603.136/RJ, Tema 300 de Repercussão Geral, julgamento em sessão virtual de 22 a 28 de maio de 2020)

O STF adotou posicionamentos conceituais que podem auxiliar determinadas avaliações envolvendo a conceituação de “serviço”. O recurso diz respeito ao contrato de franquia que, sob o entendimento do próprio STF, constitui um contrato híbrido, ou seja, apresenta tanto obrigações de dar quanto obrigações de fazer. Restou reconhecida, aqui, a possibilidade de incidência do ISSQN em operações que tratam também de obrigações de dar combinadas com obrigações de fazer.

O Min. Gilmar Mendes, analisou o conceito de serviço na jurisprudência do STF, dando destaque ao RE 116.121-3/SP, que afastou a incidência do ISS em relação à locação de bens móveis, posteriormente reafirmado na forma da Súmula Vinculante nº 31, fundamentado pela

⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 603.136/RJ. Tema 300 de Repercussão Geral. Recorrente: Venbo Comércio de Alimentos Ltda. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em sessão virtual de 22 a 28 de maio de 2020.

caracterização da obrigação de dar e não de fazer. Foi utilizado como baliza também o julgamento do RE 592.905/SC, que admitiu uma interpretação mais ampla, ao entender pela incidência do ISS nas operações de *leasing* financeiro e *lease-back*.

Na visão do Relator, o contrato de franquia é revestido de natureza híbrida, congregando obrigações de dar e fazer, razão pela qual a clássica distinção entre as ditas obrigações de dar e de fazer não se faz suficiente para o enquadramento de franquia como serviço. Nessa perspectiva, o ISS incide tanto sobre atividades que representem obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar. Acerca desse entedimento, PISCITELLI e BOSSA (2021)⁷⁸ comentam:

Interessante notar que o Ministro Gilmar Mendes afirma não haver na Constituição uma definição precisa do que são serviços de qualquer natureza e que, justamente por isso, o constituinte reservou essa tarefa ao legislador complementar, nos termos do artigo 156, III. No entanto, o próprio Ministro destaca que essa atribuição da lei complementar encontra limites, não sendo possível ao legislador “ressignificar” o conceito de serviço, sob pena de manipular os parâmetros de sua própria competência, desestruturando a repartição constitucional de competências tributárias. (PISCITELLI e BOSSA, 2021)

Segundo o entendimento de Gilmar Mendes, a franquia é observada como uma unicidade, em um plexo de obrigações que não configura a cessão de uso de marca de forma isolada, como atividade-fim, das atividades de treinamento, orientação, publicidade, como atividade-meio.

Refiro-me à distinção entre as diferentes prestações englobadas no contrato de franquia. Como é cediço, a doutrina costuma separar prestações abarcadas na relação de franquia como “atividade-fim”, tais como a cessão do uso de marca, e “atividade-meio”, tais como treinamento, orientação, publicidade etc.

(...)

O contrato de franquia forma-se de umas e outras atividades, reunidas num só negócio jurídico. Nenhuma das referidas prestações, per se, seria suficiente para definir essa relação contratual. Separar umas das outras acabaria por desnaturar a relação contratual em questão, mudando-lhe o sentido prático e o escopo. (Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, Recurso Extraordinário nº 603.136/RJ, Tema 300 de

⁷⁸ PISCITELLI, Tathiane. BOSSA, Gisele Barra. Tributação da Nuvem. Revista dos Tribunais. São Paulo. Capítulo 11. 2021.

Repercussão Geral, julgamento em sessão virtual de 22 a 28 de maio de 2020)

Insta destacar, contudo, a divergência inaugurada pelo Ministro Marco Aurélio, o qual não vislumbra a franquia como um serviço, visto não ser possível conceituar como serviço o que não o é e que ainda em uma interpretação ampliativa ao vocábulo serviço, não cabe afastar a demonstração de um fazer para respaldar a incidência do ISS. Nesse aspecto, destaca-se em especial no entendimento do ministro, que foi relator do precedente sobre a locação de bens móveis, que em sua visão a franquia não configura obrigação de fazer, visto que em sua essência a obrigação de dar é revelada na cessão do direito de uso de marca, figurando as prestações de serviço como acessórios do contrato. Para o Ministro, retomando a ligação com o conceito civil de serviços, não há como tributar a franquia por tratar-se fundamentalmente de cessão de direito de uso de marca:

(...) constata-se não se estar diante de obrigação de fazer, tendo-se, em essência, obrigação de dar, revelada na cessão do direito de uso de marca ou patente – circunstância a excluir a atividade do campo de incidência tributária do ISS, ante a ausência, no núcleo, de elementos característicos do tipo serviço. (Trecho do voto do Ministro Marco Aurélio, Recurso Extraordinário nº 603.136/RJ, Tema 300 de Repercussão Geral, julgamento em sessão virtual de 22 a 28 de maio de 2020)

Dado o exposto, o Supremo Tribunal Federal passa a adotar a incidência do ISS em obrigações mistas, reduzindo a discricionariedade do legislador complementar trazida na conceituação trabalhada no RE nº 651.703/PR.

4.2.5. Contratos de licenciamento ou de cessão de softwares

O plenário do STF, nos autos do Recurso Extraordinário nº 688.223/PR, Tema 590 de Repercussão Geral⁷⁹, entendeu pela constitucionalidade da incidência do ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma personalizada. O caso da Tim Celular tomou como base o julgamento das

⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 688.223/PR. Tema 590 de Repercussão Geral. Recorrente: Tim Celular S.A. Recorrido: Município de Curitiba. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento em 06 dez. 2021.

Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 5.659/MT⁸⁰ e nº 1.945/MG⁸¹, em qual a Corte entendeu pela incidência do ISS, e não ICMS, nas operações de softwares.

(...) 5. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 590 de repercussão geral: “[é] constitucional a incidência do ISS no licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03”. 6. Recurso extraordinário não provido. 7. Os efeitos da decisão foram modulados nos termos da ata do julgamento. (Recurso Extraordinário nº 688.223/PR, Tema 590 de Repercussão Geral, julgamento em 06 dez. 2021)

O Ministro relator do Recurso Extraordinário, Dias Toffoli, tomou como base a tese vencedora em ambas as ADIs, também de sua relatoria, da qual é importante destacar que, na visão do ministro, “o simples fato de o serviço ser encontrado em Lei Complementar como tributável pelo ISS já atrairia, em tese, somente a incidência desse imposto sobre o valor total da operação e afastaria a incidência do ICMS”. Sob essa diretriz o ministro determina que o licenciamento ou cessão de direito de uso de software, seja ele padronizado, customizado ou por encomenda, e, independentemente de a transferência do uso ocorrer por download ou por acesso a nuvem, enquadram-se no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003.

Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS-comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado. Necessidade de lei. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc.). Distinção entre software sob encomenda e padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão.

1. Consoante a jurisprudência da Corte, o ICMS-comunicação “apenas pode incidir

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MT. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento em 24 fev. 2021.

⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MG. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Julgamento em 24 fev. 2021.

sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98” (RE nº 570.020/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux).

2. Os critérios para a fixação da margem de valor agregado para efeito de cálculo do ICMS em regime de substituição tributária progressiva devem ser disciplinados por lei estadual, em sentido formal e material, não sendo possível a delegação em branco dessa matéria a ato normativo infralegal, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade tributária.

3. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos.

4. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares elencando, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.

5. Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.

6. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado Software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS.

7. Ação direta não conhecida no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso; julgada prejudicada em relação ao art. 3º, § 3º, da mesma lei; e, no mérito, julgada parcialmente procedente, declarando-se a inconstitucionalidade (i) das expressões “adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura” e “ainda que preparatórios”, constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/98, com a redação dada pela Lei nº 9.226/09; (ii) da expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098 /98; (iii) dos arts. 2º, § 1º, VI;

e 6º, § 6º, da mesma lei.

8. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento.

(ADI 1.945, Rel. Min. Cármen Lúcia, Redator(a) p/ acórdão Min. Dias Toffoli, j. em 24.02.2021.)

Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc.). Distinção entre software sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão.

1. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. leasing financeiro, contratos de franquia).

2. A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre ISS e do ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar.

3. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares. E o fez não se valendo daquele critério que a Corte vinha adotando. Ele elencou, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.

4. Associa-se a esse critério objetivo a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado em qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.

5. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado Software-as-a-Service

(SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS.

6. Ação direta julgada parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, quanto à parte subsistente, julgada procedente, dando-se ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87 /96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

7. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento.

(ADI 5.659, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 24.02.2021.)

Tendo em vista os precedentes apresentados observa-se que o Supremo Tribunal Federal não mais se atém estritamente aos preceitos civilistas acerca das obrigações de dar ou fazer” na conceituação dos serviços tributáveis, de forma que os últimos julgados mostram que ainda que se trate de obrigação de dar, é possível a incidência do ISS se a ela estiver ligado um “fazer” indissociável.

Além disso, ao dispor que a simples inclusão do serviço na Lei Complementar nº 116/2003 atrai por si só a incidência do ISS, nota-se ainda maior afastamento da utilização da dicotomia civilista entre obrigações de dar e fazer. Nessa perspectiva, há uma assunção de que todos os serviços contemplados pela Lei Complementar nº 116/2003 são de fato serviços e cabem a tributação pelo ISS.

4.3. A cessão de direitos de uso de marca no Supremo Tribunal Federal

4.3.1. Agravo Regimental na Reclamação nº 8.623/RJ

O presente julgado é utilizado como principal precedente acerca da incidência do ISS na cessão de uso de mão de obra. Trata-se de Agravo Regimental na Reclamação nº 8.623/RJ⁸²,

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental na Reclamação nº 8.623/RJ. Recorrente: White Martins Investimentos Ltda. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Gilmar Mendes. Julgamento em 22 fev. 2011.

interposto pela White Martins Investimentos Ltda. contra decisão monocrática proferida pelo Ministro Gilmar Mendes que negou seguimento à relação em vista de não enquadramento de incidência do acórdão-paradigma, proferido sob distinção do caso concreto ao Recurso Extraordinário nº 116.121-3/RJ, no caso dos contratos de cessão de direito de uso e licença de marca.

Agravo regimental em reclamação. 2. Paradigma proferido pela 2ª Turma em processo subjetivo. 3. Inexistência de estrita adequação entre o acórdão-paradigma e o ato reclamado. Precedentes. 4. ISS. Incidência sobre contratos de cessão de direito de uso da marca. Possibilidade. Lei Complementar 116/2003. Item 3.02 do Anexo. 5. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (Agravo Regimental na Reclamação nº 8.623/RJ, julgamento em 22 fev. 2011.)

O Agravo teve seguimento negado sob a afirmação de que o contexto da exigência do ISS foi alterado após a Lei Complementar n 116/2003, que previu a cessão de direitos de uso de marca na lista de serviços tributados, o que de acordo com o voto, afastam a incidência da Súmula Vinculante nº 31 sobre o caso. Nesse caso, define que “a cessão do direito de uso de marca não pode ser considerada locação de bem móvel, mas serviço autônomo especificamente previsto na Lei Complementar nº 116/2003.”

O precedente em questão repercutiu em diversos casos sobre cessão de direitos de uso de marca⁸³, sem qualquer aprofundamento relacionado com o efetivo enquadramento da cessão de direitos de uso de marca como serviço, conforme observa-se nas ementas abaixo relacionadas. Em julgado mais recente (17/02/2021), nos autos do ARE 1.289.257/SP, o Ministro Edson Fachin deu provimento ao recurso assentando a incidência do ISS sobre a cessão de direitos de uso de marca.

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ISS. CESSÃO DE MARCA. INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA DO STF. DESPROVIMENTO. 1. Incide o ISS sobre cessão do direito de uso de marca, consoante entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento, com fixação de multa. (BRASIL.

⁸³ ARE 1.224.310 — AgR, rel. min. Carmen Lucia, j. 21/2/2020; ARE 1.153.708-AgR, rel. min. Carmen Lucia, j. 1/3/2019; ARE 1166624 – AgR, rel. min. Edison Fachin, j. 13/12/2019.

Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.289.257/SP. Agravante: Sodexo Facilities Ltda. Agravado: Município de São Paulo. Relator: Ministro Edson Fachin. Segunda Turma. Julgamento em 17 fev. 2021)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISS: INCIDÊNCIA SOBRE CESSÃO DE DIREITO DE USO DE MARCA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.224.310/PR. Agravante: Rocha Forte Administradora de bens Ltda. Agravado: Município de Maringá. Relator(a): Ministra Cármen Lúcia. Segunda Turma. Julgamento em 21 fev. 2020)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISS. INCIDÊNCIA SOBRE CESSÃO DE DIREITO DE USO DE MARCA. MULTA APLICADA NO PERCENTUAL DE 1%, CONFORME O § 4º DO ART. 1.021 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.153.708/SP. Agravante: Avon Cosméticos Ltda. Agravado: Município de São Paulo. Relator(a): Ministra Cármen Lúcia. Segunda Turma. Julgamento em 01 mar. 2019)

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ISS. CESSÃO DE MARCA. INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA DO STF. DESPROVIMENTO. 1. Incide o ISS sobre cessão do direito de uso de marca, consoante entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento, com fixação de multa. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.116.624/MG. Agravante: ESAB Indústria e Comércio Ltda. Agravado: Município de Contagem. Relator: Ministro Edson Fachin. Segunda Turma. Julgamento em 13 dez. 2019)

No que concerne ao entendimento retratado, PISCITELLI e BOSSA (2021)⁸⁴ expressam o entendimento de que além da ação de reclamação não ser o meio mais adequado para

⁸⁴ PISCITELLI, Tathiane. BOSSA, Gisele Barra. Tributação da Nuvem. Revista dos Tribunais. São Paulo. Capítulo 11. 2021.

repercutir entendimento vinculante, não houve a discussão do mérito na referida decisão, o que acarreta análise superficial do contexto apresentado.

Frise-se que essa decisão, porém, de forma isolada, não pode ser considerada como tendente a modificar o entendimento até então consolidado. Isso porque, além do fato de ter sido proferida em sede de reclamação constitucional, que não é o meio mais adequado para que seja sedimentado o entendimento com efeito vinculante, o Tribunal sequer adentrou no mérito da dicotomia entre obrigações de fazer e dar para fins de incidência do ISS, apresentando somente uma análise superficial do caso concreto. (PISCITELLI e BOSSA, 2021)

4.3.2. Recurso Extraordinário nº 1.348.288/SP

Em 15 abril do ano de 2022 o plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu, por unanimidade, a existência de Repercussão Geral acerca da incidência do Imposto sobre Serviços na cessão de direito de uso de marca, nos autos do RE nº 1.348.288/SP (Tema 1.210 de Repercussão Geral)⁸⁵.

Sob relatoria do Ministro Nunes Marques, o caso envolve a União Educacional, Cultural e Tecnológica Impacta (Uni.impacta), que defende a não incidência do ISS em vista do não enquadramento da cessão de direito de uso de marca como serviço. O Município de São Paulo, por sua vez, defende sua concreta competência para instituir e legislar acerca do Imposto sobre Serviço, na forma do art. 156, III, da CRFB/1988.

A Repercussão Geral é reconhecida em vista da relevância econômica, política, social ou jurídica de determinada causa. Esse instituto é de extrema importância visto que vincula todo o Poder Judiciário ao entendimento adotado, conforme observado no art. 102, §3º da CRFB de

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.348.288/SP. Recorrente: Município de São Paulo. Agravado: União Educacional, cultural, e tecnologia impacta – UNI.IMPACTA.. Relator: Ministro Nunes Marques. Pendente de julgamento.

1988⁸⁶ e art. 322 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal⁸⁷.

Nessa perspectiva, o julgamento caso consolidará o entendimento do STF acerca da tributação cessão de uso de mão de obra, ainda que seguindo ou não as conclusões versadas na Reclamação nº 8.623/RJ, representa importante passo no contexto do atual cenário de indefinição relacionado com a conceituação dos serviços tributáveis pelo ISS.

5. CONCLUSÃO

A estrutura organizacional dos entes federativos traz à baila a assimetria do federalismo brasileiro. Nesse aspecto, o Direito Tributário é sistematicamente organizado nos moldes estabelecidos pela Constituição Federal, leis complementares e, no limite de suas competências, pelas normas de cada ente federativo. Nesse aspecto, a competência tributária cumpre papel fundamental na medida em que proporciona a harmonia das entidades federativas, ainda que conforme observado no Capítulo dedicado ao federalismo, é também fonte de conflito entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Sob o contexto apresentado, entende-se a dificuldade de traçar um Sistema Tributário Nacional fechado, sem lacunas e sem invasões de competência em um modelo federalista desenhado pela Constituição ao vasto território nacional. Nesse caso, imprescindíveis são as normas gerais que disciplinam os tributos para assegurar a previsibilidade e a segurança jurídica dos contribuintes, papel realizado, na forma atribuída pela Constituição Federal, pelas leis complementares.

O presente estudo debruçou-se sobre o Imposto sobre Serviços, que se encontra

⁸⁶ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

(...)

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.

⁸⁷ Art. 322. O Tribunal recusará recurso extraordinário cuja questão constitucional não oferecer repercussão geral, nos termos deste capítulo.

Parágrafo único. Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões que, relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, ultrapassem os interesses subjetivos das partes.

atualmente regulado pela Lei Complementar nº 116/2003, que assegura as normas gerais ao qual deverão observar as leis municipais que tratarão do tributo. Nesse escopo, vige anexada à referida Lei Complementar uma lista definindo os serviços que serão tributados pelo ISS. Contudo, conforme observado no âmbito dos precedentes do Supremo Tribunal Federal, a referida lista é objeto constante de litígios acerca do conceito de serviço tributável.

Assentado o entendimento de que a prestação de serviço constitui o fato gerador do ISS, é encontrado no âmbito do Direito Privado definição do que de fato inclui-se no escopo de serviço, entendido este como obrigação de fazer, que prescinde de esforço humano. Conforme observado no decorrer deste trabalho, o entendimento jurisprudencial afastou-se do conceito econômico de serviços e, no momento atual, vem afastando-se da dicotomia apresentada pelo Direito Privado entre obrigações de fazer e obrigações de dar, isto é, do conceito civil de serviços.

Observa-se, nessa toada, diante dos julgados analisados, que o posicionamento do Supremo Tribunal Federal modula o conceito de prestação de serviço tributável. Não sendo possível aferir que, no âmbito do julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.348.288/SP, cujo mérito debruça sobre a incidência de ISS na cessão de uso de marca, será balizado no entendimento da natureza jurídica da cessão de uso de marca por si só, isto é, se é possível considerar tal atividade tão somente como a transferência de um direito.

Notadamente, a atual jurisprudência do STF no que tange a incidência do ISS sobre a cessão de direito de uso de marca é falha, de forma que os precedentes até então formulados não discutem o caso de forma aprofundada, apenas baseiam-se em na decisão de Agravo Regimental em Reclamação nº 8.623/RJ que, sem debruçar-se propriamente sobre o tema, entendeu pela incidência do ISS nestes casos, visto que consta no item 3.02 da Lei Complementar nº 116/2003.

De acordo com a doutrina analisada no decorrer deste trabalho, observa-se que a simples inclusão de determinado fato jurídico na lista arrolada na Lei Complementar disciplinadora das normas gerais do Imposto sobre Serviços, não é suficiente para concluir que o respectivo fato jurídico se trata efetivamente de um serviço. É perfeitamente possível que a lista abarque situações que não estão de acordo com a hipótese de incidência deste tributo, que é a prestação de serviço.

Nesta toada, ainda que não seja possível ao legislador municipal tributar serviços não compreendidos em lei complementar pertinente, não pode a Lei Complementar, ainda que dentro de suas funções atribuídas pelo texto constitucional, compreender no âmbito de incidência do ISS fato jurídico de distinto, conforme Aires F. Barreto. A lista de serviços, portanto, deve ater-se aos fatos jurídicos que efetivamente compreendam serviços, sob pena de incorrer em invasão da competência tributária de outro ente federativo.

Portanto, extrai-se do entendimento de Hugo de Brito (2017), Guilherme Cezaroti (2004), Clélio Chiesa (2001), que não é cabível a tributação da cessão de direitos de uso de marca pelo Imposto sobre Serviços, vez que não há constituição do fato gerador do imposto e, neste caso, por não configurar serviço, sequer será de competência dos Municípios tributarem.

Apesar do posicionamento doutrinário, de acordo com análise dos precedentes que nortearam a evolução do conceito de serviço no âmbito do Supremo Tribunal Federal, nota-se o direcionamento da Corte, desde o Recurso Extraordinário nº 651.703/PR, no sentido de que conforme atribuído pela Constituição Federal de 1988 ao ISS, a incidência se dá sobre “serviços de qualquer natureza”, “caberia à lei complementar definir quais atividades seriam essas, independentemente do vínculo com a presença de uma obrigação de fazer” (PISCITELLI e BOSSA, 2021).

Diante de todo o exposto, conclui-se que o julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.348.288/SP em sede de repercussão geral apresenta-se como um novo paradigma na conceituação de serviços tributáveis pelo Imposto sobre Serviços, seja para aproximá-lo ou distanciá-lo da Súmula Vinculante nº 31, que determina a não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo. Revista dos Tribunais. p. 106. 1968.

ATALIBA, Geraldo. **Imposto sobre Serviços – Diversões Públicas – Convites e ingressos gratuitos**. Revista de Direito Administrativo nº 104. Rio de Janeiro. Ed. FGV. p. 383. 1971.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na lei**. 3ª edição. São Paulo. Dialética. pp. 40-42. 2009.

BEVILÁQUA, Clóvis. **Direito das Obrigações**. 7ª edição. §15. 1950.

BORGES, Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo. Revista dos Tribunais. pp. 185-206. 1975.

BORGES. José, Souto Maior. **Normas gerais de Direito Tributário: velho tema sob perspectiva nova**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. pp. 50-62. 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 jan. 2021.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 20 jan.2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 20 jan.2021.

BRASIL. **Decreto nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: (<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em 29 jun. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016**. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm>. Acesso em 29

jun. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 175, de 23 de setembro de 2020**. Dispõe sobre o padrão nacional de obrigação acessória do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, incidente sobre os serviços previstos nos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003; altera dispositivos da referida Lei Complementar; prevê regra de transição para a partilha do produto da arrecadação do ISSQN entre o Município do local do estabelecimento prestador e o Município do domicílio do tomador relativamente aos serviços de que trata; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp175.htm>. Acesso em 29 jun. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 183, de 22 de setembro de 2021**. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para explicitar a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre o monitoramento e rastreamento de veículos e carga. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp183.htm>. Acesso em 29 jun. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996**. Regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19279.htm>. Acesso em 08 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 603.136/RJ**. Tema 300 de Repercussão Geral. Recorrente: Venbo Comércio de Alimentos Ltda. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em sessão virtual de 22 a 28 de maio de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Reclamação nº 8.623/RJ**. Recorrente: White Martins Investimentos Ltda. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Gilmar Mendes. Julgamento em 22 fev. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP**. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em 11 out. 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 592.905/SC**. Tema 125 de Repercussão Geral. Recorrente: HSBC Investment Bank Brasil S.A. Recorrido: Município de Caçador. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento em: 02 dez. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 688.223/PR**. Tema 590 de Repercussão Geral. Recorrente: Tim Celular S.A. Recorrido: Município de Curitiba. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento em 06 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 136.215-4/RJ**. Recorrente: Atlam Fornecedora do Comércio e Indústria S.A. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em 18 fev. 1993.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 100.779/SP**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Distribuidora de Bebidas Marajá Ltda. Relator: Ministro Oscar Corrêa. Julgamento em 04 abr. 1984.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703/PR**. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon – PR. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em 29 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MT**. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento em 24 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MG**. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Julgamento em 24 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.224.310/PR**. Agravante: Rocha Forte Administradora de bens Ltda. Agravado: Município de Maringá. Relator(a): Cármen Lúcia. Segunda Turma. Julgamento em 21 fev. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com**

Agravo nº 1.153.708/SP. Agravante: Avon Cosméticos Ltda. Agravado: Município de São Paulo. Relator(a): Cármen Lúcia. Segunda Turma. Julgamento em 01 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.116.624/MG.** Agravante: ESAB Indústria e Comércio Ltda. Agravado: Município de Contagem. Relator: Ministro Edson Fachin. Segunda Turma. Julgamento em 13 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.289.257/SP.** Agravante: Sodexo Facilities Ltda. Agravado: Município de São Paulo. Relator: Ministro Edson Fachin. Segunda Turma. Julgamento em 17 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.348.288/SP.** Recorrente: Município de São Paulo. Agravado: União Educacional, cultural, e tecnologia impacta – UNI.IMPACTA. Relator: Ministro Nunes Marques. Pendente de julgamento.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31.** DJE de 17 de julho de 2010. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em 08 jun. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Relatório do Projeto de Lei Complementar nº 1, de 1991.** Comissão de Economia, Indústria e Comércio. Dossiê Digitalizado. pp. 307-310. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0hv90b9rhlo3sfyjxev7sd8o76348316.node0?codteor=1232430&filename=Dossie+-PLP+1/1991>. Acesso em 7 jun. 2022.

BRASIL, Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 161/1989.** Comissão de Assuntos Econômicos. Relator Senador Roberto Campos. Dossiê Digitalizado. p. 25. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0hv90b9rhlo3sfyjxev7sd8o76348316.node0?codteor=1232430&filename=Dossie+-PLP+1/1991>. Acesso em 7 jun. 2022.

CARDOSO, Alessandro Mendes. MAIA, Tatiana Zuconi Viana. MELLO, Petrina Rodrigues.

O STF dirimiu a polêmica sobre a aplicação da lista de serviços do ISS?. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/331514/o-stf-dirimiui-a-polemica-sobre-a-aplicacao-da-lista-de-servicos-do-iss>. Acesso em: 01 fev. 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª edição. São Paulo. Malheiros. pp. 593-624. 2017.

CARRAZZA, Roque. **ICMS**. São Paulo. Malheiros Editores. 17ª edição. pp. 34 e 35. 2015.

CARVALHO, José Augusto Moreira de. **Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas**. CONTI José Mauricio. SCAFF, Fernando Facury. BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (organizadores). IBDF. 2010 (p. 66-69)

CHIESA, Clélio. **Competência para Tributar as Operações com Programas de Computador (Softwares)**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo. 2001.

CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. Rio de Janeiro. Konrad Adenauer Stiftung. p. 15. 2006.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet**. Belo Horizonte: Fórum. p. 73. 2018.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. Rio de Janeiro. Forense. p. 67. 1961.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: Doutrina e Prática**. 2ª edição. Grupo GEN. pp. 10-14. 2014.

HORTA Raul Machado; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador) e outros. **Direito Contemporâneo: Estudos em homenagem a Oscar Dias Côrrea**. Rio de Janeiro. Forense Universitária. pp. 253 a 257. 2001.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Panorama Brasil**. 2022. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama>>. Acesso em 07 jun. 2022.

MACHADO, Rodrigo Brunelli (coordenador). **O ISS na Lei Complementar nº 116/2003**. São Paulo. Quartier Latin. p. 53. 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 6ª edição. São Paulo. Atlas. 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10ª edição. São Paulo. Atlas. p. 57. 2018.

MARTINS, Flávio. **Curso de Direito Constitucional**. Editora Saraiva, 2021.

MARTINS, Ives Gandra. **Direito empresarial**. 2ª edição. Rio de Janeiro. Forense. p. 53-55. 1986.

MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas** / Alexandre Monteiro, Renato Faria, Ricardo Maitto. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PAULSEN, Leandro. MELO, Omar Augusto L. **ISS: Constituição Federal e LC 116 Comentadas**. Editora Saraiva. 2021.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7ª edição. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora. pp. 484-511. 2012.

PISCITELLI, Tathiane. BOSSA, Gisele Barra. **Tributação da Nuvem**. Revista dos Tribunais. São Paulo. Capítulo 11. 2021.

RODRIGUES, Asclepiades. **Dicionário de Direito Civil**. 1ª edição. p. 300. 2016.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil: parte geral das obrigações**. São Paulo. Saraiva. pp. 3-4. 2002.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 2ª edição. Rio de Janeiro.

Forense. São Paulo. p. 23. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9ª edição. Saraiva Educação. São Paulo. p. 168. 2019.

TÔRRES, Heleno Taveira (organizador). **ISS na Lei complementar 116/2003 e na Constituição**. São Paulo. Manole. p. 568. 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **O poder de tributar no Estado Democrático de Direito**. 2004. Disponível em:
<https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663906/mod_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20PODER%20DE%20TRIBUTAR.pdf>. Acesso em: 13 de janeiro de 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Volume I. Rio de Janeiro. Renovar. p. 49. 2009.