

Braga: Macrolitigância fiscal em torno do conceito de “serviço”

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços de qualquer natureza, desde que previstos na lista anexa à Lei [redacted] am compreendidos na competência tributária dos Estados.



Enseja-se que referida lista, conforme jurisprudência

consolidada, contém rol vertical taxativo, mas, horizontalmente, admite-se interpretação extensiva. Isso significa que, embora o ISS incida tão somente nos serviços previstos na lista anexa, é possível que as suas atividades inerentes também sejam tributadas.

Acontece que a lei complementar em questão, ao invés de apresentar um conceito substancial de "serviço", preferiu dispor, em seu anexo, de uma lista de diversos negócios jurídicos que devem ser tributados pelo ISS, dando margem para discussão acerca da natureza de cada item taxado.

Como resultado, grande parte da atual macrolitigância fiscal consiste na divergência existente entre o que é ou não um "serviço", cabendo ao Judiciário, portanto, interpretar a lista anexa no sentido de analisar os negócios jurídicos que possuem natureza de "serviço" duvidosa.

A Súmula Vinculante nº 31 demonstra muito bem o dito acima, uma vez que foi declarado inconstitucional a incidência do ISS sobre as operações de locação de bens móveis, em razão do Supremo Tribunal Federal ter tratado referida atividade como uma obrigação de dar ou entregar, e não como uma obrigação de fazer, portanto, não a considerando como prestação de serviço.

No Recurso Extraordinário 116.121/SP, um dos precedentes que deram origem à súmula, percebe-se que a Suprema Corte restringiu o conceito de "serviço", para fins de incidência do ISS, à mera definição de "obrigação de fazer" encontrada no Direito Privado.

Entretanto, tendo esse contexto como premissa, muitas das atividades constantes da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 não seriam acolhidas pelo Supremo, uma vez não possuírem natureza exclusiva de obrigação de fazer, bem como não se encaixarem no conceito restrito de "serviço".

Assim, como forma de não deixar tais atividades incólumes a qualquer tributo, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se remodelou, dando margem para que todos os itens taxados na lista anexa sejam acolhidos, mesmo quando a natureza de certa atividade não for estritamente a de um serviço.

Tal remodelação se viu mais notória quando o Plenário, em 2009, ao discutir a incidência do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil (*leasing*), relativizou a forma de interpretação e aplicação da norma decorrente da Súmula Vinculante 31, afastando a dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar.

Sob o voto do ministro relator Eros Grau, a jurisprudência do STF passou a entender que a expressão "de qualquer natureza", prevista no artigo 156, III, da Constituição Federal, tem a função de dar um sentido amplo ao conceito de serviços, não o devendo restringir tão somente à definição dada pelo Direito Privado.

Assim, o RE 592.905/SC, que gerou o Tema 125 de repercussão geral, foi julgado no sentido de que, das três modalidades de arrendamento mercantil, o *leasing* financeiro e o chamado *lease-back*, por terem natureza de serviço (aqui já pensado de forma ampla), se submetem à tributação do ISS.

Nessa mesma linha, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar pela constitucionalidade da incidência do ISS sobre as atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos de saúde, por meio do voto do ministro relator Luiz Fux, entendeu que o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a classificação oferecida pelo Direito Civil, devendo-se prezar pelo pluralismo metodológico.

Tal voto, proferido no RE 651.703, de 29/9/2016 (*leading case* do Tema 581 de RG), entendeu que a Constituição tributária deve ser interpretada segundo vários métodos, a exemplo do sistemático e do teleológico, não limitando a hermenêutica ao conceito literal de "serviços de qualquer natureza" dado pelo Direito privado.

Por fim, efetivando o entendimento da noção ampla de serviço, no ano de 2020, ao julgar o Tema 300 de Repercussão Geral, o STF reconheceu a constitucionalidade da incidência do ISS sobre os contratos de franquia (*franchising*), no sentido de que essa atividade não se configura apenas com a cessão de uso de marca, mas também com os serviços que devem ser prestados pelo franqueador ao franqueado, à exemplo do treinamento de funcionários, da execução do marketing e da aquisição de matéria-prima.

Portanto, embora a atividade-fim de um contrato de franquia não corresponda a uma prestação de serviço, e, sim, a uma obrigação de dar, tendo em vista que a finalidade principal é a cessão de uso da marca, o ministro relator Gilmar Mendes, acompanhado pelos demais, entendeu que referido contrato, por ser híbrido e complexo, inclui, sim, uma prestação de serviço passível de sofrer a incidência do imposto municipal.

Isso tudo para demonstrar que, com o intuito de não permitir a existência de fatos livres de tributação, o Supremo Tribunal Federal decidiu tornar extensivo o conceito de "serviço", de maneira a justificar o total acolhimento dos itens taxados na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, mesmo quando a atividade não possua típica natureza de serviço.

Acontece que as palavras contidas nas regras de competência dispostas na Constituição Federal devem possuir significado semântico mínimo, não devendo o Plenário nem o Parlamento ultrapassarem os seus limites.

Assim, o conceito constitucional de "serviço" não deve ser extensivo, caso contrário, estaria em desarmonia com a noção de rigidez do sistema constitucional tributário, e não alcançaria a importante finalidade de limitar o poder de tributar do Estado.

Ao decidir pela ampliação da definição de "serviço", portanto, o Supremo Tribunal Federal acaba provocando o enfraquecimento do sistema de normas atribuidoras de competência tributária, o qual deveria ser interpretado de maneira restrita — com delimitações exatas —, sob pena de gerar uma crescente insegurança jurídica ao contribuinte.

É o que sucede no atual cenário, em que os contribuintes estão frente ao risco de ver alcançado pela competência do município qualquer tipo de atividade (mesmo sem possuir natureza típica de serviço), bastando, para isso, a sua inclusão em lei complementar.

Date Created

03/12/2020