34
C
J

Bibliotecária responsável: Maria Erilene de Alencar, CRB-8/ 9677

D476

DIREITO TRIBUTÁRIO E OS NOVOS HORIZONTES DO PROCESSO
Macedo, Alberto [et al.]. - São paulo : Noeses, 2015

1216 p.
ISBN: 978-85-8310-054-6

1. Direito Tributário. 2. Processo administrativo tributário. 3. Tributação. 4. Presunção. 5. Regra-matriz de incidência tributária. 6. Sanção tributária. I. Paulo de Barros Carvalho (Coordenador). II. Priscila de Souza (Organizadora).

CDU - 336.2

DIREITO TRIBUTÁRIO E OS NOVOS HORIZONTES DO PROCESSO

Coordenação: Paulo de Barros Carvalho

Organização: Priscila de Souza

6602/18

IBET

ISS - O CONCEITO ECONÔMICO DE SERVIÇOS JÁ FOI JURIDICIZADO HÁ TEMPOS TAMBÉM PELO DIREITO PRIVADO

Alberto Macedo

Bacharel, Mestre e Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. MBA em Gestão Pública Tributária pela Fundação Dom Cabral - FDC. Auditor Fiscal, Ex-Presidente do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo e Subsecretário da Receita Municipal de São Paulo. Professor nos Cursos de Especialização em Direito Tributário da FGV, Insper, IBDT e IBET.

1. Introdução; 2. A Incorporação dos Conceitos nas Competências Constitucionais Tributárias; 2.1. Teoria da Desconsideração A Priori das Formas Jurídicas; 2.2. Teoria do Império do Direito Privado; 2.2.1. Os Artigos 109 e 110 do CTN; 3. O Conceito de "Serviços" na Economia Revelados na Dicotômica Expressão "Bens e Serviços" Como Universo Exaustivo dos Produtos Resultantes da Atividade Econômica; 4. A Incorporação (Juridicização) da Expressão "Bens e Serviços" Pelo Direito Privado e a Consequente Incorporação do Conceito Econômico de "Serviços" Pelo Mesmo Direito Privado; 4.1. Evolução Histórica do Direito Comercial – Outra Dicotomia do Direito Privado: Direito Civil e Direito Comercial; 4.1.1. Ascensão e Queda da Teoria dos Atos de Comércio; 4.1.2. A Comercialização das Atividades Civis e a Busca da Unificação do Direito Privado; 4.2. A Incorporação dos Conceitos Econômicos de "Atividade Econômica" e de "Empresa" Reforçando a Incorporação do

Conceito Econômico de "Serviços" pelo Direito Privado; 4.3. A Maior Parte (e a Mais Relevante Economicamente) das Prestações de Serviço Não É Regulada pelo Capítulo "Da Prestação de Serviço" (Art.593 a 609 do Código Civil de 2002), mas sim Pelo Direito de Empresa (Livro II da Parte Especial – Arts.966 a 1.195 do Código Civil de 2002); 4.4. A Irrelevância da Classificação das Obrigações em Obrigação de Dar, Fazer e Não Fazer para a Regulação (Juridicização) das Atividades Econômicas – Incidência do ISS sobre as Locações e Cessões de Direito; 5. Os Conceitos Econômicos de "Atividade Econômica" e de "Empresa" Juridicizados Também Pelo Direito Constitucional desde a Constituição de 1891; 6. A Opção Constitucional Pela Definição Exaustiva (Taxativa) dos Serviços Tributáveis Pelo ISS, por Lei Complementar; 7. Análise da Jurisprudência À Luz das Conclusões do Presente Trabalho; 7.1. A Infeliz Jurisprudência do ISS Sobre a Locação de Bens Móveis – RE 116.121-3 SP; 7.2. Julgamentos Após o RE 116.121-3 SP; 7.2.1. Leasing (RE 547.245-SC e RE 592.905-SC) e Cessão de Direito de Uso de Marcas e de Sinais de Propaganda (Rcl 8623 AgRg RJ) – Vacilação Entre o Conceito de Direito Civil e o Conceito Econômico; 7.2.2. Serviços de Franquia (RE 603.136 RJ e ADI 4.784) e Licença de Uso de Software (RE 688.223 PR)

1. Introdução

O presente estudo pretende demonstrar que a distinção conceitual entre "serviços" na Economia e "serviços" no Direito, ao menos para fins de regular, ou seja, juridicizar, as atividades econômicas, já foi superado há tempos.

É que o conceito de serviços na Economia como bem imaterial, como conceito amplo e residual em contraposição ao de bem (material), já estava internalizado no Ordenamento pátrio, não só no Direito Constitucional, mas mesmo no Direito Privado, particularmente em seu ramo Direito Comercial, hoje denominado Direito Empresarial, desde que os serviços passaram a ter relevância econômica, há mais de um século.

O Direito apresenta-se sintaticamente fechado, mas semanticamente aberto, e, por isso, ele recebe influxos conceituais de diversos outros campos do conhecimento humano, e de outras Ciências. Como muitas das relações jurídicas são reguladas por causa da relevância econômica que as correspondentes relações econômicas subjacentes apresentam, é natural, e até notório, que a Economia seja uma grande fonte de influxos conceituais para o Direito. Não por menos, temos, por exemplo, na graduação das faculdades de Direito, cadeiras como Economia e Direito Econômico.

E se falamos de regulação de atividades econômicas, obviamente a importância da Economia para o Direito revela-se também nas relações comerciais, as quais, de tão importantes para o Direito, fizeram surgir um ramo próprio: o Direito Comercial, ramo do Direito Privado.

Antes de adentrar na análise da evolução conceitual dos serviços na Ciência Econômica, e depois na demonstração de como essa evolução foi absorvida há tempos pelo Direito Privado, particularmente pelo Direito Comercial, agora Empresarial, e inclusive pelo Direito Constitucional, temos que nos debruçarmos sobre como se dá a incorporação dos conceitos nas competências tributárias, ou seja, no altiplano constitucional. Afinal, o tema das materialidades tributárias, no Direito brasileiro, sempre perpassa o plano constitucional.

2. A Incorporação dos Conceitos nas Competências Constitucionais Tributárias

Entre as teorias mais radicais sobre a possibilidade de o Direito Constitucional Tributário se utilizar de conceitos na definição das competências tributárias, podemos citar: num extremo, (i) a teoria da desconsideração *a priori* das formas jurídicas; e, noutro extremo, (ii) a teoria do império do Direito Privado. Vamos a elas.

2.1. Teoria da Desconsideração *A Priori* das Formas Jurídicas

Essa teoria foi capitaneada por ENNO BECKER, e surgiu na Alemanha pós-Primeira Guerra Mundial, com a finalidade de se evitar a elisão fiscal com a aplicação dos critérios de Direito Privado na interpretação das leis tributárias, e com isso evitar a redução da carga tributária. Afinal, era uma época em que os cofres públicos necessitavam drasticamente de recursos. Por essa linha, de verdadeira interpretação econômica no Direito Tributário, eram irrelevantes as formas de Direito Privado utilizadas pelos contribuintes, quando utilizadas no Direito Tributário, servindo essas formas apenas para indicar a relação econômica que seria objeto de tributação.[1]

A teoria da interpretação econômica de ENNO BECKER foi difundida por DINO JARACH na Itália e na Argentina, para o qual as alusões que o legislador tributário faz a negócios ou atos jurídicos não são importantes enquanto tais, mais somente pela relação econômica que criam, pois seria esta que integra a hipótese de incidência tributária.[2] Tal teoria seria aplicada não só nos casos de simulação, mas também àqueles em que se verificasse uma "desigualdade fiscal substancial".[3]

ANDREI PITTEN VELLOSO enquadra nessa teoria a fundamentação da decisão do STF no RE 112.947-6[4], em que o Ministro Relator Carlos Madeira justifica a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis baseando-se no fato

1. VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.53-54.

2. JARACH, Dino. O fato imponível: Teoria Geral do Direito Tributário substantivo. Trad. Dejalma Campos. São Paulo: RT, 1989, p.125 apud VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.53-54.

3. JARACH, Dino. Hermenêutica no Direito Tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. Interpretação no Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, Educ, 1975, p.83-102 apud VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.55-56.

4. D.J.: 07.08.87.

de que não seria um serviço, mas seria tributável pelo ISS. Criticando o acórdão, asseverou o autor:

> "Não se considerou nem mesmo que a espécie (locação) era denotada pelo conceito de serviço, mas que serviria para a prática de um fato passível de se subsumir ao conceito. Acabou por desconsiderar-se a imperativa aferição da subsunção da locação ao conceito constitucional de serviços, simplesmente analisando a presença de indícios de 'capacidade contributiva do Imposto Sobre Serviços'".[5]

No referido acórdão, o que cabe criticar não é a decisão em si, de que incide ISS na locação de bens móveis, o que está correto, como demonstraremos no presente trabalho, mas sim sua fundamentação, a qual, para justificar essa incidência, se vale da teoria da interpretação econômica. De fato, os fins econômicos não justificam a ignorância aos meios utilizados pelo legislador constitucional. Não podemos interpretar as correspondentes normas no sentido de que o constituinte visava tão somente a substância econômica normalmente correspondente ao conceito jurídico ali posto. Cabe sim, em processo interpretativo, verificar se o constituinte se valeu de conceitos jurídicos advindos de outros ramos do Direito (conceitos jurídicos preexistentes), ou se utilizou conceitos advindos de outras Ciências, como, por exemplo, a Economia, para desenhar a competência tributária relativa a determinado tributo.

Adiante demonstraremos que o Constituinte brasileiro, ao prever o conceito "serviços de qualquer natureza" como materialidade do ISS, trouxe a conotação do conceito de serviço advinda da Ciência Econômica, não só diretamente, mas inclusive também por intermédio do Direito Privado, não precisando o aplicador do direito de se valer de uma interpretação econômica para decidir pela incidência do ISS na locação de bens móveis.

5. VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.59-61.

2.2. Teoria do Império do Direito Privado

Essa teoria formou-se como antítese à teoria da interpretação econômica. Muitos doutrinadores entendem ser essa teoria indissociável à concepção de que o Direito Tributário é um direito de superposição, no sentido de que se o legislador tributário vai se sobrepor a algo que já existe, não poderia desconsiderá-lo.[6]

Assim entende GERALDO ATALIBA, para quem o Direito Tributário regula fatos, na maioria das vezes, já regulados por outros ramos do Direito, como o Direito Privado, o Direito do Trabalho, o Direito Comercial, o Direito Bancário, etc.[7]

No mesmo sentido, ALFREDO AUGUSTO BECKER defende que:

> "(...): uma definição [diríamos "conceito"[8]], qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão."[9]

6. VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.76-77. Nesse sentido cf. MICHELI, Gian Antonio. Corso di Diritto Tributario. 1ª ed. Turim: UTET, 1972.

7. ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. Revista de Direito Tributário v.15. n.57, São Paulo, jul.set.1991, p.90-104.

8. Não podemos confundir *conceito* com *definição de conceito*. O conceito é apenas uma ideia preconcebida que formamos na nossa mente sobre determinado objeto graças ao nosso histórico linguístico (repertório linguístico) relacionado com aquele objeto. A definição de um conceito, por sua vez, já trata da descrição do conceito, de forma a podermos relatar a terceiros, segundo as características trazidas por essa descrição, o que entendemos estar dentro ou fora desse conceito. Cf. GUIBOURG, Ricardo A., GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V.. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 2004, p.58.

9. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p.123.

ANDREI P. VELLOSO cita, como paradigmático, nesse tema, o acórdão RE 116.121-3/SP[10] do STF, relativo à incidência do ISS sobre a atividade de locação de guindastes. Depois de aproximadamente trinta anos acolhendo a incidência de ISS sobre locação de bens móveis, o referido acórdão representou uma guinada na jurisprudência a respeito, adotando a teoria do império do Direito Privado.[11]

Essa teoria é duramente criticada por VELLOSO, o qual ensina que:

> "Haverá situações em que a única definição legal existente, seja ela conotativa ou denotativa, se mostrará totalmente inadequada para a compreensão do significado dos enunciados que outorgam competências tributárias, fazendo com que reste abalada a pretensão do absolutismo da tese do império do direito privado."[12]

É interessante se observar o quanto é pouco desenvolvido pela doutrina o fato de que frequentemente coexistem conceitos jurídicos e extrajurídicos possíveis de serem conotados a um termo ou expressão do direito positivo constitucional. Nesse sentido, afirma ANDREI P. VELLOSO que:

> "(...), verifica-se, com frequência, a coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão. Destarte, há de ser definido, nessas hipóteses, qual o conceito prevalente, se o jurídico ou o extrajurídico, o que não é suficientemente desenvolvido pela doutrina."[13]

Normalmente, o constituinte (assim como o legislador em geral) não define expressamente o conceito dos signos que

10. Tribunal Pleno, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, D.J.: 25.05.2001.

11. VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.81.

12. Ibidem, p.85.

13. VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.276.

emprega, tomando-os de empréstimo de diversas linguagens, podendo ser da linguagem jurídica, da linguagem corrente, da linguagem científica extrajurídica, da linguagem técnica etc.[14]

Mas se esses signos são postos num enunciado prescritivo, o conceito correspondente conotado por esse signo linguístico passa a ser jurídico. Assim, se o Direito Tributário incorpora um conceito que originalmente adveio de outro ramo do conhecimento que não o Direito, então esse conceito passa a ser jurídico, no caso, jurídico-tributário.[15]

Daí, dessume-se que a distinção entre conceitos jurídicos e extrajurídicos não advém propriamente do âmbito do Direito onde eles são empregados, mas sim do repertório linguístico de origem de onde esses conceitos vieram. São, portanto, conceitos jurídicos aqueles originários da linguagem jurídica; e conceitos extrajurídicos os que são originários de linguagem técnica-extrajurídica ou da linguagem comum.[16]

De fato, a exegese rigorosamente jurídica do texto constitucional não quer dizer que só conceitos jurídicos a ele possam ser conotados. Nesse sentido, VELLOSO ensina que:

> "(...), não deve ser excluída, *a priori*, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional."[17]

Ou seja:

14. KALINOWSKI, Georges. Introduction à La Logique Juridique. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1965, p.53 *apud* Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.264.

15. VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.276.

16. Idem.

17. Ibidem, p.88.

> "Não há um primado do direito privado, pois, sem dúvidas, é viável que o Direito Tributário – e primordialmente o Direito Constitucional Tributário – adote conceitos próprios. A possibilidade de o Direito Tributário elaborar conceitos específicos decorre, em última análise, do fato de ser direito positivo. (...). Os conceitos conotados por seus enunciados podem identificar-se com aqueles consagrados em dispositivos já vigentes. Mas essa identidade não é necessária. Nem mesmo a necessidade de se proceder à exegese rigorosamente jurídica do texto constitucional implica a inexorável incorporação, pela Constituição, de conceitos infraconstitucionais, (...)"[18]

Na medida em que a teoria do império do Direito Privado quase sempre faz referência aos artigos 109 e 110, do Código Tributário Nacional, vamos enfrentar a exegese dos referidos dispositivos.

2.2.1. Os Artigos 109 e 110 do CTN

Seguem os comandos:

> Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.
>
> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Na verdade, esses dois dispositivos andam juntos. No tocante ao art.109, CTN, os institutos, conceitos e formas do direito privado podem ter efeitos diversos para o direito tributário, se assim o legislador tributário definir.

18. VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.87.

Exemplos dessa possibilidade são os institutos da prescrição e da decadência. A prescrição tributária, diferentemente da prescrição do Direito Privado, extingue definitivamente o direito de crédito e não só a pretensão (art.156, V, CTN). A decadência tributária interrompe-se, conforme prevê o art.173, II, CTN, diferentemente da decadência no Direito Privado, que não se interrompe nem se suspende. Por este dispositivo, a decisão que anular, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, faz reiniciar o prazo decadencial tributário.

Agora, a liberdade do legislador tributário por sobre esses institutos, conceitos e formas de direito privado encontra obstáculo no disposto no art.110, CTN. É que se tais institutos, conceitos e formas de direito privado forem "utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal", para definir ou limitar competências tributárias, aí, até por imperativo lógico, no tocante à superioridade hierárquica da Lei Maior, não poderá a lei tributária infraconstitucional afastar sua definição, seu conteúdo ou seu alcance. A título de exemplo, o Município não pode, em sua lei, alargar o conceito de bem imóvel para fins de aumentar o campo de incidência do IPTU.

Ressalte-se que o art.110, CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, pois não é possível aceitar interpretação autêntica da Constituição feita pelo legislador infraconstitucional. Afinal, este não pode balizar ou direcionar o intérprete da Constituição.

No mesmo sentido, o Ministro Joaquim Barbosa, em seu voto, no RE nº 547.245-SC (ISS *leasing*), exprime:

> "A segunda dificuldade que vislumbro refere-se à necessidade de interpretação da Constituição conforme a legislação ordinária, ainda que existente por ocasião de sua promulgação. Ainda que a legislação ordinária contivesse um conceito universal e **inequívoco** para prestação de serviços de qualquer natureza, o alcance do texto constitucional não é condicionado de forma imutável por ele. De outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de **estabilização** com força constitucional da

> legislação infraconstitucional, de modo que haveria confusão entre os planos normativos.
>
> A invocação do art. 110 do Código Tributário Nacional também não impressiona. A disposição carece de densidade normativa própria, pois é redundante a legislação infraconstitucional prescrever que conceitos utilizados pela **Constituição** não podem ser violados por legislação também infraconstitucional." (grifos no original)

Aliás, a rigor, a letra do art.110, CTN, é indevidamente restrita, pois, afinal, o apropriado é que qualquer conceito jurídico (seja ele do Direito Privado ou não) ou extrajurídico, (advindo ele da Economia ou de qualquer ramo do conhecimento) que tenha sido utilizado pelo constituinte para definir competências tributárias não pode ser alterado por legislação infraconstitucional, o que se dessumiria da própria interpretação de que a Constituição não pode ser violada.[19]

Por isso que ANDREI P. VELLOSO, debruçando-se sobre o objeto de estudo do presente trabalho, ensina:

> "Exemplificando-se, apesar de o texto constitucional empregar o signo 'serviço', que conota um conceito específico no direito privado, se for concluído, com base na interpretação constitucional, que a Constituição não utilizou o conceito de direito privado, não incidirá o art.110 do Código Tributário Nacional, pela não-configuração de sua hipótese. Em suma, tal preceito obsta a alteração dos conceitos constitucionais (ou seja, dos conceitos 'utilizados (...) pela Constituição'), já determinados pelo labor interpretativo, sem veicular diretrizes hermenêuticas.
>
> (...)
>
> A solução problemática, pois, há de ser buscada na exegese da Constituição, e não na dos arts.109 e 110 do Código Tributário Nacional.[20]

19. VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.97.

20. VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005, p.99-100.

Concordando com o supracitado autor, apenas um ponto ressalvamos, do excerto acima. Quando o autor fala do conceito de serviço no Direito Privado refere-se a obrigação de fazer. Demonstraremos mais adiante que o Direito Privado possui um conceito de serviço mais abrangente, advindo da Ciência Econômica, o qual, pelas razões que exporemos, foi incorporado pela materialidade constitucional do ISS.

Conclui-se, portanto, que não é possível a prevalência da teoria do império do direito privado, considerada esta como a inafastabilidade de incorporação de conceitos de direito privado pelo texto constitucional. Abaixo trilharemos o conceito de serviços na Economia, e a seguir, demonstraremos que o referido conceito foi incorporado pelo Direito Constitucional não só de forma direta, mas também de forma indireta, por intermédio do Direito Privado pátrio, quando este funciona como fonte do influxo conceitual para a Constituição.

3. O Conceito de Serviços na Economia Revelados na Dicotômica Expressão "Bens e Serviços" Como Universo Exaustivo dos Produtos Resultantes da Atividade Econômica

Nos primórdios da literatura econômica (fisiocratas e clássicos), consideravam-se atividades econômicas apenas aquelas voltadas para a criação e acumulação de riquezas, que se limitavam à produção de bens materiais, tangíveis. Os serviços eram considerados fontes intangíveis de bem-estar ou utilidade, fosse no curto ou longo prazo, sendo pois classificados como atividades não-produtivas.[21]

Os primeiros cientistas a escrever sobre as atividades de serviços foram os fisiocratas, no século XVII. Representados por FRANÇOIS QUESNAY (1694-1774), os fisiocratas entendiam que as únicas atividades produtivas eram a agricultura

21. KON, Anita. Sobre as atividades de serviços: revendo conceitos e tipologias, in Revista de Economia Política, vol.19, nº2 (74), abril-junho de 1999, p.64-83.

e a mineração, na medida em que a terra seria a única fonte adicional de riquezas, sendo a manufatura e as demais atividades, incluindo aí os serviços, consideradas estéreis, porque, em que pese indispensáveis, não gerariam um excedente real[22].

Assim, para os fisiocratas, tanto os trabalhadores que transformavam matéria prima agrícola em manufaturas, quanto os que prestavam serviços, incorporados ou não em bens, eram considerados estéreis, não produtivos.[23]

Para os clássicos, cuja figura mais representativa foi ADAM SMITH (1723-1790), o Capitalismo se baseava na produção de bens materiais, em oposição aos serviços. A produção de serviços, para os clássicos, teve uma abordagem distinta da dada pelos fisiocratas. ADAM SMITH reconheceu a contribuição que as atividades de serviços conferiam ao produto que a economia gera, porém negou o caráter produtivo dos serviços. Isso porque concentrou ele a discussão no valor de troca e não no valor de uso, embora reconhecesse a existência deste último.[24] Em famosa passagem na sua obra "A Riqueza das Nações", de 1776, tratou dos serviços como um setor improdutivo. Vejamos o trecho:

> "The labour of the menial servant, (...), does not fix or realize itself in any particular subject or vendible commodity. His services generally perish in the very instant of their performance, and seldom leave any trace or value behind them for which an equal quantity of services could afterwards be procured. The labour of some of the most respectable orders in society is, like that of menial servants, unproductive of any value, and does not fix or realize itself in any permanent subject, or vendible commodity, which endures after that labour is past,... The sovereign, for example, with all the officers both of justice or war who serve under him, the whole

22. KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.3.

23. Ibidem, p.4.

24. Idem.

> army and navy, are unproductive labourers,... Their service, how honorable, how useful, or how necessary soever, produces nothing for which an equal quantity of service can afterwards be procured.... In the same class must be ranked... churchmen, lawyers, physicians, men of letters of all kinds; players, buffoons, musicians, opera singers, opera dancers, etc... the work of all of them perishes in the very instant of its production."[25]

PETER HILL ressaltou que as colocações de ADAM SMITH estavam num contexto, na obra, que falava de acumulação de capital, não querendo SMITH concluir que os serviços produzidos pelos trabalhadores improdutivos fossem inúteis ou desnecessários.[26]

DAVID RICARDO (1772-1823), THOMAS MALTHUS (1766-1834) e JEAN BAPTISTE SAY (1767-1832) testemunharam a Revolução Industrial na Grã-Bretanha, bem como as transformações na economia que acarretaram na divisão do trabalho social entre campo, atividades industriais e atividades terciárias, trazendo consequências teóricas para os

25. SMITH, Adam. The Wealth of Nations, books I-III, London: Penguin Books *apud* HILL, Peter. Tangibles, intangibles and services: a new taxonomy for the classification of output, in Canadian Journal of Economics, vol.32, nº 2, april.1999, p.426-447. Tradução livre do autor: "O trabalho do servo humilde, (...), não se encaixa ou se realiza em qualquer sujeito em particular ou mercadoria vendável. Seus serviços geralmente perecem no mesmo instante em que são desempenhados, e raramente deixam qualquer rastro ou valor para que uma quantidade igual desses serviços possa posteriormente ser adquirida. O trabalho de algumas das ordens mais respeitáveis na sociedade é, como o de empregados domésticos, desprovido de qualquer valor, e não se encaixa ou se realizar em qualquer sujeito permanente ou mercadoria vendável, e que perdure depois de terminado o trabalho,... O soberano, por exemplo, com todos os oficiais, tanto de justiça ou da guerra, que o servem, todo o Exército e a Marinha, são trabalhadores improdutivos,... o seu serviço, quão honrado, quão útil, ou quão necessário seja, não produz nada pelo qual uma igual quantidade de serviço poderia ser adquirida depois.... Na mesma categoria devem ser classificados... religiosos, advogados, médicos, homens de letras de todos os tipos; jogadores, palhaços, músicos, cantores de ópera, dançarinos de ópera etc.... o trabalho de todos eles morre no próprio instante de sua produção."

26. HILL, Peter. Tangibles, intangibles and services: a new taxonomy for the classification of output, in Canadian Journal of Economics, vol.32, nº 2, april.1999, p.426-447.

estudiosos da Economia, com revisão de conceitos.[27]

THOMAS MALTHUS contribuiu para a evolução da importância dos serviços ao reinterpretar a doutrina de ADAM SMITH, reformulando a noção de trabalho produtivo *versus* trabalho improdutivo defendida por SMITH, ao afirmar que há trabalhos mais produtivos e trabalhos menos produtivos, sendo estes últimos aqueles em que o valor de troca pagaria apenas o trabalho empregado, e não um bem material.[28]

Nesse sentido, ele conferiu ao termo "riqueza" uma ideia mais ampla que a conferida por ADAM SMITH (objeto material suscetível de acumulação). Para MALTHUS, então, a riqueza seria composta não só de objetos materiais, mas também de imateriais, como os serviços.[29]

Tanto MALTHUS quanto DAVID RICARDO registraram a ideia de que as atividades terciárias contribuíam para o aumento de valor das mercadorias. Exemplos seriam os transportes e o comércio, que contribuem para o aumento do produto total, seja de forma direta ou indireta.[30]

JEAN BAPTISTE SAY atentou para a importância do setor de serviços para a produção, destacando serviços como seguros, transportes, armazenagem, de instituições financeiras etc. como relevantes para o funcionamento do comércio.[31] Aqui, já se percebem atividades como seguros e serviços financeiros abarcadas pelo conceito de serviços, como todo resultado da produção que não se consubstancie em bens materiais, tangíveis. Foi com SAY que adveio a ideia de produção com base na concepção de utilidade, sendo os serviços

27. KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.8.

28. Ibidem, p.6-7.

29. Ibidem, p.7.

30. Ibidem, p.8.

31. Ibidem, p.9.

encarados como produtos imateriais, sendo necessário o conhecimento técnico para sua produção, conhecimento este considerado como capital acumulado. GEORG FRIEDRICH LIST deu continuidade a essa ideia de bens imateriais como bens produtivos.[32]

Segundo PETER HILL[33], em meados do século XIX, a dicotomia produtos materiais *vs* produtos imateriais já estava bem consolidada, citando a obra "Political Economy", de NASSAU SENIOR (1790-1864) para ilustrá-la, na qual se dividem os produtos em mercadorias e serviços, onde o referido autor asseverou:

> "In those cases in which our attention is principally called, not to the act occasioning the alteration, but to the result of that act, to the thing altered, economists have termed the person who occasioned the alteration a productive labourer, or the producer of a commodity or material product. Where, on the other hand, our attention is principally called not to the thing altered, but to the act of occasioning that alteration, economists have termed the person occasioning that alteration an unproductive labourer, and his exercises services, or immaterial products." [34]

32. KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.10.

33. HILL, Peter. Tangibles, intangibles and services: a new taxonomy for the classification of output, in Canadian Journal of Economics, vol.32, nº 2, april.1999, p.426-447.

34. SENIOR, Nassau William. Political Economy. 5ª ed. London: Charles Griffin and Co., 1863. Tradução livre do autor: "Nos casos em que a nossa atenção é principalmente voltada, não para o ato ocasionando a alteração, mas para o resultado desse ato, para a coisa alterada, os economistas têm chamado a pessoa que ocasionou a alteração de um trabalhador produtivo, ou o produtor de um mercadoria ou produto material. Se, por outro lado, a nossa atenção é principalmente voltada não à coisa alterada, mas para o ato que ocasiona essa alteração, os economistas têm chamado a pessoa que realiza essa alteração de trabalhador improdutivo, e os seus serviços de produtos imateriais".

Percebe-se que no binômio atividade-produto, a ideia da relevância ora na atividade, ora no produto, caracteriza-se como diferenciador entre serviços e mercadorias. Isso porque o produto, sendo estocável, não é feito para um cliente específico, mas com fins à venda para qualquer cliente interessado em adquiri-lo. De forma distinta, se a atividade – atrelada a ela, a expertise de quem a realiza – é que ganha relevância, como essa atividade não é estocável (por mais que dela resulte um bem material), a individualidade na relação entre quem faz e quem recebe o serviço destaca-se como essencial.

JOHN STUART MILL (1806-1873) também caracterizou os serviços como utilidades, definindo os serviços produtivos como aqueles que aprimoram a produtividade da sociedade ou do individuo, aqueles cuja utilidade se incorpora em um objeto ou material ou no ser humano, como o serviço educacional.[35]

O "Oxford Dictionary of Economics", em edição de 2009, define "serviços" como atividade, e "indústria de serviços" como terceiro setor da Economia da seguinte forma:

> "**Services** Economic goods which do not take a tangible and storable form. In some cases this require the physical presence of the costumer, as for example with hairdressing, medical treatment, or live entertainment. In other cases services can be performed at a distance: for example, legal representation or insurance." (grifo nosso)
>
> "**Service industry** The parts of the economy providing services. These may be to individual consumers, for example medical treatment or entertainment or to businesses, for example architectural, cleaning, computing, engineering, or legal work. In some cases, such as restaurants, a combination of goods and services is provided. Service industries are collectively referred to as the tertiary sector, and are an increasing part of total activity in advanced economies.(...)".[36]

35. DELAUNAY, Jean-Claude; GADREY, Jean. Services in Economic Thought: Three centuries of debate. Translation by Aart Heesterman. Norwell, U.S.A.: Kluwer Academic Publishers, 1992, p.23-24.

36. BLACH, John; HASHIMZADE, Nigar; MYLES, Gareth. Oxford Dictionary of

Quanto à abordagem dos serviços como setor da economia (*Service Industry*), JEAN-CLAUDE DELAUNAY e JEAN GADREY, no capítulo de sua obra em que se referem à "juventude e maturidade do conceito do terceiro setor", fazem referência ao período de 1935 a 1965, "com alguma flexibilidade", no qual três autores (ALLAN G.B. FISHER[37], COLIN CLARK[38], JEAN FOURASTIÉ) se destacaram, em suas respectivas obras, pela aproximação voltada à prática, com ênfase em observação estatística, em que o foco e a atenção na Ciência Econômica se voltaram para a mensuração de produtos e produtividade, caracterizando "serviços" como uma entidade "relativamente" homogênea, identificada no terceiro setor da economia.[39]

DELAUNAY e GADREY ressaltam que, em que pese o tema sempre tenha sido objeto de certa discussão e polêmica, as análises econômicas da época absorveram integralmente a divisão da economia em três setores. Mas, como afirmam os autores:

Economics. 3ª ed. New York: Oxford University Press, 2009, p.408. Tradução livre do autor: "Serviços - Bens econômicos que não tomam uma forma tangível e armazenável. Em alguns casos, requerem a presença física do cliente, como por exemplo, com cabeleireiro, tratamento médico, ou de entretenimento ao vivo. Em outros casos, os serviços podem ser realizados à distância: por exemplo, a representação legal ou seguro".
"Indústria de serviços – parte da economia que abarca as prestações de serviços. Estas podem ser para consumidores individuais, por exemplo no tratamento médico ou no entretenimento; ou para as empresas, por exemplo em serviços de arquitetura, limpeza, informática, engenharia, ou trabalho jurídico. Em alguns casos, tais como restaurantes, há uma combinação de bens e serviços fornecidos. Indústrias de serviços são referidas coletivamente como o setor terciário, e são uma parte cada vez maior do total de atividades nas economias avançadas. (...)".

37."The Clash of Progress and Security", London: MacMillan, 1935. Nesta obra, ALLAN G.B. FISHER utiliza a classificação das atividades econômicas em setores primário, secundário e terciário em sua análise não apenas num senso estatístico e físico, mas também como um pano de fundo para descrever mudanças históricas e estágios de desenvolvimento.

38. "The Conditions of Economic Progress". London, MacMillan, 1940.

39. DELAUNAY, Jean-Claude; GADREY, Jean. Services in Economic Thought: Three centuries of debate. Translation by Aart Heesterman. Norwell, U.S.A.: Kluwer Academic Publishers, 1992, p.75.

> "(...), these problems do not stop the widespread use of the three-sector model, most notably in growth studies and international comparisons.
>
> While the three decades of 1935-1965 constituted the period in which the concept of the tertiary sector came of age, it also was the period during which the terminology defining the main components of the three sectors was established, often in relation to national accounting methods developed by national statistical offices."[40]

Continuam os referidos autores ao destacar que, ao longo das décadas 1960-1970, houve a mudança de denominação do setor de "setor terciário" para "setor de serviços", mais especificamente "serviços", no plural:

> "But in the 1965-1975 period, its growing importance and the realisation of its future role brought people to approach the study of services in a more positive way. This could only be achieved at the cost of diversity and without a comprehensive and straightforward definition.
>
> We can indeed say that there was a gradual shift in the case of the term tertiary to the use of the word services. The terminology depends a bit on linguistic habits, but the plural form, e.g. services, is more and more used in preference to the singular form."[41] (grifo no original)

---

40. DELAUNAY, Jean-Claude; GADREY, Jean. Services in Economic Thought: Three centuries of debate. Translation by Aart Heesterman. Norwell, U.S.A.: Kluwer Academic Publishers, 1992, p.82. Tradução livre do autor: "(...), estes problemas não impedem o uso generalizado do modelo de três setores, principalmente em estudos de crescimento e comparações internacionais. Enquanto as três décadas de 1935-1965 constituíram o período em que o conceito do setor terciário atingiu a maioridade, foi também o período em que a terminologia que define os principais componentes dos três setores foi estabelecida, muitas vezes em relação aos métodos de contabilidade nacional desenvolvidos por institutos nacionais de estatística".

41. DELAUNAY, Jean-Claude; GADREY, Jean. Services in Economic Thought: Three centuries of debate. Translation by Aart Heesterman. Norwell, U.S.A.: Kluwer Academic Publishers, 1992, p.98. Tradução livre do autor: "Mas, no período 1965-1975, sua crescente importância e a compreensão de seu futuro papel levou as pessoas para abordar o estudo de serviços de uma forma mais positiva. Isso só pode ser conseguido à custa da diversidade e sem uma definição abrangente e direta. Podemos dizer que, de fato, houve uma mudança gradual no caso do termo terciário para a utilização da palavra serviços. A terminologia depende um pouco de hábitos linguísticos, mas a forma plural, por exemplo, serviços, é cada vez mais usado

COLIN CLARK em 1940, aplicou essa residualidade na classificação dos setores econômicos, onde se chegava ao setor de serviços excluindo-se, das atividades econômicas, a agricultura, a mineração e a manufatura, perdurando como a descrição mais usual de serviços na microeconomia, e como maneira de mensurar o produto das atividades de serviços.[42,43]

Percebe-se que o caráter "residual" dos serviços se revela não somente na dicotomia bens e serviços, mas também no conceito de "serviços" na classificação dos setores da economia.

Essa forma residual de abordar o setor de serviços, reservando a este apenas o resíduo das atividades não compreendidas nos setores primário e/ou secundário, é a principal maneira de tratá-los para efeitos analíticos. O Sistema das Nações Unidas de Contas Nacionais (System of National Accounts – SNA[44]) é realizado sob a responsabilidade conjunta da Organização das Nações Unidas, Banco Mundial, Comissão das Comunidades Europeias (Statistical Office of the European Communities - EUROSTAT), Fundo Monetário Internacional – FMI e Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (Organisation for Economic Co-Operation and Development - OECD)"[45,46], sendo adotado

em preferência à forma singular."

42. KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.27; RIDDLE, Dorothy I. Service-Led Growth: The role of the service sector in World Development. New York: Praeger Publishers, 1986, p.5.

43. Cf. também VICTOR FUCHS, cuja obra "The Service Economy" tornou-se a "bíblia" da Economia de Serviços, tendo sido a primeira vez na literatura econômica internacional que a Economia de Serviços foi tratada como um objeto de estudo e pesquisa por si só.

44. Cuja última versão é de 2008. Cf. Sistem of National Accounts, 2008. Disponível em <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/SNA2008.pdf>. Acesso em 28.06.2012.

45. cf. Sistema de Contas Nacionais – Brasil – 2005-2009, disponível em <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/contasnacionais/2009/sicona2005_2009.pdf>, Acesso em 27.jun.2012.

46. No Brasil, é a União que possui a competência de organizar e manter os serviços

pela grande maioria dos países, inclusive o Brasil.[47] No Brasil, quem elabora o Sistema de Contas Nacionais (SCN) é o IBGE[48,49], que segue as recomendações do SNA.

O IBGE também elabora a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE[50] (classificação derivada da Clasificación Industrial Internacional Uniforme – CIIU, mais conhecida pelo seu nome em inglês International Standard

oficiais de estatística e legislar sobre o serviço estatístico nacional (Constituição de 1988, art.21, XV; e art.22, XVIII). O dispositivo constitucional do ordenamento anterior que lhe conferia validade era o art. 8°, item XVII, alínea u, da Constituição de 1969, sendo que em 1934 já havia sido instituído o Instituto Nacional de Estatística (Decreto n° 24.609, de 06.07.1934), bem como a Convenção Nacional de Estatística (Decreto n° 1.022, de 11.08.1936). É a Fundação IBGE (IBGE) a responsável pela produção direta de informações e pela coordenação, orientação e desenvolvimento das atividades técnicas dos sistemas estatístico e cartográfico nacionais.

47. MARCONINI, Mário. Acordos regionais e o comércio de serviços: Normativa internacional e interesse brasileiro. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p.23.

48. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. O IBGE foi instituído pela Lei n° 5.878, de 11.05.1973, após autorização concedida para essa instituição pelo Decreto -Lei n° 161, de 13.02.1967. Conforme o art.2° da lei de fundação do IBGE, constituise, como seu objetivo básico, "(...) assegurar informações e estudos de natureza estatística, geográfica, cartográfica e demográfica necessários ao conhecimento da realidade física, econômica e social do País, visando especificamente ao planejamento econômico e social e à segurança nacional."

49. O IBGE também preside a Comissão Nacional de Classificação – CONCLA, órgão colegiado composto por representantes de quinze ministérios, e inserido na estrutura do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, criado em outubro de 1994 (Decreto n° 1.264, de 11.10.1994), com a finalidade de "estabelecer normas e padronizar as classificações e tabelas dos códigos usadas no sistema estatístico e nos cadastros e registros da Administração Pública". Cf. Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE: versão 2.0, 2007, Disponível em <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/classificacoes/cnae2.0/cnae2.0.pdf>. Acesso em 02.04.2010.

50. A CNAE foi oficializada pela primeira vez com sua publicação no Diário Oficial da União em dezembro de 1994, resultado de um processo de revisão das classificações de atividades econômicas até então adotados pelo IBGE, seu órgão gestor. Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE: versão 2.0, 2007, Disponível em <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/classificacoes/cnae2.0/cnae2.0.pdf>. Acesso em 02.04.2010.

Industrial Classification – ISIC)[51,52], a qual funciona como uma linguagem uniformizada oficialmente adotada pelo Sistema Estatístico Nacional[53] por intermédio da qual se produzem estatísticas por tipo de atividade econômica.

O escopo da CNAE é determinado conforme o conceito de produção econômica do Sistema de Contas Nacionais (SNA, 2008): "produção econômica pode ser definida como uma atividade levada sob o controle e a responsabilidade de uma unidade institucional que utiliza insumos de trabalho, capital, e bens e serviços para produzir outros bens e serviços".[54,55] (grifo nosso)

Novamente, percebe-se que a Economia confirma, por intermédio do Sistema de Contas Nacionais (derivado do SNA)

51. A CIIU/ISIC é a classificação de atividades econômicas adotada pela Organização das Nações Unidas a partir de 1948, sendo padrão internacional de referência para o desenvolvimento de classificações nacionais com vistas a harmonizar, em nível internacional, a produção de divulgação de estatísticas econômicas. A CIIU/ISIC sofreu revisões em 1958 (Revisão 1), em 1968 (Revisão 2), em 1990 (Revisão 3), em 2002 (atualização 3.1), e em 2008 (Revisão 4).Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE: versão 2.0, 2007, Disponível em <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/classificacoes/cnae2.0/cnae2.0.pdf>. Acesso em 02.04.2010.

52. Percebe-se o nítido alinhamento das estruturas de classificação nacional e internacional, sendo que, inclusive, o calendário de revisão da CNAE está ajustado ao da CIIU/ISIC. Cf. Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE: versão 2.0, 2007, Disponível em <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/classificacoes/cnae2.0/cnae2.0.pdf>. Acesso em 02.04.2010.

53. O Sistema Estatístico Nacional compreende as atividades estatísticas exercidas com o objetivo de "possibilitar o conhecimento da realidade física, econômica e social do País, visando especialmente ao planejamento econômico e social e à segurança nacional" (art.1º da Lei nº 6.183, de 11.12.1974). O Sistema Estatístico Nacional é integrado por todos os órgãos e entidades da Administração Pública direta e indireta, de âmbito federal, estadual ou municipal, e entidades de natureza privada, que exerçam atividades estatísticas inseridas no objetivo do Sistema Estatístico Nacional, e para isso recebam subvenção ou auxílio dos cofres públicos (art.2º da Lei nº 6.183, de 11.12.1974).

54. System of National Accounts, p.97. Disponível em <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/SNA2008.pdf>. Acesso em 19.02.2010.

55. Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE: versão 2.0, 2007, Disponível em <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/classificacoes/cnae2.0/cnae2.0.pdf>. Acesso em 02.04.2010.

e da CNAE (derivada da CIIU/ISIC), que o universo do resultado da produção econômica é composto ou por bens (bens materiais) ou por serviços (bens imateriais), não havendo um *tertiu genus*.

Não é só por intermédio do SCN e da CNAE que o IBGE revela a classificação dicotômica dos produtos decorrentes da atividade econômica: bens e serviços. A Pesquisa Anual de Serviços – PAS é uma série de pesquisas efetuada pelo IBGE, relativas ao setor de serviços, iniciada em 1998, cujo objetivo, no tocante ao Sistema Estatístico, é fornecer informações do "setor de serviços não financeiros" ao Sistema de Contas Nacionais. A PAS, que adota a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, enquadra, entre os serviços, as atividades de locação e *leasing* de meios de transporte sem condutor e de máquinas e equipamentos sem operador; e o aluguel de objetos pessoais e domésticos[56]. Percebe-se não haver qualquer limitação ao enquadramento das locações em geral ao conceito de serviços nessas classificações. Afinal, como não se configuram como bens (materiais), tais atividades só podem se enquadrar na classe dos bens imateriais – serviços.

Em que pese as dificuldades históricas de delimitação do conceito de serviços na Economia, seja na acepção de produto da atividade econômica, seja na acepção de setor da Economia, percebe-se que há muito tempo esse conceito existe na Economia, sendo uma característica comum a sua residualidade, tanto em relação aos bens materiais, quanto em relação e aos demais setores da Economia.

Isso não impede que elenquemos as principais características dos serviços, tendo como fonte diversos autores da Ciência

56. Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE: versão 2.0, 2007, Disponível em <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/classificacoes/cnae2.0/cnae2.0.pdf>. Acesso em 02.04.2010.

Econômica[57,58]: (i) intangibilidade – a imaterialidade dos serviços é característica presente nos sistemas de contas nacionais da grande maioria dos países, os quais refletem a visão econômica neoclássica ou keynesiana[59]; (ii) efemeridade – decorrente da intangibilidade, os serviços são consumidos de imediato, sendo de existência passageira; (iii) são não estocáveis – por conta da intangibilidade e da efemeridade, os serviços não podem ser estocados, mantidos ou trocados; (iv) alta interação prestador-consumidor – em muitos serviços, há participação direta do consumidor no processo de produção do serviço, como no caso de restaurantes, aulas de ginástica, cinemas, teatros etc.; (v) alta intensidade de trabalho – muitas vezes, a habilidade ou qualificação do produtor é vendida diretamente ao consumidor; (vi) dificuldade de mensuração da eficiência do serviço – a medida da qualidade do serviço é muito subjetiva, quase sempre só podendo ser feita ao longo do processo de produção. Isso se reflete na variabilidade dos preços dos serviços, não havendo a respeito muito controle ou padronização, ou seja, uma teoria muito bem definida; (vii) necessidade de proximidade territorial ao mercado consumidor – diferentemente dos bens materiais, que são transportáveis de um lado ao outro do planeta, os serviços, por envolverem a habilidade do produtor para a realização do serviço para o consumidor, demandam a proximidade física de ambos. Mas cabe ressaltar que a variedade de espécies de serviços, bem como o acelerado desenvolvimento da tecnologia da informação e comunicação, têm feito com que essas características apresentem-se em maior ou menor grau conforme a espécie de serviço tratada.

57. KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.49.

58. Fontes: ZEITHALM, V. A.; PARASURAMAN, A.; BERRY, L. L.. Delivering quality services. New York: The Free Press, 1998. MARSHALL, J. Neil; WOOD, Peter A., Services and Space: Key aspects of urban and innovation in the Service Economy. Norway: STEP Goups, 1996. ILLERIS, Sven. The Service Economy: A geographical approach. Chichester: Wiley Ed., 1996.

59. KON, Anita. Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.48.

Em síntese, para prosseguirmos no trabalho, o que importa destacar é que a dicotomia bens (bens materiais) *versus* serviços (bens imateriais), possuindo os serviços conteúdo semântico residual em relação aos bens materiais, consolidou-se na Ciência Econômica. Essa consolidação conceitual denota a relevância econômica que os serviços foram conquistando ao longo das décadas, e obviamente, todas as relações sociais que ganham relevância econômica acabam demandando regulamentação jurídica, para que os direitos a respeito sejam preservados, e as obrigações correspondentes sejam previstas legalmente. Por isso, o Direito Privado, por intermédio do Direito Comercial, de longa data (há mais de um século), já havia incorporado a conotação da expressão dicotômica "bens e serviços" como universo exaustivo dos produtos decorrentes da atividade econômica, e consequentemente incorporando também o conceito econômico de serviços. É o que demonstraremos a seguir.

4. A Incorporação (Juridicização) da Expressão "Bens e Serviços" Pelo Direito Privado e a Consequente Incorporação do Conceito Econômico de "Serviços" Pelo Mesmo Direito Privado

4.1. Evolução Histórica do Direito Comercial – Outra Dicotomia do Direito Privado: Direito Civil e Direito Comercial

A dicotomia no Direito Privado, entre Direito Civil e Direito Comercial, teve sua origem na Roma antiga. O Direito Romano, precursor do atual Direito Civil, com sua rigidez em formas e solenidades, não tinha sentido prático para o comércio, sendo insuficiente para este, que demandava grande versatilidade, por conta da rapidez que o tráfico mercantil exigia.[60]

60. REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial.* v.1. 24ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, p.18, 2000.

Na Idade Média, preceitos canônicos de aversão e proscrição às atividades lucrativas, representados pelo versículo bíblico do Deuteronômio: "Ao teu irmão não emprestarás com usura",[61] também prejudicavam a atividade mercantil, pois não contribuíam para um eficiente sistema de créditos.

Assim, o imobilismo do Direito Civil e as vantagens que os devedores obtinham perante os credores refletidas no direito desde os fins do Império Romano acarretaram a necessidade, por parte dos comerciantes, de um forte movimento de união por intermédio das organizações de classe. As principais, chamadas de corporações de mercadorias, alcançaram tamanho sucesso e poder político que chegaram a conquistar autonomia para alguns centros comerciais, como as poderosas cidades comerciais de Veneza, Gênova e Florença, entre outras.[62] Entre elas, por exemplo, a Liga Hansa, constituída de aproximadamente 80 cidades comerciais alemãs, monopolizava o comércio exterior da Inglaterra e era liderada por Hamburgo e Lübeck.[63] As corporações de mercadores foram formulando um direito próprio, mais adequado às necessidades do tráfico mercantil, por exemplo, a de fortalecer o crédito.

Nesta fase, o Direito Comercial se cristaliza, a partir das regras corporativas das jurisprudências dos cônsules, juízes consulares que a corporação designara para dirimir as disputas entre comerciantes, sendo uma disciplina dos comerciantes. Com isso, sistematizaram-se as regras de mercado num direito costumeiro, já que o direito comum Romano (Direito Civil), com suas formalidades, era precário para assegurar as relações comerciais.[64] Nota-se que a dicotomia Direito Civil *vs* Direito Comercial não possui suporte científico, mas sim decorreu de necessidades sociais.

61. REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial.* v.1. 24ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, p.9, 2000.

62. Ibidem, p.10.

63. Idem.

64. Ibidem, p.10-11.

Pôs-se o Direito Comercial, assim, como uma disciplina a serviço do comerciante, como um direito profissional, corporativo, especial, consuetudinário, e particularmente, autônomo em relação ao Direito Civil.[65] Por isso, essa fase é chamada fase subjetivista do Direito Comercial, como disciplina dos comerciantes.

4.1.1. Ascensão e Queda da Teoria dos Atos de Comércio

Aos poucos, o direito comercial passou da fase subjetivista para a fase objetivista, na qual a base do direito comercial deixa de ser a figura tradicional do comerciante e passa a ser os atos de comércio (teoria dos atos de comércio).

Essa característica objetivista tomou mais força, mais adiante, com o Código Napoleônico de 1807, que, absorvendo os ideais da Revolução Francesa, de proibir qualquer privilégio de classes, vedava os privilégios e prerrogativas que as corporações, ao longo dos séculos, foram acumulando a favor dos comerciantes. Assim, o Código do Comércio, de 1807, que disciplinava os atos de comércio, alcançava todos os cidadãos.[66,67]

Mas esse deslocamento, na base do direito comercial, da figura do comerciante para a dos atos de comércio foi encontrando críticos ao longo dos tempos, pela dificuldade de definir seu alcance. Na doutrina francesa, GEORGES RIPERT[68], citado por ARNOLDO WALD, reconheceu, comentando o Código Civil de seu país, que a definição de ato de comércio importava em verdadeiro tautologia, na medida em que a

65. REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial.* v.1. 24ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, p.11, 2000.

66. REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial.* v.1. 24ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, p.12-3, 2000.

67. Napoleão editou dois grandes diplomas jurídicos na França do século XIX: o Código Civil (1804) e o Código Comercial (1807). Esse sistema, cujas relações, hoje classificadas como de direito privado, subdividiam-se em civis e comerciais, viria a repercutir nos países de tradição romana, inclusive no Brasil.

68. *Traité* élémentaire *de droit commercial.* 2ª ed. Paris: LGDI, 1951.

natureza dos atos de comércio dependia de quem o praticava, mas a caracterização do comerciante se dava pela natureza dos atos que a pessoa praticava.[69]

Percebeu-se também que a discriminação da matéria comercial, à luz do regime dos atos mistos (ato celebrado entre comerciante e não-comerciante), foi gerando cada vez mais dúvidas, no tocante a que legislação utilizar para "atos de comércio" praticados por não-comerciantes.[70] OTÁVIO MENDES, assim como a quase unanimidade entre os autores[71], pregava "a falência do Direito Comercial diante do problema da definição e classificação dos atos de comércio".

Conforme destaca R. REQUIÃO, com o desenvolvimento extraordinário da economia capitalista, novos horizontes abriram-se às cogitações dos juristas, considerando-se que o sistema objetivista, dos atos de comércio, estava isolado, desbaratado e desacreditado.[72]

Essas críticas não impediram que o Código de Comércio francês servisse de referência para fundar o sistema legislativo de muitas nações[73], inclusive o Brasil, onde influenciou o Código Comercial brasileiro, Lei nº 556, de 25.06.1850, que também teve, como inspirações, o Código espanhol de 1829 e o Código português de 1833.

69. WALD, Arnoldo. Comentários ao Novo Código Civil. v.XIV: Livro II, Do Direito de Empresa. TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.26.

70. Idem.

71. MENDES, Otávio. Direito Comercial Terrestre. São Paulo: Saraiva & Cia, 1930, *apud* REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial.* v.1. 24ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, p.13, 2000.

72. REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial.* v.1. 24ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, p.14, 2000.

73. GARRIGUES, Joaquín. Tratado de Derecho Mercantil *in Revista de Derecho, Madrid*, 1947, *apud* REQUIÃO, Rubens. Curso de Direito Comercial. v.1. 24ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, p.13, 2000.

O que não fez afastar as críticas de ARNOLDO WALD, que, ao ensinar sobre a busca de unificação do Direito Privado, afirmou que:

> "Houve, pois, um consenso no sentido de considerar superado o critério constante no nosso Código Comercial de 1850, propondo-se uma nova conceituação de caráter objetivo para regular o que se passou a denominar atividade negocial ou empresarial.[74]

4.1.2. A Comercialização das Atividades Civis e A Busca da Unificação do Direito Privado

A dificuldade de definir o conceito fundamental do direito comercial objetivista, qual seja, os atos de comércio, levou autores a afirmarem que isso decorre da falta de cientificidade da dicotomia presente no Direito Privado, entre o Direito Civil e o Direito Comercial, sendo ilógica e irracional a distinção entre atos civis e atos comerciais. Com a tendência da mercantilização do Direito Civil, os atos de comércio tornaram-se realmente inadequados, levando o sistema à ruína.[75]

A invasão e domínio do direito comercial sobre o direito civil, influenciando este último de forma crescente, é que determinaram a doutrina unificadora.[76] Vivante já afirmava, segundo RUBENS REQUIÃO, que "desde o nascimento, até o túmulo, passando pelo cortejo batismal, pela festa de bodas, pela celebração dos defuntos, é sempre o direito comercial que governa o ato da pessoa que contrata com uma empresa

74. WALD, Arnoldo. Comentários ao Novo Código Civil. v.XIV: Livro II, Do Direito de Empresa. TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.26.

75. REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial.* v.1. 24ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, p.13, 2000.

76. Ibidem, p.21.

mercantil"[77], e também que "(...) o direito mercantil, simples, vigoroso, expedito, tem dado nova vida a tantas instituições do direito civil, as quais, com o pretexto de amparar a propriedade e a seriedade do consentimento, impedem a livre circulação dos bens, suprema necessidade da vida econômica".[78]

Nessa linha, tem sido crescente a comercialização das atividades civis, tomando-se como exemplos a declaração legislativa da comercialidade das empresas de construção civil, por conta das necessidades de crédito, bem como a sujeição da empresa de incorporação de imóveis à falência (mesmo antes da atual Lei de Recuperação Judicial - Lei nº 11.101, de 09.02.2005, que "regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária"), mercantilizando seus atos e atividades, que antes eram considerados civis, contribuindo para o desaparecimento da tênue fronteira entre as obrigações civis e as comerciais.[79]

Nesse sentido, afirma R. REQUIÃO que "a mercantilização que inspira todos os atos econômicos, mesmo os da vida civil, estimula o pensamento unificador".[80,81]

A necessidade de revisão do Código Comercial brasileiro à luz da evolução do Direito de Empresa pelo mundo já se revelava no início do século XX, havendo tentativas de

77. REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial.* v.1. 24ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, p.22, 2000.

78. Idem.

79. Ibidem, p.21-22.

80. REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial.* v.1. 24ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, p.18, 2000.

81. Aqui, cabe registrar o entendimento final de Cesare Vivante (depois de ter mudado de opinião), de que a unificação do Direito Civil e do Direito Comercial acarretaria em grande prejuízo para este último, haja vista o método do direito civil ser dedutivo, e o do direito comercial ser indutivo; o direito civil regular atos isolados; enquanto o direito comercial regular negócios em massa; e os negócios à distância, entre ausentes, estão entre os problemas que o direito civil não resolve. Cf. REQUIÃO, Rubens. Curso de Direito Comercial. v.1. 24ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, p.20, 2000.

unificação em 1912, no Anteprojeto de Inglês de Souza, (em que o Projeto de Código Comercial, foi acompanhado de emendas a fim de transformá-lo em Código de Direito Privado), e com o Anteprojeto de Código de Obrigações, de 1941, com o fim de "reduzir a dualidade de princípios aplicáveis aos negócios civis e mercantis, em prol da unificação de preceitos, que devem reger todas as relações de ordem privada, (...)"[82].

Essa unificação também foi vislumbrada no Projeto de Código de Obrigações (Projeto nº 3.264/65), elaborado por Orizombo Nonato, Caio Mário da Silva Pereira, Theophilo de Azeredo Santos, Nehemias Gueiros, Sylvio Marcondes e Orlando Gomes, projeto este cujo Relatório destacou: "o Projeto filia-se à concepção moderna (...) segundo a qual *o direito comercial é, em essência, o direito de empresa*".

A tendência de unificação formal se concretizou com a aprovação do Projeto de Lei nº 6.343, de 1975, 27 anos depois, elaborado por Miguel Reale, José Carlos Moreira Alves, Agostinho de Arruda Alvim, Sylvio Marcondes, Ebert Chamoun, Clovis do Couto e Silva e Torquato Castro, que resultou no atual Código Civil de 2002.

Todo esse processo de unificação do direito privado no mundo e no Brasil ao longo de mais de um século, andou em paralelo com a evolução do conceito de atividade econômica e de empresa, e consequentemente, do conceito econômico de serviços no Direito Privado, que vamos ver a seguir.

82. REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial.* v.1. 24ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, p.23, 2000.

4.2. A Incorporação dos Conceitos Econômicos de "Atividade Econômica" e de "Empresa" Reforçando a Incorporação do Conceito Econômico de "Serviços" pelo Direito Privado

Como visto acima, a lógica do Direito Comercial surgiu mesmo da necessidade de regular as atividades econômicas por uma lógica distinta da do Direito Civil. O comércio é um fato social, mas sobretudo econômico, caracterizando-se por uma atividade humana que põe a riqueza produzida em circulação. Assim, o pragmatismo da regulação da atividade econômica foi elemento essencial na evolução histórica do Direito Comercial, tendo sido essa pragmática, portanto, incorporada no Direito Comercial a partir da abertura semântica que a linguagem do direito positivo, como qualquer outra linguagem, apresenta.

Portanto, é inegável que o Direito valha-se, nas relações que apresentam relevância econômica, da Ciência Econômica para construir conceitos jurídicos. Não por menos, R. REQUIÃO afirma que o conceito jurídico de empresa se assenta no conceito econômico de empresa,[83] não vendo nenhum demérito para a Ciência do Direito por isso, quando diz:

> "Em vão, os juristas têm procurado construir um conceito jurídico próprio para tal organização [a empresa]. Sente-se em suas lições certo constrangimento, uma verdadeira frustração por não lhes haver sido possível compor um conceito jurídico próprio para empresa, tendo o comercialista que se valer do conceito formulado pelos economistas. Por isso, persistem os juristas no afã de edificar em vão um original conceito jurídico de empresa, como se fosse desdouro para a ciência jurídica transpor para o campo jurídico um bem elaborado conceito econômico."[84] (grifo nosso)

83. REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. v.1. 24ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, p.50, 2000.

84. Idem.

Não tardou para os estudiosos perceberem que a expressão "Direito Comercial" traduzia de modo imperfeito a realidade que se queria expressar. JEAN VAN RYN, citado por RUBENS REQUIÃO, explicita bem esse entendimento afirmando que:

> "O que abrange, com efeito, a expressão *direito comercial* senão as regras que traduzem em termos jurídicos a atividade econômica, as operações que ela abarca, sua estrutura, seus mecanismos? Se esse direito é ainda chamado *comercial*, o é como recordação da época longínqua na qual a atividade econômica se reduzia praticamente ao tráfico de mercadorias, ao negócio, ao comércio, no sentido mais estrito."[85] (grifos nossos)

De fato, com a inserção da ideia de empresa no direito comercial pelo Código francês de 1807 – apesar de ali ainda estar absorvida a doutrina da época com a ideia de empresa como a que exercia atos de comércio em massa – os estudiosos franceses se preocuparam em evoluir na busca dos limites desse conceito.

Mas foram os juristas italianos os que mais se dedicaram ao estudo da empresa. O Direito Comercial moderno, conhecido como Direito de Empresa, começou a edificar-se no Código Comercial alemão de 1897, porém culminou sua presença no direito positivo italiano com a reforma do seu direito privado, consubstanciada no Código unificado de 1942 (unificação do Direito Civil com o Direito Comercial), tornando-se um marco na adoção do Direito de Empresa. Ali, o conceito de empresa se deduz a partir do conceito de empresário, positivado no art. 2.082 do supracitado diploma, que prescreve:

> "È *impreditore chi esercita professionalmente unna attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di Beni o di servizi.*"[86]

85. VAN RYN, Jean. Principes de Droit Commercial. Bruxelas: Établissements Émile Bruylant, 1954 *apud* REQUIÃO, Rubens. Curso de Direito Comercial. v.1. São Paulo: Ed. Saraiva, 2000, p.6-7.

86. Em tradução livre do autor: É empresário aquele que exerce profissionalmente

No mesmo sentido, em 1957, Michel Despax, em sua obra premiada pelo Ministério da Educação francês, L'Enterprise et le Droit, adota o conceito econômico de empresa de M. James, pelo qual empresa é "todo organismo que se propõe essencialmente produzir para o mercado certos bens ou serviços, e que impende financeiramente de qualquer outro organismo".[87] (grifo nosso)

Assim, percebe-se que, de longa data, a dicotomia bens e serviços representa o universo dos produtos objetos da atividade econômica organizada de produção, exercida pelo empresário.

O Brasil vivenciou, historicamente uma inversão do grau de modernidade que soprava no Direito Comercial lá fora, pois o Código Comercial data de 1850, com inspiração na legislação francesa do início do século XIX, enquanto o Código Civil de 1916, mais recente e mais atualizado que o Código Comercial, adotou alguns princípios e sistemática do Código Civil Alemão (BGB), advindo do início do século XX. Assim, quando se cogitou a elaboração de um novo Código Civil brasileiro, nosso Código Comercial já estava obsoleto há tempos. Um direito classista para os comerciantes que há décadas já não fazia mais sentido, assim como já estava ultrapassada a busca de um conceito de atos de comércio.[88]

Essa não evolução do direito comercial positivado brasileiro teve grande influência na doutrina e jurisprudência sobre o conceito de serviço, na medida em que estas "fontes" do direito ficaram olhando para o conceito de serviço civilista, ignorando o conceito de serviço do Direito Comercial, muito

uma atividade econômica organizada para a produção ou o comércio de bens ou serviços.

87. REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. v.1. 24ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, p.50-51, 2000.

88. WALD, Arnoldo. Comentários ao Novo Código Civil. v.XIV: Livro II, Do Direito de Empresa. TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.25-26.

mais consentâneo com a atividade econômica, sendo esta, obviamente, a que se queria tributar.

Assim, a sobrevida que a teoria dos atos de comércio teve no Brasil, com a longa vigência do Código Comercial de 1850, refletiu um tratamento desigual dispensado às prestações de serviço efetuadas em âmbito empresarial.

Mas, em que pese o Código Comercial não ter sido revogado, a demora na concretização da reforma do Código Civil foi fazendo com que a teoria da empresa – já lembrada no Projeto de Código de Obrigações, de 1965, não convertido em lei, e no Projeto de Código Civil de 1975, que só 27 anos depois viria a se converter no nosso atual Código Civil (revogando a primeira parte do Código Comercial de 1850) – fosse sendo paulatinamente adotada pela doutrina do Direito Comercial e pela jurisprudência. A doutrina comercialista já desenvolvia seus estudos a respeito, bem como a jurisprudência começava a emitir decisões desconsiderando o conceito de atos de comércio, por exemplo, julgando renovação compulsória de contrato de aluguel em favor de prestadores de serviço à luz do critério da empresarialidade.[89]

Também o direito positivo foi aos poucos acolhendo a teoria da empresa, na medida em que as principais leis de interesse do direito comercial foram surgindo inspirando-se no sistema italiano da teoria da empresa, e não no sistema francês. A título de exemplo, o Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078, de 11.09.1990), a Lei de Locação Predial Urbana (Lei nº 8.245, de 18.10.1991), a Lei de Franquia Empresarial (Lei nº 8.955, de 15.12.1994), a Lei do Registro de Empresas (Lei nº 8.934, de 18.11.1994) e a Lei de Propriedade Industrial (Lei nº 9.279, de 14.05.1996)[90].

89. COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 14ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p.10.

90. Idem.

O Código de Defesa do Consumidor chega a trazer uma definição legal para o conceito de serviço, explicitando a incorporação da conotação de serviços da Ciência Econômica, conforme preceitua em seu art.3º, §2º:

> "Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista."

Sua finalidade protetiva, de âmbito inclusive constitucional, de direito fundamental, não ilide o fato de que a definição do conceito econômico de serviço ali positivada encontra plena guarida no Direito de Empresa.

Inclusive a doutrina privativista mais relacionada com o Direito do Consumidor tem ressaltado o crescimento da importância do fornecimento de serviços no mundo contemporâneo, exemplificando-o inclusive com serviços tais como de locação de vídeo, de seguros, de crédito, de *leasing* massificado, de financiamento e serviços em geral. Nesse sentido, TERESA ANCONA LOPEZ afirma:

> "Cláudia Lima Marques mostra que 70% das causas judiciais envolveriam serviços de pequena monta, como marcenaria, serviços educacionais, de conserto e pintura, locação de vídeo, serviços de informação, de lazer, de embelezamento, de telecomunicações, consórcios, assinaturas de revistas, telefonia e acesso à Internet, geralmente discutidos nos Juizados Especiais Cíveis, até aqueles serviços de valor maior, como empreitadas, seguros, transporte de passageiros, serviços turísticos, serviços médicos, advocatícios, de consultoria, de planos de saúde, de crédito, de leasing massificado, de financiamento e serviços bancários em geral."[91] (grifos nossos)

No ramo do Direito Privado, a franquia empresarial, inclusive, apresenta, na definição legal, a dicotomia bens e

91. LOPEZ, Teresa Ancona. Coord.: AZEVEDO, Antônio Junqueira. Comentários ao Código Civil – parte especial: Das várias espécies de Contratos. vol.7. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p.190.

serviços, quando fala em "sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços (...)" (art.2º da Lei nº 8.955/1994). Ora, o fato de as atividades de locação de bens móveis poderem ser objeto de franquia corrobora ser a locação de bens móveis um serviço.

A Lei de Propriedade Industrial (Lei nº 9.279/1996) se refere a "produtos e serviços postos no comércio" (art.209) de forma exaustiva. Também de forma exaustiva, define legalmente a "marca de produto ou serviço", não havendo outro bem em comércio além de produtos ou serviços. Segue o dispositivo:

> Art. 123. Para os efeitos desta Lei, considera-se:
>
> I - marca de produto ou serviço: aquela usada para distinguir produto ou serviço de outro idêntico, semelhante ou afim, de origem diversa; (grifo nosso)

Empresas de locação de automóveis, por exemplo, atuam no comércio, exercendo atividade econômica. Certamente desenvolvem suas marcas, e como o objeto de suas atividades (locação de automóveis) não são produtos, obviamente só podem ser serviços.

Um grande passo legislativo na evolução da adoção da teoria da empresa, em detrimento da teoria dos atos de comércio, sem dúvida, deu-se na redação do artigo 2º da Lei nº 8934/1994, a qual "dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins e dá outras providências", prevendo o dispositivo que: "Os atos das firmas mercantis individuais e das sociedades mercantis serão arquivados no Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, independentemente de seu objeto, salvo as exceções previstas em lei" (grifo nosso). Enfim, percebe-se, com o texto do referido artigo 2º, uma clara vitória, no campo legal, da teoria da empresa, em detrimento da teoria dos atos de comércio,

prevista no art.4º do Código Comercial de 1850, e no art.19 do Regulamento nº 737.[92]

Assim, uma nova conceituação de caráter objetivo que procura abarcar as atividades negociais sob um mesmo teto, assim como encaradas na Ciência Econômica, incluídas aí as de prestação de serviço, estava incorporada pelo nosso direito. Nesse sentido, novamente ARNOLDO WALD alerta:

> "A referência à empresa já constava de alguns diplomas do século XIX, inclusive no Regulamento nº 737, assim como em numerosos diplomas posteriores, mas coube ao Código Civil dar tratamento sistemático e definitivo à matéria, inspirando-se inclusive nas disposições da Constituição de 1988."[93]

Nesse mister, FÁBIO ULHOA COELHO ensina que:

> "Em suma, pode-se dizer que o direito brasileiro já incorporara – nas lições da doutrina, na jurisprudência e em leis esparsas – a teoria da empresa, mesmo *antes* da entrada em vigor do Código Civil de 2002. Quando esta se verifica, conclui-se a demorada transição."[94]

O *Codice Civile* e a doutrina italiana, liderada por ALBERTO ASQUINI, influenciaram claramente a unificação do nosso direito privado no Código Civil de 2002, englobando obrigações e contratos de direito civil e comercial, sendo posto por MIGUEL REALE que:

> "Como se depreende do exposto, na empresa, no sentido jurídico deste termo, reúnem-se e compõem-se três fatores, em unidade indecomponível: a habitualidade no exercício de negócios, que visem à produção ou à circulação de bens ou de serviços; o

92. REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial.* v.1. 24ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, p.80, n.r. 1, 2000.

93. WALD, Arnoldo. Comentários ao Novo Código Civil. v.XIV: Livro II, Do Direito de Empresa. TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.26-27.

94. COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial.* 14ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p.5.

> escopo de lucro ou resultado econômico; a organização ou estrutura estável dessa atividade. (...)"
>
> "Em linhas gerais, pode dizer-se que a empresa é, consoante acepção dominante na doutrina, 'a unidade econômica de produção', ou 'atividade econômica unitariamente estruturada para a produção ou a circulação de 'bens ou serviços'."[95] (grifos nossos)

O elemento nuclear que representa essa influência italiana no direito de empresa brasileiro está objetivado no caput do art.966 do Código Civil, o qual, com redação, feita a tradução, idêntica à redação do art. 2082 do Código Civil italiano de 1942, reforça essa integração entre a Economia e o Direito, no sentido de este último incorporar conceitos do primeiro, juridicizando-os. Prescreve o dispositivo:

> *Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.*
>
> *Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.* (grifos nossos)

Assim, surge a figura do empresário, não aquele entendido como o que exercia repetidamente atos de comércio, como chegou a prever o Código Napoleônico, mas sim aquele que exerce a empresa, como organização dos fatores de produção, para a criação ou oferta de bens ou serviços em massa. Integram-se os conceitos de "empresário", de "atividade econômica" e de "bens e serviços", todos advindos da Economia e incorporados ao Direito.

Como se nota, o conceito "atividade econômica" abarca, de forma positivada, a produção ou a circulação de bens ou serviços.

95. WALD, Arnoldo. Comentários ao Novo Código Civil. v.XIV: Livro II, Do Direito de Empresa. TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.29-30.

Essa incorporação do conceito econômico pelo Direito não é novidade para os italianos. Nesse sentido, ARNOLDO WALD destaca a posição de FRANCESCO GALGANO[96]:

> "Ao tratar do conceito de empresário, GALGANO ressalta que a definição da lei foi resultado de uma técnica legislativa que à época se chamava metodo dell'economia, pela qual se pretendia que as formas jurídicas correspondessem substancialmente ao substrato econômico do fenômeno. Desta forma, sendo a empresa a figura central do sistema econômico, é no conceito de empresário que se devia basear o sistema legislativo." (grifo nosso)

Só a observação atenta do caput do art.966 já derruba a tese de que locação de bens móveis, por exemplo, não seria serviço. Afinal, se uma empresa tem, como objeto social, a locação de automóveis, por exemplo, obviamente de produção ou circulação de bens (materiais) não trata a sua atividade, enquadrando-se, portanto, como serviço, pela utilidade que o bem locado confere ao locatário. É por essa utilidade que ele paga o serviço.

O exposto acima demonstra como o Direito, apesar de sintaticamente fechado, é semanticamente aberto, podendo tranquilamente incorporar conceitos econômicos, os quais, a partir de tal incorporação, tornam-se conceitos jurídicos. Assim, atividade econômica, juridicamente falando, é atividade de produção ou circulação de bens ou serviços. E isso não é de hoje, mas, como exposto ao longo de todo esse trabalho, foi sendo incorporado pela legislação e doutrina brasileira ao longo dos tempos.

Resumindo, a atividade de empresa é a atividade de produção ou circulação de bens ou serviços. "Bens ou serviços": não há no Direito Empresarial, e nem havia no Direito Comercial, um *tertium genus* de atividade de empresa, atividade econômica, onde se enquadrariam, por exemplo, a

96. Diritto Privato. 5ª ed. Padova: CEDAM, 1988, p.425, *apud* WALD, Arnoldo. Comentários ao Novo Código Civil. v.XIV: Livro II, Do Direito de Empresa. TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.38-39.

locação de bens móveis, como as locadoras de veículos, ou a franquia empresarial. Fica caracterizada, portanto, no Direito Comercial, a dicotomia bens vs serviços, em que os serviços acabam sendo definidos por exclusão, sendo todo o produto da atividade econômica que não seja bem material.

Percebamos que o art.966, CC, na linha do que afirma MIGUEL REALE, não quer dizer que somente o empresário é que realiza atividade econômica, mas sim que somente o empresário exerce atividade econômica organizada. Ou seja, a atividade econômica não organizada, entendida, conforme o supracitado art.966, a exercida pelos que exercem profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, não deixa de ser atividade econômica.

No Novo Código Civil, apresenta-se a dicotomia associação *vs* sociedade: enquanto a associação é relativa a atividades culturais, artísticas e científicas; a sociedade é relativa a atividades econômicas. A sociedade, por sua vez, pode ser a sociedade econômica em geral, conceito que abarca a sociedade empresária e a sociedade não-empresária. Ambas são sociedades econômicas, ou seja, tendo por finalidade a produção ou circulação de bens ou serviços.[97] Isso porque ambas exercem atividades negociais. Não por menos é que WALDIRIO BULGARELLI defendeu a utilização dessa expressão ("Da Atividade Negocial") para nominar o Livro II da Parte Especial do novo Código Civil, expressão que inclusive constava do texto do Anteprojeto.[98] Mas essa expressão foi vencida pela expressão "Do Direito de Empresa", por ser considerada um neologismo desnecessário no direito brasileiro.[99]

97. REALE, Miguel. *Estudos preliminares do Código Civil.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p.49.

98. BULGARELLI, Waldirio. *Tratado de Direito Empresarial.* 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1995, p.198

99. WALD, Arnoldo. Comentários ao Novo Código Civil. v.XIV: Livro II, Do Direito de Empresa. TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.35.

Assim, o conceito de empresa serve para demonstrar a incorporação do conceito econômico, agora juridicizado, de serviços. Mas não serve para excluir outras atividades negociais de geração de riqueza, como a do médico, do advogado, do engenheiro, que também são de prestações de serviço. No máximo, permite-se àquelas que não são sociedades empresárias, mas sociedades simples, um regime de tributação mais favorável, como ocorre com o Simples Nacional.

Mesmo o quesito "organização" já não é aplicado com tanto rigor, como essencial à caracterização da empresa, quando se fala de pequenas empresas, como algumas empresas de tecnologia, por exemplo, onde um técnico em computação atende ao público com seus equipamentos e expertise pela Internet.[100] Nesse sentido, ensina ARNOLDO WALD que os doutrinadores italianos PIER GIUSTO JAEGER e FRANCESO DENOZZA[101]:

> "afirmam que está perdendo terreno a exigência da organização como elemento essencial para a configuração da empresa, pois o conteúdo extremamente amplo implica na inexistência de efetividade para selecionar o que se caracteriza como tal. Para demonstrar o raciocínio, os autores mencionam que a organização de trabalho não pode ser tida como essencial, pois muitas vezes há substituição de trabalhadores por máquinas e, esta troca não descaracteriza a empresa."[102]

100. WALD, Arnoldo. Comentários ao Novo Código Civil. v.XIV: Livro II, Do Direito de Empresa. TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.43.

101. Appunti di Diritto Commerciale Impresa e Società. 5ª ed. Milão: Dott. A. Giufré, 2000, p.19.

102. WALD, Arnoldo. Comentários ao Novo Código Civil. v.XIV: Livro II, Do Direito de Empresa. TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.43.

4.3. A Maior Parte (e a Mais Relevante Economicamente) das Prestações de Serviço Não É Regulada pelo Capítulo "Da Prestação de Serviço" (Arts.593 a 609 do Código Civil de 2002), mas sim Pelo Direito de Empresa (Livro II da Parte Especial – Arts.966 a 1.195 do Código Civil de 2002)

No Código Civil de 1916, o critério de classificação das espécies de locação utilizado se encontrava superado, não cabendo mais a locação ser subdividida em locação de coisas (*locatio et conductio*), locação de serviços (*locatio operarum*) e empreitada ou locação de obra (*locatio operis faciendi*).[103]

Conforme ensina MARIA HELENA DINIZ, o antigo Código Civil era muito omisso em relação à locação de serviço, por não ter regulado diversos aspectos, como o repouso semanal remunerado, o salário mínimo, as férias, a associação profissional ou sindical, a aposentadoria, o trabalho dos menores e mulheres etc. Isso propiciou o surgimento da legislação trabalhista, estatuto original à época, que fez com que o contrato antes chamado de "locação de serviço" ganhasse autonomia, passando a ser contrato de trabalho, em que a autonomia das partes veio cerceada pela intervenção estatal, por normas de ordem pública.[104]

Acompanhando essa evolução histórica, a distinção jurídica entre serviço regulado pelo Direito Privado e serviço regulado pelo Direito do Trabalho foi inclusive positivada constitucionalmente.

Contribuindo para regular a "Ordem Econômica e Social", o art.157 da Constituição de 1946 previu que a legislação do trabalho obedeceria a alguns preceitos constitucionais,

103. LOPEZ, Teresa Ancona. Coord.: AZEVEDO, Antônio Junqueira. Comentários ao Código Civil – parte especial: Das várias espécies de Contratos. vol.7. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p.1-2.

104. DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil brasileiro. vol.3*: Teoria das obrigações contratuais e extracontratuais. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p.237.

ali elencados, que visariam à melhoria das condições dos trabalhadores. Dispositivo de conteúdo similar objetivou-se no art.158 da Constituição de 1967 e nos artigos 165 e 166 da Constituição de 1969. Na Constituição de 1988, tais comandos foram incrementados no Capítulo "Dos Direitos Sociais", particularmente no artigo 7º.

Com a nova disciplina, no Código Civil de 2002, o contrato de prestação de serviço caracterizou-se como figura contratual própria e determinada legalmente, de caráter residual, conforme se dessume do art.593:

> *"Art. 593. A prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, reger-se-á pelas disposições deste Capítulo."* (grifo nosso)

Assim, a regulação dos contratos de prestação de serviço no Código Civil exclui, dentre outros: (i) os serviços prestados no âmbito de relações trabalhistas, que são regulados pela Consolidação da Legislação Trabalhista (CLT)[105] e legislação esparsa correspondente; (ii) os serviços prestados pelos servidores públicos, regrados por legislação específica, de ordem pública, dos diversos entes políticos, de Direito Administrativo; (iii) os serviços de telecomunicações, cuja exploração, direta ou indireta, e regulação são de competência da União (art.21, XI, e art.22, IV, da Constituição de 1988), e que são disciplinados por legislação específica, particularmente a Lei Geral de Telecomunicações (LGT); (iv) os serviços bancários, também regulados por normas específicas; e, principalmente, o que interessa ao escopo do presente trabalho, (v) os serviços prestados em caráter empresarial, que passaram a ser regulados pelo Direito de Empresa.

De fato, há uma grande variedade de regulamentação do setor de serviços. Nesse sentido assevera MÁRIO MARCONINI que:

105. Decreto-Lei nº 5.452, de 01.05.1943.

> "A heterogeneidade dos setores que integram o setor de serviços é também um elemento importante de diferenciação com outras atividades econômicas. O setor financeiro não tem quase nada a ver em comum com o setor de telecomunicações, que por sua vez tem muito pouco em comum com o setor de serviços profissionais – e assim por diante. Cada setor tende a ter uma regulamentação nacional bastante específica e a ser transacionado de diferentes formas em nível internacional. Setores de serviços são setores cuja regulamentação responde a objetivos das mais diversas ordens, não se limitando à esfera econômica ou comercial propriamente dita. No mundo inteiro, fatores tais como o valor de se preservar a cultura do País, ou a necessidade de servir objetivos de segurança nacional, ou até mesmo o prestígio de se ter uma companhia aérea nacional, determinam o perfil da regulamentação aplicável ao acesso de serviços ou prestadores de serviços estrangeiros a mercados nacionais."[106]

Ressaltando o papel diminuto que as relações subsumidas ao disposto nos arts.593 a 609 do Código Civil passaram a ter, com o progresso econômico, CLÁUDIA LIMA MARQUES[107] assevera que:

> "a lista dos serviços tratados fora do capítulo de prestação de serviços, e mesmo fora do Código Civil, é enorme, de forma que não caberia aqui esgotar todos os exemplos.
>
> Portanto, não resta dúvida que o capítulo da prestação de serviço teve sua importância diminuída no mundo contemporâneo, principalmente, pelo progresso técnico e econômico e pela oferta ao grande público, o que exigiu o aparecimento de regulamentações especiais. Mas continua a ter relevância, fundamentalmente, para o prestador de menor porte, quer pessoa física, quer pessoa jurídica, e para o trabalhador autônomo, como os profissionais liberais.[108]

106. MARCONINI, Mário. *Acordos regionais e o comércio de serviços: Normativa internacional e interesse brasileiro*. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p.16.

107. Proposta de uma Teoria Geral de Serviços com base no Código de Defesa do Consumidor, in *Revista de Direito do Consumidor*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, v.33, p.79 e ss, 2000.

108. LOPEZ, Teresa Ancona. Coord.: AZEVEDO, Antônio Junqueira. Comentários ao Código Civil – parte especial: Das várias espécies de Contratos. vol.7. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p.191.

Assim, fica claro que as prestações de serviço só se sujeitam ao disposto nos artigos 593 a 609 do Código Civil se não forem realizadas em caráter empresarial. Prestações de serviço efetuadas em caráter empresarial subsumem-se ao disposto nos artigos do Código Civil relativos à atividade empresarial. Portanto, não é o contrato de prestação de serviços regulado pelos artigos 593 a 609 do Código Civil que vai definir o universo das prestações de serviço existentes no Direito Privado, sendo que uma minoria das prestações de serviço será regulada por esses dispositivos.

Há ainda outras prestações de serviço típicas não reguladas pelos artigos 593 a 609 do Código Civil. É o caso, por exemplo: (i) do contrato de empreitada, em que o empreiteiro realiza uma obra para terceiro, "só com seu trabalho ou com ele e os materiais" (art.610 a 626, CC); (ii) do contrato de depósito oneroso, em que o depositário recebe "um objeto móvel, para guardar, até que o depositante o reclame" (art.627 a 646, CC); (iii) do contrato de agência, em que o agente tem "a obrigação de promover, à conta de outra [pessoa], mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada" (art.710, CC); e (iv) do contrato de corretagem em que uma pessoa, o corretor, "não ligada a outra em virtude de mandato, de prestação de serviços ou por qualquer relação de dependência," obriga-se a prestar "ao cliente, espontaneamente, todas as informações sobre o andamento dos negócios" devendo, ainda, "prestar ao cliente todos os esclarecimentos que estiverem ao seu alcance, acerca da segurança ou risco do negócio, das alterações de valores e do mais que possa influir nos resultados da incumbência" (arts.722 e 723, CC).

Se esses serviços vão se subsumir aos dispositivos do direito empresarial ou aos dispositivos legais acima mencionados, isso vai depender se, no caso concreto, o exercício dessas atividades configurará, respectivamente, elemento de empresa ou não.

4.4. A Irrelevância da Classificação das Obrigações em Obrigação de Dar, Fazer e Não Fazer para a Regulação (Juridicização) das Atividades Econômicas – Incidência do ISS sobre as Locações e Cessões de Direito

No julgamento, no STF, em que se decidiu pela incidência do ISS no *leasing* financeiro e no *lease back* (RE 547.245 - 02.12.2009), o Min. Cezar Peluso, em seu voto pela incidência do imposto, assim afirmou:

> "as dificuldades teóricas opostas pelas teses contrárias [que definem serviço como obrigação de fazer] a todos os votos já proferidos vêm, (...), de um erro (...) não (...) apenas histórico, mas um erro de perspectiva, qual seja o tentar interpretar não apenas a complexidade da economia do mundo atual, mas sobretudo os instrumentos, institutos e figuras jurídicos com que o ordenamento regula tais atividades complexas com a aplicação de concepções adequadas a certa simplicidade do mundo do império romano, em que certo número de contratos típicos apresentavam obrigações explicáveis com base na distinção escolástica entre obrigações de dar, de fazer e de não fazer." (grifos nossos)

De fato, a disposição no Título "Das Modalidades das Obrigações", no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts.233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts.247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts.250 e 251, CC), não apresenta qualquer serventia para enquadramento dos produtos resultantes da atividade econômica, bens e serviços.

WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO aponta a opinião de GIORGI[109] de que a referida classificação possui reduzidíssima importância prática, e de ALLARA[110], para quem não seria uma boa sistematização situar no mesmo plano, dar, fazer

109. Teoria delle Obbligazioni, vol.1º, nº 231.

110. Nozioni Fondamentali del Diritto Civile, pág.455.

e não fazer, porque não seria o caso de uma tripartição do objeto da prestação, e sim de duas ordens de obrigações, prestação positiva e prestação negativa de um lado, e dar e fazer, de outro lado.[111] Por conta desses inconvenientes é que os Códigos mais modernos abandonaram essa classificação tricotômica.[112]

No direito positivo brasileiro, como salienta WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, a única importância prática que a referida classificação apresenta é que ela diversifica o processo de execução da sentença, sendo que a obrigação de dar é sempre suscetível de execução forçada, com a entrega do objeto prometido pelo devedor; enquanto que a de fazer não comporta essa espécie de execução *in natura*. Assim, em regra, a obrigação de fazer resolve-se em perdas e danos, em caso de inadimplemento.[113,114]

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

111. MONTEIRO, Washington de Barros. *Das modalidades de obrigações. Dissertação para concurso à cátedra de Direito Civil da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*. São Paulo: s.e., 1959, p.57-58.

112. Ibidem, p.58.

113. DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil brasileiro. vol.2*: Teoria geral das obrigações. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.101.

114. MONTEIRO, Washington de Barros. *Das modalidades de obrigações. Dissertação para concurso à cátedra de Direito Civil da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*. São Paulo: s.e., 1959, p.60.

Nessa linha, ainda no julgamento do RE 547.245 SC, o Ministro Joaquim Barbosa, em seu voto, afasta a classificação das obrigações como critério adequado para definir, numa determinada atividade econômica, pela incidência ou não do ISS. Vejamos:

> "[...] a rápida evolução social tem levado à obsolescência de certos conceitos jurídicos arraigados, que não podem permanecer impermeáveis a novas avaliações (ainda que para confirmá-los). Idéias como a divisão das obrigações em 'dar' e 'fazer' desafiam a caracterização de operações nas quais a distinção dos meios de formatação do negócio jurídico cede espaço às funções econômica e social das operações e à postura dos sujeitos envolvidos (e.g., *software as service*, distribuição de conteúdo de entretenimento por novas tecnologias)." (grifos nossos)

Assim, as atividades *in comercium* não se aderem à classificação "dar, fazer e não fazer". Diferentemente das mercadorias, em que o dar fica facilmente delimitado por uma ação e por um objeto específico, tangível; no caso dos serviços, cujas espécies ganham uma variedade cada vez maior, conforme a criatividade humana, a atividade não se resume a uma única ação, e muito menos a um objeto, contendo diversas ações, as quais, sejam imediatas ou mediatas, ensejam utilidades, pelas quais paga o contratante do serviço.

Nos serviços, a denominação de suas espécies muitas vezes demanda uma simplificação terminológica que acaba por aglutinar todas as atividades e utilidades – ressalte-se, utilidades – que consubstanciam um serviço específico. Por exemplo, em que consiste o serviço de administração de bens imóveis de terceiros? Ele não se resume num único fazer. Essa administração abrange um sem fim de atividades, como efetuar os registros necessários desses bens nos órgãos competentes, efetuar as cobranças sobre aqueles que deles usufruem, pagar os encargos correspondentes, bem como os tributos e taxas que sobre eles incidirem, efetuar vistorias nos bens, prover suporte jurídico, gerir as contas etc. E várias dessas atividades, por sua vez, poderia se desdobrar em vários

outros fazeres. Mas, a atividade tem de "ganhar um nome", e o conceito "administração de bens imóveis de terceiros" satisfaz bem essa demanda.

Além disso, como o que se pretendeu (explicitamente desde 1965 com a reforma tributária advinda com a Emenda Constitucional nº 18) com a tributação do consumo dos bens e serviços foi alcançar todo o universo de produtos da atividade econômica, então, nos serviços destaca-se muito mais aquilo que neles realmente interessa, e pelo qual os tomadores pagam, a utilidade que esses serviços trazem. O fato de essa utilidade consubstanciar menos ou mais fazeres é irrelevante, na medida em que o que importa para o tomador não é o quantum de fazeres envolvido, mas sim quanto aquela atividade lhe trás de utilidade. Afinal, como procuramos demonstrar acima, a Ciência Econômica, ao tratar do universo de produtos decorrentes da atividade econômica, sempre denominou-os como bens e serviços, nunca se referindo a um terceiro gênero, ou a um mínimo de fazeres nos serviços envolvidos. Isso porque o que interessa é a movimentação dos recursos, como contraprestação desses bens ou serviços disponibilizados.

A utilidade pela qual se paga decorre de atividades imediatas ou mediatas, no serviço prestado. Exemplos em profusão podem ser elencados. Citemos, por exemplo, o serviço de hospedagem, que abrange desde os tradicionais hotéis até flat, apart-hotéis, hotéis residência, *residence-service* e *suite service*. As utilidades que esses serviços apresentam não decorrem tão somente de atividades imediatas, como o serviço das camareiras, de limpeza, troca de roupa de cama, de atendimento ao hóspede quando solicitado, de recepção etc. Decorrem também de atividade mediata, consubstanciada na disponibilização do espaço, do quarto, bem como de todas as suas facilidades, mobília, chuveiro com água quente, ar condicionado etc. Na medida em que o que interessa, para a Economia, e que o Direito incorporou, por intermédio da expressão bens e serviços, não é o quanto valem os fazeres mais imediatos acima transcritos, mas sim o quanto de valor

circula entre aquele que toma o serviço e aquele que presta o serviço, simplesmente a atividade de hospedagem como um todo consubstancia-se como um serviço, ainda que o hotel economize nos serviços de quarto para o hóspede.

Outro serviço: locação de cofre em bancos. Ainda que se considere a jurisprudência atual do STF, pela não incidência do ISS na locação de bens móveis, há que se lembrar do exposto acima, no que tange à denominação dos serviços. O nome "locação de cofre em bancos" está longe de representar tão somente a disponibilização de um bem móvel para alguém mediante remuneração por um certo período de tempo. Sob essa denominação está não somente o espaço disponibilizado para que o contratante guarde seus valiosos pertences, a qual já representa uma utilidade, e portanto um serviço, mas também todas as atividades que a organização bancária oferece para que o referido serviço dê a satisfação que o cliente espera, como a segurança, seja ela exercida por pessoas (guardas), seja ela decorrente do investimento feito em equipamentos de segurança, alarmes, sensores, sistema de câmeras internas, dispositivos de travas e identificação sofisticados etc. Todos esses elementos consubstanciam o serviço de locação de cofre em bancos, que representa utilidades pelas quais se paga um determinado valor, tributável pelo ISS.

Assim, é a correspondente circulação de valores, como contraprestação, que revela a faceta quantitativa da materialidade do bem consumido. No caso da mercadoria, tributável pelo ICMS, é o valor que se paga por ela; no caso do serviço, tributável pelo ISS, é o valor que sua utilidade revela, pago pelo tomador do serviço.

Por isso que o Direito Comercial, e depois o Direito Empresarial, enfim, o Direito Privado, sempre se utilizou dessa terminologia, bens e serviços, entendendo-a ser suficiente para abarcar toda a produção que intenta regular.

E essa regulação exaustiva da atividade econômica foi obviamente a pensada pelo constituinte ao prever a tributação

dos bens e serviços por diversos impostos: os produtos das industrializações em geral, pelo IPI; as mercadorias circuladas juridicamente, bem como os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, pelo ICMS; os serviços estritamente financeiros, de câmbio e os serviços securitários, pelo IOF; e, por exclusão, os serviços de qualquer natureza, pelo ISS.

Sintetizando, como o Direito Comercial, hoje Direito Empresarial, há séculos trouxe pragmatismo na regulação das atividades econômicas para o Direito Privado, inclusive na forma de definir os produtos dessas atividades econômicas, como bens e serviços, libertando-se das amarras do Direito Civil, nos primórdios de sua existência; não faz sentido que, no momento da tributação dessas atividades, seja ignorado o critério do direito comercial, bens e serviços, por um paradigma que nada tem a ver com as atividades econômicas, como o de obrigação de dar e fazer, do Direito Civil, que faria com que várias atividades ficassem sujeitas apenas a uma tributação parcial, numa divisão da base de cálculo da materialidade totalmente artificial e manipulável.

Por isso que o legislador nacional previu a incidência, na Lei Complementar nº 116/2003, do ISS nos serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres – item 3, composto pelos seguintes subitens:

3.01 – Locação de bens móveis (VETADO).

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

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

3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de

ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

Todas essas atividades acima elencadas são serviços, entendidos como bens imateriais objeto de atividade econômica, empresarial ou não.

Essa proximidade com a atividade econômica de circulação de bens e serviços, querida pelo constituinte, revela-se até na expressão utilizada pelo texto constitucional para denotar a capacidade contributiva: "capacidade econômica do contribuinte", prevista no §1º do art.145, da Constituição de 1988.

Mas, para demonstrar que a incorporação de conceitos de ordem econômica pelo constituinte não é novidade da Constituição de 1988, debrucemo-nos sobre os textos constitucionais brasileiros de Ordenamentos anteriores.

5. Os Conceitos Econômicos de "Atividade Econômica" e de "Empresa" Juridicizados Também Pelo Direito Constitucional desde a Constituição de 1891

Sem prejuízo da incorporação, pelo Direito Privado, dos conceitos econômicos de "atividade econômica", "empresa" e "serviços", o que já foi demonstrado acima, e que já enseja a incorporação, de forma indireta, de tais conceitos pela Constituição; também é possível demonstrar que a integração de conceitos econômicos na seara constitucional brasileira também se deu de forma direta.

Assim ocorreu com o conceito de empresa, que já se revelava constitucionalmente posto desde a Constituição de 1891, que em seu artigo 24 previa que "o Deputado ou Senador não pode também ser Presidente ou fazer parte de Diretorias de bancos, companhias ou empresas que gozem favores do Governo federal definidos em lei". (grifo nosso)

A Constituição de 1934 explicitou ainda mais essa incorporação ao inaugurar dispositivos sistematizados sob o Título "Da Ordem Econômica e Social", nos quais, obviamente, mais presente ainda estava o conceito de empresa. Cita, em seu artigo 117, as empresas de seguros, o que confirma que já naquela época os seguros eram considerados constitucionalmente como serviços, mesmo não havendo neles qualquer obrigação de fazer. Isso porque estando presente a dicotomia bens e serviços na definição do conceito de empresa, de bens materiais os seguros não tratam. Na Constituição de 1937, no Capítulo "Da Ordem Econômica", também se faz presente o regramento sobre as empresas de seguros (art.145), assim como na regulação da "Ordem Econômica e Social da Constituição" de 1946, no seu art.149.

A Constituição de 1967 explicitamente previu o conceito, não só de empresa, mas também de atividade econômica, por ela organizada e explorada, conforme seu art.163, *caput*:

> Art 163 - Às empresas privadas compete preferencialmente, com o estímulo e apoio do Estado, organizar e explorar as atividades econômicas.

Assim, como afirmar que a Constituição não incorpora conceitos econômicos, como o de "serviços", se o próprio conceito de atividade econômica foi juridicizado constitucionalmente, de forma implícita desde a Constituição de 1891; e explicitamente, a partir da Constituição de 1967? A redação do art.163 da Constituição de 1967 se repetiu no artigo 170, da Constituição de 1969.

Na Constituição de 1988, a atividade econômica foi alçada ao patamar de capítulo, denominado "Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica", do Título VII – Da Ordem Econômica e Financeira, onde se garante à atividade econômica seu livre exercício (parágrafo único do art.170). A dicotomia bens *vs* serviços pode ser encontrada no próprio texto

constitucional, por exemplo, no art.170, VI[115], e no art.173, §1º[116,117], explicitando-se o conceito de serviço em oposição ao conceito de bens, ambos completando-se como objeto exaustivo de atividade empresarial.

Por fim, percebe-se que a atividade econômica estava há tempos juridicizada pelas diversas Constituições. Com certeza, nessa juridicização não se entendia e não se entende, como objeto dessa atividade econômica, algo mais restrito do que todo o universo de bens e serviços, nestes incluídas atividades como locações e cessões de direitos em geral.

6. A Opção Constitucional Pela Definição Exaustiva (Taxativa) dos Serviços Tributáveis Pelo ISS, Por Lei Complementar

A opção conceitual que o constituinte fez para o signo "serviços", "incorporando-o da Ciência Econômica, está intimamente imbricada com a força que o comando previsto no art.156, III, *in fine* ("definidos em lei complementar"), da Constituição de 1988, deverá ter.

Isso porque, quanto à abordagem dos serviços como produtos da atividade econômica, como ensina ANITA KON, "as atividades de serviços são uma classe de atividades heterogêneas e passíveis de muitas exceções nas leis teóricas

115. Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003). (grifo nosso).

116. Art.173, §1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, (...): (...). (grifo nosso).

117. Também noutros dispositivos: Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino;

econômicas"[118]. MÁRIO MARCONINI, por sua vez, ensina que "contrariamente ao comércio de bens, em serviços não são apenas as fronteiras dos países que se tornam menos relevantes: as fronteiras conceituais também se esvaecem e se transformam."[119]

Assim, a vastidão e residualidade do conceito de serviços advindo da Economia, por um lado; e a sua delimitação por lista taxativa prevista em lei complementar, por outro lado, atuam como peso e contrapeso. Isso porque um conceito aberto e residual em nível constitucional sem a delimitação e o precisamento de suas fronteiras por definição ostensiva, como faz a lista de serviços, acarretaria uma imensa instabilidade para o sistema jurídico, a qual poderia se alastrar facilmente, na mesma proporção da quantidade de entes federativos municipais que existem no Brasil, caso assim não atuassem esses dois elementos: conceito constitucional de serviço e definição desse conceito por lista lei complementar.

A conferência aos mais de 5.560 (cinco mil quinhentos e sessenta) Municípios de poder para aplicar, conforme o entendimento de cada um, a definição do complexo conceito constitucional de serviços, advindo da Economia, onde já lá mesmo comporta variável amplitude conceitual, conforme a corrente doutrinária econômica e a classificação das contas nacionais de cada país, conferiria enorme insegurança jurídica para o sistema, tamanha a potencial conflituosidade e litigiosidade que geraria. Por isso a necessidade do instrumento da lista taxativa prevista por lei complementar, como mecanismo para conferir a adequada segurança jurídica na aplicação da incidência do ISS.

E não há que se falar de relação de subordinação entre os Municípios e a União por conta da necessidade de lei

118. KON, Anita. *Economia de serviços: teoria e evolução no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.48.

119. MARCONINI, Mário. *Acordos regionais e o comércio de serviços*: Normativa internacional e interesse brasileiro. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p.16.

complementar definir os serviços tributáveis pelo ISS. É que essa lei complementar é nacional, pois regula matéria de interesse nacional ao contribuir para a preservação do pacto federativo, da harmonia da Federação, por exemplo, quando previne conflitos de competência tributária no âmbito do ISS.

Portanto, há um certo relativismo das autonomias conviventes num Estado Federal, o qual decorre da subordinação das ordens jurídicas parciais à ordem jurídica nacional ou total[120], motivo pelo qual não podemos conceber os membros de um pacto federativo dotados de absoluta autonomia.[121]

Afirmar que há condições para a lei complementar regular a competência tributária de outro ente público de ordem parcial não é conferir hierarquia entre os entes, o de ordem parcial local e o de ordem parcial central, mas sim reconhecer o duplo papel que exerce a União, como poder total e como poder central parcial, havendo a hierarquia de matéria somente entre a ordem jurídica parcial local (no caso, Municípios) e a ordem jurídica total (União como República Federativa do Brasil).

Nesse sentido, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR. afirma:

> [...] quer-nos parecer que, dentro da realidade brasileira atual a qual, de um lado sofre sempre as conseqüências dos personalismos e individualismos próprios de sua cultura, de outro, as tentações de um autoritarismo tutelar que mal se disfarça, a necessidade e a importância das normas gerais tributárias para a segurança jurídica devem, **prima facie**, ser sublinhadas. Eliminá-las é um risco muito grande, que nos obrigaria a acreditar numa ordem espontânea, capaz de, por si só, responder às

120. Para HANS KELSEN, o modelo de Federação comporta: (i) as ordens jurídicas parciais, compostas pela: (i.1) ordem jurídica parcial *local* (Estados-membros da Federação); e (i.2) ordem jurídica parcial *central* (União); e (ii) a ordem jurídica *total* (responsável pela convivência das ordens jurídicas parciais). Apenas acrescentemos, no caso do Estado Federal brasileiro, a ordem jurídica parcial dos Municípios, em que pese haver algumas peculiaridades para este terceiro ente federativo. Cf. KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.76.

121. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982, p.9-12.

> exigências da justiça, o que, certamente, não é de se aceitar, sobretudo se olharmos nossa tradição.[122] (grifo do autor)

Assim, na clássica distinção, aperfeiçoada por JOSÉ AFONSO DA SILVA[123], entre (i) normas constitucionais de eficácia plena; (ii) normas constitucionais de eficácia contida (que poderíamos dizer *contível*); (iii) e normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida, estabelece-se a norma de competência tributária específica do ISS na segunda classe.

A lei complementar de que fala o art.156, III, *in fine*, da Constituição de 1988, é mais do que norma geral; é norma de delimitação de aplicabilidade da competência tributária dos Municípios relativa ao ISS, haja vista a residualidade do conceito constitucional de "serviços de qualquer natureza".

Poder-se-ia afirmar que a pretensa função atribuída à lei complementar de intermediar a Constituição e a lei ordinária não seria sustentável, pelo fato de infirmar a mais alta afirmação constitucional da isonomia das pessoas políticas: a repartição, entre elas, das respectivas competências tributárias. Mas acontece que essa isonomia não derroga princípios maiores do sistema que contribuem para a manutenção de algo que é maior que a própria Autonomia dos Municípios, o interesse da Nação em manter o Pacto Federativo.

Por conta da peculiaridade de os Municípios participarem do Pacto Federativo, o que de fato é uma peculiaridade, haja vista ser uma terceira espécie de ordem parcial, também há particularidades no exercício de suas competências em geral, que é a necessidade de uma lei complementar definindo o conceito de serviço, tudo em nome de um valor maior, a harmonia da Federação.

122. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano V, julho/dezembro de 1981, n.°s 17-18, p. 51-56.

123. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.82.

As definições podem ser designativas ou denotativas: (i) designativas, quando trazem as características necessárias de uma classe que os objetos têm de ter para poderem se inserir nesta classe, ou seja, as características que conformam o critério de uso da palavra; e (ii) denotativas, quando enumeram os objetos que pertencem à classe que a palavra ou expressão quer rotular[124].

GUIBOURG, GHIGLIANI e GUARINONI nos ensinam que, em que pese a não haver fundamento em se preferir a definição designativa à definição denotativa, há aspectos que favorecem a utilização da primeira. Um deles é que há classes que são muito numerosas e até mesmo infinitas, para as quais a definição denotativa, enumerando-se todos os seus componentes, seria impossível.[125]

Aqui, torna-se relevante a classificação, também trazida pelos referidos autores, em definições verbais e definições ostensivas: (i) as verbais são aquelas que comunicam o significado de uma palavra por intermédio de outras palavras (como num léxico); enquanto (ii) as ostensivas (do latim *ostendere*, mostrar) são aquelas que mostram exemplos sobre determinado conceito.[126]

Fazendo um paralelo, poderíamos dizer que as definições verbais estariam para as designativas, assim como as definições ostensivas estariam para as denotativas. Mas os próprios autores conferem uma distinção entre as ostensivas e as denotativas. Estas últimas seriam exaustivas, enumerando todos os exemplos existentes na classe a ser definida, enquanto as definições ostensivas apenas trariam alguns exemplos, não todos, daqueles elementos que comporiam a classe.

124. GUIBOURG, Ricardo A., GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V.. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 2004, p.58.

125. Ibidem, p.59.

126. Ibidem, p.55-57.

A definição dos serviços de qualquer natureza por lei complementar é uma definição ostensiva, sendo para algumas hipóteses de incidência, esclarecedora; para outras, preventiva de conflitos de competência; mas, acima de tudo, é estipulativa, desde que dentro do "guarda-chuva" maior, que é o conceito constitucional de "serviços de qualquer natureza", incorporado da Ciência Econômica pela Constituição, seja diretamente; seja por intermédio do Direito Comercial, ramo do Direito Privado.

A omissão eventualmente existente e duradoura da lei nacional, que necessariamente deve, de tempos em tempos, atualizar a lista de serviços, já cai no campo das considerações políticas, o que foge ao escopo do presente estudo. De qualquer forma, para aqueles que temem a possibilidade (em termos lógicos, é possível sim) de a União revogar a lista de serviços sem instituir outra no lugar, tolhendo a competência municipal, uma consideração de ordem pragmática: desde seu início de vida, no ordenamento de 1965, nunca o ISS ficou sem lista de serviços definida por instrumento legal competente.

7. Análise da Jurisprudência À Luz das Conclusões do Presente Trabalho

7.1. A Infeliz Jurisprudência do ISS Sobre a Locação de Bens Móveis – RE 116.121-3 SP

No RE 116.121-3 SP, julgado no Supremo Tribunal Federal – STF em 11.10.2000, o Relator, Ministro Octávio Gallotti, seguiu o entendimento do RE 112.947-6 SP, entre as mesmas partes, o qual foi assim ementado:

> TRIBUTÁRIO. ISS na locação de bens móveis. O que se destaca, utilitatis causa, na locação de bens móveis, não é apenas no [sic] uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. Leva-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar,

> que caracteriza o contrato de locação, segundo o artigo 1.188 do Código Civil. Na locação de guindastes, o que tem relevo é a atividade com eles desenvolvida, que adquire consistência econômica, de modo a tornar-se um índice de capacidade contributiva do Imposto sobre Serviços. Recurso não conhecido.[127]

O Ministro Octavio Gallotti, em seu voto, pontuou corretamente sua fundamentação sobre o enquadramento da locação de coisa ao conceito econômico de serviço, ao transcrever voto do RE 106.047, onde se entendeu pela incidência de ISS no leasing:

> "Na locação de bens móveis, o objeto do contrato é a coisa (o bem móvel), jamais o fornecimento de trabalho, (...). O que existe, já dissemos, é a venda de um bem imaterial (venda do direito de uso e gozo da coisa, fato que constitui serviço). (...)"
>
> "Como inexiste transferência da propriedade de bem material, pois o bem locado é restituído ao dono, na locação de bens móveis não pode haver a incidência do ICM. O legislador não desejou que a locação de bens móveis deixasse de ser onerada. Daí colocá-la no campo de incidência do único imposto (ISS) que poderia abranger a referida atividade."

O Relator do RE 116.121-3 SP deu a exata medida da discussão quando fez referência ao memorial do Subprocurador Geral da República, o qual faz "situar a controvérsia em se indagar se a palavra 'serviços' foi tomada na acepção econômica, ou diversamente, em sentido técnico-jurídico de direito privado." Na verdade, como pudemos expor acima, nem mesmo o Direito Privado deixou de incorporar o conceito econômico de serviços. Assim, no Direito Privado o sentido técnico-jurídico de serviço também é aquele advindo da Ciência Econômica. O sentido técnico-jurídico a que o Relator se refere não é do Direito Privado, mas no máximo do Direito Civil.

Continua o Relator, em seu voto, a se referir ao supracitado memorial, quando este: (i) cita que RUBENS GOMES DE SOUZA "também qualifica 'serviços' no sentido de 'uso,

127. DJ de 07.08.1987. Relator: Min. Carlos Madeira.

utilidade ou préstimo que se tira de certas coisas'"; (ii) cita AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO afirmando que: "Na delimitação do campo de incidência de cada imposto, que é de ordem constitucional, o legislador pode se utilizar, e frequentemente se utiliza de conceitos econômicos, para definir competências tributárias, conceitos estes que, considerados pelo Direito para que se lhes confiram efeitos ou qualificações juridicamente relevantes, passam a conceituar-se como fatos jurídicos"[128]; e (iii) cita BERNARDO RIBEIRO DE MORAES ensinando que "(...), com a reforma tributária de 1965, o Brasil reestruturou o seu regime impositivo, para agasalhar um imposto sobre o valor acrescido, onerando, no objetivo final, as vendas em geral: as vendas de bens materiais, limitadas em nosso direito às operações relativas à circulação de mercadorias (mercadorias ou produtos), que ficou com os Estados (ICM); e as vendas de bens imateriais (serviços), de competência tributária dos Municípios (ISS)".

Ainda fazendo referência a BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, o Ministro Gallotti enfatiza a dualidade exaustiva dos bens objetos da atividade empresarial (bens e serviços), o que por completo demonstramos no presente estudo, bem como o aspecto histórico do ISS, quando afirma que:

> "A origem histórica do imposto em questão também não é de abstrair-se, como figura tributária instituída, em substituição ao imposto sobre indústria e profissões, como 'imposto sobre circulação de bens imateriais' (expressão de RIBEIRO DE MORAIS, realçada por SHACHA CALMON, em seus recentes comentários à Constituição de 1988, pág.263) em oposição ao ICM, incidente sobre as vendas materiais, conforme o dualismo concebido pela reforma de 1965."

Cita ainda, o Ministro Octávio Gallotti, que, no RE 113.383-0, fez a transcrição do seguinte ensinamento de ALIOMAR BALEEIRO: "o imposto de serviços 'reflete a sua anterior

128. Cf. FALCÃO, AMILCAR DE ARAÚJO. *Fato gerador da obrigação tributária*, 1971, p.65.

conceituação de imposto sobre profissões e indústrias, uma das quais é alugar veículos, tratores, máquinas, roupas e chapéus de rigor, instrumentos e, em geral, móveis, como meio de vida ou habitual atividade remuneradora'".

Percebe-se que a referência à locação como meio de vida ou habitual atividade remuneradora capta bem a ideia de uma atividade empresarial regida, no Direito Privado, pelo Direito Comercial ou Empresarial, a qual, como não pode ser considerada como tendo, por objeto transacionado, transmitido, um bem material, necessariamente se trata de serviço, já que a atividade empresarial se refere exaustivamente a bens ou a serviços.

Por fim, o Ministro Gallotti lembra que o memorial também cita a legislação francesa e a Comunidade Econômica Europeia - CEE como inspirações da Reforma empreendida pela Emenda Constitucional de 1965, considerando o Relator que "da expressão 'de qualquer natureza', gravada na Constituição, há de se extrair algum efeito útil."

A rigor, a adjetivação "de qualquer natureza" não pode ser encarada isoladamente como alargamento do conceito de serviço no Direito Civil para transformá-lo em conceito da economia, ou em simplesmente tributável. Isso seria uma desconsideração a priori do conceito de Direito Civil. Afinal, se se admite que o conceito de serviço é o de obrigação de fazer, adjetivá-lo como "de qualquer natureza" só vai conseguir levar ao entendimento de que o que é tributável pelo ISS é a obrigação de fazer de qualquer natureza. Assim, lembrando que o complemento do critério material do ISS é "serviços de qualquer natureza", em termos conceituais, o problema interpretativo vem antes da expressão "de qualquer natureza": está na acepção semântica do termo "serviços".

Essa adjetivação "de qualquer natureza", aliás, faz muito mais sentido quando se entende que o constituinte incorporou o conceito econômico de serviços. Isso porque, diferentemente do conceito de serviços no Direito Civil (e não no Direito

Privado como um todo) – que não demanda maiores exercícios interpretativos, por ser facilmente apreensível (embora dificilmente aplicável numa série de atividades econômicas) –, o conceito de serviços na Economia, de maneira distinta, já apresenta, de pronto, uma vagueza semântica caracterizada pelo conjunto de atividades econômicas que não consubstanciam, como produtos, bens materiais. Tal vagueza, ao ser acompanhada da expressão "de qualquer natureza", denota que é tributável pelo ISS toda a residualidade desse conceito no universo da atividade econômica, depois de afastados os serviços de comunicação e de transporte interestadual ou intermunicipal, tributáveis pelo ICMS; os serviços financeiros, tributáveis pelo IOF.

O Ministro Carlos Velloso, que também entendeu pela incidência do ISS na locação de bens móveis, cita voto do Desembargador Maurício Vidigal, cujo acórdão recorrido levou o caso da incidência do ISS no leasing ao STJ, onde afirma que:

> "O equívoco da apelante repousa na adoção de conceitos do Direito Civil, quando o próprio Direito Tributário permite a interpretação do texto constitucional. Conforme ensina Bernardo Ribeiro de Moraes, em "Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços", (...) o conceito de "serviço" foi sempre definido por exclusão à transferência de bens."

O voto vencedor, pela não incidência do ISS na locação de bens móveis, decidida por seis a cinco no RE 116.121-3 SP, de 2000, foi o voto do Ministro Marco Aurélio. Em seu voto, ele menciona expressamente o art.110, CTN. Sobre este, já pudemos expor, mais acima, a relativização de sua utilização, pois há que se aferir primeiramente se, no caso analisado, está ou não o constituinte utilizando um conceito de Direito Privado, para depois se poder falar na aplicação do art.110, CTN, ou não.

O Ministro Marco Aurélio, em seu voto, refere-se aos artigos 1.188 (locação de coisas) e 1.216 (locação de serviços)

do Código Civil de 1916, querendo trazer uma dicotomia entre ambos. Mas essa distinção entre os artigos 1.188 e 1.216, diferentemente do que entendeu o Ministro Marco Aurélio, *data maxima venia*, não se referia a modalidades de bens objetos do comércio. Ela trazia tão somente uma gama de contratos, típicos, por estarem previstos na lei; e não uma contraposição entre o que seria e o que não seria serviço. Tanto assim o é que estão insertos no TÍTULO V - DAS VÁRIAS ESPÉCIES DE CONTRATOS, este, por sua vez, contido no LIVRO III - DO DIREITO DAS OBRIGAÇÕES. Neste Título V, havia as seguintes espécies de contrato previstas: Capítulo I - Da Compra e Venda; Capítulo II - Da Troca; Capítulo III - Da Doação; Capítulo IV - Da Locação; Capítulo V - Do Empréstimo; Capítulo VI - Do Depósito; Capítulo VII - Do Mandato; Capítulo VIII - Da Gestão de Negócios; Capítulo IX - Da Edição; Capítulo X - Da Representação Dramática; Capítulo XI - Da Sociedade; Capítulo XII - Da Parceria Rural; Capítulo XIII - Da Constituição de Renda; Capítulo XIV - Do Contrato de Seguro; Capítulo XV - Do Jogo e da Aposta; Capítulo XVI - Da Fiança; e Capítulo XVII - Do Testamenteiro.

O argumento de que a locação de coisas, por estar regulada por dispositivos distintos da locação de serviços, no Código Civil de 1916, e portanto não se enquadrar na classe de bens tributáveis pelo ISS, é tão inservível quanto dizer que a empreitada e a gestão de negócios também não seriam serviços por estarem regulados por dispositivos distintos que os da locação de serviços. A locação de serviços era regulada nos artigos 1.216 a 1.233, na Seção II – Da Locação de Serviços, do Capítulo IV – Da Locação, no Código Civil de 1916. Já a empreitada era regulada na seção seguinte – Seção III – Da Empreitada, e a gestão de negócios, no Capítulo VIII - Da Gestão de Negócios.

Cita o Ministro Marco Aurélio que o caso do RE 116.121-3 SP se assemelha ao do RE 166.772-9 RS, julgado em 1994. Neste, ele entendeu, como relator, que a exigência da contribuição social sobre a remuneração paga a avulsos, administradores

e autônomos, prevista no art.3º da Lei nº 7.787, de 30.06.1989, era inconstitucional, pois como estes não recebiam salários, o comando constitucional previsto no inciso I do art.195 ("contribuições sociais dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro"), em sua redação original, não alcançava a remuneração paga a estes, já que eles não estão sob relação trabalhista com o empregador que toma seus serviços, não se caracterizando o que eles recebem como salário. Vide a ementa do julgado, na parte que ao presente tema interessa:

> (...).
>
> CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - TOMADOR DE SERVIÇOS - PAGAMENTOS A ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS - REGÊNCIA. A relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Afastado o enquadramento no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, exsurge a desvalia constitucional da norma ordinária disciplinadora da matéria. A referencia contida no § 4º do artigo 195 da Constituição Federal ao inciso I do artigo 154 nela insculpido, impõe a observância de veículo próprio - a lei complementar. Inconstitucionalidade do inciso I do artigo 3º da Lei nº 7.787/89, no que abrangido o que pago a administradores e autônomos. Declaração de inconstitucionalidade limitada pela controvérsia dos autos, no que não envolvidos pagamentos a avulsos.

Tem razão o Ministro Marco Aurélio quando afirma, no RE 166.772-9 RS, que a Lei nº 7.787/89 teria intentado, equiparando o valor que avulsos, autônomos e administradores recebem dos que lhes tomam serviço a salário, efetivar uma igualização econômica (interpretação econômica), considerando que o inciso I do art.195 da Constituição de 1988, em seu texto original, utilizou a expressão folha de salários tecnicamente, não sendo, portanto, os avulsos, autônomos e administradores participantes da folha de salários das empresas que lhes contratam, não sendo, pois, empregados.

Mas, como pudemos demonstrar, no presente trabalho, equivoca-se o Ministro quando tenta equiparar o caso do RE 166.772-9 RS ao do RE 116.121-3 SP, porque não se confundem a alegada finalidade econômica da interpretação, em que o que autônomos e administradores recebiam pelos seus serviços fosse equiparado a salário, com a interpretação sobre a incorporação do conceito econômico de serviços, incorporação essa que se deveu tanto pelo Direito Privado, como pelo Direito Constitucional Tributário, conforme pudemos demonstrar. Em suma, não se confundem interpretação econômica do Direito com incorporação de conceitos advindos da Ciência Econômica pelo Direito, a qual faz com que tais conceitos tenha sido juridicizados.

Reforçando, o grande equívoco, *data venia*, no voto vencedor do RE 116.121-3 SP é a afirmação de que interpretar o conceito de serviços de qualquer natureza como conceito econômico seria se utilizar de uma interpretação econômica. Uma coisa é ignorar a definição jurídica de serviço para alcançar, com a tributação, algo que não seja serviço, alegando que, economicamente, se assemelha a serviço; outra coisa totalmente distinta é concluir, em atividade interpretativa, que o conceito econômico foi incorporado pelo direito, tornando-se, portanto, a partir dessa incorporação, jurídico. E essa incorporação se deu não só no Direito Constitucional Tributário, como no Direito Privado.

O Ministro Celso de Mello, que também entendeu pela não incidência do ISS na locação de bens móveis, ao mencionar em seu voto que, fazendo referência a ALIOMAR BALEEIRO, o artigo 110 do Código Tributário Nacional faz prevalecer o império do Direito Privado, destaca este como composto não só pelo Direito Civil, mas também pelo Direito Comercial. Entretanto, não faz qualquer menção à dicotomia bens e serviços trazida pelo Direito Comercial, restringindo suas argumentações aos contratos do Direito Civil.

O Ministro Moreira Alves, que também acompanhou o voto vencedor, não agiu de forma diferente, quando mencionou:

> "A locação de coisa é conceito de direito privado que não pode ser modificado pela legislação tributária. Já no direito romano a **locatio-conductio operarum** era distinta da **locatio conductio rerum**, e, no caso, o que há é esta e não aquela, não podendo os tributaristas pretender o contrário."

Reparemos que o Ministro concentra sua explanação, apesar de se referir ao Direito Privado, em conceitos advindos do Direito Romano, tudo o que o Direito Comercial, ao longo de sua existência quis afastar.

Ora, à exaustão o presente trabalho demonstrou que as categorias do mundo romano não só não servem para categorizar juridicamente o universo dos produtos que são resultados da atividade econômica, bens e serviços, como inclusive não serviram para regular a atividade econômica há muitos séculos, o que fez surgir, ao largo do Direito Civil, o Direito Comercial.

Por todo o exposto acima é que se pode concluir que não há nada de errado em a lei complementar prever, como atividades tributáveis pelo ISS, aquelas previstas no item 3 da atual lista de serviços, que compõe os serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

Percebe-se que a guinada que o STF deu, em 2000, ao entender não incidente o ISS no serviço de locação de bens móveis, *data maxima venia*, não foi feliz, por aplicar uma definição que não se coaduna com o que o constituinte de 1988 determinou – sucedendo, da mesma forma, os constituintes de 1965 em diante –, no sentido de repartir a tributação do consumo entre os três níveis de entes federativos – IPI e IOF para a União, ICMS para os Estados, e ISS para os Municípios.

Primeiro, porque o contexto semântico em que a expressão "serviços de qualquer natureza" veio ao altiplano

constitucional tributário em 1965 já se alinhava com o conteúdo semântico em que o termo "serviços" foi acolhido pela economia e, consequentemente pelo direito tributário europeu, que à mesma época fazia se alastrar, por toda a Europa, a instituição do IVA, também tributando os serviços de qualquer natureza.

E segundo, porque ainda que se adotasse a teoria da incorporação de conceito de direito privado para o conteúdo semântico da expressão "serviços de qualquer natureza" no texto constitucional, o próprio Direito Privado já havia incorporado o conteúdo semântico de serviços como elemento complementar ao termo "bens" (bens materiais), no binômio bens *vs* serviços, binômio este que esgota o universo dos produtos decorrentes da atividade econômica.

7.2. Julgamentos Após o RE 116.121-3 SP

7.2.1. *Leasing* (RE 547.245-SC e RE 592.905-SC) e Cessão de Direito de Uso de Marcas e de Sinais de Propaganda (Rcl 8623 AgRg RJ) – Vacilação Entre o Conceito de Direito Civil e o Conceito Econômico

A linha adotada pelo STF culminou em edição de súmula vinculante no sentido da não incidência do ISS sobre o serviço de locação de bens móveis:

> *Súmula Vinculante 31. É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.*

Mas, a não aderência da aplicação da classificação "obrigações de dar vs obrigação de fazer" sobre o universo dos produtos decorrentes da atividade econômica: bens e serviços, tem feito com que o STF tenha tomado decisões erráticas sobre a incidência do ISS em algumas atividades econômicas,

chegando ao ponto inclusive de a decisão ir, em alguns aspectos, contra a própria fundamentação dos correspondentes votos vencedores.

Exemplo disso foi o julgamento sobre a incidência do ISS sobre a atividade de leasing (RE nº 547.245-SC e do RE nº 592.905-SC). Nele, o Ministro Relator Eros Grau, que afirma, com todas as letras, que o contrato de *leasing* é um contrato autônomo, embora resulte da fusão de elementos de outros contratos, não podendo ser cindido, vem, ao final, afirmar que existe, pelo menos para fins tributários, *leasing*-locação e *leasing*-financiamento. Ora, se é autônomo, não há que se invocar aquilo com que economicamente se parece o contrato, em prejuízo de sua verdadeira roupagem jurídica.

Isso porque *leasing* não é financiamento nem locação; *leasing* é *leasing*. Essa assertiva, longe de querer afirmar uma tautologia, pretende reforçar que o *leasing*, mesmo o operacional, é uma operação própria, tipificada, regulada pela Lei nº 6.099, de 12.09.1974 (alterada pela Lei nº 7.132, de 26.10.1983), e pela Resolução do Conselho Monetário Nacional (CMN) nº 2.309, de 18.08.1996 (com redação das Resoluções CMN nº 2.659, de 28.10.1999 e nº 2.465/98).

Aliás, a própria doutrina indicada pelo Ministro Relator para fundamentar que se caracteriza um financiamento afirma que o *leasing* tem como finalidade um financiamento, mas não que ele é um financiamento.[129] A distinção entre ter como finalidade financiamento e ser financiamento é fundamental para distinguirmos a que ele almeja economicamente e o que ele é juridicamente. E como não se trata de concessão de crédito pelo arrendador ao arrendatário para que esse efetue a compra em empresa terceira, financiamento em estrito senso não é.

129. RIZZARDO, Arnaldo. *Leasing: arrendamento mercantil no direito brasileiro*. 4ª ed. São Paulo: RT, 2000, p.142; COMPARATO, Fábio Konder. *Contrato de leasing* in *RT* 389, p.11.

Muito menos de locação se trata. O exemplo utilizado pela doutrina citada pelo Ministro Eros Grau para indicar o *leasing* operacional, ao dizer que o fabricante é o próprio arrendador do bem, ou foi uma simplificação ou só é válido no direito norte-americano. Isso porque, nos termos da Resolução CMN nº 2.309/96 (art.6º, §1º), só podem ser arrendadoras na modalidade *leasing* operacional as sociedades de arrendamento mercantil e os bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil.

Dessa forma, em que pese algumas peculiaridades tornem distintos entre si o *leasing* operacional, o *leasing* financeiro e o *lease-back*, o mecanismo regulatório básico entre eles é o mesmo, motivo pelo qual não cabe caracterizar o *leasing* nem como locação, nem como financiamento.

Assim, enquadra-se perfeitamente o *leasing* no conceito de *serviço de qualquer natureza*, na medida em que se apresenta como contrato autônomo. E, como contrato autônomo que é, não há sequer que afirmar que o valor da opção de compra no final do prazo do leasing deva ser tributado pelo ICMS, até porque a previsão do referido serviço na lista não traz qualquer ressalva nesse sentido. A única possibilidade de afastamento da incidência do ISS é o fato da desconsideração do negócio como *leasing* para considerá-lo como operação de compra e venda à prestação, caso haja descumprimento das disposições legais, conforme dispõe o art.11, §1º, da Lei nº 6.099/74, situação em que obviamente ensejar-se-á a incidência plena do ICMS.[130]

Desta forma, sendo o *leasing* uma operação mista consubstanciada num contrato autônomo, a lei complementar, ao prevê-lo como tributável pelo ISS, cumpre seu papel. O

130. Para maiores detalhes a respeito de ISS e *leasing*, cf. MACEDO, Alberto. ISS e arrendamento mercantil. In: Ives Gandra da Silva Martins; Marcelo Magalhães Peixoto. (Org.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2ª ed. São Paulo: MP Editora, 2008, v. 1, p. 167-186.

próprio Ministro Eros Grau afirma isso em seu voto quando transcreve parecer do Ministro Ilmar Galvão:

> "[...] tem, a lei complementar, no caso do ISS, a função de definir as operações mistas mediante a sua inclusão na lista de serviços quando optar pela prevalência do aspecto serviço, em detrimento, v.g., do fornecimento de mercadoria, ainda que o serviço não se constitua como atividade preponderante do prestador."
>
> "[...] Tem-se, assim, que a lei complementar a que se refere o art.156, III, da CF, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS: a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fins de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS."
>
> "[...], da espécie sob (b), também não são poucos os exemplos, cabendo assinalar os seguintes:
>
> 3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza;
>
> 3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza;
>
> 3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário;
>
> [...]
>
> 9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residence-service, suite service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços);
>
> 11.01 – Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações;
>
> [...]

> 15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral;
>
> 15.12 – Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários; [...]

Ora, na medida em que o *leasing* encontra-se previsto no subitem 15.09[131] da lista de serviços, não caberia então excluir da incidência do ISS o *leasing* operacional. Primeiro porque a lei complementar não faz tal exclusão; e segundo porque mesmo considerando o *leasing* como uma espécie de locação – o que juridicamente não é – ele seria tributável pelo ISS, conforme tudo que demonstramos até aqui.

A supracitada não aderência da aplicação da classificação "obrigações de dar vs obrigação de fazer" sobre o universo dos produtos decorrentes da atividade econômica: bens e serviços, aliada ao fato da existência de uma lista de serviços taxativa que se utiliza de definições ostensivas (e não designativas), acaba propiciando uma certa compartimentalização do equívoco jurisprudencial sobre a não incidência do ISS sobre locação de bens móveis.

Isso levou o STF a decidir pela incidência do ISS na cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda (subitem 3.02 da lista de serviços). Foi o que aconteceu no Agravo Regimental em Reclamação (Rcl 8623 AgRg RJ), em que o Ministro Gilmar Mendes assim decidiu:

> "Por fim, ressalte-se que há alterações significativas no contexto legal e prático acerca da exigência de ISS, sobretudo após a edição da Lei Complementar 116/2003, que adota nova disciplina sobre o mencionado tributo, prevendo a cessão de direito de uso de marcas e sinais na lista de serviços tributados, no item 3.02 do Anexo.

131. Arrendamento mercantil (*leasing*) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing)

> Essas circunstâncias afastam a incidência da Súmula Vinculante 31 sobre o caso, uma vez que a cessão de direito de uso de marca não pode ser considerada locação de bem móvel, mas serviço autônomo especificamente previsto na Lei Complementar 116/2003.
>
> Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental."

7.2.2. Serviços de Franquia (RE 603.136 RJ e ADI 4.784) e Licença de Uso de Software (RE 688.223 PR)

Está para ser julgado, no STF, o RE 603.136 RJ, em rito de repercussão geral, no qual a recorrente alega a inconstitucionalidade do subitem 17.08 – Franquia (*franchising*) da lista de serviços da Lei Complementar 116/2003 defendendo que o contrato de franquia não deve ser considerado prestação de serviço porque teria natureza híbrida na medida em que as partes assumiriam tanto obrigação de dar como de fazer. Nesse sentido, a franquia não configuraria prestação de serviço.

Na ADI 4.784, também para ser julgada no STF, a impetrante, Associação Nacional das Franquias Postais do Brasil - ANAFPOST, utiliza os mesmos argumentos, além de outros não atinentes ao conceito de serviços, defendendo a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre o serviço de franquia postal, regulado pela Lei nº 11.668, de 02.05.2008, e, subsidiariamente, entre outras, pela Lei nº 8.955, de 15.12.1994.

No parecer da Procuradoria Geral da República (PGR) para esta ADI, cita-se que, na franquia, ainda que suas obrigações contratuais envolvam obrigação de fazer, o objetivo principal seria a utilização da marca e know-how do franqueador pelo franqueado. Afirma também que as prestações de serviço que envolvem a franquia seriam atividades-meio da franquia, possibilitando-a, sendo dela inseparáveis.

Nada mais equivocado, *data venia*. PATRICIA DE SALLES VANCE, LUIZ PAULO LOPES FÁVERO e MARCOS

ROBERTO LUPPE nos ensinam que há a franquia de marca e produto, na qual o suporte do franqueador é bastante limitado, na medida em que pode incluir ou não apoio técnico ou financeiro. Mas há também a franquia de formato de negócio, onde o apoio que a empresa franqueadora oferece é bem mais abrangente. Neste, transfere a franqueadora para a franqueada o conhecimento de todo o modelo de gerenciamento de negócio. Nesse sentido, os supracitados autores[132] afirmam que :

> Além de marca exclusiva, o franchising de formato de negócio diferencia-se pela transferência de conhecimento sobre a operação do negócio, incluindo, por exemplo, um programa formal de treinamento, um manual operacional, com a descrição dos processos, das especificações técnicas e dos padrões de qualidade, e uma estrutura que ofereça apoio operacional ao franqueado. Como contrapartida, em geral, cabe ao franqueado o pagamento de uma taxa inicial de franquia e de mensalidades, correspondentes aos royalties e/ou às contribuições para o fundo cooperado de propaganda, cobrados, em geral, sobre o faturamento ou sobre o custo dos produtos comprados.

O art.2º da Lei 8.955/94 define o conceito desse negócio jurídico:

> Art. 2º Franquia empresarial é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e, eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício.

---

132. CHERTO, M.; RIZZO, M. (Org.). Franchising na prática. São Paulo: Makron Books, 1994; FOSTER, D.L. O livro completo de franchising. Rio de Janeiro: Infobook, 1994; ELANGO, B.; FRIED, V.H. Franchising research: a literature review and synthesis. Journal of Small Business Management, Florida, v.35, n.3, p.68-81, July 1997 *apud* VANCE, Patricia de Salles, FÁVERO, Luiz Paulo Lopes e LUPPE, Marcos Roberto. Franquia empresarial: um estudo das características do relacionamento entre franqueadores e franqueados no Brasil Disponível em <http://www.rausp.usp.br/download.asp?file=v4301059.pdf>. Acesso em 20.07.2014.

Além disso, conforme preceitua o art.3º da Lei 8.955/04, o franqueador deverá fornecer ao interessado em tornar-se franqueado uma circular de oferta de franquia, por escrito e em linguagem clara e acessível, contendo obrigatoriamente as informações do que é efetivamente oferecido ao franqueado pelo franqueador, no que se refere a: (i) supervisão de rede; (ii) serviços de orientação e outros prestados ao franqueado; (iii) treinamento do franqueado, especificando duração, conteúdo e custos; (iv) treinamento dos funcionários do franqueado; (v) manuais de franquia; (vi) auxílio na análise e escolha do ponto onde será instalada a franquia; e (vii) layout e padrões arquitetônicos nas instalações do franqueado.

Percebe-se que há na franquia empresarial, assim como no *leasing*, um contrato uno, uma cessão de direito de uso de marca ou patente aliado a um conjunto de atividades que caracterizam o suporte que todo franqueador deve dar aos seus franqueados. Assim, aplicam-se à franquia todos os argumentos que justificam a incidência do ISS sobre o *leasing* haja vista, além de ser produto da atividade econômica, estar prevista em lei complementar.

A previsão de lei complementar foi concebida pelo constituinte justamente para regular situações que não se enquadram exatamente em uma única materialidade totalmente, sendo irrelevante o critério preponderância para demonstra isso. Sabedor o constituinte de que os cortes jurídicos que fez para segregar as competências tributárias dos impostos sobre o consumo não seriam suficientes para se enquadrar de forma precisa toda a complexidade dos fatos, como os contratos mistos, este constituinte incumbiu a lei complementar de regular essas situações mistas, com grau de decibilidade sobre qual imposto sobre o consumo deve incidir.

Afinal, se não houvesse nenhuma situação dos bens e serviços resultantes da atividade econômica que ensejasse dúvida jurídica relevante sobre seu enquadramento, para que

o próprio legislador constitucional teria previsto, nos artigos 146 e 156, III, *in fine*, da Constituição de 1988, lei complementar para regular os potenciais conflitos?

Quanto à indivisibilidade da base de cálculo, o raciocínio aplicado ao *leasing* aplica-se plenamente à franquia, na medida em que este negócio jurídico também é uma operação mista que foi elencada na sua integralidade pela lei complementar na lista de serviços.

Não há que se admitir, na franquia, qualquer segregação em seu valor pelo fato de se constituir, em síntese, de cessão de direitos e de serviços de treinamento, assessoramento e administração do negócio. Afinal, como já tivemos a oportunidade de ver, quaisquer cessões de direito (salvo expressa previsão constitucional) estão abarcadas pelo conceito de *serviços de qualquer natureza*.

Mesmo na premissa de que os serviços tributáveis fossem somente as prestações de serviço do Direito Civil, não seria adequado afirmar que, por conta de não se enquadrar a modalidade contratual exatamente como prestação de serviço, venda de mercadoria ou industrialização, por nenhum imposto sobre o consumo poderia ser tributada.

O reforço com o peso do ensinamento de MARIA HELENA DINIZ, que afirma que em regra a assistência técnica por parte do franqueador é permanente, sendo característica essencial do contrato de franquia, deve ser destacado:

> O campo dessa assistência técnica ao franqueado é muito amplo, e sempre será fixado no contrato. Poderá consistir, p.ex.: a) na mera assistência técnica em relação ao bom funcionamento de aparelhos, se os objetos comercializados forem marcas especiais de rádios, televisores, condicionadores de ar, máquinas, refrigeradores, motores etc.; b) na colaboração em publicidade para maior venda dos produtos; c) no auxílio financeiro, mediante o fornecimento de certas garantias; d) na mera assistência contábil, relativa à adoção de determinada espécie de escrituração a ser observada pelo franqueado. Com isso haverá uma certa

> ligação entre franqueador e franqueado, com escopo de facilitar as vendas dos produtos.[133]

A Advocacia do Senado Federal, em parecer destinado a instruir a ADI nº 4.784, vai ao encontro de nosso entendimento, quando afirma que:

> "(...), há que se corrigir o equívoco de interpretação realizada pela associação, no que tange à natureza do serviço prestado pelas suas associações. (...).
>
> Nesse sentido, serviços são bens imateriais, de conteúdo econômico, prestados a terceiros. (...).
>
> O que é fundamental salientar é que, a despeito de os serviços auxiliares prestados pelas franqueadas não se confundirem com o serviço público postal, há prestação de serviços em decorrência do contrato de franquia e, consequentemente, há fato gerador do tributo, contemplado pelo item 17.08 da lista de serviços."

Quanto ao RE 688.223 PR, admitido em Repercussão Geral, no STF, a alegação da recorrente, entre outras, é que o software que adquire de forma onerosa e desenvolvido para ela de forma personalizada, de uma empresa estrangeira, não caracterizaria serviço pois se trataria de licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computador.

Por todo o exposto no presente trabalho, não faz o menor sentido defender que o licenciamento de programa de computador não esteja sujeito ao ISS. Primeiro porque o produto entregue ao cliente nada mais é que o resultado de uma atividade humana de criação, o desenvolvimento do referido programa de forma personalizada. Nesse sentido, revelador é a sua definição legal, constante do art.1º da Lei nº 9.609, de 19.02.1998:

> *Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário*

133. DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil. vol.3.* 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p.543-544.

> *em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.*

E segundo porque mesmo não sendo o programa de computador objeto de compra e venda, mas sim de contrato de licença, como prescreve o art.9º da mesma lei, de sua atividade resulta relevante o bem imaterial, não se caracterizando como mercadoria. Caracteriza-se pois como serviço, tributável pelo ISS.

Caudalosa jurisprudência acompanha esse entendimento, da qual transcrevemos, a título de exemplo, o AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 32.547 - PR:

> TRIBUTÁRIO. FORNECIMENTO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CONTRATO DE CESSÃO DE USO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PERSONALIZADOS. ISS. INCIDÊNCIA. SÚMULA 83/STJ. TERRITORIALIDADE. SÚMULA 283/STF.
>
> 1. Discute-se nos autos a incidência do ISS sobre a obtenção, junto a empresas estrangeiras, de licença não exclusiva, pessoal, intransferível e não sublicenciável de uso de programa de computador para planejamento de redes de telecomunicações celulares.
>
> 2. Uma vez destacado pelo acórdão recorrido tratar-se de programa desenvolvido de forma personalizada, aplica-se a jurisprudência desta Corte no sentido de que os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS.
>
> (...)