

STRECK, Lenio Luiz; NUNES, Dierle. O Senado vai permitir a mutilação do novo CPC antes de entrar em vigor. *Conjur*, 01 dez. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-dez-01/senado-permitira-mutilacao-cp-c-antes-entrar-vigor>>. Acesso em: 08 mar. 2018.

THEODORO JÚNIOR, Humberto *et al.* Novo CPC - Fundamentos e sistematização. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

THEODORO JÚNIOR, Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre. Breves considerações sobre a politização do Judiciário e sobre o panorama de aplicação no direito brasileiro - Análise da convergência entre o *civil law* e o *common law* e dos problemas da padronização decisória. *Revista de Processo*, v. 35, n. 189, p. 9-52, nov., 2010.

VIANA, Aurélio, NUNES, Dierle. *Precedentes: a mutação do ónus argumentativo*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ISS: O CONCEITO DE "SERVIÇOS" NA JURISPRUDÊNCIA DO STF. AS SENTENÇAS MANIPULATIVAS E A DIVISÃO DE PODERES

Edmar Oliveira Andrade Filho¹

Introdução

Este estudo tem o propósito de discutir as possíveis consequências da decisão proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 651.703-PR, ocorrido em 29 de setembro de 2016, no regime de Repercussão Geral. O objetivo do estudo não é discutir o caso concreto submetido à apreciação da Corte; assim, não se pretende concordar, discordar ou criticar a conclusão a que chegou o Tribunal acerca da incidência do ISS sobre as operações típicas de planos de saúde ou de seguro-saúde. Interessa-nos discutir sobre o alcance da "razão de decidir" enunciada no item 17 da ementa da referido acórdão, onde a Corte considera que a lei complementar referida no item III do art. 156 da Constituição Federal, ao definir os serviços sujeitos ao ISS: (a) arrola os serviços por natureza; e, (b) inclui² serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo. A julgar pelo teor desse argumento, parece razoável supor que a decisão da Corte afirma que a lei tributária pode instituir tributo sobre atividades equiparadas a serviços para evitar que certas operações fiquem livres de tributos. Portanto, nessa decisão, a Corte afirma que a lei tributária pode vir a instituir imposto com base em presunção (equiparação) para evitar que certas atividades econômicas fiquem fora do campo de incidência do ISS. Esse argumento não será o objeto principal de nossa análise; a nossa atenção estará centrada nas eventuais consequências da afirmação de que uma lei complementar pode dizer o que é serviço por semelhança de modo a legitimar a inclusão, no campo material de incidência do ISS, de atividades econômicas que nunca foram qualificadas como prestação de serviços.

¹ Advogado em São Paulo. Doutor e Mestre em Direito pela PUC São Paulo. Membro do Conselho Científico da APET - Associação Paulista de Direito Tributário.

² Essa inclusão foi primeiramente cogitada no voto do Ministro Eros Grau quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 592.905, em 02 de dezembro de 2009. Nesse caso, a justificativa não foi incorporada à ementa do acórdão.

A decisão proferida pelo STF, ao menos à primeira vista, se qualifica como uma espécie de sentença manipulativa aditiva cogitada pela dogmática constitucional para justificar decisões das Cortes Supremas que impliquem na expansão do campo de incidência de normas infraconstitucionais em certas circunstâncias. Essas sentenças aditivas são produto do ativismo judicial em voga em nosso país e a proliferação delas suscita questões sobre os limites da atuação do poder judiciário tendo em vista que a adição de elementos normativos em determinada lei converte o Tribunal em legislador e o faz em detrimento da competência constitucional atribuída ao parlamento.

1. Mutação constitucional: realidade e limites

A decisão proferida pela Suprema Corte quando do julgamento Recurso Extraordinário n. 651.703-PR altera os rumos da jurisprudência que se suponha consolidada na Súmula Vinculante n. 31 do STF, segundo a qual: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”. Essa Súmula foi aprovada pelo Plenário da Corte em 04 de fevereiro de 2010 e acolheu a doutrina professada, dentre outros, pelos doutros Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto³ segundo o qual a caracterização de um serviço pressupõe a existência de uma “obrigação de fazer”. A ausência da obrigação de fazer foi determinante para que o Tribunal declarasse em várias ocasiões a inconstitucionalidade das leis que municipais que exigiam ISS sobre locação de bens móveis, o que justificou a edição da referida Súmula Vinculante. Essas mesmas razões justificaram um dos vetos apostos pelo Presidente da República quando da edição da Lei Complementar n. 116/03, de modo a impedir a cobrança de tributo sobre a atividade de locação de bens móveis. Nos julgados prevaleceu o entendimento de que a lei complementar não poderia modificar a Constituição, e, por isso, a definição de serviços (por meio de enunciados conceituais ou por catalogação) não poderia ser arbitrária a tal ponto de validar a tributação com base em simples semelhança ou efeito econômico equivalente; como consequência, nem a lei complementar nem a lei ordinária municipal poderiam dispor fora dos limites significativos do conceito constitucional pressuposto de “serviço”⁴. Em suma, era sempre lembrada a celebre e aguda observação do ministro do Supremo Tribunal Federal, doutor Luiz Gallotti, que, em voto proferido no Recurso Extraordinário 71.758 afirmou: “se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é

compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, riuiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”.

Mudanças na jurisprudência ocasionam o fenômeno da mutação constitucional pelo qual as interpretações mudam com o passar do tempo e independentemente de modificações nos textos normativos. Essa mutação é um processo natural que visa a adaptar a interpretação do direito vigente em virtude de mudanças nas relações sociais e econômicas ou na tábua de valores de uma comunidade⁵. Um exemplo desse fenômeno ocorreu com a norma da alínea “d” do item VI do art. 150 da Constituição Federal que estabelece a imunidade tributária dos livros; pois bem, o STF foi provocado a se manifestar se a norma alcançaria ou não o denominado “livro eletrônico” e o fez quando do julgamento do conjunto dos Recursos Extraordinários n. 330.817 e 595.676, julgados em conjunto em 08 de março de 2017: por unanimidade o Plenário decidiu que livros eletrônicos e os suportes próprios para sua leitura e armazenamento são alcançados pela imunidade tributária do preceito constitucional referido. Quando a norma constitucional foi editada, esse fato – a existência de um livro em mídia eletrônica – simplesmente não existia e nem podia ser imaginado pelo legislador.

O advento de mudanças nas relações sociais e econômicas modifica a configuração dos fatos ou fazem surgir novos fatos que não foram cogitados pelo texto; assim, com o passar do tempo⁶ há alteração na configuração dos fatos e no baldrame axiológico⁷ em vigor em cada época na comunidade e que podem determinar mudanças na percepção sobre o que é justo e razoável⁸. A mutação constitucional pode interferir também no plano da validade (ou compatibilidade material com a Constituição) de uma determinada norma. Na lição do doutor Teori Zavascki⁹: “a norma, nascida validamente, pode se tornar incompatível com a Constituição também em razão de supervenientes modificações no estado de fato. Isto significa dizer que a

⁵ REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 567. Em outra obra o autor (*O direito como experiência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 211) esclarece: “O que se deve antes entender é que todo modelo jurídico, sem que sofra qualquer alteração de ordem formal, isto é, embora mantendo extrinsecamente a sua roupagem verbal, pode sofrer alteração em sua estrutura e em seu repertório, em virtude de mudanças operadas em qualquer das dimensões do direito”.

⁶ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: FCG, 1997, p. 495. Diz o autor: “Qualquer lei está, como fato histórico, em relação atuante com o seu tempo. Mas o tempo também não está em quietude; o que no momento da gênese da lei atuava de modo determinado, desejado pelo legislador, pode posteriormente atuar de um modo que nem sequer o legislador previu, nem, se o pudesse ter previsto, estaria disposto a aprovar”.

⁷ HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. Tradução: Gilmar Mendes. 1. ed. Porto Alegre: Fabris, 1991, p. 15.

⁸ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 171. Diz o autor: “A mutação constitucional em razão de uma nova percepção do Direito ocorrerá quando se alterarem os valores de determinada sociedade. A ideia do bem, do justo, do ético varia com o tempo”.

⁹ ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficiência das sentenças na jurisdição constitucional*. 3. ed. São Paulo: RT, 2014, p. 134-135.

relação de harmonia entre a norma constitucional e as normas ordinárias poderá ficar comprometida por fatos sobrevindos, que alteram a realidade social”. Em tese, a possibilidade de alteração do direito pode vir a alcançar, inclusive, as decisões passadas em julgado que forem proferidas pela Suprema Corte em ação em que houver controle de constitucionalidade. Na doutrina do doutor Teori Zavaski¹⁰: “considerando que as normas jurídicas são passíveis de modificação ou de revogação e que os fatos, por natureza, são dinâmicos e mutáveis, todas as sentenças contêm, implicitamente, a cláusula *rebus sic stantibus*; elas mantêm seu efeito vinculante enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático com base nos quais estabeleceram o juízo de certeza”. Enfim, de acordo com essa doutra lição, parece claro que nenhum processo de interpretação pode aspirar a ser um instrumento para revelar ou a identificar um sentido único e inabalável para as normas postas haja vista que toda interpretação, em maior ou menor grau, está sujeita a uma cláusula *rebus sic stantibus* que a torna suscetível de ser modificada quando as coisas mudam mesmo que os textos não se alterem; assim, as decisões sobre interpretação só são como são enquanto as coisas permanecem, ou seja, se houver mudança, a interpretação pode mudar.

A mutação do sentido das normas postas pode ocorrer inclusive em relação às que forem editadas pela administração; esta é a razão da existência do art. 146 do Código Tributário Nacional que admite a possibilidade de mudança de critério jurídico por parte da administração tributária¹¹. A mutação das normas constitucionais é mais comum e se reflete nas decisões do STF em razão de vários motivos, como a mudança de composição e do surgimento de novos modelos de interpretação inspirados nos adotados por outras Cortes Constitucionais ao redor do mundo que adquiriram status de poder independente e fizeram ruir as barreiras impostas pela clássica divisão tricotômica de poderes¹². No mais, há um consenso de que os critérios de interpretação tradicionais desenvolvidos principalmente no campo do direito privado se tornaram inadequados para dar solução justificáveis e racionais sobre questões onde se misturam problemas jurídicos e políticos a partir de normas de textura aberta num ambiente social de crescentes demandas e da formação de diferentes grupos de minorias que anseiam por decisões que atendam aos seus específicos interesses mesmo quando contrários ao da maioria¹³.

¹⁰ Idem, p. 121.

¹¹ Vide, em igual sentido o item XIII do parágrafo único do art. 2º da Lei n. 9.784/99, que proíbe a aplicação retroativa de nova interpretação.

¹² SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha e REVERBEL, Carlos Eduardo Didier. O *tribunal constitucional como poder*. 2. ed. São Paulo: RT, 2016, p. 129.

¹³ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 343. Para o autor: “A grande virada na interpretação constitucional se deu a partir da difusão de uma constatação que, além de singela, nem sequer era original: não é verdadeira a crença de que as normas jurídicas em geral — e as constitucionais em particular — tragam sempre em si um sentido único, objetivo, válido para todas as situações sobre as quais incidem. E que, assim, caberia ao intérprete uma atividade de mera revelação do conteúdo preexistente na norma, sem desempenhar

2. Superação de dogmas

As mutações constitucionais suscitam questões em torno de pelo menos dois temas importantes da dogmática do direito constitucional contemporâneo: o papel dos tribunais superiores como “legisladores negativos” e a tese de que o texto das normas constitui baliza intransponível à ação do intérprete a despeito da necessidade do emprego de técnicas de integração normativa para eliminar lacunas ou para resolver problemas derivados da obscuridade dos preceitos.

A figura do legislador negativo surgiu para legitimar o discurso sobre a existência de limites na aplicação e concretização de normas constitucionais por juízes e tribunais. A prova mais eloquente da existência de limites sobre a aplicação do direito posto é o enunciado da Súmula n. 339 do STF, segundo a qual “não cabe ao poder judiciário, que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores”. Quando do julgamento da ADI n. 5.062, ocorrido em 27 de outubro de 2016, a Suprema Corte decidiu que: “A interpretação ampliativa dos princípios constitucionais não deve se convolver em veto judicial absoluto à atuação do legislador ordinário, que também é um intérprete legítimo da Lei Maior, devendo, nesse mister, atuar com prudência e cautela de modo que a alegação genérica dos direitos fundamentais não asfixiem o espaço político de deliberação coletiva”.

No plano do direito tributário o STF tem várias manifestações sobre esse tema; assim, quando do julgamento do AgR no **Recurso Extraordinário n. 493.234-RS, ocorrido em 27.11.2007**, que: “não é dado ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo, mas apenas como legislador negativo nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade”, e, com base nisso decidiu pela “impossibilidade de extensão, às demais empresas, do prazo concedido pela Lei 8.620/93 às empresas públicas e sociedades de economia mista para parcelamento de débitos previdenciários”. Essa mesma tese foi adotada pelo Plenário da Corte quando do julgamento do Recurso Extraordinário 405.579-PR, ocorrido em 1º de dezembro de 2010, nos seguintes termos: “sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia tributária, não pode o Poder Judiciário estender benefício fiscal sem que haja previsão legal específica”. A 2ª Turma do STF quando do julgamento, em 05 de maio e 2015, do AgR no Recurso Extraordinário n. 782.376-MG, decidiu de modo idêntico para afastar a pretensão de um contribuinte do ICMS pleiteava o direito de gozar de benefícios fiscais concedidos a uma categoria de contribuintes da qual ele não fazia parte.

As autolimitações estabelecidas pelos órgãos do Poder Judiciário se justificam em razão da necessidade de preservar o poder atribuído aos parlamentos para estabelecer o que é proibido, permitido ou obrigatório, de modo que os órgãos judiciais competentes para aplicar normas constitucionais não devem usurpar as competências dos órgãos do poder legislativo. Portanto,

qualquer papel criativo na sua concretização. No direito contemporâneo, mudaram o papel do sistema normativo, do problema a ser resolvido e do intérprete”.

em princípio, a existência de limites de atuação dos tribunais é necessária e salutar para manter a independência e harmonia dos poderes. Todavia, as Cortes Constitucionais praticamente foram impelidas a abandonar os limites para permitir a concretização da Constituição especialmente nos casos em que o legislador se omite ou tarda em oferecer soluções legislativas para as demandas sociais que são submetidas ao poder judiciário que está jungido ao princípio do "non liquet". A autorização para a criação de norma em caso de lacuna existe no ordenamento jurídico brasileiro pelo menos desde o advento do art. 4º do Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, que tem a seguinte redação: "quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito". Mais recentemente foi editada a Lei n. 13.300/16, sobre o ajuizamento de mandado de injunção de modo a permitir a outorga de provimento judicial em caso de omissão do legislador¹⁴ ou quando a norma editada venha estabelecer algum tipo de tratamento desigual injustificável ou não razoável. Essas normas dão aos juízes e tribunais o poder-dever de substituir o legislador para criar as regras faltantes, e, por isso, a figura do "legislador negativo" como valor absoluto passa a ser algo destituído de sentido.

Nos dias que correm as Cortes Constitucionais deixaram de agir como legisladores negativos e passaram a arbitrar disputas entre os outros poderes e substituí-los em caso de inercia legislativa ou para corrigir comportamentos inconstitucionais dos governos e das casas parlamentares. O processo de mudança do perfil funcional dos tribunais superiores encarregados de dar a última palavra sobre interpretação e aplicação de normas constitucionais teve início após a segunda guerra mundial quando as nações democráticas se deram conta que deveriam agir para evitar novas ondas de aviltamento da dignidade da pessoa humana que o mundo assistiu com o holocausto ocorrido na Alemanha em outros países da Europa. Para dar concretude aos direitos fundamentais reconhecidos pelos textos constitucionais dos países democráticos o papel das Cortes Constitucionais sofreu uma profunda metamorfose; elas adquiriram funções típicas de um poder político distinto daquelas atribuídas aos juízes e tribunais no modelo clássico de divisão tripartida de poderes. A doutrina compreende e aplaude essa mudança de perfil dos tribunais constitucionais porque considera que eles defendem e concretizam a Constituição e atualizam a obra do poder constituinte originário¹⁵.

O protagonismo das cortes constitucionais implica em diminuição da importância do parlamento e isto suscita questionamentos sobre a existência de limites de atuação das mesmas. É ingênuo considerar que, a essa altura do

desenvolvimento histórico do direito constitucional, que o papel das cortes deve se limitar a proferir decisões de caráter corretivo do direito posto; hoje, mais do que nunca, *judge make law*. Por outro lado, é perturbador admitir que os tribunais possam vir a substituir legisladores e governantes em qualquer circunstância. A Corte Constitucional pode muito, mas não pode tudo: afinal, o poder de criação de direito novo não pode ser exercido de modo arbitrário, e, por essa razão, os juízes e tribunais devem respeitar o direito vigente na própria Constituição e também, por exemplo, as normas que dispõem sobre orçamentos em razão da vigência do princípio da "reserva do possível". A ausência de limites é um perigo especialmente quando uma comunidade é governada por políticos com inclinações autoritárias¹⁶.

O segundo dogma, o da consideração do texto como base para decisão é reconhecido pela doutrina nacional¹⁷ e estrangeira¹⁸. Havendo sido editado um texto, o intérprete não pode negligenciá-lo a despeito de poder lançar mão de diversos recursos hermenêuticos para expandir ou reduzir o campo de incidência da norma como são os argumentos baseados em analogia ou as decisões com redução teleológica. Todavia, ao firmar posição acerca do dever ser (o que é permitido, permito, obrigatório) o intérprete deve se ater ao texto normativo e suas interações com outros textos do ordenamento jurídico. No plano constitucional o processo de criação do direito, neste caso, não se desenvolve no vazio (*ex nihilo*); o Tribunal Constitucional deve resolver as questões que lhes sejam submetidas e para isso pode criar a norma faltante em caso de omissão ou tratamento desigual, mas não pode agir fora dos parâmetros estabelecidos pelo texto constitucional cujos enunciados são, por natureza, abertos para permitir decisões diante das eventuais mudanças no plano dos fatos no plano axiológico. O Tribunal, portanto, quando substitui o legislador, fica jungido aos mesmos limites estabelecidos para este já que as decisões políticas do parlamento e do governo quando do exercício de funções legislativas devem também ser compatíveis com a Constituição; em suma, o Tribunal pode substituir o legislador em situações excepcionais, mas

¹⁶ MEDEIROS, Rui. *A decisão de inconstitucionalidade (os autores, o conteúdo e os efeitos da decisão de inconstitucionalidade da lei)*. 1. ed. Lisboa: UCE, 1999, p. 298. Diz o autor: "A decisão interpretativa, ao pender a sua ligação umbilical à interpretação conforme à Constituição, transforma-se então numa espécie de "técnica-camaleão" que muda de conteúdo e de forma em face das circunstâncias".

¹⁷ REALE, Miguel. *Nova fase do direito moderno*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 167-168. Para o autor: "Ora, esse *processus* de correção progressiva do conteúdo dos modelos jurídicos só é possível porque estes, sobretudo em se tratando de modelos jurídicos abertos, cada vez mais dominantes no Direito contemporâneo, possuem uma virtude "expansiva", ou "elasticidade", conforme a terminologia de Pontes de Miranda, que permite a adaptação da regra do direito a novas situações emergentes, sem mudança em sua estrutura morfológica. É claro, porém, que, chegado a um certo estágio evolutivo, torna-se impossível essa "autocorreção normativa", impondo-se a revogação do modelo jurídico, o que poderá implicar ou não sua substituição".

¹⁸ Para Giuseppe Zaccaria (*Razon jurídica e interpretación*. 1. ed. Madrid: Civitas, 2004, p. 247): "considerado como perteneciente a un ordenamiento específico, el texto dirige e limita las posibilidades legítimas de concretización del derecho y orienta la selección de los diferentes cánones hermenéuticos; representada, por ello, la frontera y el contorno del espacio de juego admisible a la luz de la situación concreta".

¹⁴ O advento da lei traz à tona antigas discussões em torno do problema do âmbito de aplicação de uma decisão proferida em ação de mandado de injunção em face da ideia de igualdade, tal como fora cogitada há muito tempo por J.J. Calmon Passos (*Mandado de segurança coletivo, mandado de injunção, habeas data: constituição e processo*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 94.).

¹⁵ GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo. *La constitución como norma e el tribunal constitucional*. 3. ed. Madrid: Civitas, 1991, p. 197.

não pode se colocar no lugar do poder constituinte originário ou derivado e modificar a Constituição.

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 651.703-PR, agiu como legislador positivo, sem dúvida alguma. Ao afirmar que a lei complementar pode arrolar entre os serviços tributáveis quaisquer atividades que não estejam compatíveis com a noção ordinária de “serviço” a Corte mudou o texto da Constituição e agiu como legislador positivo na medida em que substituiu as valorações feitas pelo legislador constituinte.

3. As decisões manipulativas aditivas

Há algum tempo têm sido admitidas, entre nós, as denominadas “decisões manipulativas”¹⁹ com efeitos aditivos ou substitutivos; no primeiro caso, essas decisões surgem quando a Corte reconhece ser uma norma inconstitucional “não pelo que expressa, mas pelo que omite”, e, para conservá-la, alarga o seu âmbito de incidência com a adição de critérios ou condições necessários à sua concretização. Nas decisões manipulativas com efeitos substitutivos há declaração de inconstitucionalidade da parte em que a lei estabelece determinada disciplina ou invés de outra, substituindo a adotada pelo poder legislativo por outra que seja consentânea com o parâmetro constitucional²⁰. A validade da edição de sentenças aditivas não significa afirmar que o princípio da separação de poderes, como tal como estabelecido pela Constituição Federal, pode ser aniquilado ou negligenciado; por isso, elas só se justificam *prima facie* quando forem necessárias para eliminar os inconvenientes e perigos da existência de vazios normativos com a simples declaração de inconstitucionalidade de uma lei²¹.

Uma sentença de caráter aditivo foi proferida pela Suprema Corte no julgamento do ADI 1.600, ocorrido em 26 de novembro de 2001, em que o Plenário decidiu pela inconstitucionalidade da exigência do ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas enquanto persistirem os convênios de isenção de empresas estrangeiras. Nesse caso, a Corte decidiu que o tratamento não isonômico não poderia prevalecer em razão dos efeitos econômicos desfavoráveis às empresas brasileiras que teriam de competir em condições de desigualdade com empresas estrangeiras que gozam de incen-

tivos com base em tratados internacionais. Portanto, não é de se estranhar que sentenças aditivas possam ser proferidas para resolver questões sobre a aplicação de normas de direito tributário; todavia, essa providência só pode ser admitida em caráter excepcional porquanto o parlamento e os tribunais não podem modificar a Constituição a seu talante ou de modo arbitrário.

A decisão proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 651.703-PR pode ser qualificada como uma espécie de sentença aditiva porquanto o Tribunal passou a admitir que uma lei complementar possa vir a eleger como tributáveis atividades econômicas que não se amoldam ao conceito de serviço adotado pela Súmula Vinculante n. 31. Percebe-se que a decisão não altera simplesmente o sentido de normas postas; ela impõe uma espécie de “viragem copernicana” na medida em que passa a permitir o que antes era proibido.

Pelo menos duas razões foram adotadas pela Corte Suprema para justificar a modificação da jurisprudência.

Em primeiro lugar, a Corte rechaçou a ideia de que o conceito de serviço pressuposto no texto constitucional estava ancorado da noção de obrigação de fazer, tal como configurada no direito privado. Ao decidir que o legislador complementar tem liberdade para construir um conceito normativo de serviço a Corte diminuiu a importância do preceito do art. 110 do CTN, segundo o qual 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 para definir ou limitar competências tributárias. No caso, a Corte considerou que “os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica”. Para justificar esse ponto de vista é possível afirmar que os conceitos e institutos de direito privado são mutáveis porquanto não estão imunes à influência de novos fatos e novos modos de geração e circulação de riqueza que se tornaram realidade como consequência do expressivo desenvolvimento dos meios de comunicação que permitiu a criação de utilidades que não se enquadram nos conceitos tradicionais de mercadorias e serviços. Por esta perspectiva, portanto, a retificação do conceito de serviço não é absurda.

Em segundo lugar, a Corte considerou que a base da tributação pode ser alargada sempre que for necessário eliminar lacunas de modo a evitar que certas atividades econômicas fiquem fora do campo de incidência do ISS. A afirmação de que existem atividades não sujeitas a tributos é, no mínimo, questionável tendo em vista que as receitas são tributadas por contribuições sociais e compõem a base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro empresarial, como o Imposto sobre a Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro. Na verdade, a Corte considerou que o alargamento da matéria tributável poderia ser justificado com base em consideração econômica para dar

¹⁹ MENDES, Gilmar Ferreira, e GONET BRANCO, Paulo Gustavo. *Curso de direito constitucional*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1.417. Para os autores: “Como espécies de decisões com alguma eficácia aditiva ainda devem ser referidas as decisões demolitórias com efeitos ativos (quando é suprimida uma lei constritora de direitos), as aditivas de prestação (que têm impacto orçamentário) e as aditivas de princípio (onde são fixados princípios que o legislador deve observar ao prover a disciplina que se tem por indispensável ao exercício de determinado direito constitucional)”.

²⁰ *Idem*, *idem*.

²¹ SOUSA FILHO, Ademir Borges de. *Sentenças aditivas na jurisdição constitucional brasileira*. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 256-157. Diz o autor: “o exercício da função normativa pelo Judiciário, por meio da sentença aditiva, só tem lugar quando a ausência de norma cria situações jurídicas contrárias à Constituição (omissão inconstitucional)”, de modo que “a criação normativa de natureza judicial deve ser aquela suficiente e necessária a superar o estado de omissão inconstitucional, tornando eficaz a norma constitucional com a menor intrusão possível no ordenamento jurídico”.

maior efetividade do princípio da capacidade contributiva. Na ementa do acórdão está dito que: “o critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva”.

Considerações finais

Diante de todo o exposto resulta claro que a decisão proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 651.703-PR constitui típica sentença aditiva porquanto o Tribunal decidiu que uma lei complementar pode eleger como tributáveis atividades econômicas que não se amoldam ao conceito ordinário de serviços. Ainda que se admita que esse conceito não esteja incrustrado ou petrificado no texto constitucional, o fato é que a decisão adota um conceito econômico de serviços, totalmente desvinculado da noção de “obrigação de fazer”²². Essa decisão tem implicações que não podem ser negligenciadas: em primeiro lugar, ela subverte o entendimento consagrado pelos Tribunais de que a lista de serviços editada por lei complementar é taxativa. Em segundo lugar, ela torna desnecessária a própria lei complementar e outorga um verdadeiro “cheque em branco” ao legislador municipal que pode passar a exigir o tributo sempre uma nova atividade surgir que não envolva o fornecimento de mercadoria. A decisão, por tais razões, modifica o desenho constitucional do ISS e retira do legislador complementar a competência para definir serviços tributáveis.

Referências

- ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. ISS: locação e leasing. *Revista de Direito Tributário*, v. 14, n. 51, p. 52-61, jan./mar., 1990.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- PASSOS, J.J. Calmon. *Mandado de segurança coletivo, mandado de injunção, habeas data: constituição e processo*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo. *La constitución como norma e el tribunal constitucional*. 3. ed. Madrid: Civitas, 1991.
- HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. Tradução: Gilmar Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1991.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Lisboa: FCG, 1997.

MEDEIROS, Rui. *A decisão de inconstitucionalidade* (os autores, o conteúdo e os efeitos da decisão de inconstitucionalidade da lei). Lisboa: UCE, 1999.

MENDES, Gilmar Ferreira; GONET BRANCO, Paulo Gustavo. *Curso de direito constitucional*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. *Nova fase do direito moderno*. São Paulo: Saraiva, 1990.

SOUSA FILHO, Ademar Borges de. *Sentenças aditivas na jurisdição constitucional brasileira*. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha; REVERBEL, Carlos Eduardo Didier. *O tribunal constitucional como poder*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

ZACCARIA, Giuseppe. *Razón jurídica e interpretación*. Madrid: Civitas, 2004.

ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

²² MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. 1. ed. São Paulo: RT, 1984, p. 43. Para o autor: “Assim, o imposto sobre o valor acrescido, na parte relacionada com a prestação de serviços, onera uma área econômica bastante grande, abrangendo toda e qualquer venda de bem imaterial”.