

TÍTULO I

O ISS NA CONSTITUIÇÃO

CAPÍTULO 4

SERVIÇOS INTRIBUTÁVEIS PELO ISS

4.1 Serviços de transporte intermunicipal e interestadual

Designamos serviços tributáveis pelo ISS aqueles conferidos à competência dos Estados (e do DF).

A Constituição Federal outorgou competência ao DF e aos Estados para instituir ICMS sobre a) operações mercantis e b) sobre prestações de serviços de transporte b1) interestadual e b2) intermunicipal e c) de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Tirante a remota hipótese de prestação de serviços de transporte aéreo, de cunho estritamente municipal, as demais deveriam compor a competência dos Estados-membros. Todavia, invocando essa atribuição de competência, os Estados e o DF pretenderam instituir ICMS sobre a navegação aérea (com suporte em lei complementar prevendo essa hipótese de incidência). Ocorre, porém, que navegação aérea é serviço público, e, portanto, tributável por via de imposto.

Por amor à argumentação, é possível abstrair a natureza dos serviços de navegação aérea – que, inegavelmente, é serviço público, *ex vi constitucionis*, e, portanto, insusceptível de ser gravado com imposto – e admitir que sejam serviços

tributáveis (o que implica vê-los como serviços prestados sob regime de direito privado), simples espécies do gênero “serviço de transporte”.

Mas, ainda que assim se admita, também é de se concluir que nem todos os serviços de navegação aérea serão tributáveis pelo ICMS. É que, como discrimina a Constituição Federal, nem todas as espécies do gênero “serviços de transporte” foram incluídas no campo de competência atribuído ao DF e aos Estados.

A atribuição de competência, quanto aos serviços de transporte, limita-se àqueles prestados no âmbito interestadual e intermunicipal. Debalde será o esforço para encontrar respaldo constitucional à instituição de tributo, pelos Estados ou pelo Distrito Federal, sobre serviço de transporte estritamente municipal ou para os de âmbito internacional.

Daí por que a doutrina e a jurisprudência são firmes e unâimes no reconhecer a não incidência do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte estritamente municipal. E assim o reconhecem, precisamente, porque a Constituição não outorgou aos Estados e ao Distrito Federal competência para a criação de ICMS sobre serviços de transporte municipal, mas a conferiu, tão só, para a instituição desse imposto quanto aos serviços de âmbito interestadual (aqueles cujo início se dá num Estado ou no DF e que têm fim em outro Estado, ou no DF) ou intermunicipal (os que têm início e fim em Municípios do mesmo Estado ou do DF).

Assim como os municipais, também estão fora da competência dos Estados e do DF os serviços de transporte internacional, pela singela razão de que os Estados e o DF só receberam competência para criar imposto sobre serviços de transporte de âmbito interestadual ou intermunicipal.

Os serviços de transporte internacional não estão contidos no art. 155, II, da CF, porque a competência aí outorgada restringe-se, limita-se, cinge-se àqueles serviços que se qualifiquem como de transporte interestadual e intermunicipal

- e estes, por óbvio, não se confundem com os internacionais, como não se igualam com os estritamente municipais. Deveras, a Constituição Federal outorgou ao DF e aos Estados competência para criarem imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal. Não têm o DF e os Estados competência para instituir ICMS sobre outros serviços de transporte. Em outras palavras, o DF e os Estados não podem criar ICMS a) sobre serviços de transporte estritamente municipal, nem b) sobre serviços de transporte internacional. É que, por óbvio, esses serviços não são nem intermunicipais, nem interestaduais.

Dir-se-á que esse entendimento terá deixado de lado que a Constituição Federal autoriza a criação desse imposto mesmo nos casos em que as prestações (além das operações) se iniciem no exterior, de tal sorte que descartar essa hipótese implicará esvaziar a cláusula final do art. 155, II. Assim não é, porém. Essa cláusula, observe-se, versa, refere e aplica-se (inteiramente) às prestações de serviços de comunicação, em relação às quais a competência dos Estados e do Distrito Federal é ampla, não se limitando às de natureza interestadual ou intermunicipal.

Essa cláusula final, destarte – e como está claro do Texto Constitucional – não se refere, nem se aplica aos serviços de transporte, mas, sim, aos serviços de comunicação, e apenas a estes. Com efeito, relativamente aos serviços de comunicação, a Constituição Federal não estabeleceu nenhuma restrição espacial, diferentemente do que fez com relação aos serviços de transporte. A comunicação pode ser municipal, intermunicipal, estadual, interestadual ou internacional, e sempre estará contida na descrição de outorga constitucional. Daí que, relativamente a esses serviços, podem ser tributáveis suas prestações iniciadas no exterior.

No caso de serviços de transporte, isso não se faz possível, uma vez que não há (não pode haver) nenhuma prestação de serviços de transporte interestadual, cujo início se dê no exterior! Tem-se impossibilidade, assim lógica, como física. De

fato, a) ou o serviço de transporte é interestadual (vale dizer, tem início em um Estado e término em outro, pois só assim poder-se-á dizer que é interestadual); b) ou o serviço de transporte é intermunicipal e, nesse caso, obviamente, só pode ser aquele que tem início em um Município e término em outro (só assim poderá ser intermunicipal).

Admitir que a outorga de competência, tal como posta, abrange as prestações que tenham início no exterior implica o absurdo de supor que no exterior pode ter início prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual. Se os serviços de transporte se iniciam no exterior, é inegável que serão de transporte internacional, e não intermunicipal, nem interestadual.

Não é possível negar a existência de contradição insuperável: serviço interestadual (ou intermunicipal) que se inicia no exterior!?

Alegar-se-á que o inciso IX, a, do § 2º, do art. 155, da CF, ampliou a competência estadual e distrital, possibilitando a instituição de ICMS também “sobre serviço prestado no exterior”, devido ao Estado (esse dispositivo, curiosamente, não fala em DF) em que situado o estabelecimento destinatário do serviço.

Ora, pretender subsumir nesse dispositivo a autorização para a criação de imposto sobre transporte internacional configurará missão ainda mais ingrata.

Esse preceptivo, claramente, só tem cabimento no caso de serviços de comunicação.

Por transporte internacional não se designa, nem se define, nunca, o prestado exclusivamente no exterior (se só o for lá, será serviço de cuja tributação aqui não se poderá cogitar). Já quando se trata daquele que se inicia no exterior, terminando no Brasil, será transporte internacional – e esse serviço, como visto, não está contido na outorga de competência constitucional.

Se o objetivo da Constituição fosse o de conferir competência aos Estados e ao Distrito Federal para a tributação desses serviços, não faria sentido circunscrevê-los aos de transporte

interestadual e intermunicipal. Bastaria atribuir-lhes competência para, por exemplo, criar tributo sobre “serviços de transporte de qualquer natureza, ainda que as prestações se iniciem no exterior, exceto os de natureza estritamente municipal”.

Seria absolutamente ilógico e irracional, primeiro, restringir, no inciso II, do art. 155, como o faz a Constituição, a competência dos Estados e Distrito Federal para criar imposto sobre serviços de transporte (interestadual e intermunicipal) e, ao depois, alargar essa mesma competência no inciso IX, a, do § 2º do mesmo artigo, para abranger outros serviços de transporte.

A doutrina tem se concentrado apenas no entendimento de que só seriam tributáveis os serviços iniciados no País e destinados ao exterior. Mas essa, *data venia*, é visão acanhada do sistema, e que nele não tem confirmação.

Todavia, mesmo que se admita, só para argumentar, a possibilidade de criar ICMS sobre transporte internacional, com base no inciso IX, a, ter-se-ia que aceitar, pelo menos, sua não incidência a) no caso de transporte de pessoas, à míngua de estabelecimento destinatário, incompatível com as pessoas físicas usuárias do transporte, e b) quando o transporte iniciado no exterior termina num único Município, dada a impossibilidade de considerá-lo como interestadual (não envolveu mais de um Estado) ou intermunicipal (não percorreu mais que um Município).

Se correta a exegese que expomos – como pensamos seja – inválida será qualquer lei, complementar ou ordinária, que preveja a incidência de ICMS sobre serviços de transporte internacional. Lei complementar (ou ordinária) que instituir a exigência de ICMS sobre serviços de transporte internacional será constitucional porque estará desbordando a competência que lhe foi atribuída pela Constituição Federal.

Não é por outra razão que é da competência dos Municípios a tributação dos serviços de transporte municipal. É que não são eles nem intermunicipais, nem interestaduais, e só para a criação destes o DF e os Estados receberam competência.

Em suma, temos por certo ser inconstitucional a exigência de ICMS sobre serviços de transporte internacional, inclusive, por óbvio, sobre os serviços de navegação aérea internacional.

4.2 Serviços de comunicação

O conceito constitucional de serviços tributáveis que foi desenvolvido para o ISS vale, quanto ao ICMS, se devidamente observada a circunscrição imposta pela locução adjetiva “de comunicação”. Consequentemente, a primeira conclusão a ser assinalada, com ênfase, é a de que não há competência estadual para tributar, por via de imposto, senão os “serviços de comunicação” (ou os de “transporte interestadual e intermunicipal”, que já foram objeto de consideração).

Os serviços de comunicação, quanto sujeitos à competência tributária estadual, têm sua regulação administrativa a cargo da União Federal, *ex vi* do art. 21, incisos XI e XII, e art. 22, IV, da CF. Daí por que, existindo lei federal definidora do que sejam os serviços de comunicação, materialmente considerados – e, sob esse aspecto, não havendo, no conceito da lei federal, nenhum desbordamento do conceito constitucional desses serviços, para fins de tributação – não se pode, em princípio, desconsiderar os termos das suas definições.

A lei federal (Lei 9.472/97) que dispõe sobre telecomunicações define esses serviços como segue:

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

Do conceito legal dos serviços de telecomunicações, já se verifica que comprehende o ato de transmitir, ou de emitir, ou de recepcionar (“símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza”). Sua materialidade consiste nos fatos concretos de transmissão, emissão

ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza, vale dizer, implica um tráfego de mensagens, *lato sensu*, por qualquer dos meios descritos na referida norma administrativa.

Em suma, estão submetidos à incidência do ICMS os serviços de comunicação, isto é, a utilidade material, onerosamente prestada, que, concretamente, implique o tráfego de informações, sinais e mensagens de qualquer natureza ou conteúdo, por quaisquer dos meios tecnológicos para tanto aptos.

Não poderá ser tributada pelos Estados ou pelo Distrito Federal, portanto, nenhuma prestação de utilidade que não importe, que não concretize, que não implique o fato concreto do tráfego comunicativo, que não consubstancie a prestação do serviço de comunicação (ressalvada, obviamente, a prestação de serviços de transporte intermunicipal ou interestadual).

Bem por isso, a Lei 9.472/97 apressou-se em afirmar que o “serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações [...]” (§ 1º, do art. 61).

Exaure-se, assim, a competência estadual na faculdade de tributar, exclusivamente, as operações (negócios jurídicos) relativas à circulação (transferência de titularidade) de mercadorias (bens objeto de mercancia) ou de bens importados destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, além das prestações de serviços de transporte transmunicipal e de comunicação. Não pode o Estado, a nenhum título, alcançar, com esse imposto, nenhum outro fato econômico ocorrido no mundo fenomênico. Não lhe cabe, por conseguinte, jamais, a tributação de serviços outros (salvo os expressamente mencionados pela Constituição),¹⁰⁴ como já assentado, explícita e categoricamente, pelo STF, apreciando o RE 86.993.¹⁰⁵

As competências tributárias são exclusivas e privativas. A competência estadual é rígida e exaustivamente definida pelo

104. V. Roque Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16ª ed., São Paulo, Malheiros, p. 802.

105. RTJ 88/295.

art. 155, da Constituição, assim como a faculdade municipal para instituição de impostos esgota-se no seu art. 156. Deste asserto não discrepam os mais autorizados estudiosos do sistema constitucional tributário. A tal propósito não se registra nenhuma dissensão doutrinária ou jurisprudencial digna de menção.

Ipsò facto, não podem os Estados tributar serviços – salvo, tão só, os de transporte transmunicipal e de comunicação – sob pena, inclusive, de “invasão de competência”, como denunciou Amílcar Falcão,¹⁰⁶ com o apoio autorizado de Baleiro. O Estatuto Supremo faculta-lhes tributar somente os fatos predefinidos nos preceitos contidos no seu art. 155. E, como esses preceitos são exaustivos, nenhum outro imposto pode ser instituído pelas unidades federadas fora do campo material do art. 155. A tributação, pelos Estados, de serviços – que não sejam aqueles dois, únicos, incluídos na sua competência – importa flagrante invasão da competência municipal, em manifesta afronta à Constituição.¹⁰⁷

4.3 Advertência necessária

Nesta altura, é necessário reiterar, para dissipar preconceito, disseminado por desavisados, quais os contornos do arquétipo constitucional do ICMS. Como já salientamos, alguns entendem que os Estados poderiam – por força da alínea b, do inciso IX, do § 2º, do mesmo art. 155 – tributar outros serviços, que não os de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, “quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”. E, dentre esses outros serviços, incluem o fornecimento de peças requeridas para o reparo de equipamentos, máquinas etc.

Essa visão é cabalmente equivocada.

106. *Fato Gerador da Obrigaçāo Tributária*, 4ª ed., São Paulo, RT, 1977, p. 136.

107. V. Cléber Giardino, “Conflitos entre IPI e ICM”, *Revista de Direito Tributário* nº 13, pp. 137 e ss.

Antes de tudo, importa não esquecer que aos Municípios compete tributar serviços de qualquer natureza (art. 156, III, da CF), exceto os do art. 155, II, da Constituição. Em outras palavras, todos os serviços foram cometidos à competência dos Municípios, tirante apenas os de comunicação e de transporte transmunicipal. Os Estados ficaram apenas e tão só com esses dois serviços. São dos Municípios todos os demais (Souto Borges, Paulo de Barros Carvalho e Pedro Luciano Marrey Jr.).

Além disso, a alínea b, do inciso IX, do § 2º, do art. 155 não é – obviamente – regra bastante em si mesma (como aliás, não o é nenhum outro preceito isolado), devendo ser harmônica e sistematicamente considerada. Ela não contém senão a explicitação da competência contida no *caput* do mencionado art. 155, sendo impossível, juridicamente, dissociá-la da prescrição ali contida, quanto mais admitir que possa ultrapassar os seus limites. A competência dos Estados, em matéria de impostos, é a descrita no art. 155, II, da Constituição. Todos os demais preceitos relativos ao ICMS devem ser vistos e interpretados em consonância com essa norma. Não há outras competências estaduais para a criação de impostos, além das quelas versadas no art. 155, II, da CF. É, aliás, elementar que os parágrafos, incisos e alíneas subordinem-se ao *caput* dos preceitos.¹⁰⁸

É curial, pois, a conclusão de que a alínea b do inciso IX, do § 2º, do art. 155, da CF, limita-se a prescrever que, se mercadorias forem fornecidas com a) serviços de comunicação ou b) com serviços de transporte intermunicipal ou interestadual, o ICMS incidirá sobre o valor total da operação. É dizer, o regime jurídico aplicável será o mesmo das operações mercantis, com suas especificidades: alíquotas, base de cálculo, crédito, estorno etc. Com isso, a Constituição visa a impedir que – mesmo diante de fixação de alíquotas (ou bases de cálculo, regimes de crédito, momentos de ocorrência do fato imponível

108. Cf. Aires Barreto, "Tributação do Fornecimento de Alimentação", *RJ-IOB* 13/90, p. 205, ementa 1/3.266.

etc.) diferentes para operações relativas à circulação de mercadorias e para os serviços referidos – se possa considerá-los de *per si* (como, por exemplo, aplicar uma alíquota, ou base, para a operação mercantil e outra para a prestação dos serviços de transporte transmunicipal ou para os de comunicação).

Em síntese, exceto quanto aos de comunicação e os de transporte transmunicipal, nenhuma competência têm os Estados para tributar serviços. Logo, a letra b, do inciso IX, do § 2º, do art. 155, da Constituição não ampara a exigência de ICMS sobre o fornecimento de materiais empregados em serviços típicos, que se traduzem em obrigação de fazer, e não em obrigação de dar.

Por conseguinte, só os Municípios – aos quais compete a tributação dos serviços de qualquer natureza – têm competência para exigir imposto sobre as atividades incluídas no conceito constitucional de serviço, inclusive nas prestações em que haja fornecimento de materiais. Não se pode, sem ofensa à Constituição, subsumir tais serviços ao imposto estadual. A letra b, do inciso IX, § 2º, do art. 155, da Constituição Federal não ampara nenhuma pretensão nesse sentido. Exigir ICMS, nesses casos, implica inconstitucionalidade, por invasão da competência tributária reservada aos Municípios.

4.4 Serviço potencial: inexistência

Nem o ICMS, no que toca a serviços, nem o ISS podem incidir sobre “fato potencial”. Souto Borges, com a argúcia que o caracteriza, doutrina:

Se assim não fora, ficariam sem efeito prático todos os dispositivos constitucionais limitadores da competência tributária. Imagine-se o que sucederia se a União pudesse tributar a renda potencial, a produção potencial de produtos industrializados, a titularidade potencial da propriedade territorial rural e, os Estados, a circulação potencial de mercadorias.¹⁰⁹

109. “Inconstitucionalidade e Ilegalidade da Cobrança do ISS sobre Contratos de Assistência Médico-Hospitalar”, *Revista de Direito Tributário* nº 38, p. 168.

Falar-se em prestação potencial de serviços é o mesmo que dizer: nenhum serviço foi prestado. E, se não o foi, não cabe nenhum imposto, nem ICMS, nem ISS. Se, como visto, o ISS e o ICMS (na parte relativa a serviços) só podem incidir sobre fatos, é inelutável a conclusão de que na “prestação potencial de serviço” não há nenhum serviço.

O Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal, Xavier de Albuquerque, em síntese feliz, afirma: “Esse fazer há de ser concreto e efetivo, não meramente potencial.”¹¹⁰

Invoquemos, ainda uma vez, as lições de Souto Borges, no sentido de que o imposto sobre serviços: “[...] não pode incidir sobre o que ainda não é serviço, a mera potencialidade dessa prestação”.¹¹¹

A hipótese de incidência do ISS e do ICMS, relativamente a serviços, é um estado de fato: a concreta prestação de serviços, sob regime de direito privado, em caráter negocial. Pouco importa se houve celebração de contrato de prestação de serviços. Se estes não forem efetivamente prestados, não se há falar em incidência nem de ICMS, nem de ISS. É que, como visto, o ISS e o ICMS não são impostos sobre atos jurídicos. Quando se admite caber incidência de ISS (ou de ICMS) sobre os serviços de transporte e de comunicação, como previsto pelo art. 155, II, da CF, tem-se, por certo, que se está diante de fato concreto, de efetiva, e não potencial, prestação do serviço considerado.

O que se afirma é, mesmo diante de contrato cujo objeto seja uma prestação de serviços, não incide nenhum ISS ou ICMS sobre a mera potencialidade dessa prestação. É preciso, para ocorrer a incidência, que a prestação do serviço seja efetiva, concreta.

110. “ISS e Planos de Saúde – Inconstitucionalidade do Item 6 da Nova Lista de Serviços”, *Revista de Direito Tributário* nº 62, p. 15.

111. “Inconstitucionalidade e Ilegalidade da Cobrança do ISS sobre Contratos de Assistência Médico-Hospitalar”, *Revista de Direito Tributário* nº 38, p. 169.

Souto Maior Borges adverte:

Como a CF só autoriza sejam gravadas as prestações de serviços concretamente ocorridas, ou – o que é o mesmo – os serviços efetivamente prestados – as prestações potenciais de serviços não compõem o âmbito material de validade da lei municipal instituidora do ISS. Se a exigência decorre reversamente de aplicação da lei municipal em sede administrativa, a inconstitucionalidade estaria *a fortiori* caracterizada. Porque nesses termos inconstitucional seria a aplicação de lei constitucional. É dizer: viciado por inconstitucionalidade mostrar-se-ia o ato de aplicação da lei tributária material ao caso concreto.¹¹²

Em resumo, é absurdo insuperável admitir que o ISS, ou o ICMS, relativamente a serviços, possa incidir sobre a prestação potencial de serviços, verdadeira contradição nos termos.

A mera potencialidade de ocorrência do fato não corresponde à hipótese de incidência, nem para os efeitos de ISS, nem do ICMS sobre serviço de transporte transmunicipal e de comunicação.

O ISS e o ICMS não alcançam (não podem alcançar) a possibilidade de ocorrência de um fato, senão o próprio fato (ocorrido). Não pode haver ISS, nem ICMS – dentro dos seus respectivos âmbitos – sobre serviço potencial, mas apenas sobre serviço real (efetivo, concretamente verificado, ocorrido, prestado).

O Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, por sua 3^a Câmara, em caso relativo ao ISS, mas que se aplica, por inteiro, ao ICMS, decidiu:

O imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza somente incide quando da efetiva prestação das atividades [...] a simples assinatura da avença que põe na disponibilidade do contratante aderente o futuro e potencial atendimento [...] não se confunde com a efetiva prestação do serviço respectivo.

112. “Inconstitucionalidade e Ilegalidade da Cobrança do ISS sobre Contratos de Assistência Médico-Hospitalar”, *Revista de Direito Tributário* nº 38, p. 169.

Até aí não houve qualquer fruição de utilidade pelo referido contratante.¹¹³

4.5 Estremação dos serviços tributáveis e serviços in-tributáveis pelo ISS

A estremação das competências estadual e municipal, em matéria de serviços, marca-se pela materialidade da atividade considerada:

- a) se tiver por cerne a.1) a prestação de serviços de comunicação, o tráfego comunicativo, ou a.2) a realização de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, haverá tributação pelo ICMS (desde que verificados os demais aspectos da hipótese de incidência);
- b) se, diversamente, tratar-se de qualquer outro serviço que não corresponda, exata, precisa e circunscritamente, aos de comunicação ou de transporte transmunicipal, poderá, em tese, haver tributação pelo ISS.

Reitere-se, aqui, que não há competência “residual” dos Estados para tributar serviços; dentro dessa espécie de atividade econômica incumbe-lhe – apenas e tão só – os serviços de transportes intermunicipal ou interestadual e os de comunicação (cf. art. 155, II, da CF). Todos os demais serviços – “serviços de qualquer natureza” prescreve o art. 156 da CF – pertencem à competência dos Municípios (observada, no entanto, a jurisprudência que tem a lista de serviços por taxativa).

Em matéria de serviços, portanto, o marco distintivo entre as incidências do ISS e do ICMS está, basicamente, na materialidade da atividade econômica considerada: se, configurando serviço, corresponder, com precisão, ou ao conceito

113. AC 380.230, 1º TACSP, 3ª Câm., rel. Juiz Ricardo Credie, j. 09.11.1987, Apte.: Prefeitura do Município de São Paulo; Apda.: Susa S/A.

de comunicação, ou ao de transporte transmunicipal, estará sujeita ao ICMS; se não corresponder, materialmente, nem ao conceito de comunicação, nem ao de transporte transmunicipal, estará sujeita ao ISS.

É preciso ressaltar, ainda, que o negócio jurídico pode envolver prestações outras que nem sejam serviços tributáveis pelo ISS, nem sejam tributáveis pelo ICMS, isto é, nem configurem negócios mercantis, nem serviços de comunicação ou de transporte transmunicipal.

Com a nova redação dada pela Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, ao art. 155, § 2º, X, a, da CF, não incidirá ICMS nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita. Ora, aqui, não haveria que se falar em não incidência do imposto, porquanto a radiodifusão sonora e de sons e imagens nem mesmo poderia ser considerada serviço de comunicação, conforme será visto mais adiante. Essa Emenda Constitucional reflete, especificamente quanto ao ICMS, o que Geraldo Ataliba, em outras oportunidades, já dizia: “uma pitada de ignorância do legislador constituinte”.

122 NY COPIES
122 NY COPIES

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ

B26i

Barreto, Aires F.

ISS na Constituição e na lei / Aires F. Barreto ; Paulo Ayres Barreto. - 4. ed.
São Paulo : Noeses, 2018.

784 p. : il. ; 23 cm.

Inclui bibliografia

ISBN 978-85-8310-108-6

1. Imposto sobre serviços - Legislação - Brasil. I. Barreto, Paulo Ayres. II.
Título.

18-52514

CDU: 34:336.22(81)

AIRES F. BARRETO

Este é o quarto volume da coleção de estudos sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Neste volume, o autor profundo e polêmico, Paulo Ayres Barreto, traz as suas reflexões sobre o tema, com suas novas e relevantes observações, sempre com o objetivo de auxiliar o leitor na compreensão desse importante tributo.

APRESENTAÇÃO À 4^a EDIÇÃO

ISS NA CONSTITUIÇÃO E NA LEI

4^a edição

(Atualizado conforme a Lei Complementar 157/2016,
por Paulo Ayres Barreto)

editora e livraria
NOESES

2018

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO À 4^a EDIÇÃO **V**

À GUIA DE APRESENTAÇÃO (3^a EDIÇÃO)..... VII

TÍTULO I

O ISS NA CONSTITUIÇÃO

CAPÍTULO 1 – AUTONOMIA DOS MUNICÍPIOS..... 3

CAPÍTULO 2 – ISS E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS 7

2.1 ISS: igualdade e capacidade contributiva 7

2.2 ISS e legalidade 9

2.3 ISS e não confiscatoriedade 15

2.4 ISS e anterioridade 24

2.5 ISS e irretroatividade..... 25

CAPÍTULO 3 – ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL..	27
3.1 Repartição de competências tributárias.....	27
3.2 A competência tributária dos Municípios e do Distrito Federal para instituir ISS	29
3.3 Serviço	33
3.4 Serviço tributável	34
3.5 O art. 156, III, da Constituição Federal	46
3.6 A cláusula “não compreendidos no art. 155, II”	47
3.7 A cláusula “definidos em lei complementar”	51
3.8 Obrigações de dar e de fazer.....	54
3.9 Classificação dos serviços.....	59
3.9.1 Serviços puros	60
3.9.2 Serviços com emprego de máquinas, veículos, instrumentos e equipamentos	60
3.9.3 Serviços com aplicação de materiais.....	62
3.9.4 Serviços complexos.....	64
3.9.5 Inexistência de serviços “com fornecimento de mercadorias”	65
3.9.6 Mercadorias fornecidas com serviços (art. 155, IX, b).....	66
3.10 Pressupostos negativos (condição)	69
3.11 Serviço público.....	70
3.11.1 Serviço público só é tributável por taxa.....	72
3.12 Serviço desinteressado	79
3.13 Serviço sob vínculo.....	81
3.14 Serviços intratributáveis.....	83
3.15 Serviço privado e serviço público.....	84

3.16 Síntese do conceito de serviço	88
Nota de Atualização (Paulo Ayres Barreto) – O conceito de serviço e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal..	90
CAPÍTULO 4 – SERVIÇOS INTRIBUTÁVEIS PELO ISS	103
4.1 Serviços de transporte intermunicipal e interestadual	103
4.2 Serviços de comunicação.....	108
4.3 Advertência necessária	110
4.4 Serviço potencial: inexistência	112
4.5 Estremação dos serviços tributáveis e serviços intratributáveis pelo ISS	115
CAPÍTULO 5 – IMUNIDADES E ISS	117
5.1 Considerações introdutórias	117
5.2 Serviços prestados por outras esferas de governo: imunidade ao ISS	123
5.3 Imunidade dos serviços prestados nos templos de qualquer culto	124
5.4 Imunidade dos serviços prestados por partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores, instituições de educação e de assistência social.....	127
5.4.1 Entidades sem fins lucrativos	128
5.4.2 Remuneração de diretores.....	130
5.4.3 Serviços gratuitos: irrelevância	133
5.4.4 Distribuição a qualquer título.....	136
5.5 Imunidade do livro, jornal, periódico e do papel destinado à sua impressão.....	139
5.5.1 A linguagem normativa	148

5.5.2 O significado constitucional de periódico	149
5.5.3 O legislador como intérprete da Constituição	151
5.5.4 Vontade da lei e vontade do legislador	153
5.5.5 Restrição ao tipo de periódico: impossibilidade	156
5.6 Imunidade sobre fonogramas e videofonogramas: a Emenda Constitucional 75/2013 (manuscrito inédito, de autoria de Aires F. Barreto)	162
Nota de Atualização (Paulo Ayres Barreto) – A imunidade do livro e as recentes decisões do STF	168

TÍTULO II

ISS E LEI COMPLEMENTAR

CAPÍTULO 6 – ISS E A CLÁUSULA “DEFINIDOS EM LEI COMPLEMENTAR”	173
6.1 Considerações iniciais	173
6.2 Privatividade de competências e exclusividade de impostos	184
6.3 Lista e taxatividade	189
6.4 Lei Complementar 116, de 31 de Julho de 2003: Questões Polêmicas	195
6.4.1 Itens e subitens da lista	195
6.4.2 Transporte de valores no âmbito municipal	201
6.4.2.1 Início do contrato de transporte	206
6.4.2.2 Dever de custódia dos bens transportados	209

6.4.2.3 Transporte de valores dentro de um Município: atividade tipificada no subitem 16.01	210
6.4.3 Licenciamento de uso de “software”.....	220
6.4.3.1 “Software”: conceito e natureza jurídica	220
6.4.3.2 Licença de uso de “software”.....	223
6.4.3.3 Não incidência de ICMS no licenciamento de “software”.....	225
6.4.3.4 Não incidência de ISS no licenciamento de <i>software</i>	230
6.4.3.5 “Software” de prateleira “versus” “software” por encomenda ou “customized”	233
6.4.4 “Factoring”	234
6.4.5 Impressão gráfica.....	237
Nota de Atualização (Paulo Ayres Barreto) – Os novos itens da lista de serviços, incluídos pela Lei Complementar 157/2016.....	238
CAPÍTULO 7 – ALÍQUOTAS MÁXIMA E MÍNIMA DO ISS	253
7.1 Alíquota máxima.....	253
7.2 Alíquota mínima	254
Nota de Atualização (Paulo Ayres Barreto) – As alíquotas mínimas do ISS e o art. 8º- A da Lei Complementar 116/2003, inserido pela Lei Complementar 157/2016	264
CAPÍTULO 8 – ISS E CONFLITOS COM A UNIÃO.	273
8.1 Introdução	273
8.2 Intributabilidade da locação de bens móveis	277

8.2.1 O ISS não é devido por utilidades	286
8.2.2 Locação de bens móveis e o art. 110 do CTN	290
8.2.3 Locação de bens móveis e a decisão do STF.	294
8.3 Intributabilidade da cessão de espaço em bem imóvel	295
8.4 Intributabilidade dos cartões de crédito	300
8.4.1 Contrato entre a administradora de cartão de crédito e os estabelecimentos filiados.....	302
8.4.2 Contrato entre os titulares do cartão e os estabelecimentos filiados	302
8.4.3 Contrato entre a administradora de cartão de crédito e o titular do cartão de crédito.....	305
8.4.4 Contrato entre a administradora de cartão de crédito e as instituições financeiras	306
8.4.5 Contrato entre os titulares do cartão e as instituições financeiras	307
8.4.6 Discernimento dos contratos e dos seus respetivos objetos.....	309
8.4.7 Fiança e aval: espécies de garantia	311
8.4.8 Valores recebidos pela administradora de cartão de crédito em decorrência da concessão de fiança e aval.....	315
8.4.9 Operações financeiras (de financiamento ou de crédito) com aval ou fiança “versus” agenciamento e intermediação.....	320
8.4.10 Encargos financeiros: mora do titular do cartão de crédito.....	339
8.4.11 Contrato entre a administradora de cartão de crédito e outra administradora estabelecida apenas no exterior.....	341

8.5 Intributabilidade das atividades ligadas ao setor bancário e financeiro	342
8.6 Intributabilidade da produção de filmes	344
8.6.1 Filmes cinematográficos: questões terminológicas	344
8.6.2 Distribuição.....	345
8.6.3 Alternativas a examinar.....	346
8.6.4 Produção de filmes não é serviço	348
8.6.5 Base de cálculo	351
8.6.6 “Distribuição” pura e simples. Contrato de distribuição. Intributabilidade da primeira; tributabilidade da segunda	353
8.6.7 Tributabilidade da exibição de filmes	356
8.7 Intributabilidade da franquia	356
8.7.1 Noção de franquia.....	357
8.7.2 Natureza jurídica	359
8.7.3 Franquia é espécie de cessão de direitos.....	364
8.7.4 Franquia não é serviço.....	369
8.8 Intributabilidade dos planos de saúde	373
8.8.1 Jurisprudência.....	381
Nota de Atualização (Paulo Ayres Barreto) – A posição atual da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal	392
CAPÍTULO 9 – ISS E CONFLITOS COM OS ESTADOS.....	393
9.1 Serviços tributáveis pelo ISS e serviços tributáveis pelo ICMS	393
9.2 Mercadoria e material: ICMS “versus” ISS	394

9.3 ISS e ICMS: serviços de comunicação, de valor adicionado e televisão por assinatura	404
9.3.1 Viabilização de acesso aos sinais	418
9.4 O ISS e o ICMS não incidem sobre comodato	423
9.5 Instalação e montagem de equipamentos que se agregam ao solo: sujeição ao ISS e não ao ICMS ...	426
9.5.1 A conexão entre os serviços de instalação e montagem, de construção civil	426
9.5.2 Instalação e montagem – aspectos pragmáticos	433
9.5.3 Serviços de instalação e montagem em confronto com os de construção civil.....	438
9.5.4 Serviços de engenharia consultiva	441
9.5.5 Serviços de construção civil, serviços auxiliares e locação	443
9.6 Telefonia celular e sua sujeição ao ISS ou ao ICMS	448
9.6.1 Habilitação e assinatura.....	449
9.6.2 Locação de aparelhos celulares	453
9.6.3 Locação de linhas telefônicas.....	454
9.6.4 Atividades ou facilidades suplementares e eventuais.....	454
9.7 Confecção de impressos gráficos.....	456
9.8 “Cyber” cafés e “lan houses”	459
9.9 ISS e transporte marítimo, fluvial e lacustre	462

TÍTULO III

ISS NA LEI ORDINÁRIA

CAPÍTULO 10 – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS 469

10.1 Considerações introdutórias	469
10.2 Aspectos da hipótese de incidência tributária.....	471
10.3 Regime jurídico do tributo	478
10.4 Serviço e hipótese de incidência do ISS.....	490
10.5 O ISS não incide sobre resultados.....	493
10.6 O ISS não incide sobre a relação jurídica	494
CAPÍTULO 11 – ASPECTO MATERIAL.....	495
11.1 Consistência: verbo e complemento	495
11.2 Potencialidade e efetividade.....	498
11.3 Habilitação.....	499
11.4 Habitualidade	500
11.5 Finalidade lucrativa.....	501
CAPÍTULO 12 – ASPECTO TEMPORAL.....	505
12.1 O momento de ocorrência. Limites	505
12.2 Serviços fracionáveis e não fracionáveis	506
12.2.1 Serviços fracionáveis e não fracionáveis: novas observações.....	515
CAPÍTULO 13 – ASPECTO ESPACIAL.....	517
13.1 Considerações iniciais.....	517
13.1.1 Os limites da lei complementar na evitação de conflitos	517
13.1.2 Conflitos de competência entre Municípios .	520
13.1.3 Conflitos entre Municípios: novas observações	523
13.2 A tese da prevalência do estabelecimento prestador	530

13.2.1 Noção de estabelecimento	530
13.2.2 Noção de estabelecimento prestador	531
13.2.3 O art. 3º da Lei Complementar 116/2003.....	532
13.2.4 O local do estabelecimento prestador	537
13.2.5 Requisitos para a configuração do estabele- cimento prestador	538
13.3 Local da prestação dos serviços	539
13.3.1 Cautelas necessárias.....	539
13.3.2 A definição do “quando” para que se saiba “onde”	540
13.3.3 Circunstâncias irrelevantes.....	542
13.3.3.1 Local onde são celebrados os contra- tos.....	542
13.3.3.2 Irrelevância do lugar onde são emitidos, escriturados ou contabilizados os documentos fiscais.....	543
13.3.4 Local do usuário (tomador) do serviço	543
13.4 Local da prestação dos serviços: jurisprudência...	547
13.4.1 Vacilação.....	547
13.4.2 As recentes decisões do STJ	554
13.4.3 O equívoco de “dividir” a prestação de serviço	558
13.5 A única conclusão segura	563
13.6 Serviços prestados por autônomos, não estabelecidos	566
Nota de Atualização (Paulo Ayres Barreto) – As novas hipóteses de definição do aspecto espacial do ISS, conforme a Lei Complementar 157/2016.....	570

CAPÍTULO 14 – ASPECTO PESSOAL	581
14.1 Sujeição ativa.....	581
14.2 Sujeição passiva	583
14.3 Sujeição passiva: doutrina	586
14.3.1 Considerações gerais	586
14.3.2 Sujeição passiva direta e indireta	587
14.4 ISS e substituição	591
CAPÍTULO 15 – ASPECTO QUANTITATIVO	597
15.1 Base de cálculo do ISS - Considerações introdutórias	597
15.1.1 Observações adicionais	599
15.2 Preço do serviço.....	602
15.3 O conceito de receita: observações necessárias	605
15.3.1 Receita e ingressos.....	605
15.3.1.1 O conceito doutrinário de receita	608
15.3.1.2 O conceito de receita inferido de decisões judiciais.....	611
15.3.2 Receita e receita bruta.....	617
15.3.2.1 Primeira hipótese de não inclusão: valores que compõem outros negócios jurídicos.....	621
15.3.2.2 Segunda hipótese de não inclusão: valores referentes a tributos exigidos por outras esferas de governo	622
15.3.2.3 Terceira hipótese de não inclusão: despesas e valores de terceiros.....	625

15.3.2.4 Quarta hipótese de não inclusão: valores que constituem meros reembolsos de despesas	628
15.3.2.5 Quinta hipótese de não inclusão: o preço do serviço é o preço para pagamento à vista.....	632
15.3.2.6 Sexta hipótese de não inclusão: descontos concedidos	638
15.4 Identificação do preço em certas atividades	639
15.4.1 Base de cálculo do ISS no <i>software</i>	641
15.4.2 Valores que não integram a base de cálculo no trabalho temporário	642
15.4.3 Valores que não integram a base de cálculo no arrendamento mercantil.....	643
15.4.4 Valores que não integram a base de cálculo nos planos de saúde	645
15.4.5 Valores que não integram a base de cálculo nos serviços de construção civil.....	646
15.5 Trabalho pessoal do próprio contribuinte: base diversa do preço	651
15.5.1 Serviços notariais e de registro: base de cálculo	655
15.5.2 Base de cálculo do ISS: sociedade de profissionais	662
15.5.3 Habilitação profissional.....	671
15.5.4 Recepção, pela Constituição de 1988, do Decreto-lei 406/68, alterado pelo Decreto-lei 834/69, com a redação da Lei Complementar 56/87..	680
15.6 ISS: Cumulatividade ou múltipla incidência.....	684
15.7 Base de cálculo: regime de estimativa	691
15.8 Alíquotas	692

ISS NA CONSTITUIÇÃO E NA LEI

15.8.1 Alíquotas máximas	695
15.8.2 Alíquotas mínimas	698
15.8.3 Uniformização de alíquotas	701
15.8.4 Alíquota e “bis in idem”	702
Nota de Atualização (Paulo Ayres Barreto) – Conformação da base de cálculo e a Lei Complementar 157/2016	703

TÍTULO IV

ISS E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

CAPÍTULO 16 – LIBERDADE DE CONTRATAR.....	709
16.1 Liberdade de contratar e opção do particular	709
16.2 Liberdade de contratar e a estruturação de negócios	712
16.3 Elisão e evasão fiscal.....	715
16.4 Simulação e dissimulação.....	716
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	725