

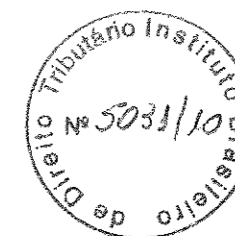
**PAULO DE BARROS CARVALHO**  
Professor Emérito e Titular da Pontifícia Universidade Católica  
de São Paulo-PUC  
Professor Emérito e Titular da Universidade de São Paulo-USP



**DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**LINGUAGEM E MÉTODO**

3ª edição

2009



A trama normativa das regras de caráter nacional sobre impostos federais, estaduais e municipais é, hoje, verdadeiramente densa e numerosa. Alcança todos os impostos, além das taxas e das contribuições, mas com relação ao ICMS excede os limites da tradição legislativa brasileira. Não há setor do quadro positivo desse tributo que não experimente forte e decidida influência de preceitos do sistema nacional. Sua própria instituição não é faculdade dos Estados e do Distrito Federal: é procedimento regulado com o modal "O" (obrigatório), ao contrário do que sucede com as demais figuras de tributos. O titular da competência impositiva do ICMS não pode deixar de legislar, ficando tolhido a disciplinar o imposto consoante os traços que o constituinte esboçou. Neste sentido, o comando da uniformização vem de cima para baixo, de tal sorte que as regras-matrizes de incidência, expedidas pelos Estados e pelo Distrito Federal, terão que manter praticamente os mesmos conteúdos semânticos. Não há como admitir legislações discrepantes, no que concerne ao núcleo da incidência, de modo que ao lado da homogeneidade sintática, qualidade de todas as normas jurídicas do sistema, constituídas da mesma forma lógica (juízo condicional), encontraremos pronunciada coincidência de significações.

Falando pela via ordinária, os titulares da competência para instituir o ICMS não podem deixar de fazê-lo e, além disso, terão que seguir os termos estritos que as leis complementares e as resoluções do Senado prescrevem, por virtude de mandamentos constitucionais.

### 3.3.7. Impostos sobre prestação de serviços de qualquer natureza

O sistema constitucional brasileiro estipulou elementos relevantes para a compostura da fisionomia jurídica dos impostos adjudicados aos entes tributantes. Todavia, a despeito de terem competência para tanto, da maneira em que foi proposta a organização da matéria, as entidades políticas, salvo algumas exceções, não são obrigadas a impor tributos. Isso nos

mostra, por um lado, que as competências se exprimem como faculdades (F) outorgadas às pessoas políticas. No ISS essa situação é muito comum, onde encontramos diversos Municípios que deixaram de criá-lo, buscando, com isso, estimular a política extrafiscal interna do Município.

Nesse capítulo, o caminho que empreenderemos não será outro que o de começar pela investigação da regra-matriz de incidência do gravame municipal a partir das delimitações competenciais no altiplano das normas de competência da Constituição da República. Nesse sentido, armamos o arcabouço da norma-padrão do ISS. A partir desse estudo, encontraremos as peculiaridades do imposto, como alguns casos de tributos fixos, como, por exemplo, o ISS na faixa de incidência que atinge os profissionais liberais.

#### 3.3.7.1. Competência legislativa e ISS

Foi-me dado observar no curso de capítulos anteriores que o constituinte elegeu a legislação complementar como veículo apto para pormenorizar, de forma cuidadosa, as várias outorgas de competência atribuídas às pessoas políticas, compatibilizando interesses locais, regionais e federais, debaixo de disciplina unitária, verdadeiro corpo de regras de âmbito nacional, sempre que os elevados valores, plasmados no Texto Supremo, estiverem em jogo. A regra é a franca utilização das competências constitucionais pelas entidades políticas portadoras de autonomia. Quando, porém, qualquer daquelas diretrizes da Lei Maior estiver na iminência de ser violada, pelo exercício regular da atividade legiferante das pessoas políticas, podendo configurar-se conflito jurídico no campo das produções normativas, ingressa a lei complementar colocando no ordenamento "normas gerais de direito tributário", para atuar na elucidação dos âmbitos competenciais tributários, regendo matérias que, a juízo do constituinte, parecem suscitar maior vigilância, merecendo, portanto, cuidados especiais.

No que diz respeito ao ISS, além das funções referidas genericamente pelo art. 146 do Texto Maior, o constituinte

conferiu à lei complementar a específica atribuição de delimitar os serviços tributáveis (art. 156, III):

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:  
(...)  
III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Diante da complexidade desse imposto e visando a evitar eventuais conflitos de competência, o constituinte houve por bem eleger a lei complementar como veículo introdutor de normas jurídicas tributárias definidoras de quais sejam os *serviços de qualquer natureza*, susceptíveis de tributação pelos Municípios. Essa é uma das matérias que aquele legislador considerou especial e merecedora de maior vigilância, demandando disciplina cuidadosa, a ser introduzida no ordenamento mediante instrumento normativo de posição intercalar, em decorrência de seu procedimento legislativo mais complexo. Eis caso típico do papel de ajuste reservado à legislação complementar para garantir a harmonia que o sistema requer.

Essa tarefa, no entanto, assim como quaisquer outras reservadas à lei complementar, há de ser analisada no contexto constitucional. Não podemos esquecer que a lei complementar configura mecanismo de ajuste que assegura o funcionamento do sistema, prevenindo conflitos de competência. Logo, ao dispor sobre quaisquer dos assuntos a que se refere o art. 146 da Constituição, e, mais especificamente, o art. 156, III, desse Diploma normativo, o legislador infraconstitucional deve ater-se à tarefa de elucidar e reforçar os comandos veiculados pelo constituinte. É-lhe terminantemente vedado extrapolar tal função, inovando e prescrevendo condutas diversas daquelas referidas pelo Texto Magno.

Tal ordem de esclarecimentos assume relevância não apenas perante a atividade do legislador, mas também do intérprete: limita a atuação do primeiro e orienta a do segundo. Por isso, o exame de qualquer texto de lei complementar em matéria tributária há de ser efetuado de acordo com as regras

constitucionais de competência. É o que ocorre com o Decreto-lei n. 406/68 (com a redação dada pela Lei Complementar n. 56/87) e com a Lei Complementar n. 116/2003, do mesmo modo, com as legislações municipais, cujos termos só podem ser compreendidos se considerada a totalidade sistêmica do ordenamento, respeitando-se os limites impostos pela Constituição à disciplina do ISS.

### 3.3.7.2. Aspectos constitucionais da regra-matriz de incidência do ISS

O ISS, de competência municipal, encontra seu fundamento normativo previamente referido no Estatuto Maior. É o que se percebe da leitura do art. 156, III, o qual dispõe competir aos Municípios a instituição de impostos sobre “*serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*”. Preenchendo o arranjo sintático da regra-matriz de incidência tributária com a linguagem do direito positivo, vale dizer, saturando as variáveis lógicas com o conteúdo semântico constitucionalmente previsto, construo a seguinte norma-padrão do ISS:

#### Hipótese:

- critério material: prestar serviços de qualquer natureza, excetuando-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
- critério espacial: âmbito territorial do Município;
- critério temporal: momento da prestação do serviço.

#### Consequência:

- critério pessoal: *sujeito ativo*: Município<sup>239</sup>; *sujeito passivo*: prestador do serviço;

239. Impende consignar que o Distrito Federal também é competente para instituir os impostos municipais, conforme disposto nos arts. 32, § 1º, e 147, do Texto Constitucional.

- critério quantitativo: *base de cálculo*: preço do serviço; *alíquota*: aquela prevista na legislação do imposto.

Quero advertir que o esquema da regra-matriz de incidência é uma fórmula simplificadora, reduzindo, drasticamente, as dificuldades do feixe de enunciados constituidores da figura impositiva. Obviamente, não esgota as especulações que a leitura do texto suscita, porquanto o legislador lida com múltiplos dados da experiência, promovendo mutações que atingem o sujeito passivo, o tempo da ocorrência factual, as condições de espaço, a alíquota e as formas de mensurar o núcleo do acontecimento. Essa gama de liberdade legislativa, contudo, não pode ultrapassar os limites lógicos que a regra-matriz comporta. Se as mutações chegarem ao ponto de modificar os dados essenciais da hipótese e, indo além, imprimir alterações na base de cálculo, estaremos, certamente, diante de violação à competência constitucionalmente traçada. O emprego desse modelo normativo apresenta, portanto, extrema utilidade, possibilitando esclarecer questões jurídicas mediante a exibição das fronteiras dentro das quais o legislador e o aplicador das normas devem manter-se para não ofender o Texto Constitucional.

### 3.3.7.2.1. Critério material da regra-matriz do ISS

Critério material é o núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa. Nele há referência ao comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, cuja verificação em determinadas coordenadas de tempo e espaço, acompanhadas do relato pela linguagem prevista no ordenamento, acarretará o fenômeno da percussão tributária. No caso do ISS, esse núcleo é representado pelo verbo "prestar", acompanhado do complemento "serviços de qualquer natureza", fazendo-se necessário consignar que a referida locução não engloba os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, por expressa previsão do art. 156, III, da Carta Magna, bem como por integrarem o âmbito de competência dos Estados e do

Distrito Federal, nos termos do art. 155, II, desse mesmo Documento normativo.

Examinando o conteúdo significativo da expressão "serviços de qualquer natureza", empregada pelo constituinte para fins de incidência desse gravame, percebe-se, desde logo, que o conceito de "prestação de serviço", nos termos da previsão constitucional, não coincide com o sentido que lhe é comumente atribuído no domínio da linguagem ordinária. Na dimensão de significado daquela frase não se incluem: a) o serviço público, tendo em vista ser ele abrangido pela imunidade (art. 150, IV, a, da Carta Fundamental); b) o trabalho realizado para si próprio, despido que é de natureza econômica; e c) o trabalho efetuado em relação de subordinação, abrangido pelo vínculo empregatício.

Marçal Justen Filho<sup>240</sup>, ao versar o tema do critério material do ISS, assim como estabelecido na atribuição constitucional de competência, e pondo ênfase na exclusão das atitudes praticadas segundo as regras do direito do trabalho, afirma que é a "prestação de utilidade (material ou não) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito privado mas não sob regime trabalhista, qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer, decorrente de um contrato bilateral".

Para configurar-se a prestação de serviços é necessário que ocorra o exercício, por parte de alguém (prestador), de atuação que tenha por objetivo produzir uma utilidade relativamente a outra pessoa (tomador), a qual remunera o prestador (preço do serviço). Prestar serviços é atividade irreflexiva, reivindicando, em sua composição, o caráter da bilateralidade. Em vista disso, torna-se invariavelmente necessária a existência de duas pessoas diversas, na condição de prestador e de tomador, não podendo cogitar-se de alguém que preste serviço a si mesmo. E mais, é imprescindível que o contrato bilateral

240. O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-lei n. 406, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Oliveira Rocha, 1995, p. 66.

tenha conteúdo econômico, fixando-se um “preço” em contraprestação à utilidade imaterial fornecida pelo prestador. A necessidade de que a prestação de serviço seja remunerada, apresentando, assim, substância econômica, é decorrência direta do princípio da capacidade contributiva. Com efeito, a hipótese tributária de qualquer exação deve descrever fato realizado por pessoa que manifeste, objetivamente, riqueza. Ao recortar, no plano da realidade social, aqueles fatos que julga de porte adequado para fazer nascer a obrigação tributária, o legislador deve sair à procura de acontecimentos passíveis de serem medidos segundo parâmetros econômicos, uma vez que o vínculo jurídico a eles atrelado deve ter como objeto prestação pecuniária. É evidente que de uma ocorrência insusceptível de avaliação patrimonial jamais se conseguirão cifras monetárias que traduzam, de alguma forma, valor em dinheiro.

A mais desse fator, é forçoso que a atividade realizada pelo prestador apresente-se sob a forma de “obrigação de fazer”. Eis aí outro elemento caracterizador da prestação de serviços. Só será possível a incidência do ISS se houver negócio jurídico mediante o qual uma das partes se obrigue a praticar certa atividade, de natureza física ou intelectual, recebendo, em troca, remuneração. Por outro ângulo, a incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo *até então inexistente*, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de algo que já existe.

#### 3.3.7.2.2. Relevância da lei complementar na delimitação do serviço tributável

Nosso direito positivo compreende quatro distintos plexos normativos: a ordem total, a das regras federais, a das regras estaduais e o feixe de preceitos jurídicos dos Municípios. As três primeiras são próprias do esquema federativo, enquanto a última revela peculiaridade do regime constitucional brasileiro. Tudo pode ser resumido na coalescência de quatro sistemas:

(i) o sistema nacional; (ii) o sistema federal; (iii) os sistemas estaduais; e (iv) os sistemas municipais.

Se as diferenças entre a ordem federal, a estadual e a municipal são claramente perceptíveis, fato idêntico não sucede entre a organização judiciária do Estado federal (sistema nacional) e a da União (sistema federal). Para tanto, em trabalho insuperável, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello<sup>241</sup> apresenta os sinais correspondentes aos dois arranjos, de forma precisa e juridicamente esmerada, dizendo que são ordens jurídicas especiais, visto que as respectivas competências se circunscrevem aos campos materiais que lhe são indicados pela ordem jurídica total.

A Carta Magna, ao estruturar a República brasileira como sistema federativo de governo, imprimindo autonomia às pessoas jurídicas de direito público interno, representadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, atribuiu função dúplice ao Presidente da República e ao Congresso Nacional: representar a União e, simultaneamente, a República Federativa do Brasil. Essa é a razão pela qual a distinção dos atos normativos federais e nacionais não se faz por meio do exame da autoridade que os expediu, mas pelo seu conteúdo: se de interesse da pessoa política de direito interno denominada União, trata-se de “norma federal”; se relevante para todo o País, está-se diante de “norma nacional”. Quanto aos efeitos, diferenciam-se pelo fato de que a norma federal vincula apenas o aparelho administrativo da União, ao passo que a nacional, não obstante editada pela mesma autoridade, atinge também os Estados, Distrito Federal e Municípios. Como salienta Geraldo Ataliba<sup>242</sup>, “são, com efeito, nitidamente distintas a lei nacional e a lei federal, estando seu único ponto de contato na origem comum: o legislador comum”.

241. *Natureza jurídica do estado federal*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1937, p. 40-51.

242. “Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios”, in *Revista de Direito Público*, n. 10, p. 49.

Exemplo corriqueiro de norma nacional é o daquela veiculada pela lei complementar prevista no art. 146 da Constituição. Esta, por introduzir no ordenamento normas gerais de direito tributário, estende sua eficácia a todas as pessoas políticas. Além desse dispositivo, diversos outros dizem respeito a conteúdos de relevância para toda a Nação brasileira, conferindo à lei complementar aquele papel de mecanismo de ajuste ao qual me referi a tratar especificamente do tema de Lei Complementar, calibrando a produção legislativa ordinária em sintonia com os mandamentos constitucionais. É o que se verifica, com nitidez, no comando veiculado pelo art. 156, III, do Texto Supremo, que exige lei complementar definidora dos serviços de qualquer natureza, susceptíveis de tributação pelos Municípios. Compete à legislação de caráter nacional, portanto, auxiliar na delimitação do critério material do ISS, indicando quais atividades se inserem nos limites competenciais dessa pessoa política. Tudo isso, por certo, com observância da rígida demarcação constitucional das competências tributárias.

Considerações dessa ordem levaram o Superior Tribunal de Justiça a pacificar posição acerca do caráter taxativo da lista de serviços introduzida por Diploma normativo com força de lei complementar:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. ISS. SERVIÇOS BANCÁRIOS. NÃO-INCIDÊNCIA. LISTA DE SERVIÇOS DO DL N. 406/68, ALTERADO PELO DL N. 834/69. TAXATIVIDADE. INCABIMENTO DE APLICAÇÃO ANALÓGICA. PRECEDENTES DESTA CORTE E DO STF

1. Pacífico o entendimento nesta Corte Superior e no colendo STF no sentido de que a “lista de serviços” prevista no DL n. 406/68, alterado pelo DL n. 834/69, é taxativa e exaustiva, e não exemplificativa, não se admitindo, em relação a ela, o recurso da analogia, visando a alcançar hipóteses de incidência distantes das ali elencadas, devendo à lista subordinar-se a lei municipal. Vastidão de precedentes.

2. Divergência jurisprudencial não demonstrada nos moldes em que exigidos pelo RISTJ e Código de Processo Civil.
3. Agravo regimental improvido<sup>243</sup>.

A lista de serviços veiculada por lei complementar (ou por documento normativo com força equivalente) serve para especificar ou delimitar a extensão do significado da locução “serviços de qualquer natureza”. Assim, justifica-se dizer que, não obstante os principais vocábulos constantes da lista de serviços sejam substantivos, exercem função sintática adjetiva, qualificando atividades que, por estarem abrangidas pelo conteúdo semântico de “serviços”, são susceptíveis de tributação pelos Municípios.

Em síntese, para caracterizar “serviço de qualquer natureza”, nos termos empregados pelo constituinte, a prestação deve atender, simultaneamente, a dois requisitos: (i) ser serviço; e (ii) estar indicado em lei complementar.

### 3.3.7.2.3. A “lista de serviços” anexa ao Decreto-lei n. 406/68 e à Lei Complementar n. 116/03

Consignados os esclarecimentos acima e considerando que o Decreto-lei n. 406/68 disciplinou, durante longo período, o regime jurídico do Imposto sobre Serviços, é o caso de lembrar que o CTN foi incorporado à ordem jurídica instaurada com a Constituição de 1988, conforme regra contida no § 5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura a validade sistêmica da “legislação anterior”, naquilo em que não for incompatível com o novo sistema tributário brasileiro. É o tradicional “princípio da recepção”.

Ocorre que o legislador, ao redigir o Decreto-lei n. 406/68, regulou, em muitos de seus dispositivos, matéria privativa de

243. AgRg no Ag 639.029/MG, 1ª T., Rel. Min. José Delgado, j. em 8-3-2005, DJ de 18-4-2005, p. 222.

lei complementar, como é o caso da identificação dos “serviços de qualquer natureza”. Logo, em face dessa orientação semântica, foi esse preceptivo acolhido pelo ordenamento jurídico com a força vinculativa daquele Estatuto, em função do assunto por ele disciplinado, cumprindo a lista de serviços anexa a função referida na parte final do inciso III do art. 156 da Constituição. O mesmo se pode dizer do Decreto-lei n. 834/69 e da Lei Complementar n. 56/87, que o sucederam.

A Constituição da República confere aos Municípios competência para instituir imposto sobre *serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*. É intuitivo perceber que além de serem “definidos” em lei complementar, o Texto Constitucional exige que haja “serviços de qualquer natureza”. Não pode o legislador complementar, portanto, relacionar atividades que não se enquadrem no conceito de “serviço”. Se aceitássemos o contrário, estaríamos resvalando para o campo delicado das invasões de competência, porquanto o legislador da União, produzindo normas de legislação complementar, ficaria investido do poder ilimitado de chamar para o domínio legislativo do ISS atividades submetidas a impostos de outras pessoas políticas de direito constitucional interno (União, Estados e Distrito Federal).

Tendo sido a competência tributária exaustivamente delimitada pelo constituinte, ao legislador infraconstitucional, incluindo o complementar, cabe a tarefa de regulamentá-la, explicitando-a em seus pormenores, sempre em conformidade com as prescrições constitucionais. Se assim não o fizer, o produto legislativo deve ser desprezado pelo intérprete, inaplicado e retirado do ordenamento jurídico pelo órgão competente.

Posto isto, e tendo em vista que o oferecimento de garantias, como é o caso da fiança e do aval, dista de ser prestação de serviço, inadmissível a tentativa do legislador, por meio da Lei Complementar n. 116/2003, de ampliar as fronteiras da competência municipal, em flagrante desrespeito ao

que determina a Constituição. A expressão “definidos em lei complementar” não autoriza que seja conceituado como serviço aquilo que efetivamente não o é. Indigitada prática subverte a hierarquia do sistema positivo brasileiro, pois o constituinte traçou o quadro dentro do qual os Municípios podem mover-se, autorizando a exigência de imposto sobre “serviços”, enquanto o legislador complementar aumentou essa faixa de atuação, agregando atividades que, decididamente, não se inscrevem no catálogo das atividades atribuídas à tributação municipal. O ISS, como fiz empenho de frisar, tem em sua hipótese de incidência a prestação de serviços definidos em lei complementar, excluídos os de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação. O legislador municipal está impedido, por isso mesmo, de instituir o referido imposto relativamente a algo que não esteja compreendido no conceito de “serviço”, sob pena de afronta à supremacia constitucional.

O conceito de “serviço”, por sua vez, é consagrado pelo direito civil e foi utilizado pelo constituinte para definir competência tributária, não podendo sofrer alterações pelo legislador infraconstitucional, quer complementar, quer ordinário. É o que prescreve o art. 110 do Código Tributário Nacional.

Em outro escrito discorri sobre o assunto<sup>244</sup>, mencionando que seria até curioso imaginar lei ordinária estabelecendo: “*de agora em diante, as máquinas de escritório serão equiparadas a bens imóveis, para fins de IPTU*”. A incidência do imposto, que por determinação constitucional alcança apenas os bens imóveis, passaria a atingir também “máquinas de escritório”!

Perfeitamente aplicável ao presente caso em que pretendeu o legislador infraconstitucional fazer incidir o ISS sobre as receitas decorrentes dos contratos de prestação de garantias, como é a situação da fiança e do aval, equiparando essas

244. COFINS – a Lei n. 9.718/98 e a Emenda Constitucional n. 20/98, in *Revista de Direito Tributário*, n. 75, p. 178.

atividades à remuneração pela prestação de serviços. Com tal atitude, está o legislador complementar ultrapassando as barreiras postas pelo constituinte, conferindo aos Municípios atribuição para tributar fatos não relacionados no seu âmbito de competência traçado constitucionalmente, sendo manifesta a incompatibilidade desse preceito com os princípios maiores do sistema jurídico tributário brasileiro.

### 3.3.7.3. O problema da habitualidade

Há palavras da fraseologia jurídica que sempre ocuparam a atenção dos cientistas, sem que pudesse surgir, até hoje, uma solução definitiva e inteiramente satisfatória. "Habitualidade" se inscreve nesse quadro. Ela, como tantas outras, é dotada de vaguidade semântica ou, como preferem alguns, é palavra plurissignificativa. É termo dúbio, ambíguo, esquivo, indefinido, inconsistente, que não dá segurança a quem o emprega, deixando hesitante aquele que o lê. Não tendo sido demarcado, transmite meramente noção, idéia, conceito; nunca definição, sentença, asserto.

Por "habitual" devemos considerar aquilo que não é esporádico, anormal, atípico, ou se quisermos utilizar linguagem afirmativa, aquilo que se repete, que tem constância, que se renova, assim no tempo, que no estilo. Costumamos chamar de *habitualidade* a reiteração de certo comportamento, a celebração iterativa de atos, de tal forma que mesmo considerados isoladamente pressupõem outros, que o antecedam ou que lhe sejam posteriores. É óbvio que um único ato ou dois ou três, soltos num período tomado por referência, podem não expressar "habitualidade". Contudo, não há negar-se que um ato singelo, pode, perfeitamente, caracterizar uma cadeia, da qual aparece como o primeiro. O *ato habitual*, muitas vezes, traz consigo a marca da reiteração, o timbre repetitivo. É exemplo vivo a primeira venda efetuada por comerciante que acaba de inaugurar suas instalações comerciais e inicia suas atividades. Se o considerarmos, mesmo isoladamente, haveremos de sentir que se trata de ato habitual, que se repetirá

com frequência, ainda que não tenhamos notícia do segundo nem do terceiro ou do quarto. Tem vocação iterativa, tende a repetir-se, indefinidamente.

Assim também a *habitualidade* na prestação de serviços tributáveis pelos Municípios. É no exame de cada caso, perolustrando evento por evento, que podemos concluir pela existência de comportamentos habituais. Em exemplário formado ao propósito, se um mecânico abre sua oficina e presta o primeiro serviço, imediatamente saberemos dizer que aquele ato, embora isolado tem assomos de *habitualidade*. Por outro lado, ressalva-se, entretanto, que se alguém, não registrado como profissional autônomo, presta serviços, com ou sem estabelecimento fixo, seus atos hão de ter-se da mesma forma por *habituais*, dada a reiteração, a continuidade e a frequência que a eles imprimiu.

### 3.3.7.4. Sociedades sem fins lucrativos e o ISS

Tomemos como exemplo uma situação jurídica peculiar, que envolve agremiações socioculturais e recreativas, promotoras de bailes e apresentações artísticas, mediante cobrança de certas quantias, a título de ingresso, tanto para sócios, como para seus convidados. Tais associações, como se sabe, têm a estrutura jurídica de sociedades civis, sem fins lucrativos, com o objeto societário voltado à realização de atividades sociais, culturais e recreativas, podendo, além disso, incentivar o esporte amador e a prática de educação física. Os recursos de que dispõem para o implemento de suas finalidades são hauridos no quadro de associados, seja pelo pagamento normal de mensalidades, seja por chamadas extraordinárias, entre outras, devidamente autorizadas por seus órgãos deliberativos.

Não repugna à natureza dessas instituições o *superavit*, significa dizer, a importância que corresponde ao valor do excesso de receitas, com relação às despesas. Fato dessa espécie, todavia, há de estar previsto, na forma dos estatutos, pois não consta da pauta regular que caracteriza a existência jurídica de tais entidades.



De qualquer modo, parece indiscutível que o produto arrecadado deve compor itens de reinversão, quer no patrimônio associativo, quer em outras realizações da mesma índole.

Tomemos como exemplo a atuação recreativa, verificando a possibilidade de estarem presentes os critérios da regra-matriz do ISS, para desenvolver item por item, as relações existentes nessa atividade. Os clubes, por exemplo, podem realizar bailes e apresentações artísticas, seguindo, quase que invariavelmente, quatro modalidades diferentes: a) nada cobram de seus sócios, únicos e exclusivos participantes; b) estipulam determinado valor para o ingresso, conquanto circunscrevam a promoção ao quadro de associados; c) abrem seus salões a sócios e convidados de sócios, cobrando importâncias de uns e de outros, em proporções diversas; e d) franqueiam a entrada ao público, em geral, estabelecendo quantias desiguais, na medida em que se trate de associado, seu convidado ou pessoa estranha.

Há clubes que podem aproveitar, sistematicamente, as oportunidades de festa, para encetar suas promoções. Nesse caso, há inegável reiteração, existe sucessividade, ocorre a repetição característica da *habitualidade*. Aquela frequência própria das atividades sistemáticas com que quase todas as agremiações recreativas reúnem seus sócios, familiares e convidados, está presente, delineando o timbre habitual de suas realizações. Dessa escala refogem os clubes que realizam eventos desse teor, apenas a título episódico e ocasional.

Não se discute, neste momento, a posição jurídico-tributária de entidades que assim procedam. Estão em evidência precisamente aquelas que dão espaço a festas sucessivas no curso de cada ano. Surge aqui o requisito da habitualidade, com toda a força de seu significado, dando ensanchas à previsão por parte de qualquer dos interessados ou frequentadores.

Mas o certificado desse quesito não esgota a figura típica, para que possa existir a incidência da exação municipal. Resta saber se o exercício da atividade tem substrato econômico, no

caminho de perquirir da possível percussão do gravame. A lembrança de que a associação não tem fins lucrativos nada acresce, pois o conteúdo econômico está latente no volume de numerário arrecadado entre os convidados, isto é, entre aqueles que forem estranhos à composição do quadro associativo. Por sem dúvida que se excluem os sócios, uma vez que o clube tem existência em função deles e as promoções realizadas se contêm, por inteiro, nos objetivos da sociedade, cobrando-se ou não o valor relativo aos ingressos. Com relação a eles teríamos, quando muito, a figura do auto-serviço, ou do serviço prestado a si mesmo, que não autoriza qualquer tipo de pretensão fiscal.

Agora, o argumento de que os estatutos vedam as finalidades lucrativas não pode ser invocado, diante da demonstração cabal, viva e eloquente de que desenvolve a agremiação atividade produtora de resultados econômicos, *advindo de terceiros*. Se acolhêssemos o fundamento, colocaríamos a *forma* da estrutura institucional acima da verdadeira natureza de suas atividades, subvertendo valores jurídicos essenciais.

Vale prevenir que, ao isolar o critério material da hipótese de incidência do ISS, anunciamos, de modo enfático, *o conteúdo econômico da prestação, jamais a contingência de auferir-se ou não lucros*, algo aleatório, que se prende ao risco de cada negócio e reflui do esboço essencial de qualquer das espécies de atividades. Em outras palavras, podemos cogitar de vários tipos de prestação de serviços, tanto com utilidades materiais quanto imateriais, sem a presença do fator lucro, prova importante de que este último não é imprescindível ao "ser" da atividade. Nessa linha de pensamento, há incontáveis exemplos de empresas que sacrificam o lucro imediato, visando a conseguir uma posição vantajosa no contexto da concorrência mercantil e, nem por isso, estariam fora do ângulo de percussão do tributo.

Visualizemos uma sociedade teatral que, exercitando suas funções empresariais, renitisse em comprometer a expectativa de obtenção de lucros, oferecendo a venda de ingressos a preços

de custo do espetáculo, com o firme propósito de influenciar o público e propiciar futuro auspicioso em ulteriores apresentações. Não estaríamos em condições semelhantes? Será que apenas a leitura dos estatutos dilucidaria a questão? Supomos que não. Há o imperioso mister de investigar o evento, na estrita conformidade do desenho hipotético que o legislador traçou. Existindo subsunção, incidirá o gravame, nascerá a obrigação tributária, automática e infalivelmente, como pondera Alfredo Augusto Becker.

Para escoimar possíveis dúvidas, convém aduzir que a qualificação jurídica do agente que realiza a ação-tipo é irrelevante para considerar-se efetivado o evento. Tive ocasião de tecer algumas considerações sobre o profissional, vinculado numa relação de emprego, que presta utilidades a terceiros, *com habitualidade*, revestindo-se o serviço de conteúdo econômico, tudo ao lado, paralelamente, do liame laboral. Será que a mera alegação do laço empregatício teria o condão de liberá-la da incidência do ISS? Logicamente, não. O fato está configurado e independe da caracterização jurídico-profissional do agente. E isso acontece até em casos de imunidade, em que se tutela o patrimônio, os serviços e a renda próprios e inerentes à natureza íntima da entidade imune. Fora desse âmbito, haverá incidência e subsequente dever tributário.

Não cansa memorar o caso da sociedade de fato, sem personalidade jurídica, mas, ao mesmo tempo, apta para concretizar o evento imponible. Outrossim, o menor, relativamente incapaz, que pratica, de maneira reiterada, atividades de cunho econômico, tributáveis pelo Município. Em última análise, não é profissional autônomo nem empresa, mas realiza, à justa, o fato descrito.

Não colhe boa messe o recurso ao texto frio dos estatutos, quando vemos, com hialina clareza, que a associação recreativa promove, habitualmente, atividade de conteúdo econômico, gravada pelo Município.

Haveria o quadramento do fato – atividade recreativa a terceiros – no antecedente normativo do imposto sobre serviços

de qualquer natureza? Sim. Vimos que a hipótese de incidência do ISS está definida como a prestação, a terceiro, de utilidades materiais ou imateriais, com assomos de habitualidade e com substrato econômico, debaixo de regime de direito privado, realizada dentro dos limites geográficos do serviço ao interessado.

Ora, todas as cláusulas do enunciado estão satisfeitas. Se isolarmos, uma a uma, saltará aos olhos perfeita subsunção. Certifiquemo-nos.

- a) A prestação da utilidade é o oferecimento de serviços de diversão pública, em estabelecimento congênere aos teatros, cinemas, circos, auditórios, parques de diversões e *taxi-dancings*.
- b) A utilidade é imaterial.
- c) O terceiro é o convidado do sócio, elemento estranho ao quadro de associados.
- d) A habitualidade está configurada na exata proporção em que sabemos repetirem-se os eventos, dentro de linha sistemática de programações que a própria entidade exhibe, com razoável antecedência.
- e) O conteúdo econômico se identifica pelo montante dos numerários arrecadados dos terceiros.
- f) Todas as normas aplicáveis ao contrato regem-se por princípios de direito privado, mais precisamente, aqueles que atinam ao “Direito das Obrigações”.
- g) A agremiação sociocultural e esportiva tem sede no município e é dentro dos limites geográficos dessa pessoa política de direito constitucional interno que os serviços são prestados.
- h) Dá-se por acontecido o fato no instante em que o baile ou a apresentação artística se realiza, efetivamente, não se compondo o tipo tributário se, embora vendidos os ingressos a terceiros, a diversão deixa de concretizar-se.

O enquadramento é cabal, pleno e insofismável. Dividiremos, porém, a base de cálculo para que possamos armar aquele binômio que desenha a estrutura tipológica do imposto sobre serviços de qualquer natureza. A base de cálculo, base impositiva ou matéria tributável será conhecida, com relativa facilidade, somando-se os valores dos ingressos vendidos às pessoas não integrantes do meio associativo. Tratando-se de importâncias diferentes, não é difícil ao responsável pela "bilheteria" do clube separar o volume de dinheiro arrecadado entre os não sócios. O montante representará a base de cálculo, sobre que incidirá a alíquota prevista na legislação específica.

### 3.4. REGRA-MATRIZ DAS TAXAS

A espécie tributária denominada "taxa" apresenta, em seu antecedente normativo, a previsão conotativa de atividade do Estado diretamente relacionada ao contribuinte, que somente pagará o valor exigido pelo Poder Público quando deste receber ou tiver à disposição alguma prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, utilizados, efetiva ou potencialmente, ou, ainda, se for exercido o poder de polícia, ficando certo que é imprescindível lei anterior prevendo determinada prática estatal como condição suficiente e necessária à exigência do tributo. É essa composição lógica que definirá o regime tributário dessa espécie determinando os critérios e limites para sua instituição legal e cobrança administrativa.

#### 3.4.1. Taxas e suas espécies

O direito positivo vigente prevê duas espécies de taxas: a) taxas cobradas pela prestação de serviços públicos; e b) taxas exigidas em razão do exercício do poder de polícia. Na redação dada pelo artigo 145, inciso II, da Constituição, podem ser instituídas "taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição".

#### 3.4.2. Taxa exigida em função da prestação efetiva ou potencial de serviço público

Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>245</sup> é incisivo:

*"Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais – instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo".*

Cabe lembrar que não é o desempenho de qualquer serviço público que enseja a imposição de taxa. Nos termos do inciso II, do artigo 145, da Constituição da República, é mister que esse serviço apresente as características de "divisibilidade" e "especificidade".

Ainda que o referido mandamento constitucional não fizesse expressa menção a tais caracteres, seriam eles necessários em virtude do próprio conceito de taxa, definido, até aqui, como tributo cuja hipótese de incidência consiste na descrição de atividade estatal diretamente vinculada ao contribuinte, enquanto o pagamento do valor prescrito no conseqüente representará a contraparte devida ao Estado, pelo administrado, a quem o Poder Público voltou sua atenção. É exatamente essa referência direta ao particular que constitui a "especificidade": um serviço público é específico quando há individualização no oferecimento da utilidade e na forma como é prestada.

"Divisibilidade", por sua vez, significa possibilidade de mensurar o serviço efetivamente prestado ou posto à disposição de cada contribuinte. É elemento correlato à especificidade,

245. *Curso de direito administrativo*, 21ª ed., São Paulo, Malheiros, 2006, p. 642.