

§ 4.º — Lei complementar poderá fixar as alíquotas máximas do imposto de que trata o item II.”

Conforme vemos, a forma de distribuição de competência fiscal aos Municípios perdurou, em nada se alterando. O Estatuto Supremo de 1969 apenas reeditou a limitação contida no Ato Complementar n. 34, mas sem dar os tetos possibilitando novamente lei complementar fixar as alíquotas máximas do ISS.

Tais são, em linhas gerais, os aspectos do desenvolvimento histórico do ISS, tributo novo, com técnica de cálculo nova e com hipótese de incidência bastante específica.

7.7 — tributação dos serviços

Atualmente, o ISS tem por fundamento a Constituição da República Federativa (art. 24), sendo regulado pelo Decreto-lei n. 406, de 31.12.1968, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n. 834, de 8.9.1969.

Pelo seu comportamento inicial, vemos ser o ISS um instrumento fiscal promissor, merecedor de especial atenção do Poder Público, não somente como fonte de receita tributária, mas também como meio para controlar e regular certas atividades, meio esse adequado à função que lhe impõem as condições econômicas, políticas e sociais da época. O tempo, na certa, militará em favor de rápidos ajustamentos ou adaptações que ainda se fazem necessários, a fim de que a competência fiscal outorgada aos Municípios seja aproveitada da melhor forma possível, em benefício do desenvolvimento e do progresso da respectiva comuna.

Bem gerenciado, com normas justas e seguras, o ISS será um tributo de grande relevância para os Municípios.

Com essa visão trazida pela preliminar histórica, passemos a examinar o ISS.

CAPÍTULO II

ISS E O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

SUMÁRIO: 8. *Estrutura do ISS* — 9. *Objeto do imposto* — 10. *O fato gerador* — 11. *Natureza jurídica do ISS.*

ESTRUTURA DO ISS

§ 1 — *Conceito nominal*

Ao penetrarmos no estudo de um novo imposto, questão importante é a do debate de seu conceito. Como definir o ISS?

Embora a prudência romana nos afirme que *omnia delicta periculosa est*, não resta a menor dúvida de que o problema da definição do ISS deve ser enfrentado por quem pretenda estudá-lo.

Definir é limitar, é esclarecer, é dar os elementos essenciais (atributos e qualidades) do que se pretende explicar. Assim, a conceituação do ISS deveria ser elaborada somente no fim de nossos estudos, jamais em seu início, quando ainda desconhecemos por completo o tributo. Todavia, mesmo sabendo que a definição do imposto não é uma premissa mas uma conclusão, nada impede que, para efeitos puramente didáticos, o conceito do ISS seja estabelecido *ab initio*. Isto muito ajudará o interessado no estudo do ISS, pois, desde logo, poderá ter uma noção daquilo que pretenda examinar.

Daí nossa preocupação em apresentar, desde já, um conceito nominal do ISS, primeiro elemento relativo ao imposto estudado, que nos vem da própria discriminação constitucional de rendas tributárias, na alusão ao imposto para atribuir competência ao Município.

Conquanto a denominação imprópria¹ de um tributo não possa alterar sua essência, porquanto as palavras, por si, não imprimem aos institutos jurídicos sua natureza própria, o certo é que o exame do nome aplicado a determinada figura fiscal apresenta-se de grande interesse prático e doutrinário. O fato, por exemplo, de chamarmos "taxa" a um imposto, pode causar dúvidas sobre a aplicação de normas de isenção, que somente abrangem os impostos e não outros tributos. Além do mais, um nome impróprio atribuído a certo imposto pode gerar mal-entendidos quanto ao conceito de seu campo de incidência fiscal. Portanto, tanto a espécie tributária (imposto — taxa — contribuição de melhoria — contribuição), como a subespécie de tributo (imposto de circulação de mercadorias, imposto de produtos industrializados, imposto predial, etc.), devem ser examinados na análise de determinada figura fiscal.

Vejam, pois, o nome do imposto objeto de nossos estudos, mesmo sabendo que o Código Tributário Nacional, abraçando doutrina e jurisprudência caudalosas, tenha adotado o princípio de que a denominação do imposto é irrele-

1. O que caracteriza um tributo não é o *nomen iuris*, mas sua verdadeira natureza e essência ditadas pela hipótese de incidência. Se determinada imposição fiscal é uma "taxa", da mesma forma continuará sendo, embora o legislador lhe substitua o nome. De acordo com a doutrina, o fato de se batizar determinado tributo com nome arbitrário, não lhe tira o caráter inerente e próprio (Leopoldo Braga, *Parceres e Estudos Jurídicos*, Rio de Janeiro, Editor Bonsai, 1.ª ed., 1950, vol. I, pág. 178; Francisco Morato, "Do Lançamento Sob Falso Nome, de um Tributo Municipal", in *Miscelânea Jurídica*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1.ª ed., 1945, vol. I, pág. 415; Afonso Pena Júnior, "Parecer", in *Banco da Brasil* — *Parceres*, Rio de Janeiro, 1.ª ed., 1941, pág. 172; Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1946*, São Paulo, Editora Max Limonad, 2.ª ed., 1953, vol. II, pág. 88). A jurisprudência, por sua vez, absorve as conclusões dos doutrinadores, afirmando que a impropriedade da denominação do tributo não influi sobre a validade do mesmo (RF 70/266) e nem sobre sua natureza (RF 100/486).

vante para qualificar sua natureza jurídica (art. 4.º, n. I).² O fato não nos preocupa, agora, pois nesse momento estamos apenas buscando a idéia que pode trazer a denominação oferecida ao tributo.

No caso em espécie, qual o nome dado ao imposto que estamos examinando?

Devemos salientar, desde logo, que a Emenda Constitucional n. 18, de 1965, ao adotar nova discriminação de rendas tributárias, não batizou imposto algum. Aceitando critério mais econômico do que jurídico, a referida Emenda deixou de lado *nomen iuris* dos tributos, fazendo a distribuição da competência fiscal através de títulos genéricos, que exprimem os fatos econômicos aptos a servirem de base para a tributação. A preocupação do legislador constituinte foi a de dar maior flexibilidade ao sistema tributário, apresentando apenas o objeto de cada imposto: imposto *sobre* a importação; imposto *sobre* a exportação; imposto *sobre* a propriedade predial e territorial urbana; imposto *sobre* serviço de qualquer natureza; etc.

A Emenda Constitucional n. 18, de 1965, assim, atribuiu aos municípios competência fiscal para decretar o imposto "sobre serviços de qualquer natureza". Adotou-se, portanto, um critério econômico para a distribuição de competência tributária, sem preocupação alguma para o nome dos tributos discriminados. A referida Emenda não denominou imposto algum. As diversas leis que regulam o ISS seguiram o critério estabelecido pela Lei Maior, não dando nome ao im-

2. O legislador foi feliz em ter colocado essa regra no Código Tributário Nacional, pois a manifesta impropriedade do vocábulo que se adote para um tributo não pode alterar a essência do mesmo. O esclarecimento é importante, diante da confusão estabelecida pelo anterior sistema quanto às espécies tributárias. Conforme já advertiu Carlos Maximiliano, "bem frágil seria a garantia constitucional se a possessem tornar inútil mediante simples mudança de rótulo" (*Comentários à Constituição Brasileira*, Rio de Janeiro, Jacinto Ribeiro dos Santos, Editor, 2.ª ed., 1923, pág. 194). Bordando comentários ao Código Tributário Nacional, José Washington Coelho, elogia a redação do art. 4.º, cuja preocupação, segundo diz, "carrega a virtude de eliminar a ampla área até então capitulada em mãos dos poderes tributantes, permissiva da criação de imposições alcançadas exclusivamente na denominação" (*Código Tributário Nacional Interpretado*, Rio de Janeiro, Editora "Correio da Manhã", 1.ª ed., 1968, pág. 9).

posto. É o que vemos no Código Tributário Nacional (art. 71), Constituição do Brasil de 1967 (art. 25, n. II), Decreto-lei n. 406, de 1968 (art. 8.º) e Emenda Constitucional n. 1, de 1969 (art. 24, n. II). A legislação utilizou a expressão "imposto sobre serviços de qualquer natureza",³ deixando para o próprio legislador ordinário a opção na escolha do nome do imposto. Ficou na alçada dos Municípios o batismo da figura fiscal que recai "sobre serviços de qualquer natureza".

Assim, os Municípios podiam dar nome ao novo imposto. Podiam escolher uma denominação genérica, v.g., "imposto de serviços". Nada impedia que adotassem nomes específicos, tais como: "imposto de transportes", "imposto de hospedagem", "imposto profissional", etc.

Todavia, os Municípios não se aventuraram na escolha de uma denominação específica para o imposto. Acompanharam a legislação maior, adotando a designação de "imposto sobre serviços de qualquer natureza".⁴ Poucos Municípios deram um nome para o imposto, como o de Recife, que o denomina "imposto de serviços".⁵

Na doutrina prevalece também a designação genérica, fundamentada no conceito econômico do imposto: "imposto

3. Denominação aceita pelo código-modelo do IBAM-SENAM "Código Tributário Municipal", 1966, art. 169). Inúmeras leis municipais também adotaram o mesmo nome: Santos, Lei n. 3.394, de 28.12.1966, art. 66; Blumenau, Lei n. 1.390, de 30.12.1966, art. 180; Campinas, Lei n. 3.547, de 29.12.1966, art. 170; Jundiaí, Lei n. 1.402, de 30.12.1966, art. 169; Curitiba, Lei n. 2.909, de 5.12.1966, art. 145; Teresina, Lei n. 1.103, de 15.12.1966, art. 2.º, n. 1, b; São Luís, Lei n. 1.720, de 30.12.1966, art. 198; João Pessoa, Lei n. 772, de 29.12.1966, art. 2.º, n. 1, d; Pelotas, Lei n. 1.575, de 23.12.1966, art. 156; Londrina, Lei n. 1.151, de 13.12.1966, art. 2.º, n. 1, d; Vitória da Conquista, Lei n. 118, de 29.12.1966, art. 2.º, 1, d; etc.

4. Modelo de "Código Tributário Municipal", da Secretaria de Estado dos Negócios do Interior do Governo do Estado de São Paulo, ed. de 1968, art. 37. Várias leis municipais aceitaram idêntica denominação: São Paulo, Lei n. 6.989, de 29.12.1966, art. 49; São Caetano do Sul, Lei n. 1.524, de 28.12.1966, art. 53; São Bernardo do Campo, Lei n. 1.479, de 30.12.1966, art. 54; Marthópolis, Lei n. 524, de 5.12.1966, art. 1.º, n. 1, d; Estado da Guanabara, Lei n. 1.165, de 13.12.1966, art. 74, etc.

5. Recife, Lei n. 9.722, de 30.12.1966, art. 77.

municipal sobre serviços de qualquer natureza", "imposto sobre serviços de qualquer natureza", "imposto sobre serviços", "imposto municipal sobre serviços" ou "imposto sobre prestação de serviços".

O nome de nosso agrado é *Imposto Municipal de Serviços*,⁶ que esclarece o campo de incidência do tributo. "Imposto", indica figura fiscal diferente da *taxa* ou da *contribuição de melhoria*; "municipal", esclarece a área de competência do tributo, mostrando ser diferente das áreas de competência da União e dos Estados; "de serviços", aponta a base econômica sobre a qual recai o tributo. Na prática, adotou-se a designação *Imposto Sobre Serviços*, ou ISS, à qual nos curvamos diante da sua popularidade, mesmo porque a tributação sobre serviços da União é reduzida. Quando se fala em ISS, pensa-se logo no imposto municipal. Ademais, *vox populi, vox Dei*.

Conhecidas as diversas expressões designativas do ISS, podemos, agora, examinar a contribuição oferecida pela denominação do imposto para seu conceito.

O nome do imposto, qualquer um dos já mencionados, indica ser o ISS um "imposto" (espécie tributária) que recai "sobre serviços". O objeto sujeito à tributação é o serviço, a prestação de serviços.

Conforme vemos, o conceito nominal do tributo (imposto que tem por objeto os "serviços de qualquer natureza") apresenta-se lacunoso. A denominação do tributo não permite configurá-lo juridicamente, em toda sua essência, com todos os seus elementos, que permitam distinguir o ISS dos demais tributos do sistema tributário nacional.

Em suma, a denominação do imposto examinado contém modestamente para o seu conceito, trazendo apenas o objeto da tributação (serviços de qualquer natureza), não chegando a dar uma idéia exata da estrutura do imposto.

6. No *Boletim Informativo* da Federação e Centro das Indústrias do Estado de São Paulo (ano XVIII, 1967, vol. 105, pág. 2), encontramos a denominação "imposto sobre serviços municipais". Data a origem a designação necessária de reparos, pois a palavra "municipais", depois de "serviços", adjectiva estes, dando idéia de que o imposto recai sobre serviços prestados pelos municípios.

8.2 — *estrutura do ISS*

Para conhecermos bem o ISS, mister se faz examinarmos esse tributo dentro de sua estrutura jurídica, a fim de verificarmos o seu campo próprio de incidência e os elementos que lhes são peculiares ou essenciais.

Dispõe nosso Código Tributário Nacional, que “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação” (art. 4.º). Em verdade, todo tributo pertence a um mesmo gênero, e, como tal, possui certas características comuns (contribuição pecuniária, compulsória, instituída em lei, que não constitua sanção de ato ilícito, e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada). A distinção entre as espécies tributárias, evidentemente, não pode ser encontrada nesses elementos comuns que decorrem da natureza jurídica do gênero *tributo*, a que todas pertencem. A diferença essencial entre elas está na concepção jurídico-formal de cada espécie tributária, concretizada na natureza do fato gerador da respectiva obrigação tributária.

Portanto, para conhecermos o ISS, genérica e especificamente, devemos analisá-lo em toda sua estrutura, sem deixarmos de lado os dois elementos essenciais para a instituição de qualquer imposto: seu *objeto* e seu *fato gerador*. Vejamos os dois elementos apontados.

9. OBJETO DO IMPOSTO

9.1 — *objeto do ISS*

Freqüentemente encontramos a confusão, na doutrina, dos conceitos de *objeto* e de *fato gerador* do imposto. Inúmeros autores não procuram, no estudo de qualquer tributo, diferenciar seu *objeto* (elemento extrajurídico) de seu *fato gerador* (elemento jurídico), elementos essenciais para se ter uma noção exata da figura examinada.

O objeto do imposto se nos apresenta em primeiro lugar.

Trata-se de um elemento, já dissemos, prejurídico, que nos mostra os fatos submetidos ao imposto em sua significação ordinária, sem o envolvimento da norma jurídica. Antes do legislador estabelecer uma classificação jurídica dos “fatos geradores” relacionados com os diversos impostos, realiza ele uma classificação (em geral econômica) dos tributos em função de seu “objeto”, isto é, de uma riqueza a ser onerada.

Qual seria, pois, para o ISS, seu substrato econômico-financeiro?

É o que passaremos a examinar.

Sabemos que, do ponto-de-vista da microeconomia (examinando-se as figuras econômicas gravadas), podemos dividir os impostos em diversos tipos: sobre a renda, o patrimônio, a produção, a circulação, o consumo, o capital, etc.

Sabemos que a Emenda Constitucional n. 1, de 1969, ao fazer a discriminação de rendas tributárias, adotou a classificação microeconômica dos impostos contida na Emenda Constitucional n. 18, de 1965. As denominações ou especificações dos impostos, mantidas no atual Estatuto Supremo, comprovam o fato. Portanto, devemos ver como a aludida Emenda classificou os impostos do sistema tributário nacional, para procurarmos enquadrar o ISS dentro desta classificação.

Deixando alterar o sistema tributário estabelecido pela Constituição Federal de 1946, a Emenda Constitucional n. 18, abandonou o princípio ortodoxo jurídico estabelecido desde a Constituição de 1891, o qual mostrava uma partilha de impostos elaborada através de critérios nominalísticos, representando o *nomen juris* ou a roupagem jurídica do imposto, sem atenção alguma ao conteúdo econômico. O novo sistema deixou para um segundo plano o aspecto jurídico da discriminação, que era predominante, colocando em seu lugar o aspecto econômico do imposto. Reunindo impostos de idêntica natureza em figuras unitárias, definidas em referência às suas bases econômicas, aptas a servirem de base para a tributação, a Emenda Constitucional n. 18 adotou uma classificação de impostos nitidamente econômica e, com essa base, estabeleceu uma nova discriminação constitucional de rendas.

Assim, com fundamento no novo critério (econômico), todos os impostos do sistema tributário nacional foram enquadrados nos quatro grupos seguintes:

- 1.º grupo — impostos sobre o comércio exterior;
- 2.º grupo — impostos sobre o patrimônio e a renda;
- 3.º grupo — impostos sobre a produção e a circulação;
- 4.º grupo — impostos especiais.

Para a nova classificação dos impostos, tomou-se apenas, conforme se verifica, alguns elementos da microeconomia, não todos (não há imposto sobre o consumo, o capital, etc.).

Na divisão acima, o "Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza" ficou enquadrado no Cap. II ("Dos Impostos"), Seção IV ("Impostos Sobre a Produção e a Circulação"), da Emenda Constitucional n. 18, de 1965. A Emenda Constitucional n. 1, de 1969, adotando as mesmas especificações fiscais, mostra não divergir do critério. O Código Tributário Nacional, da mesma forma, enquadra o ISS no Título III ("Impostos"), Cap. IV ("Impostos Sobre a Produção e a Circulação"), Seção VI ("Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza").

Assim, examinando o objeto do ISS, para um conhecimento do seu substrato econômico-financeiro, podemos dizer ser o imposto que recai:

- a) sobre a circulação; e
- b) sobre serviços de qualquer natureza.

Esta é a perspectiva econômica (objeto) do ISS, contemplando os fatos submetidos ao imposto em seu significado originário, antes da norma jurídica.

9.2 — imposto sobre a circulação

Classificado dentre os impostos sobre a produção e a circulação, qual seria a verdadeira colocação do ISS na divisão estabelecida pela Emenda Constitucional n. 1, de 1969? Seria um imposto sobre a produção ou sobre a circulação?

Produção vem de *produz* (do latim: *pro*, adiante, na frente, *ducere*, por, colocar — *producere*: fazer aparecer),

que em economia tem o significado de criação de utilidades,⁷ de "fazer aparecer valor",⁸ de criar⁹ (fazer aparecer) ou aumentar utilidades econômicas, isto é, tudo quanto satisfaça os desejos humanos. Tem o sentido de criar ou aumentar coisas desejáveis, bens aptos para satisfazerem as necessidades humanas. Podemos falar de produção, afirma Federico Von Kleinwachter, somente "quando criamos coisas utilizáveis ou úteis, isto é, coisas que possuem um valor".¹⁰ Devemos verificar que a produção abrange tanto os bens materiais (de

7. Edwin R. A. Seligman, *Principes d'Economie*, Paris, Marcel Giard, 1.ª ed., 1927, vol. I, pág. 348. Produção, leciona Gonzalo Perez de Arminhan, é "aquela parte da atividade econômica encaminhada para obter os bens destinados, de forma direta ou indireta, à satisfação das necessidades" (*Economia Política*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1.ª ed., 1964, pág. 63). No magistério de J. Pinto Antunes, para quem o produtor é antes um "condicionador de desejabilidades", produzir "é criar coisas úteis. Útilidade é a utilidade no sentido econômico, conceito de compreensão mais restrita, de extensão mais vasta, que o de utilidade no sentido vulgar. Produzir é, pois, a criação de utilidades econômicas. Tudo quanto satisfaça aos desejos humanos é útil, economicamente falando, ou útilmo" (*A Produção sob o Regime da Empresa*, São Paulo, Edição Saraiva, 1.ª ed., 1964, pág. 3).

8. J. L. de Almeida Nogueira, *Curso Didático de Economia Política*, São Paulo, Tipografia Siqueira, Nagel & Cia., 1.ª ed., 1913, vol. I, pág. 123. No mesmo sentido: Antonio Ciccone, *Principi di Economia Politica*, Nápoles, Pressa Nicola Jovene, 3.ª ed., 1882, vol. I, pág. 32.

9. A doutrina tem demonstrado que muitos autores não apreendem o termo *criar* para explicar a produção. Segundo dizem, produzir não é criar, pois o homem não cria nada, mas apenas transforma a matéria. Transformando a matéria, o homem dá às coisas utilidade nova ou aumenta-lhes a utilidade existente. Daí dizer G. L. S. Shackle que "produzir, em terminologia econômica, é tomar coisas preexistentes e numerar-lhes o valor" (*Análise Econômica ao Alcanze de Fisher*, Rio de Janeiro, Agir Editora, 1.ª ed., 1964, pág. 37). No sentido de Alfred Marshall, "o homem não pode produzir a matéria, mas unicamente as utilidades inerentes à mesma" (*Princípios de Economia*, Machi, Aguilar, 3.ª ed., 1957, pág. 55). J. Pinto Antunes, no mesmo sentido, afirma que "o produtor não é criador no sentido absoluto do termo, pois não produz tirando do nada, mas cria, aumentando do termo, pois não produz tirando do nada, mas cria, aumentando, múltiplas utilidades pela transformação de coisas existentes, pelas suas variadas processos de seu engenho, iniciativa e organizativa" (*A Produção sob o Regime da Empresa*, São Paulo, Edição Saraiva, 1.ª ed., 1964, pág. 3). Para Santiago Marín Marín, "produzir tem implicações criativas, sendo transformação" (*Política y Legislación de Hacienda*, Valencia, Editorial Cuerti, 1.ª ed., 1943, pág. 32).

10. Federico von Kleinwachter, *Economia Política*, Barcelona, Editorial Gustavo Gili S.A., 6.ª ed., 1955, pág. 81.

produtos ou de mercadorias) como os bens imateriais (de serviços), pois tanto uns como os outros são considerados utilidades econômicas e postos à venda. Lembra Carlos Galves, que produzir "não é só fazer coisas ou bens materiais úteis; compreende, também, a prestação de todos os serviços que ofereçam alguma utilidade, para o consumo ou para a produção de outros bens".¹¹ Existe produção tanto na criação de bens materiais ou produtos (fabricação de alimentos, de roupas, etc.), como na criação de bens imateriais ou serviços (fornecimento de trabalho pelo advogado, médico, transportador, etc.).

Circulação (do latim: *circulatio*, levar ou trazer ao redor, em volta), é a movimentação de bens e serviços em direção ao consumo. Circulação vem a ser sucessão de trocas que tem por objetivo a movimentação dos bens em direção ao consumo. A circulação é consequência (complemento) da produção, implicando no processo de permuta, pois se com a produção criam-se utilidades, com a circulação permutam-se ou transmitem-se a terceiros essas utilidades. Os bens que saem da fonte produtora e se dirigem ao primeiro consumidor (loja, armazém, etc.) ou ao último consumidor (usuário final) estão circulando. Circulação, afirma Almeida Nogueira, "é o encaminhamento dos produtos em direção ao consumo".¹² Nesse caminho para o consumo, o bem econômico não sofre as transformações técnicas, nem altera sua forma, mas passa para novas mãos, mudando de proprietário, por meio de entendimentos, acordos ou contratos. Vários autores já destacaram a existência de duas espécies de circulação econômica: a *real*, em que a transferência da riqueza de um para outro proprietário é feita com o deslocamento material do bem de um lugar para outro; a *social*, em que essa transferência da riqueza é realizada sem o deslocamento material do bem, v.g., quando alguém adquire um imóvel. Cir-

culação vem a ser a transmissão sucessiva dos bens de uma pessoa para outra, desde a fase da produção até a do consumo. É concretizada através da troca, a qual pode referir-se a bens ou a serviços; pode a troca ser de *duas coisas* (*do ut des*), de *dois serviços* (*facio ut facias*) ou de *uma coisa e um serviço* (*do ut facias*).

O que nos interessa, tendo em vista nosso escopo de estudar o ISS, é a circulação de *bens imateriais*, isto é, de *serviços*. Neste particular, não podemos nos esquecer que no caso de circulação de bens materiais (produtos ou mercadorias) existe uma defasagem entre a produção e o consumo, enquanto que no caso de bens imateriais (serviços) tal intervalo não existe. Os serviços (bens imateriais) são consumidos no momento em que são produzidos, havendo uma coincidência no tempo e no espaço entre o processo da atividade de produção, distribuição e consumo.¹³ Já lembrou Annibal Villela que "os atos de prestar ou produzir um serviço e o de consumi-lo são contemporâneos e inseparáveis, isto é, são praticamente instantâneos".¹⁴

Com tais noções sobre produção e circulação, vejamos qual a classificação do ISS dentro da divisão microeconômica dos impostos.

Feita o ISS um imposto sobre a produção (sobre o fabrico) ou sobre a circulação? Na classificação microeconômica adotada, o que nos interessa examinar é o ISS em referência apenas à *produção* ou à *circulação*, visto que, repetimos, a Emenda Constitucional n. 18, de 1965, que previu o imposto, classificou-o entre os "impostos sobre a produção e a circulação". Somente a "produção" e a "circulação" aparecem como objeto possível do ISS.

Entretanto, alguns autores, esquecendo-se do fato acima, tipem do sistema tributário nacional, classificam o ISS como imposto sobre o consumo.¹⁵

11. Anna Burger, *Economic Problems of Consumers's services*, Hun-
gry, Academicl Kiado, 1.^a ed., 1970, pág. 25.

12. Annibal Villela, *Renda Nacional e Contabilidade Social*,
Ed. Livraria Progresso Editora, 1.^a ed., 1959, pág. 10.

13. José Souto Maior Borges, *A Reforma do Sistema Tributário*
Federal, Recife, Imprensa Universitária, 1.^a ed., 1967, pág. 87. De-
vemos salientar que o aludido autor conclui ser o ISS um imposto

11. Carlos Galves, *Manual de Economia Política*, Rio Grande
do Sul, Edição Dispel, 2.^a ed., 1963, pág. 119. No mesmo sentido:
Frederick B. Garves e Alvin H. Hansen, *Principios de Economia*,
Madri, Editorial Aguillar, 2.^a ed., 1946, pág. 21; Albert Crew, *Eco-
nomia*, Barcelona, Editorial Labor S.A., 2.^a ed., 1960, pág. 48.

12. J. L. de Almeida Nogueira, *Curso Didático de Economia*
Política, São Paulo, Tipografia Siqueira, Nagel & Cia., 1.^a ed., 1913,
vol. II, pág. 7.

Para nós, o ISS é um imposto sobre a *circulação*.¹⁶ O ISS recai sobre a circulação (venda) de serviços, sobre a circulação de bens imateriais. A fundamentação do que afirmamos é a seguinte:

- a) a Emenda Constitucional n. 18, de 1965, que previu o ISS, classificou-o no capítulo que trata dos "impostos sobre a produção e a circulação". Assim, o ISS somente pode ser classificado como uma das hipóteses admitidas: ou sobre a "produção" ou sobre a "circulação";
- b) a base de cálculo do ISS é o "preço do serviço", elemento inexistente na produção (quando se obtêm valores), mas que aparece na circulação (quando se obtêm preços);
- c) o contribuinte do ISS é o "prestador do serviço", o que indica uma capacidade contributiva em razão de um fornecimento de serviço a terceiro, mediante remuneração. Isso se dá somente na fase da troca ou permuta, ou melhor, na fase da circulação de riquezas (venda);
- d) o conceito de atividade "de caráter misto", criado inicialmente no ISS, permitia que Estados e Municípios tribu-

sobre o consumo com fundamento em Amílcar de Araújo Falcão (quando examina o antigo imposto de consumo, e salienta que o tributo recai sobre o consumo de mercadorias, não de serviços) e em Rubens Gomes de Sousa (quando estuda o imposto de diversas públicas, considerando-o indireto e com caráter de imposto sobre o consumo de serviços). Os dois estudos que serviram de base para sua conclusão são relativos a tributos do sistema tributário anterior, os quais não podem ser cotados com os do atual sistema. Não duvidamos, por ocasião do fato imponível do ISS, a existência de um "consumo" de serviços, mas nem por isso podemos julgar ser o referido tributo um "imposto sobre o consumo". Por outro lado, nem sempre existe, no ISS, a transferência econômica do imposto, que é pago pelo contribuinte *de jure*.

16. Na aula proferida no Curso de Atualização em Direito Tributário, promovido pela Editora Revista dos Tribunais e pelo Instituto de Direito Público da Faculdade de Direito da USP, afirmamos que o ISS é um "imposto sobre a produção" ("Imposto Municipal Sobre Serviços", in RDP I/182). Devemos confessar que, na oportunidade, esta parte da matéria foi examinada de forma insuficiente, não tendo o responsável pela afirmação observado a sutileza do fenômeno de produção e circulação de serviços, que muito se assemelha à produção e circulação de bens de consumo imediato. Hoje, feita a distinção, estudada melhor a matéria, não temos dúvidas em classificar o ISS como um *imposto sobre a circulação*.

tassem a mesma operação, através, respectivamente, do ICM e do ISS. Como o ICM não tributa o consumo, mas, sim, a circulação, vemos que o ISS exigido pelas prestações de serviços de caráter misto também é imposto sobre a circulação. O ISS é um complemento do ICM, uma vez que ambos os tributos possuem a mesma área de ação, o primeiro (ISS) abrangendo a circulação de bens imateriais, e o segundo (ICM) a circulação de bens materiais;

e) de acordo com a discriminação constitucional de rendas tributárias, os Estados ficaram com competência para decretar impostos sobre circulação de mercadorias (o ICM grava a circulação de bens materiais), deixando para os Municípios a decretação de impostos sobre serviços (o ISS grava a circulação de bens imateriais).

O ISS recai sobre a circulação (de serviços). É um imposto sobre a circulação, conforme já salientamos,¹⁷ ao lado de José Afonso da Silva¹⁸ e Antônio Roberto Sampaio Dória.¹⁹

9.3 — imposto sobre serviços

Examinando, ainda, o objeto do ISS, vemos que este é um imposto que recai sobre "serviços de qualquer natureza".

De acordo com seu objeto, o ISS se apresenta como um imposto que grava os "serviços de qualquer natureza", conforme discriminação constitucional de rendas tributárias (Emenda Constitucional n. 1, de 1969, art. 24, n. II).

Devemos observar que o ISS não recai sobre a *prestação de serviços*, mas, sim, sobre *serviços de qualquer natureza*. A norma constitucional outorgou aos Municípios competência para onerar o *serviço*.

17. Bernardo Ribeiro de Moraes, "Imposto Municipal sobre Serviços", in RDP 14/119.

18. José Afonso da Silva, *Tributos e Normas de Política Fiscal na Constituição do Brasil*, São Paulo, edição do autor, 1.ª ed., 1968, pág. 237.

19. Antônio Roberto Sampaio Dória, *Da Lei Tributária no Templo*, São Paulo, edição do autor, 1.ª ed., 1968, pág. 186.

Vejamos, em primeiro lugar, o que é "prestação de serviços". Depois que o seja "serviço", este último o real objeto do imposto.

Prestação de serviços (do latim: *praestare*, satisfação, prestação, pagamento; *servitium*, estado de escravo, do *servus*, mais tarde, atividade, trabalho) significa todo fornecimento de trabalho realizado por uma pessoa para outra, mediante remuneração, seja qual for a natureza de seu vínculo. Prestar serviços é servir, é prestar atividade ou trabalho a outrem.

Esta idéia de prestação de serviços é ampla, vastíssima, uma vez que:

a) cobre maior área que o simples "trabalho". Além de abranger a atividade da pessoa natural, se estende também à atividade da pessoa jurídica. Tanto a pessoa natural como a jurídica prestam serviços;

b) abrange diversos contratos de prestação de serviços. O trabalho, em toda sua amplitude, admite diversas espécies de contratos: contrato de trabalho; contrato de emprego público; contrato de prestação de serviços; contrato de empreitada; etc.

No Direito Civil brasileiro, a expressão "prestação de serviços" é representada pela *locação de serviços*. Muito embora, nos dias de hoje, o direito moderno não mais considere o trabalho humano como coisa suscetível de oferecer-se em locação, nosso Código Civil ainda possui sistemática tradicional, considerando a "prestação de serviços" como simples aspecto da "locação" (locação de serviços). Na nossa legislação, a "locação de serviços" (art. 1.216) faz parte do Cap. IV ("Da Locação"), do Título V ("Das Várias Espécies de Contratos"), do L. III ("Do Direito das Obrigações") do Código Civil. Isto graças à redação oferecida ao Código Civil por juristas ainda vinculados ao tradicionalismo romanista.²⁰

20. O Código Civil Brasileiro, de 1916, legislou sobre prestação de serviços através de critério tradicional vindo do Direito Romano, o qual reconhecia uma unidade conceitual na locação de coisas (*locatio conductio rei*), na locação de serviços (*locatio conductio operis*) e na empreitada ou locação de obra (*locatio conductio seu redemptio operis*). Desta forma, a locação de coisas achava-se junto da "prestação de serviços" e da "empreitada", moviada em razões de

A denominação mais apropriada, de maior rigor técnico, para o instituto que examinamos é *prestação de serviços*. Devemos reconhecer que nos dias atuais a expressão "locação de serviços" tornou-se arcaica e inadequada (serviço não é coisa para ser arrendada).

Portanto, *locação de serviços*, mais propriamente *prestação de serviços* é o contrato pelo qual uma pessoa se compromete a prestar certa atividade a outrem, mediante contraprestação ou remuneração. Segundo dispõe nosso Código Civil:

"Art. 1.216. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição."

Nossos juristas reconhecem e proclamam entendimento idêntico ao legal.²¹

Conforme estamos vendo, a prestação de serviços tem lugar quando uma das partes se obriga a prestar trabalho e a outra parte a pagar-lhe por essa atividade uma remuneração. O corretor de imóveis, ao aproximar os interessados na compra e venda, presta serviços.

Portanto, a expressão *prestação de serviços* representa *contrato típico de Direito Civil*, especificado nos arts. 1.216-1.236 do CC. Suas características essenciais são as seguintes:

a) *Contrato bilateral*. O contrato de prestação de serviços gera obrigações recíprocas às partes: o prestador de ser-

tribuem histórica (no Império Romano o trabalho era prestado por escravos, considerados *res*, que eram locados — *locatio rei*). Embora o regime de escravidão fosse abolido com o tempo, certos códigos do século XIX, e o nosso ainda, enquadraram em uma única unidade de *locatio* (locação) os três contratos distintos (locação de coisas, locação de serviços e locação de obras). Assim fizeram o Código Civil Francês (1804), o Código Civil Italiano (1865) e o Código Civil Espanhol, sendo certo que nosso Código Civil manteve-se arraigado à terminologia da *locatio conductio (rei operatum e operis factendi)*, que nos fora transmitida pelo Código Civil Francês).

21. J. M. de Carvalho Santos, *Código Civil Brasileiro Interpretado*, Rio de Janeiro, Livraria Freitas Bastos S.A., 7ª ed., 1958, vol. XVIII, pág. 216; Clóvis Bevilacqua, *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*, Rio de Janeiro, Livraria Francisco Alves, 6ª ed., 1943, vol. IV, pág. 399; Cato Mário da Silva Pereira, *Instituições de Direito Civil*, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1ª ed., 1963, vol. III, pág. 333.

vigo se compromete a fornecer certo trabalho e a outra parte se obriga a remunerá-lo.

b) *Oneroso*. O CC (art. 1.216) considera o contrato de prestação de serviços sempre oneroso, jamais gratuito. O prestador do serviço tem sempre direito à remuneração (retribuição), a qual é devida independentemente de qualquer resultado economicamente positivo de sua atividade.

c) *Tem por objeto prestação de atividade*. No contrato de prestação de serviços, o prestador coloca sua atividade à disposição da outra parte, mediante remuneração. O objeto do contrato é, assim, o próprio trabalho. Quem promete serviço, assegura Pontes de Miranda, "deve a atividade mesma".²² O prestador de serviços tem uma obrigação *de fazer* (obrigação *in faciende*), em que a prestação consiste em ato ou serviço de devedor (não há "obrigação de dar", em que a prestação consiste na entrega de coisa material, móvel ou imóvel, certa ou incerta). O médico que cuida do doente (obrigação de fazer) presta serviços.

O conceito de *serviço* é outro, que se acha radicado na economia.

Já vimos que *serviço* é a atividade realizada, da qual não resulta um produto material industrial ou agrícola. Para a ciência econômica, a atividade que interessa é a que se dirige para a produção de bens econômicos (criação de bens úteis), que podem ser tanto bens materiais como bens imateriais. Levando-se em conta esse resultado da atividade sob a forma de bem imaterial, chegamos ao conceito de *serviço*. Este pode ser conceituado como o "produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que não se apresenta sob a forma de bem material".²³

O ISS é, assim, um imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou melhor, um imposto que recai sobre bens imateriais que circulam. Grava a venda de serviços. Exame super-

22. Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, Rio de Janeiro, Editor Borsoi, 2.ª ed., 1964, vol. XLVII, pág. 10.

23. Vocabulo "Serviço", in *Grande Enciclopédia Delta Larousse*, Rio de Janeiro, Editora Delta S.A., 1.ª ed., 1970.

ficial da lista de serviços, baixada pelo Decreto-lei n. 406 de 1968, nos aponta uma série enorme de atividades admitidas como *serviços*, mas que não se enquadraram como "prestação de serviços" (conceito de direito civil). São elas: locação de bens móveis, diversões públicas, publicidade, hospedagem, venda de bilhetes de loteria, etc. Tal fato evidencia ser o ISS um imposto que grava exclusivamente *serviços*, podendo abranger todas as atividades de venda de bens imateriais, inclusive as de fornecimento de trabalho. Em outras palavras, o ISS não se restringe, quanto ao seu objeto, apenas às hipóteses de "prestação de serviços" (conceito civil).

Os serviços onerados pelo ISS são os de "qualquer natureza", isto é, qualquer forma ou espécie de venda de serviço (bem imaterial), desde que atendidos os pressupostos legais do tributo.

10. O FATO GERADOR

Já examinamos o objeto do ISS, elemento extrajurídico e econômico. Devemos, agora, penetrar na perspectiva jurídica do referido imposto, apreciando o fato hipotético previsto na norma jurídica que dá lugar à respectiva obrigação tributária.

10.1 — hipótese de incidência do ISS

Sabemos que, objetivando manter e proteger o bem comum, o Estado utiliza um instrumento, que é o Direito, de conteúdo normativo e coercitivo. Compete ao legislador criar esse instrumento (fato político), que, depois de editado, sancionado e promulgado, ingressa no sistema jurídico, pronto para incidir sempre que venha a ocorrer o que está previsto em regulado (fato criador do mundo jurídico).

A fenomenologia jurídica é a mesma para qualquer norma jurídica, seja de direito civil, direito penal, etc., ou de direito tributário. Em qualquer campo do direito, a norma jurídica se apresenta com as seguintes características:

a) *é instrumental*. A lei não possui um fim em si mesma, mas ao contrário, constitui um meio, um instrumento, do qual se serve o Estado para atingir os fins desejados;

b) *é normativa*. A lei é eminentemente normativa, tendo por objeto, sempre, algo como dever, como conduta devida (o ato normativo precetiva, ordena, prescreve, exige, proíbe, consente, permite ou faculta uma conduta humana). A norma jurídica é, pois, um juízo hipotético (sujeito a certas condições preestabelecidas) que impõe certas consequências (efeitos jurídicos) a determinadas condições (hipóteses de incidência). Na lição de Hans Kelsen, a norma jurídica “é um juízo hipotético que liga certas circunstâncias a determinadas condições”;²⁴

c) *é coativa*. A coercitividade é elemento essencial da norma jurídica. Esta é coativa, isto é, o ato nela estatuído deve ser executado mesmo contra a vontade da pessoa.

Na sua estrutura lógica, a norma jurídica se apresenta sem levar em conta a sanção, com dois elementos essenciais:

1.º. uma *hipótese de incidência*, também conhecida pelas denominações de “*hipótese fatural*”, “*supORTE fático*”, ou “*pressuposto de fato*”. A norma jurídica possui sempre uma hipótese (pressuposto) sobre a qual se determina certa consequência ou certos efeitos jurídicos. Na lição de Pontes de Miranda: “o suporte fático da regra jurídica é aquele fato, ou grupo de fatos que o compõe, e sobre o qual a regra jurídica incide”;²⁵

2.º. uma *regra normativa*. A norma jurídica possui sempre uma norma de conduta, um preceito de algo como dever, como conduta devida.

Por outro ângulo, observando a norma jurídica na sua atuação *dinâmica*, encontramos as seguintes fases:

a) *Concretização da hipótese de incidência*. O fato ou conjunto de fatos, hipoteticamente previsto na norma jurídica, realiza-se, torna-se concreto.

24. Hans Kelsen, *Teoría General del Derecho y del Estado*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 3.ª ed., 1969, pág. 53.

25. Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, Rio de Janeiro, Editor Borsoi, 3.ª ed., 1970, tomo I, pág. 19.

b) *Incidência da norma jurídica*. Quando a hipótese de incidência (abstrata) ocorre de fato (concretiza-se), a norma jurídica incide (bate) sobre esse fato concretizado, tornando-o fato juridicamente relevante para o direito. O *fato jurídico* aparece quando a norma jurídica incide sobre os fatos hipoteticamente previstos, colorindo-os, tornando-os jurídicos. Na expressão de Pontes de Miranda, a incidência da regra jurídica “é como a da prancha da máquina de impressão, deixando a sua imagem colorida em cada folha”;²⁶ Em referência a incidência da norma jurídica, três regras não podem ser esquecidas:

1.ª — a incidência da norma jurídica é infallível, não falha, sempre ocorre;

2.ª — a incidência da norma jurídica independe da aplicação da lei, pois não é a lei que ordena a incidência. A hipótese prevista em lei é de incidência, incidência esta concebida por processo específico;

3.ª — a incidência da norma jurídica ocorre mesmo que a pessoa desconheça a referida norma.

c) *Eficácia jurídica*. Com a incidência da norma jurídica, o fato ou conjunto de fatos hipoteticamente previsto por ela, juridiciza-se (torna-se jurídico), entra para o mundo jurídico, tornando-se eficaz, ou seja, adquire a qualidade de produzir efeitos jurídicos.

Eis a regra jurídica.

A lei tributária utiliza como fundamento da respectiva obrigação, como *hipótese de incidência*, certos fatos ou circunstâncias da vida econômica (uma renda, exercício de certas atividades, uma profissão, o capital, a aquisição de um imóvel, ou qualquer outra situação). Toda vez que se configure essa hipótese, isto é, que a mesma se concretize, temos o *fato concreto*, que dá origem à obrigação tributária (relação jurídica *ex lege*).

Os autores especializados em Direito Tributário sempre preocuparam no exame da *hipótese de incidência* tributária

26. Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, Rio de Janeiro, Editor Borsoi, 3.ª ed., tomo I, pág. 77.

tária, utilizando uma terminologia não uniforme²⁷ sendo a mais conhecida a de "fato gerador".²⁸

Estudando *Le Fait Générateur de l'Impôt*, Gaston Jêze procura conceituá-lo partindo de explicação muito simples. Segundo sua lição:

"A lei orgânica de cada imposto fixa, de maneira precisa e limitativa, todas as condições e circunstâncias, nas quais qualquer pessoa que preencha todas essas condições e se encontre inteiramente naquelas circunstâncias, deverá ser considerada devedora de tal quantia, a título de tal imposto, pelos agentes administrativos competentes, no exercício da atribuição geral, conferida pela lei orgânica. É isso o fato gerador do imposto."

E acentua:

"Que é, pois, o fato gerador do imposto?"

Por essa expressão, entende-se o fato ou o conjunto de fatos que permitem aos agentes do fisco exercerem sua compe-

tência legal de criar um crédito de tal importância, a título de tal imposto, contra tal contribuinte".²⁹

Na lição sempre proveitosa de Rubens Gomes de Sousa, fato gerador "é o fato (ou o conjunto de fatos correlatos), de cuja ocorrência a lei faz depender o nascimento do direito do Estado ao imposto".³⁰ Na nossa legislação — Código Tributário Nacional — o conceito é bem claro:

"Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência."

Conforme podemos verificar, a hipótese de incidência (fato gerador) não é figura específica do Direito Tributário. Ao contrário é comum a todo campo do Direito. Hipótese de incidência vem a ser a situação material prevista em lei (hipótese legal) que, uma vez ocorrida (concretizada), juridiciza-se, dando origem à respectiva obrigação tributária.

Diante da conceituação acima, podemos admitir as seguintes conclusões práticas relativas à hipótese de incidência de qualquer tributo:

a) a hipótese de incidência é sempre definida em lei. A lei tributária deve estabelecer, com clareza, em que situação alguém passa à condição de obrigado perante o poder tributante. Toda obrigação tributária nasce da lei, conforme princípio constitucional da legalidade tributária. Sem definição cípico constitucional da legalidade tributária, o fato legal, inexistirá hipótese de incidência e, em conclusão, o fato ou o conjunto de fatos não estará juridicizado e, conforme salienta Amílcar de Araújo Falcão, ocorrerá "um fato da vida comum, ou um fato econômico, ou mesmo um fato relevante para outros ramos do direito: para o direito tributário será apenas um fato juridicamente irrelevante, no que diz respeito ao nascimento da obrigação tributária".³¹ A lei, lembra Dino Jarach, "é que cria a obrigação e a cria quando se verifica

29. Gaston Jêze, "O Fato Gerador do Imposto", in RDA, vol. 2, tomo I/50.

30. Rubens Gomes de Sousa, *Estudos de Direito Tributário*, São Paulo, Edição Saraiva, 1.ª ed., 1950, pág. 163.

31. Amílcar de Araújo Falcão, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, Rio de Janeiro, Edições Financieiras S.A., 1.ª ed., 1964, págs. 33/34.

27. A terminologia utilizada para qualificar o fato ou conjunto de fatos que dá origem ao nascimento da obrigação tributária não é uniforme entre os tratadistas. Alguns autores utilizam a expressão "fato gerador" (Gaston Jêze, Pierre Dammervalle, Rubens Gomes de Sousa, Alomar Baleeiro, Amílcar de Araújo Falcão, etc.); outros, "fato imponible" (Dino Jarach, Manuel de Juano, Rafael Bielsa, Sainz de Bujanda, etc.); terceiros, falam em "prestituto de fato" (A. D. Giamini, etc.), "situação base fiscal" (Eurico Allorio, etc.), "suporte fático", e outras. No Brasil, a denominação mais prestigiada, por autorizados tratadistas e a mais corrente é a de "fato gerador", adotada talvez pela influência dos autores franceses e em momento em que o estudo do Direito Tributário era ainda precoce. A denominação "fato gerador" já recebeu sérias censuras, como as do próprio Rubens Gomes de Sousa (*Estudos de Direito Tributário*, São Paulo, Edição Saraiva, 1.ª ed., 1950, pág. 167, nota 12-B) e de Alfredo Augusto Becker (*Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Edição Saraiva, 1.ª ed., 1963, pág. 288). Todavia, a aludida expressão ("fato gerador") continua sendo usada para duas situações diferentes, tanto para a "hipótese legal de incidência" como para essa "hipótese já concretizada".

28. O fato gerador já recebeu notáveis trabalhos específicos, dentre os quais salientamos: Dino Jarach, *El Hecho Imponible*, Buenos Aires, Abelardo Perrot, 2.ª ed., 1971; Gaston Jêze, "Le Fait Générateur de l'Impôt", in *Revue du Droit Public et de la Science Politique*, Paris, tomo LIV, 1937, pág. 618; Fernando Sainz de Bujanda, "Análisis Jurídico del Hecho Imponible", in *Hacienda y Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, vol. IV, págs. 262 e segs.; Amílcar de Araújo Falcão, "Fato Gerador da Obrigação Tributária", Rio de Janeiro, Edições Financieiras S.A., 1.ª ed., 1964.

um fato jurídico".³² No magistério de Rubens Gomes de Sousa, "o fato gerador depende de conceituação legal positiva".³³ Respeitando a boa doutrina, nosso Código Tributário Nacional dispõe que fato gerador da obrigação principal "é a situação definida em lei..." (art. 114), enfatizando que "somente a lei pode estabelecer... a definição do fato gerador da obrigação tributária principal" (art. 97, n. III);

b) *a hipótese de incidência representa sempre um fato econômico de relevância jurídica.* O legislador, diante de um fato que denota capacidade econômica, cria a hipótese de incidência fiscal, obrigando toda pessoa a ele vinculada a certa obrigação tributária. A hipótese de incidência representa atos ou fatos econômicos, aos quais a lei tributária veio dar relevância jurídica (depende dos referidos fatos a criação da obrigação tributária);

c) *a hipótese de incidência se destina a produzir consequência jurídica.* Como ocorre com todo fato previsto em lei, a hipótese de incidência jurisdiciza os fatos apontados, tornando-os hábeis a criar a obrigação tributária;

d) *a hipótese de incidência, uma vez ocorrida, determina as condições de aplicação da lei tributária no tempo.* Com a concretização da hipótese de incidência, constitui-se o direito adquirido, tanto para o Poder Público como para o contribuinte, de que a obrigação tributária seja criada de conformidade com todas as características existentes no dia da ocorrência do fato gerador. Assim, os problemas do lançamento tributário devem ser solucionados tendo em vista o momento do fato impositivo: para a valorização quantitativa do tributo é preciso transportar-se ao dia do fato impositivo.³⁴ De acordo com o Código Tributário Nacional, "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada" (art. 144): a alíquota tributária a ser

32. Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima 1.ª ed., 1957, vol. I, pág. 177.

33. Rubens Gomes de Sousa, *Estudos de Direito Tributário*, São Paulo, Edição Saraiva, 1.ª ed., 1950, pág. 164.

34. Gaston Jéze, "O Fato Gerador do Imposto", in RDA, vol. 2.º, tomo I/54; Lucien Mehl, *Science et Technique Fiscales*, Paris, Presses Universitaires de France, 1.ª ed., 1959, tomo I, pág. 64; Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, Rio de Janeiro, Edições Financieiras S.A., 1.ª ed., 1952, pág. 80.

aplicada é a que estava em vigência na data do fato impositivo;

e) *a ocorrência do fato impositivo marca o início do prazo de decadência.* O Poder Público tem um prazo para criar a dívida individual (crédito tributário), prazo esse que começa a contar, salvo exceções legalmente previstas em contrário, da data do fato gerador.

Cada tributo tem a sua hipótese de incidência inconfundível, específica. Todo imposto possui, fixada em lei, as circunstâncias ou condições que permitem, uma vez concretizadas, a criação da obrigação tributária principal. Tais circunstâncias ou condições são diferentes de imposto para imposto, caracterizando-o juridicamente.

Eis o conceito de hipótese de incidência (fato gerador) do imposto. Vejamos, agora, a hipótese de incidência do ISS, partindo da Constituição, discriminadora de competências tributárias, e do Código Tributário Nacional, que chamou a si a tarefa da definição das hipóteses de incidência (fatos geradores) de todos os impostos.

Estabelece nosso Estatuto Supremo:

- "Art. 24. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:
- I —
 - II — serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar."

Acompanhando a Emenda Constitucional n. 18, de 1965, assim dispõe o Código Tributário Nacional, ao definir a hipótese de incidência do ISS:

- "Art. 71. O imposto de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados.
- § 1.º. Para os efeitos deste artigo considera-se serviço:
- I — locação de bens móveis;
 - II — locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza;
 - III — jogos e diversões públicas;
 - IV — beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, conserto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações similares, quando relacionadas

com mercadorias não destinadas à produção industrial ou à comercialização;

V — execução, por administração ou empreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos, assim como as respectivas subempreitadas;

VI — demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos.³⁵

Mais tarde, o Decreto-lei n. 406, de 31.12.1968, pelo art. 13, revogou o art. 71 do Código Tributário Nacional, passando, então, a dispor sobre a incidência do ISS, o que o fez da seguinte forma:

“Art. 8.º. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1.º. Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 2.º. O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias.”³⁶

Conforme vemos, a hipótese de incidência do ISS é a prestação de serviços definidos em lei complementar, constantes da lista de serviços anexa ao Decreto-lei n. 406, desde que por empresa ou profissional autônomo. Seus traços característicos são:

- a) a atividade deve ser praticada por *empresa ou profissional autônomo*;
- b) a atividade consiste na *prestação de serviços de qualquer natureza*, desde que tais serviços não estejam compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, e sejam definidos por lei complementar, ou melhor, constem da lista de serviços baixada pela Lei complementar.

35. Lei n. 5.172, de 25.10.1966, art. 71. Redação oferecida pelo Ato Complementar n. 34, de 30.1.1967 (art. 3.º, alteração 7.ª), com as alterações introduzidas pelo Ato Complementar n. 35, de 28.2.1967 (art. 3.º, alteração 2.ª) e pelo Ato Complementar n. 36, de 13.3.1967 (art. 5.º, alteração 1.ª).

36. O § 2.º do art. 8.º, do Decreto-lei n. 406, de 31.12.1968, está com a redação oferecida pelo Decreto-lei n. 834, de 8.9.1969.

Vejamos, então, os pressupostos legais do ISS.

10.2 — *pressupostos legais*

O ISS torna-se exigível, já vimos, pelo simples fato de uma empresa ou um profissional autônomo circular serviços, não compreendidos na competência da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

Atividade de empresa ou profissional autônomo

O primeiro pressuposto legal da hipótese de incidência tributária é que a atividade (serviço) seja prestada por *empresa ou profissional autônomo*. Ao conceituar o fato gerador do ISS, a legislação complementar sempre estabeleceu o pressuposto legal do serviço ser realizado por empresa ou profissional autônomo:

“Art. 71. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados” (Código Tributário Nacional).

“Art. 8.º. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa” (Decreto-lei n. 406, de 31.12.1968).

A doutrina já enfatizou tal pressuposto. Na lição de José Alonso da Silva, “é indispensável que o serviço seja prestado por empresa ou profissional autônomo”, uma vez que “a natureza do contribuinte... é também elemento do fato gerador”.³⁷ O Poder Judiciário também já se pronunciou sobre a matéria, não considerando fato alcançado pelo ISS a prestação de serviços quando realizada por serventuários da Justiça, que não podem ser tidos como “empresa” ou “profissional autônomo”.³⁸

37. José Alonso da Silva, “Imposto Municipal Sobre Serviços de Qualquer Natureza”, Parecer, in *Boletim do Interior*, São Paulo, Secretaria de Estado dos Negócios do Interior, Ano I, 1967, n. 7, pág. 29. No mesmo sentido: Francisco Chagas de Moraes, “À Margem do Imposto Sobre Serviços”, in *Fisco e Contribuinte*, São Paulo, 1970, pág. 903.

38. Os serventuários de Justiça (tabelães, notários, escreventes, etc.) não estão sujeitos ao ISS, ainda que o cartório não seja oficialmente Tribunal de Alçada de São Paulo, agravo de petição n. 110.908,

De fato, o ISS somente alcança atividade prestada por *empresa* ou *profissional autônomo*. Serviço prestado por pessoa natural não profissional ou por empregados, v.g., não é onerado pelo imposto municipal sobre serviços. O atendimento a tal requisito (ser a atividade prestada por "empresa ou profissional autônomo") é importante para o nascimento da obrigação tributária relativa ao ISS. Para a tributação do ISS, o serviço deve ser prestado com "independência" e com habitualidade, próprios da empresa e do profissional autônomo.

O profissional autônomo se caracteriza como a pessoa física, que, habitualmente e sem subordinação jurídica ou dependência hierárquica, presta atividade remunerada. Seus traços característicos podem assim serem destacados:

a) *pessoa física*. O profissional autônomo é sempre uma pessoa física, representada pelo indivíduo ou ser humano.³⁹ Para o direito civil, todo *homen* é capaz de direitos e obrigações e, portanto, capaz de ser pessoa (física);

b) *habitualidade*. O profissional autônomo, antes de tudo, é um profissional, isto é, exerce uma atividade econômica, com ato de profissão e, portanto, com certa continuidade ou habitualidade;

c) *sem subordinação jurídica ou dependência hierárquica*. O profissional autônomo exerce sua atividade econômica com inteira liberdade de ação em face daquele para quem presta a atividade, falecendo ao interessado no serviço o poder de comandar ou de dar ordens ao prestador do serviço. O horário para prestar o serviço, o modo desta prestação, etc., é decidido pelo próprio profissional autônomo. Já

in JTASP VI/143 (ou RT 403/252) agravo de petição n. 113.656, in JTASP VIII/11 (ou RT 403/251; RF 229/156; RDA 99/77); agravo de petição n. 118.555, in JTASP VIII/56 (ou RT 403/254; RDA 99/66).

39. Para o conceito de *pessoa física* não podemos partir da noção do homem, pois a *pessoa de direito* não é uma espécie de homem. A personalidade nasce em razão do direito configurar *pessoa* o ser humano. O escravo, na antiguidade romana, era ser humano, mas não era pessoa para o direito (não tinha direitos e obrigações). Pessoa é todo ser sujeito de direitos, é o ente suscetível de direitos e obrigações. Assim, tanto a pessoa física (natural) como a jurídica (sociedade) são crições do direito. O sistema jurídico é que, atribuindo direitos, deveres, pretensões, obrigações, etc., a entes humanos ou entidades sociais, cria a pessoa. Desde que a norma jurídica diz que *A* pode ser sujeito de direitos e obrigações, *A* será pessoa.

ressaltamos em trabalho anterior que "aquele que não trabalha com a desejada autonomia, mas, executa serviços para outros, e sob dependência destes, não exerce profissão autônoma",⁴⁰ não é profissional autônomo;

d) *atividade remunerada*. O profissional autônomo exerce atividade remunerada, prestando o serviço mediante paga ou remuneração. O serviço que presta é sempre oneroso.

Em relação a admissão de empregados ou auxiliares para a ajuda na prestação de serviços, o profissional autônomo tanto poderá exercer sua atividade na forma de *serviço pessoal* (hipótese de inexistência de empregados) ou na forma de *serviço comum* (hipótese de inexistência ou existência de empregados e com ou sem a utilização de máquinas, aparelhos e utensílios, desde que em número ou em grau insuficiente para caracterizar a empresa).⁴¹

Assim, desde que atendidos os requisitos acima especificados, essenciais para a caracterização do profissional autônomo. Como tal poderá ser designado o médico, o advogado, o protético, o corretor de imóveis, o intermediário de negócios, o locador de bens móveis, o transportador, o agenciador, o despachante, etc.

A *empresa* aparece quando uma ou várias pessoas criam uma unidade econômica organizada que, mediante utilização de homens e capital, com um ou vários estabelecimentos, organizados e vinculados entre si, objetiva uma finalidade lucrativa. Na conceituação de J. H. Meirelles Teixeira, a empresa é "um complexo de elementos produtivos pessoais e ma-

40. Bernardo Ribeiro de Moraes, *Doctrina e Prática do Imposto de Indústrias e Profissões*, São Paulo, Max Limonad Editor, 1.^a ed., 1964, vol. II, pág. 688.

41. Admitimos que o profissional autônomo possa ter certos empregados auxiliares (datilógrafo, encarregado da limpeza, etc.), sem que isso venha a desnaturalizar sua atividade, transformando-a de atividade autônoma em empresarial. O Conselho Diretor do INPS, para fins previdenciários, pela Resolução n. 122, de 1969, considera que "o profissional liberal, autônomo, quando admite empregados, equiparase à empresa". Alguns autores entendem que as pessoas físicas ao receberem o auxílio de outras transformam em jurídicas. Com a devida vênia, nem sempre é assim. O conceito de empresa exige uma atividade econômica organizada para a circulação de serviços.

teriais, reunidos sob certa direção, para exercício de determinada atividade, com escopo de lucro".⁴²

A caracterização da empresa é encontrada através dos seguintes elementos:

a) *unidade econômica organizada.* A empresa é uma organização econômica para a produção e circulação de bens e de serviços, hipótese que nos interessa, para a circulação de serviços (venda de bens imateriais). Quando uma ou mais pessoas (empresários) recrutam e organizam o trabalho alheio e capital, dirigindo-os para os fins da produção, nasce a empresa.⁴³

b) *prática de atividade habitual.* A empresa, por suas características específicas (organização econômica com a finalidade de produção), presta serviços com continuidade, sendo a habitualidade um traço essencial e característico;

c) *finalidade lucrativa.* A empresa tem finalidade lucrativa, exercendo sempre atividade remunerada, onde o elemento lucro estará sempre presente, embora em potência. A empresa prestadora do serviço, na hipótese do ISS, vende bem imaterial (serviço).

A empresa, unidade econômica da produção, tanto pode ser individual como coletiva.

A empresa individual, denominada firma em nome individual, corresponde a pessoa natural transformada em empresa. Embora a pessoa natural não possa ser confundida com a pessoa jurídica, o certo é que quando ela se organiza para a produção, chamando trabalho de outrem, transmuda-se em empresa: a atividade exercida deixa de ser da pessoa natural para ser de uma empresa.⁴⁴ Um administrador de bens (pes-

42. J. H. Meirelles Teixeira, *O Contrato de Trabalho nas Transações de Empresas*, São Paulo, Prefeitura do Município de São Paulo, 1.^a ed., 1947, pág. 33.

43. Devemos observar que a empresa contém a característica de poder permanecer idêntica, não obstante a mudança do respectivo titular. Na ausência de uma noção jurídica de contornos bem definidos, podemos dizer que sempre que subsista o complexo dos seus fatores patrimoniais, técnicos e organizativos, teremos a continuidade da empresa.

44. O problema não é novo. Sociedades de uma só pessoa, na forma da *one man companies* inglesas, são admitidas como indivíduo-empresa, ou melhor, como empresa individual. Não seria correto o uso

soa natural) que congrega vários empregados, contadores, economistas, etc., age como *empresa*, embora individual sua firma. Nada impede que o profissional liberal advogado contrate os serviços de terceiros e se constitua em empresa.

A empresa coletiva, empresa propriamente dita, é formada pela união de pessoas, de capital (sociedade coletiva), e da arremontagem do trabalho de terceiros, na organização da produção. Será sempre representada pela pessoa jurídica, pouco importando o tipo societário adotado. Até a sociedade anônima pode ficar sujeita ao ISS.⁴⁵

Eis o primeiro pressuposto legal da hipótese de incidência tributária relativamente ao ISS: atividade prestada por empresa ou profissional autônomo.

Prestação de serviços

O segundo pressuposto legal da hipótese de incidência tributária relativa ao ISS é a existência da *prestação de serviços*, os quais não estejam compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados e sejam definidos em lei complementar.

O ISS foi previsto no sistema tributário nacional como um imposto *sobre a circulação*, mais propriamente sobre a circulação de *serviços de qualquer natureza* (Emenda Constitucional n. 18, de 1965, art. 15; Constituição do Brasil de 1967, art. 23, n. II; Emenda Constitucional n. 1, de 1969, art. 24, n. II).

O objeto do ISS, já vimos, é bastante vasto, abrangendo os *serviços de qualquer natureza*, inclusive atividades de "prestação de serviços" propriamente ditas. Os impostos do sistema da expressão "sociedade individual", uma vez que o vocábulo *sociedade* de induz sempre a agremiação, parceria, aglutinação ou grupo de pessoas.

45. Embora o Decreto n. 2.627, de 26.9.1940, estabeleça que a sociedade anônima será sempre mercantil qualquer que seja o seu objeto (art. 2.º, parágrafo único), o certo é que o fato não veda a venda de serviços realizada por sociedades anônimas, caso em que ficará sujeita ao ISS. Embora mercantil a empresa, na hipótese não estaria esta exercendo atividade relativa ao comércio (venda de mercadorias), sujeita no ICM, mas, sim, venda de serviços, submetida ao ISS. O objeto social ou a atividade exercida, e não a forma de sua constituição, é que define a sociedade.

tributário nacional foram definidos, conforme Emenda Constitucional n. 18, de 1965, "por via de referência às suas bases econômicas", "dando-se mais ênfase ao aspecto econômico do imposto",⁴⁶ deixando-se para um segundo plano o critério nominalístico. Pois bem, dentro de tal sistema, o imposto municipal ora examinado recebeu a denominação do imposto sobre *serviços de qualquer natureza*, numa patente demonstração de que o referido tributo recai sobre *serviços*, isto é, sobre bens imateriais (não tenham extensão corpórea e são permanência no espaço). O ISS onera a venda (é imposto sobre circulação) de bens imateriais (de serviços) e não a simples atividade decorrente de contratos de "prestação de serviços".

A noção de serviço (objeto do ISS não pode ser confundida com a de simples "prestação de serviços" (contrato de direito civil, que corresponde ao fornecimento de trabalho). O conceito de *serviço* nos vem da economia, do trabalho como produto. De fato, o trabalho, aplicado à produção, pode dar como resultado duas classes de bens: bens materiais, denominados material, produto ou mercadoria; e bens imateriais, conhecidos como serviços. Serviço, assim, é expressão que abrange qualquer bem imaterial, tanto atividades consideradas de "prestação de serviços" (v.g.: atividade do médico, do advogado, do engenheiro, do corretor, etc.) como as demais vendas de bens imateriais (v.g.: atividade do locador de bens móveis, do transportador, do albergueiro, do vendedor de bilhete da Loteria Federal, etc.). Na lição de Alomar Baleeiro, serviço pode ser tanto o resultado de uma atividade prestada como o de coisas que as pessoas "põem à disposição dos outros".⁴⁷ Quem aluga um automóvel, na realidade não está fornecendo trabalho mas estará fornecendo, a terceiros, um bem imaterial, ou melhor, um serviço (cessão de uso e gozo da coisa). Exame superficial da lista de serviços, baixada pelo Decreto-lei n. 406, de 1968, nos mostra que o ISS grava várias atividades que não constituem objeto do contrato de "prestação de serviços", como tal conceituada pelo direito

46. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, *Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (anteprojeto)*, Fundamentos da Reforma, item 1/4, Rio de Janeiro, vol. 6, 1ª ed., 1965, pág. 6.

47. Alomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Edição Forense, 6ª ed., 1974, pág. 260.

civil, sendo exemplos os serviços de locação de bens móveis, de venda de bilhetes da Loteria Federal, etc.

Assim, o ISS recai sobre serviços de qualquer natureza, entendendo-se como tal a circulação (venda) de bens imateriais. Em nosso direito, com algumas modificações, o conceito de serviço corresponde à mesma noção que dele tem a doutrina e o ordenamento positivo dos diversos países que adotaram o imposto sobre o valor agregado (prestação de serviços é toda operação que não constitua venda de um bem material).

Conforme se verifica, o ISS recai sobre "serviços de qualquer natureza", abrangendo inúmeras atividades relacionadas com a circulação de bens imateriais. O ISS grava a venda de serviços. A quem presta serviços, com autonomia, está vendendo bens imateriais, está vendendo serviços. A prestação de serviços, sentido fiscal, não é quase definida, considerando-se como tal a atividade econômica não classificada como de transmissão de bens materiais. Como tal conceito seria muito amplo (conceito pela negativa), a CEE aconselha que cada País tenha uma lista de operações econômicas que devem ser oneradas pelo ISS.

Devemos observar que o ISS, atingindo os *serviços de qualquer natureza*, deveria abranger todas as atividades de circulação de bens imateriais (serviços) imagináveis. Entretanto, não é assim. Embora sem esgotar sua função discriminatória de rendas tributárias em relação ao ISS, nossa discriminação constitucional de rendas não deixou de limitar genericamente a área de competência dos Municípios. O ISS tem o seu campo de incidência ligado aos "serviços de qualquer natureza" (venda de qualquer bem imaterial ou serviço), mas na verdade não onera todo e qualquer serviço. Duas limitações, através de duas expressões bastante claras, foram estabelecidas para o campo de incidência do ISS: a primeira, diz que os serviços onerados são os "não compreendidos na competência da União ou dos Estados"; a segunda, esclarece que os serviços devem "ser definidos em lei complementar".

Serviços não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados

Quanto à primeira limitação do campo de incidência do ISS, a Emenda Constitucional n. 1, de 1969, esgotou sua fun-

ção discriminatória de rendas tributárias, esclarecendo que os "serviços de qualquer natureza" não podem estar compreendidos nem na competência tributária da União e nem na dos Estados. Nos termos da Emenda Constitucional n. 1, de 1969, compete aos municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza "não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados," definidos em lei complementar (art. 24, n. II). A expressão limitadora era a mesma na Emenda Constitucional n. 18, de 1965 (art. 15) e na Constituição do Brasil de 1967 (art. 23, n. II).

Vejam, em primeiro lugar, o significado da expressão "não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados", empregada após "serviços de qualquer natureza".

Evidentemente, tal expressão representa um limite constitucional quanto a área dos serviços alcançados pelo ISS. Assim, na previsão legal das atividades (serviços) alcançadas pelo ISS, algumas ficaram à margem. Não podem ser incluídos no rol das atividades gravadas pelo imposto municipal certos serviços. Sobre o assunto já tivemos a oportunidade de explicar que o imposto municipal "recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, exceto aquela cuja tributação foi reservada à competência da União ou dos Estados-membros. Assim, podemos dizer que não são todos os serviços tributados pelo Imposto Municipal Sobre Serviços. Certa área foi extraída para a competência da União e dos Estados-membros. Há, aqui, um processo de exclusão".⁴⁸

Somente os serviços não incluídos na competência tributária da União ou dos Estados podem pertencer aos Municípios. Vários autores já salientaram essa natureza "residual" (apenas neste sentido de competência, não de serviços) da área de incidência do ISS.⁴⁹ A própria Comissão de Reforma

48. Bernardo Ribeiro de Moraes, *Imposto Municipal Sobre Serviços*, in RDP 1/182.

49. Antônio Roberto Sampaio Dória, "Execução de Serviços para a Indústria Gráfica", in RT 392/53; Ruy Barbosa Nogueira, *Direito Financeiro*, São Paulo, José Bushatsky Editor, 3.ª ed., 1971, pág. 100; Rubens Gomes de Sousa, "Parecer", in *Imposto Municipal Sobre Serviços de Qualquer Natureza — Acetie de Letras de Câmbio*, São Paulo, ACREFI, 1.ª ed., 1967, pág. 35; Joaquim de Castro Aguiar, *Sistema Tributário Municipal*, Rio de Janeiro, José Konfino Editor, 1.ª ed., 1971, 2.ª tiragem, pág. 56.

Tributária esclareceu o fato, dizendo que o imposto sobre serviços possui um "campo não diretamente coberto por qualquer dos outros impostos previstos na Emenda B".⁵⁰

O ISS incide sobre serviços de qualquer natureza, desde que não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados.

Devemos observar que essa natureza residual do tributo municipal deve ser encontrada levando-se em conta exclusivamente a *discriminação constitucional de rendas tributárias*, isto é, a redação da partilha de competência. Para que determinado serviço não esteja na competência tributária do Município, basta que o mesmo esteja apenas previsto no campo de competência da União ou dos Estados, pouco importando se o titular da competência fiscal legislou a respeito, criando hipóteses de incidência. O problema é, pois, meramente constitucional, de discriminação de rendas. Se a União deixar de legislar sobre o imposto de transporte intermunicipal de passageiros, nem por isso os Municípios poderão onerar a respectiva prestação de serviços. O não-exercício da competência tributária, por parte do poder tributante, não a detere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído, fixa o Código Tributário Nacional (art. 8.º).

Portanto, a primeira limitação do vasto conceito oferecido pela expressão "serviços de qualquer natureza", diz respeito à competência tributária. O Município, conforme não poderia deixar de ser, não recebeu competência tributária para legislar sobre serviços já alcançados pela competência da União ou dos Estados, pouco importando o fato da União ou dos Estados utilizarem ou não a respectiva competência, legislando a respeito. A exclusão ditada pela Magna Carta se refere a competência tributária. Basta o serviço estar no campo da competência da União ou dos Estados para o Município não ser contemplado com o mesmo.

Estão fora do campo da competência tributária dos Municípios os serviços previstos na competência tributária da União (v.g.: transporte não estritamente municipal; comuni-

50. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, *Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (anteprojeto)*, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas — Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1.ª ed., 1965, vol. 6, pág. 34.

cações não estritamente municipal; montagem que integra o processo de industrialização de produtos; serviços que integram o processo de operações de crédito, câmbio ou seguro; etc.) ou dos Estados (v.g.: transporte municipal efetuado por empresa comercial, para a entrega da mercadoria vendida; lustração em bens móveis pela empresa que os vende; serviços que integram o processo de comercialização de mercadorias, realizados por produtores, industriais e comerciantes).

Não podemos dizer, pois, que o ISS seja um imposto "residual", no sentido de que o Município possa tributar qualquer serviço não onerado por impostos federais ou estaduais. A competência tributária do Município, em relação ao ISS, é específica e não abrange as áreas de serviços reservados à tributação da União ou dos Estados.

O ISS pode gravar todos os serviços ("serviços de qualquer natureza"), exceção feita apenas aos que estão dentro da competência tributária da União ou dos Estados ("não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados"). Por outro lado, deve ser atendido o disposto na expressão "definidos em lei complementar".

Serviços definidos em lei complementar

Quanto à segunda limitação do campo de incidência do ISS, a Emenda Constitucional n. 1, de 1969, não esgotou sua função discriminatória de rendas tributárias, deixando para a lei complementar o arremate da descrição da competência dos Municípios. Nos termos da Magna Carta, compete aos Municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, "definidos em lei complementar" (art. 24, n. II). A norma constitucional relativa ao ISS é de eficácia reduzida uma vez que compete à lei complementar a função de integrar a eficácia da norma constitucional (art. 24, n. II), selecionando, dentro dos inúmeros bens imateriais (serviços), quais os do campo de incidência do ISS. Compete à lei complementar, pois, uma vez respeitados os contornos constitucionais, escolher quais os "serviços" que estão dentro do campo de competência dos municípios.

Vejamos como apareceu esta expressão limitadora ("definidos em lei complementar") do campo da competência dos Municípios.

A limitação na área dos serviços tributáveis pelo ISS não constava do projeto de Emenda Constitucional B, elaborado pela Comissão de Reforma Tributária (art. 16). Apareceu, com outra redação, no projeto já revisito, constando do parágrafo único do art. 16, que foi aprovado como art. 15 da Emenda Constitucional n. 18, de 1965:

"Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12."

Assim, inicialmente, competia ao legislador da lei complementar oferecer critérios de distinção entre as atividades consideradas no campo de incidência do ISS e as abrangidas pelo ICM ("no art. 12", dizia a Emenda). Esclarecendo a inclusão do parágrafo no projeto, disse a Comissão de Reforma Tributária:

"Cumprir apenas esclarecer que o parágrafo único é uma disposição acidentalatória, que tem por fim atestar os problemas que certamente surgiriam em todos os casos em que a prestação do serviço é combinada com um fornecimento de materiais, o qual, configurando venda, incidiria no imposto estadual."⁵¹

Inicialmente, o ISS foi previsto com duas características essenciais:

- a) Ter como objeto o "serviço de qualquer natureza", não compreendido na competência tributária da União ou dos Estados;
- b) Lei complementar ficou com o encargo de estabelecer critérios de distinção entre as atividades sujeitas ao ISS (serviços) e as sujeitas ao ICM (mercadorias).

51. Comissão de Reforma Tributária, "Segundo Relatório", in *Reforma Tributária Nacional*, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas — Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, vol. 17, 1.ª ed., 1966, pág. 96.