



ISS

Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

ALBERTO MACEDO

*Bacharel, Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da USP
MBA em Gestão Pública Tributária pela Fundação Dom Cabral FDC
Professor de Direito Tributário da FGV, Insper, FIPECAFI, IBDT e IBET
Auditor-Fiscal, Assessor Especial da Secretaria de Finanças de SP
Representante de São Paulo na Câmara Técnica Permanente da ABRASF
Ex-Subsecretário da Receita Municipal de São Paulo
Ex-Presidente do Conselho Municipal de Tributos
Membro do Conselho de Altos Estudos de Finanças e Tributação CAEFT da
Associação Comercial de São Paulo*

7. ISS e o Conceito de Serviço de Qualquer Natureza

7. ISS e o Conceito de Serviço

3.1. Serviço como Obrigação de Fazer – Superado no STF com RE-RG 651.703 PR 2016 – Mantida Somente a Não Incidência na Locação de Bens Móveis (SV 31)

3.1. Serviço como obrigação de fazer – superado no STF com o RE-RG 651.703 PR (2016)

Locação de
guindastes

RE 651.703 SP (29.09.2016)

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

(...)

“A finalidade dessa classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa totalmente àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISS), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado.”

7. ISS e o Conceito de Serviço

RE 651.703 SP (29.09.2016)

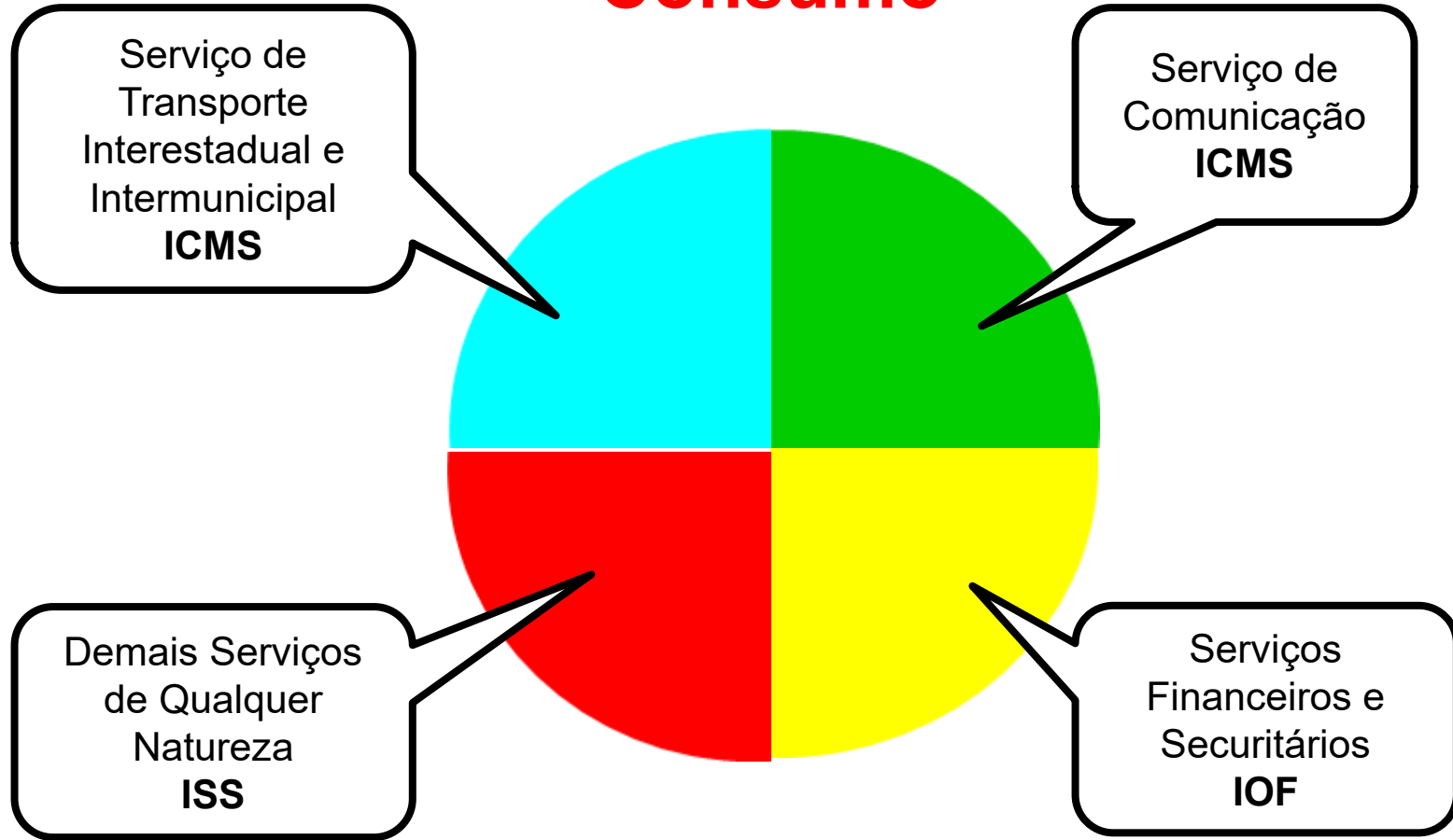
Voto Relator Ministro Luiz Fux

“A doutrina também sufraga esta tese:

*Essa adjetivação “de qualquer natureza”, aliás, faz muito mais sentido quando se entende que o constituinte incorporou o conceito econômico de serviços. Isso **porque**, diferentemente do conceito de serviços no Direito Civil (e não no Direito Privado como um todo) – que não demanda maiores exercícios interpretativos, por ser facilmente apreensível (embora dificilmente aplicável numa série de atividades econômicas) –, o **conceito de serviços na Economia**, de maneira distinta, já **apresenta**, de pronto, uma **vagueza semântica** caracterizada pelo conjunto de atividades econômicas que não consubstanciam, como produtos, bens materiais. Tal vagueza, ao ser acompanhada da expressão “de qualquer natureza”, denota que é **tributável pelo ISS toda a residualidade** desse conceito no universo da atividade econômica, depois de afastados os serviços de comunicação e de transporte interestadual ou intermunicipal, tributáveis pelo ICMS; os serviços financeiros, tributáveis pelo IOF. (MACEDO, Alberto. ISS - O Conceito Econômico de Serviços Já Foi Juridicizado Há Tempos Também pelo Direito Privado. In: XII Congresso Nacional de Estudos Tributários - Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo. MACEDO, Alberto [et all]. - São Paulo: Editora Noeses, 2015, p. 71/79).*

7. ISS e o Conceito de Serviço

Serviços Tributáveis pelos Impostos Sobre o Consumo



Bem Imaterial (uso remunerado)

Cessão

Exploração

Bem Imaterial (uso remunerado)

Cessão de direito de uso

Licenciamento ou cessão
de direito de uso

Bem Material

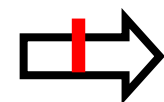
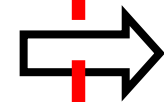
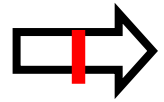
de andaimes (3.05)

de salões de festas, stands,
quadras esportivas, casas de
espetáculos, parques de
diversões (3.03)

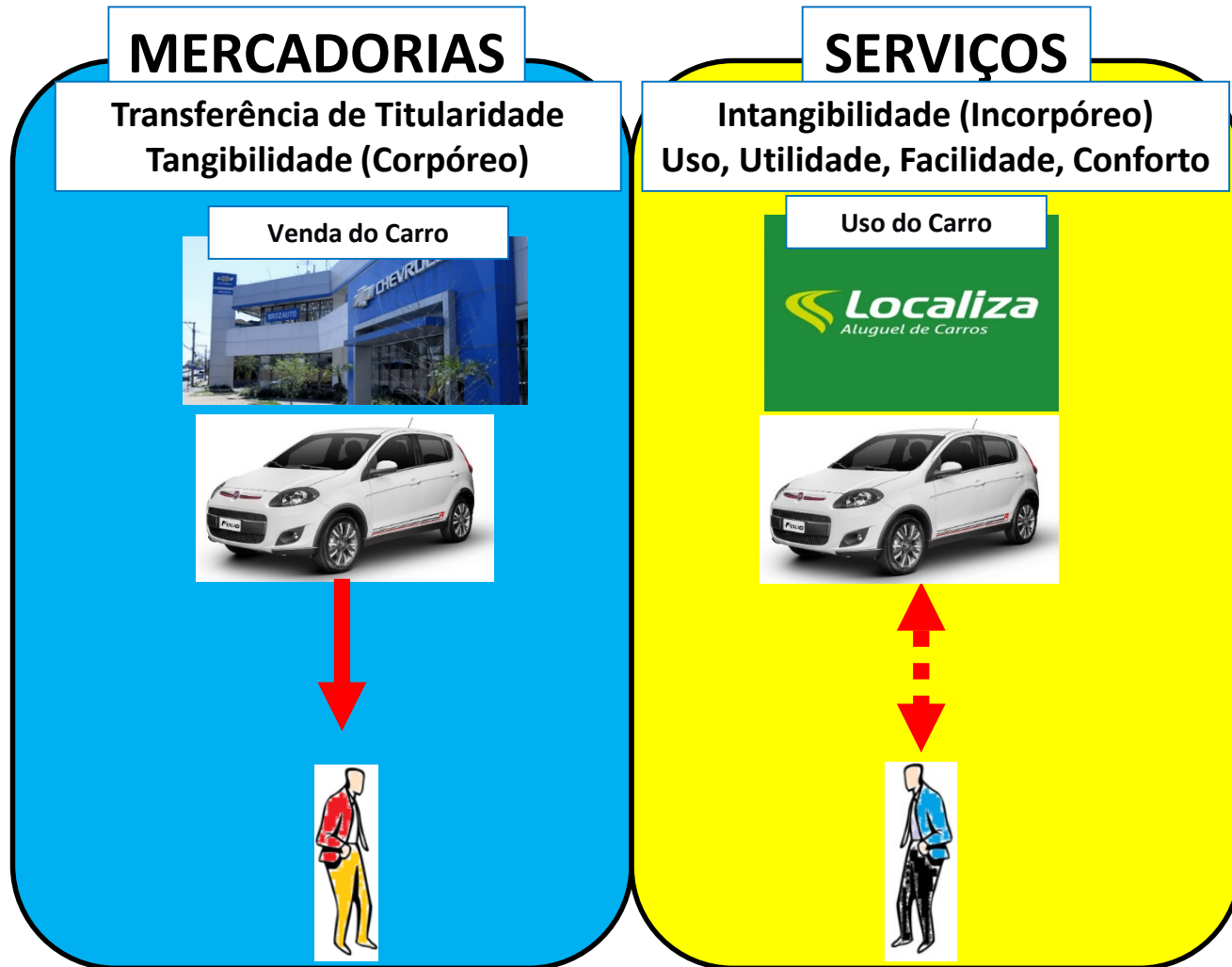
Bem Imaterial

de marcas e de sinais de
propaganda (3.02)

de software (1.05)



7. ISS e o Conceito de Serviço



7. ISS e o Conceito de Serviço

CONSTITUIÇÃO DE 1988

Art. 155, 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; [ICMS]

Art. 156, III - impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. [ISS]

7. ISS e o Conceito de Serviço

6ª Diretiva IVA do Conselho da Comunidade Europeia (1977):

Art.6º Prestações de serviços:

1 . Por “prestação de serviços” entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5º.

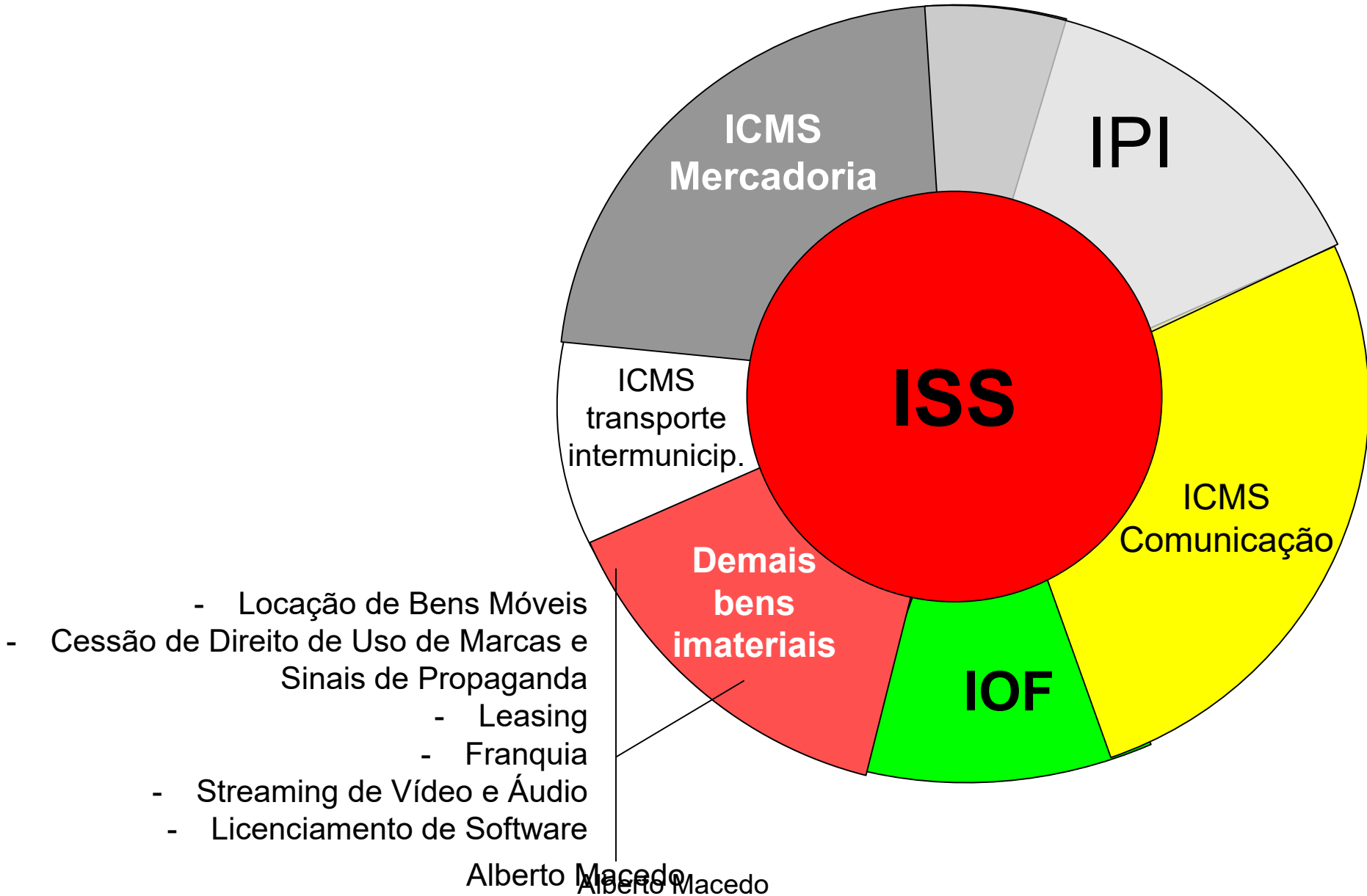
Essa prestação pode, designadamente, consistir:

- na cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título;

- na obrigação de não fazer ou de tolerar um ato ou uma situação;

- na execução de um serviço prestado em consequência de ato de Administração Pública ou em seu nome ou por força de lei . [...]

7. ISS e o Conceito de Serviço



7. ISS e o Conceito de Serviço

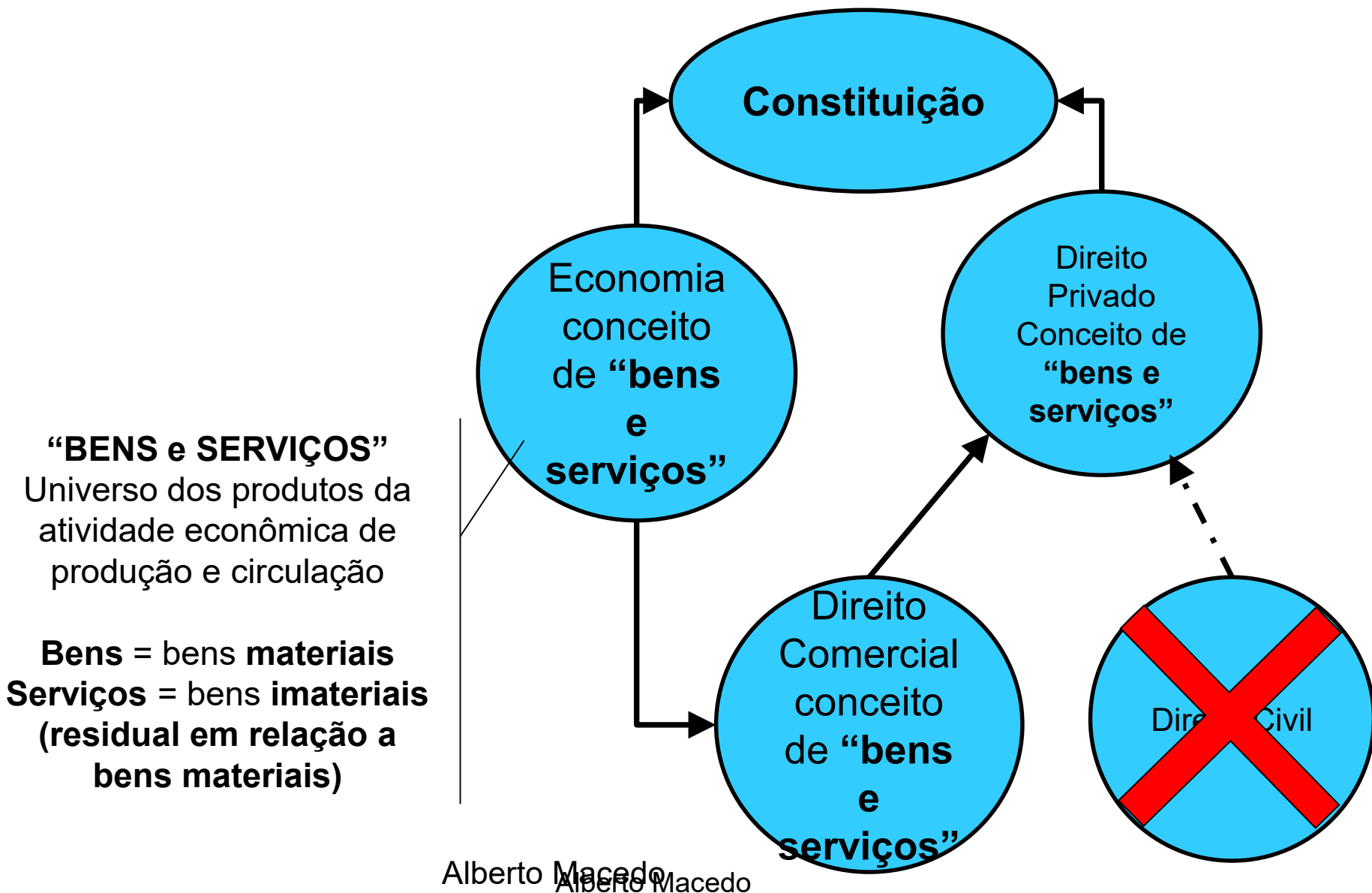


**BENS E
SERVIÇOS**

**BENS =
MERCADORIAS
Necessariamente
corpóreos**

**SERVIÇOS = USO,
UTILIDADES,
FACILIDADES,
CONFORTO**

7. ISS e o Conceito de Serviço



7. ISS e o Conceito de Serviço



EMPRESÁRIO

ECONOMIA



ATIVIDADE
ECONÔMICA



BENS E
SERVIÇOS

DIREITO PRIVADO
(Direito Empresarial)

7. ISS e o Conceito de Serviço

DIREITO PRIVADO => AO INCORPORAR CONCEITOS ECONÔMICOS, ESSES SE TORNAM CONCEITOS JURÍDICOS.

CC 2002: Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

7. ISS e o Conceito de Serviço

- Nassau William Senior (1790-1864)



“Political Economy”. 5ª ed., 1863:

“Nos casos em que a nossa atenção é principalmente voltada, não para o ato ocasionando a alteração, mas para o resultado desse ato, para a coisa alterada, os economistas têm chamado a pessoa que ocasionou a alteração de um trabalhador produtivo, ou o produtor de um mercadoria ou produto material. Se, por outro lado, a nossa atenção é principalmente voltada não à coisa alterada, mas para o ato que ocasiona essa alteração, os economistas têm chamado a pessoa que realiza essa alteração de trabalhador improdutivo, e os seus serviços de produtos imateriais”.

7. ISS e o Conceito de Serviço



7. ISS e o Conceito de Serviço

COMÉRCIO (bens e serviços)

BRASIL

Teoria da Empresa sendo Incorporada aos poucos pela Jurisprudência, Legislação e Doutrina

JURISPRUDÊNCIA:

Concordata e renovação compulsória de contrato locatício => restritos ao regime jurídico comercial. MAS, juízes concediam concordata aos pecuaristas, e concediam renovação compulsória às sociedades prestadoras de serviço.

STJ => ignorava o código comercial de 1850, e conferia empresarialidade às atividades de negociação imobiliária e de prestação de serviços.

Código Civil Italiano 1942

D. COMERCIAL FASE 3: MODERNA (D. EMPRESARIAL)

Código Civil Brasileiro 1916

D. CIVIL

Alberto Macedo
Alberto Macedo

7. ISS e o Conceito de Serviço

COMÉRCIO (bens e serviços)

BRASIL

Teoria da Empresa sendo Incorporada aos poucos pela Jurisprudência, Legislação e Doutrina

LEGISLAÇÃO:

Lei 4137/1962 - Regula e Repressão ao Abuso do Poder Econômico.
Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990);
Lei de Locação Predial Urbana (Lei nº 8.245/1991);
Lei de Franquia Empresarial (Lei nº 8.955/1994);
Lei do Registro de Empresas (Lei nº 8.934/1994);
Lei de Propriedade Industrial (Lei nº 9.279/1996);
Código Civil de 2002

Código Civil Italiano 1942

D. COMERCIAL FASE 3: MODERNA (D. EMPRESARIAL)

Código Civil Brasileiro 1916

D. CIVIL

7. ISS e o Conceito de Serviço

Lei que Regula a Repressão ao Abuso do Poder Econômico (Lei nº 4137/1962).

Art. 6º Considera-se **emprêsa** toda organização de natureza civil ou mercantil destinada à, exploração por pessoa física ou jurídica de **qualquer atividade com fins lucrativos**.

Lei nº 8.955/1994 – Lei da Franquia empresarial:

Art.2º “sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de **produtos ou serviços** (...)”.

Franquia de **locação** = franquia de **serviços** (e franquia também é serviço).

Lei de Propriedade Industrial (Lei nº 9.279/1996):

Art. 123. (...): I - marca de **produto ou serviço**: aquela usada para distinguir produto ou serviço de outro idêntico, semelhante ou afim, de origem diversa;

Marcas de Empresas de locação de automóveis => marcas de serviços.

7. ISS e o Conceito de Serviço

DIREITO PRIVADO => AO INCORPORAR CONCEITOS ECONÔMICOS, ESSES SE TORNAM CONCEITOS JURÍDICOS.

CC 2002: Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

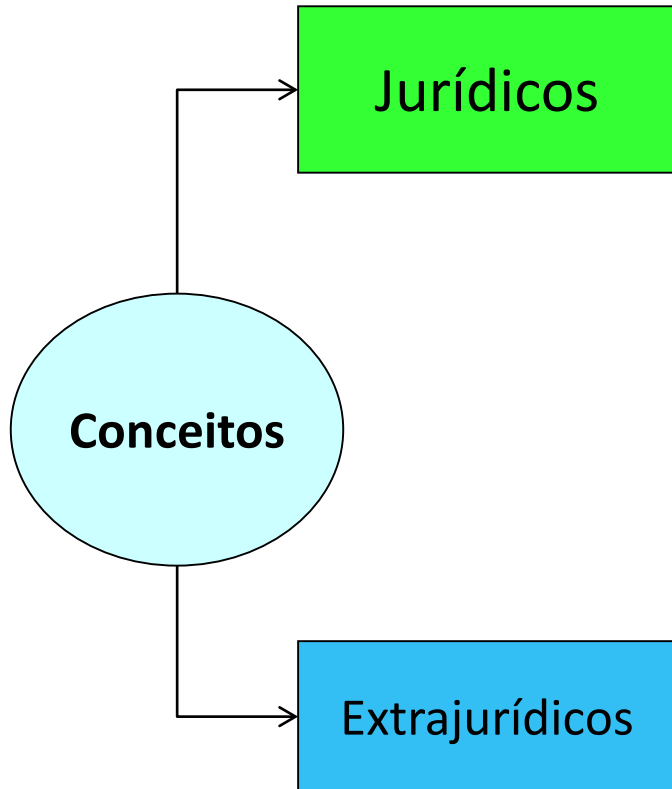
Conceitos de “**empresário**”, de “**atividade econômica**” e de “**bens e serviços**”, todos advindos da Economia e incorporados ao Direito Privado.

Atividade econômica, juridicamente falando => é atividade de produção ou circulação de **bens ou serviços**.

Serviços são definidos por exclusão => todo o produto da atividade econômica que não seja bem material.

FÁBIO ULHOA COELHO: “Em suma, pode-se dizer que o direito brasileiro já incorporara – nas lições da doutrina, na jurisprudência e em leis esparsas – a teoria da empresa, mesmo antes da entrada em vigor do Código Civil de 2002. Quando esta se verifica, conclui-se a demorada transição.”

7. ISS e o Conceito de Serviço



CF88: “CONTRATO DE TRABALHO” etc.
Art. 5º. XXII - é garantido o **direito de propriedade**;
Art. 7º. XXIX - ação, quanto aos créditos resultantes das relações de trabalho, com prazo prescricional de cinco anos para os trabalhadores urbanos e rurais, até o limite de dois anos após a extinção do **contrato de trabalho**;
Art. 21. Compete à União:
I - manter relações com **Estados estrangeiros** e participar de **organizações internacionais**;

CF88: “RADIOISÓTOPOS” etc.
Art. 21. Compete à União: VI - autorizar e fiscalizar a produção e o comércio de material **bélico**; b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os **potenciais hidroenergéticos**;
XXIII - explorar os serviços e instalações nucleares de qualquer natureza e exercer monopólio estatal sobre a pesquisa, a lavra, o enriquecimento e reprocessamento, a industrialização e o comércio de **minérios nucleares** e seus derivados, atendidos os seguintes princípios e condições: b) sob regime de permissão, são autorizadas a comercialização e a utilização de **radioisótopos** para a pesquisa e **usos médicos, agrícolas e industriais**.

7. ISS e o Conceito de Serviço

Os Conceitos Econômicos de “**Atividade Econômica**” e de “**Empresa**” Juridicizados Também Pelo Direito Constitucional desde a Constituição de 1891.

Constituição de 1891 => artigo 24 “o Deputado ou Senador não pode também ser Presidente ou fazer parte de Diretorias de bancos, companhias ou empresas que gozem favores do Governo federal definidos em lei”.

Constituição de 1934 => Título “Da Ordem Econômica e Social”, mais presente ainda estava o conceito de empresa => artigo 117, as empresas de seguros, o que confirma que já naquela época os seguros eram considerados constitucionalmente como serviços, mesmo não havendo neles qualquer obrigação de fazer. Isso porque estando presente a dicotomia bens e serviços na definição do conceito de empresa, de bens materiais os seguros não tratam. Idem Na Constituição de 1937 (art.145), e na Constituição de 1946 (art.149).

A Constituição de 1967 => conceito, não só de **empresa**, mas também de **atividade econômica**, por ela organizada e explorada => Art 163 - Às empresas privadas compete preferencialmente, com o estímulo e apoio do Estado, organizar e explorar as atividades econômicas.

7. ISS e o Conceito de Serviço

Constituição de 1988 => a atividade econômica alçada ao patamar de capítulo, “Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica”, do Título VII – Da Ordem Econômica e Financeira, onde se garante à atividade econômica seu livre exercício (parágrafo único do art.170) => Dicotomia bens vs serviços na CF88: conceito de serviço em oposição ao conceito de bens, ambos completando-se como objeto de atividade empresarial:

Art.170, VI => Princípio da Ordem Econômica: “defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”.

Art.173, §1º => Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

7. ISS e o Conceito de Serviço

COMÉRCIO (bens e serviços)

BRASIL
Teoria da Empresa sendo Incorporada aos poucos pela Jurisprudência, Legislação e Doutrina

DOUTRINA:
GEORGES RIPERT
R. REQUIÃO
ARNOLDO WALD
JEAN VAN RYN

● ●
Código Civil Italiano 1942

D. COMERCIAL FASE 3: MODERNA (D. EMPRESARIAL)

● ●
Código Civil Brasileiro 1916

D. CIVIL

7. ISS e o Conceito de Serviço

R. REQUIÃO => o conceito jurídico de **empresa** se assenta no conceito econômico de empresa, não vendo nenhum demérito para a Ciência do Direito por isso. Diz ele:

“Em vão, os juristas têm procurado construir um conceito jurídico próprio para tal organização [a empresa]. Sente-se em suas lições certo constrangimento, uma verdadeira frustração por não lhes haver sido possível compor um conceito jurídico próprio para empresa, tendo o comercialista que se valer do conceito formulado pelos economistas. Por isso, persistem os juristas no afã de edificar em vão um original conceito jurídico de empresa, como se fosse desdouro para a ciência jurídica transpor para o campo jurídico um bem elaborado conceito econômico.”

7. ISS e o Conceito de Serviço

Código Civil de 2002:

“Art. 593. A prestação de serviço, **que não estiver sujeita** às leis trabalhistas ou **a lei especial**, reger-se-á pelas disposições deste Capítulo.”

Não se subsumem aos arts.593 a 609, CC, dentre outros:

- (i) os serviços de telecomunicações => Lei Geral de Telecomunicações (LGT);
- (ii) os serviços bancários => normas específicas;
- (iii) **os serviços prestados em caráter empresarial => Direito de Empresa (art.966 e ss).**

Contrato de prestação de serviço do art. 593) = caráter contratual residual:

7. ISS e o Conceito de Serviço

DOUTRINA

WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO:

Única importância prática da classificação DAR, FAZER, NÃO FAZER

Diversifica o processo de execução da sentença

Obrigação de dar => sempre suscetível de execução forçada, com a entrega do objeto prometido pelo devedor

Obrigação de fazer => não comporta essa espécie de execução in natura. (em regra, resolve-se em perdas e danos, em caso de inadimplemento)

7. ISS e o Conceito de Serviço

TÍTULO VI

Das Várias Espécies de Contrato

- CAPÍTULO I** - Da Compra e Venda
- CAPÍTULO II** - Da Troca ou Permuta
- CAPÍTULO III** - Do Contrato Estimatório
- CAPÍTULO IV** - Da Doação
- CAPÍTULO V** - Da Locação de Coisas
- CAPÍTULO VI** - Do Empréstimo
- CAPÍTULO VII** - **Da Prestação de Serviço**
- CAPÍTULO VIII** - Da Empreitada
- CAPÍTULO IX** - Do Depósito
- CAPÍTULO X** - Do Mandato
- CAPÍTULO XI** - Da Comissão
- CAPÍTULO XII** - Da Agência e Distribuição
- CAPÍTULO XIII** - Da Corretagem
- CAPÍTULO XIV** - Do Transporte
- CAPÍTULO XV** - Do Seguro
- CAPÍTULO XVI** - Da Constituição de Renda
- CAPÍTULO XVII** - Do Jogo e da Aposta
- CAPÍTULO XVIII** - Da Fiança
- CAPÍTULO XIX** - Da Transação
- CAPÍTULO XX** - Do Compromisso

7. ISS e o Conceito de Serviço

Jurisprudência

7. ISS e o Conceito de Serviço

LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS INCIDÊNCIA DO ISS

RE 112.947 SP (1987 - rel. Min. Carlos Madeira)

RE 113.383 SP (1988 - rel. Min. Oscar Corrêa)

RE 115.103 SP (1988 - rel. Min. Oscar Corrêa)

RE 112.947 (1987):

“o que se destaca, utilitatis causa; **na locação**, não é apenas o uso e gozo da coisa, mas **sua utilização** na prestação de um serviço. Aí está o fato gerador do imposto sobre serviços. Leva-se em conta a realidade econômica, que é atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza a locação, segundo o art. 1.188 do Código Civil. Só assim o poder de tributar pode alcançar a relação jurídica, **levando-se em conta a sua consistência econômica**. É o que se dá precisamente na locação de guindastes, por parte da recorrente: não se cuida da locação de coisas móveis, mas o fato da sua atividade, desenvolvida com os guindastes, pelos serviços que com eles são prestados, adquirem consistência econômica, de modo a tornar um índice de capacidade contributiva do Imposto Sobre Serviços.”

7. ISS e o Conceito de Serviço

RE 651.703 SP (29.09.2016)

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

“A finalidade dessa **classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer)** escapa **totalmente àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar**, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISS), qual seja, a de **captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais**, sujeitos a remuneração no mercado.”

7. ISS e o Conceito de Serviço

RE 651.703 SP (29.09.2016)

Voto Relator Ministro Luiz Fux

“A doutrina também sufraga esta tese:

Essa adjetivação “de qualquer natureza”, aliás, faz muito mais sentido quando se entende que o constituinte incorporou o conceito econômico de serviços. Isso porque, diferentemente do conceito de serviços no Direito Civil (e não no Direito Privado como um todo) – que não demanda maiores exercícios interpretativos, por ser facilmente apreensível (embora dificilmente aplicável numa série de atividades econômicas) –, o conceito de serviços na Economia, de maneira distinta, já apresenta, de pronto, uma vagueza semântica caracterizada pelo conjunto de atividades econômicas que não consubstanciam, como produtos, bens materiais. Tal vagueza, ao ser acompanhada da expressão “de qualquer natureza”, denota que é tributável pelo ISS toda a residualidade desse conceito no universo da atividade econômica, depois de afastados os serviços de comunicação e de transporte interestadual ou intermunicipal, tributáveis pelo ICMS; os serviços financeiros, tributáveis pelo IOF. (MACEDO, Alberto. ISS - O Conceito Econômico de Serviços Já Foi Juridicizado Há Tempos Também pelo Direito Privado. In: XII Congresso Nacional de Estudos Tributários - Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo. MACEDO, Alberto [et all]. - São Paulo: Editora Noeses, 2015, p. 71/79).

7. ISS e o Conceito de Serviço

3 – SERVIÇOS PRESTADOS MEDIANTE LOCAÇÃO, CESSÃO DE DIREITO DE USO E CONGÊNERES.

3.01 – (VETADO)

3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.

3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza (EXPLORAÇÃO É LOCAÇÃO).

3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.(É LOCAÇÃO)

3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário. (AQUI, CESSÃO É LOCAÇÃO)

FONTES DOUTRINÁRIAS QUE FUNDAMENTAM O EXPOSTO

- 1) SERVIÇO É BEM IMATERIAL, E NÃO OBRIGAÇÃO DE FAZER (CONFORME RE-RG 653.701 PR 2016):
- **MACEDO, Alberto. ISS - O Conceito Econômico de Serviços Já Foi Juridicizado Há Tempos Também pelo Direito Privado.** In: XII Congresso Nacional de Estudos Tributários - Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo. MACEDO, Alberto [et all]. - São Paulo: Editora Noeses, 2015, p. 1-79. Citado no RE 651.703 PR Repercussão Geral, julgado em 29.09.2016. **(Artigo Citado no Acórdão RE-RG 653.701 PR 2016 no STF)**



albertomacedo@gmail.com