



Na Mídia

26/05/2021 | [Valor Econômico](#)

O conceito de serviço tributável e o STF

A postura do STF acaba por levar à ampliação da competência tributária na determinação da incidência do ISS

Thiago Abiatar Lopes Amaral

Como se sabe, por ocasião do julgamento do o Recurso Extraordinário (RE) 651703, de relatoria do ministro Luiz Fux, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a possibilidade de incidência de Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS) sobre as atividades de planos de saúde.

Entretanto, para além da fixação da tese em si, segundo o entendimento contido nesse julgado, o conceito constitucional de serviço até então prevalente na Corte e pautado na definição extraída do direito civil, consistente em uma obrigação de fazer (consagrado no RE 116121-3 e súmula vinculante nº 31), não seria mais apropriado para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica.

A postura do STF acaba por levar à ampliação da competência tributária na determinação da incidência do ISS

Nessa linha, o conceito constitucional de serviço estaria desvinculado de típicas obrigações de fazer e comportaria uma interpretação mais ampla, respaldada na economia, nos limites da dicotomia existente entre bens e serviços resultantes da atividade econômica, a que se refere o artigo 966 do atual Código Civil.

Logo, de maneira residual, reservada a competência ao legislador estadual para fins de exigência do ICMS, o ISS incidiria sobre todos os produtos da atividade econômica não enquadrados como bens materiais (móveis, corpóreos e sujeitos à mercancia), atrelando-se ao oferecimento de uma utilidade para outrem, evidentemente prevista na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Com efeito, mais recentemente, no contexto de pandemia e com a nova tendência de julgamentos em pauta virtual, o STF debruçou-se mais algumas vezes sobre temas cujo desfecho necessariamente deveria passar pela definição do conceito de serviço tributável pelo ISS, como ocorreu, exemplificativamente, nos casos em que se analisou a incidência de ISS sobre de contratos de franquia (RE 603136), sobre exploração de jogos e apostas (RE 634764) e sobre a cessão de infraestrutura em relação às atividades de locação, sublocação, arrendamento, direito de

passagem ou permissão de uso, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza (ADI 3142).

O ponto de atenção nessas novas abordagens da Corte suprema, entretanto, é que, ressalvadas as suas particularidades, acabaram elas por adotar de maneira expressa a clássica distinção entre as ditas obrigações de dar e de fazer para enquadrar tais atividades no conceito de serviço de qualquer natureza previsto no texto constitucional, ainda que no contexto de atividades tidas como complexas em que a obrigação de dar também se faz presente de maneira indissociável da obrigação de fazer.

No entanto, também recentemente, ao adentrar na discussão a respeito da taxatividade da lista de serviços do ISS (RE 784439) a Corte suprema fez constar da ementa do acórdão a assertiva de que “embora a lei complementar não tenha plena liberdade de qualificar como serviços tudo aquilo que queira, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não exige que ela inclua apenas aquelas atividades que o direito privado qualificaria como tais”.

Contudo, sem aqui adentrar ao mérito das decisões em si, nos parece que tal postura por parte do STF acaba por inevitavelmente levar à ampliação da competência tributária na determinação da incidência do ISS, sem que se estabeleça efetivamente um critério mais claro e objetivo no tocante à definição da materialidade do imposto municipal.

Por mais legítimos que sejam os argumentos que justificam uma ou outra decisão, seja pelo viés de maior amplitude do conceito de serviços, seja por uma interpretação mais restrita derivada do direito civil, eventualmente ampliada para abarcar as relações mais complexas ou baralhadas entre o dar e o fazer, nos parece que o tema reclama definições mais precisas.

Durante anos a dicotomia entre o dar e o fazer foi encampada pela doutrina e jurisprudência em todos os seus níveis, a ponto de sua essência fundamentar a edição da Súmula Vinculante 31: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

No contexto atual, não se nega que os avanços tecnológicos e econômicos impõem novas realidades que levam ao intérprete um enorme desafio em buscar acomodar as novas fontes de riqueza econômica dentro das materialidades de um sistema tributário bastante ultrapassado.

Contudo, esse contexto não pode ser utilizado como justificativa à adoção interpretações incertas ou indecisas, adaptadas conforme a necessidade e essencialmente o interesse econômico envolvido na demanda. O fato é que a própria lógica do sistema de Plenário Virtual, avessa ao debate e a troca de ideias colabora para tais situação.

De todo modo, o STF acima de tudo, deve resguardar a Constituição interpretando-a dentro de um contexto que confira segurança jurídica, jamais deve valer-se dessa interpretação como instrumento de preservação das contas públicas, ainda mais quando tal intento custa-lhe alguma lógica, como ocorre no caso dos serviços, ora atrelados a uma obrigação de fazer, ora apenas e tão somente ao oferecimento de uma utilidade para outrem dentro de uma concepção econômica e residual do termo serviço.

Thiago Abiatar Lopes Amaral é sócio de Tributário do Demarest Advogados, com LL.M em Direito pela Northwestern Prietzker School of Law, Chicago, EUA

