

A trajetória da tributação do serviço: do ISS ao IBS

RAPHAELLE COSTA CARVALHO*

Resumo: O artigo pretende analisar a trajetória da tributação do serviço, que representa ponto de interseção entre o Direito Tributário e o Direito Privado e consubstancia materialidade econômica que, em sua maior expressão, foi, historicamente, afetada à competência tributária dos Municípios. Contudo, com o advento da Emenda Constitucional nº 132/2023 e a Reforma Tributária por ela implementada, o serviço se conjuga aos bens como materialidade indivisível, que passa a ser atribuída à competência compartilhada dos Estados, Distrito Federal e Municípios para cobrança do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, uma inovação no Federalismo Fiscal Brasileiro. Para tanto, enfrenta-se a questão relativa à ausência de definição normativa do conceito de serviço. A seguir, são abordadas as iniciativas da literatura especializada em tentar conceituar a atividade econômica consistente nos serviços, a partir, inclusive, de lições civilistas. Ainda, analisam-se casos

* Especialista em Direito e Advocacia Pública pela UERJ. Graduada em Direito pela UERJ. Procuradora do Município do Rio de Janeiro. Coordenadora do Núcleo de Estudos de Direito Administrativo (NEDA) do Centro de Estudos da PGM Rio.

paradigmáticos em que o Supremo Tribunal Federal se manifestou sobre o tema, forjando um conceito de serviço que incorpora elementos econômicos à matéria tributária. Por fim, expõe-se os novos contornos do sistema tributário relativos ao IBS, cuja hipótese de incidência conjuga bens e serviços, na tentativa de superar o problema da difícil distinção entre ambos.

Palavras-chave: Conceito de serviço. ISS. IBS. Reforma Tributária. Emenda Constitucional nº 132/2023.

Abstract: This article aims to analyze the trajectory of service taxation, a subject that lies at the intersection of Tax Law and Private Law and embodies an economic materiality historically assigned, in its main expression, to municipal tax jurisdiction. However, with the enactment of Constitutional Amendment No. 132/2023 and the Tax Reform it implemented, services are now combined with goods as an indivisible materiality, attributed to the shared jurisdiction of the States, the Federal District and the Municipalities for the levy of the Tax on Goods and Services (IBS), an innovation in Brazilian Fiscal Federalism. To that end, the article addresses the absence of a normative definition of the concept of service. It then examines attempts by specialized literature to define the economic activity that constitutes services, drawing, among other things, on civil law doctrine. It also analyzes landmark cases in which the Brazilian Federal Supreme Court addressed the issue, shaping a concept of service that

incorporates economic elements into tax law. Finally, it outlines the new contours of the tax system regarding the IBS, whose taxable event combines goods and services in an attempt to overcome the difficulty of distinguishing between them.

Keywords: Concept of service. Tax on Services (ISS). Tax on Goods and Services (IBS). Tax Reform. Constitutional Amendment nº 132/2023.

*Enviado em 7 de janeiro de 2026 e
aceito em 22 de junho de 2026.*

1. Introdução

Na esteira do Código Civil de Napoleão, a propriedade, sobretudo a imóvel, foi o arquétipo do Direito Privado no século XIX, e cabia ao Estado fornecer as condições para seu livre exercício, protegido de interferências externas. Sob a perspectiva dos bens móveis, a circulação de mercadorias representava materialidade econômica das mais relevantes. Porém, com a evolução dos mercados e, sobretudo, com o surgimento e a consolidação da Internet, os serviços ganharam destaque no cenário econômico e se verifica um contínuo aparecimento de novas formas pelas quais utilidades sociais são prestadas.

Nesse cenário, em que pese a importância que os serviços representam do ponto de vista econômico e tributário, é relevante observar que o ordenamento jurídico brasileiro não define o que se entende como “serviço”. Até então, a Constituição Federal captava essa materialidade econômica e, no sistema de distribuição de competências tributárias entre os entes federativos, atribuía-a aos Municípios, com competência para instituir e cobrar o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). A partir da Emenda Constitucional nº 132/2023 (EC nº 132/2023), o imposto sobre bens e serviços (IBS) é instituído como de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Mas o texto constitucional – ou qualquer ato normativo de hierarquia inferior – nunca definiu o que se entende como serviço.

No cenário em que a distinção entre bens e serviços era imprescindível e acarretava, em geral, a tributação dos primeiros pelo ICMS e desses últimos, pelo ISS, coube à literatura especializada tentativas de identificar o conceito de serviço, a partir da percepção de que a matéria representa verdadeiro ponto de interseção entre o Direito Tributário e o Direito Privado. Nesse sentido, verifica-se a utilização de lições civilistas e de outros ramos do conhecimento para definir a materialidade presente em normas de incidência tributária que submetem os serviços à cobrança de ISS.

Além disso, em diversas oportunidades, a questão foi analisada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), cuja jurisprudência denota a evolução que o tratamento do tema verificou desde a utilização da clássica distinção entre

obrigação de fazer e obrigação de dar até a incorporação de elementos econômicos à interpretação tributária para que a definição do conceito de serviços seja feita de maneira adequada à realidade econômica concreta.

Mais recentemente, com a promulgação da EC nº 132/2023 e a criação do IBS, o constituinte reformador buscou superar a difícil distinção entre os conceitos de bens e serviços – que se intensifica em um cenário de economia digital – para fins de tributação, agregando ambos como uma materialidade econômica incindível e submetida à tributação pelo IBS, como imposto de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

Como o período de transição da Reforma Tributária se encerra somente em 2033, com a implementação definitiva do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) – de competência da União –, até lá, o sistema tributário brasileiro conciliará a incidência do ISS (e dos demais tributos que virão a ser extintos) com as novas regras trazidas pela EC nº 132/2023, notadamente, a gradual implementação do IBS e da CBS.

2. Ausência de definição normativa do conceito de serviço

Na ordem constitucional brasileira, delimitar o conceito de serviço importava, historicamente, em traçar os limites de regras de competência tributária, considerando que se trata de materialidade econômica que, em caráter precípuo, foi atribuída aos Municípios. Quanto aos impostos, o Sistema Tributário instituído pela Constituição Federal de 1988 adotou um critério rígido de separação de competências tributárias, pelo qual elege certos signos presuntivos de riqueza e os atribui à esfera de cada um dos entes federativos, com vistas a estabelecer um equilíbrio fiscal entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, necessário ao exercício de sua autonomia. Verifica-se que competência tributária foi delimitada pelo constituinte por meio de signos que constituem o núcleo da materialidade dos tributos, *v.g.*, mercadoria, serviço, propriedade e renda.

Conforme explica Luiz Emygdio Franco da Rosa Júnior, “sistema tributário nacional é o conjunto de tributos vigentes em um país em determinada época, e das regras jurídicas que os disciplinam” e a própria noção de sistema tributário traz ínsita a coordenação dos tributos entre si e com o sistema econômico vigente, com as finalidades fiscais e extrafiscais da tributação e com as demais normas do ordenamento jurídico, dentre as quais os princípios constitucionais. Ainda de acordo com o mesmo autor, “se não existir essa harmonia e se cada tributo não for parte de um todo com finalidade determinada, não se poderá falar em sistema tributário, porque esse não resulta do simples fato de o Estado cobrar tributos”.¹

A complexidade inerente à exigência de coordenação e harmonia entre as normas do sistema tributário tende a se intensificar no Brasil, que é um Estado Federal estruturado em três níveis autônomos entre si, com as atribuições dos entes fixadas na Constituição, por meio de uma distribuição de competências.² A redação do art. 156, inciso III, da Constituição Federal anterior à EC nº 132/2023 previa que compete aos Municípios instituir impostos sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. Desse modo, à exceção do transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – que se submetiam à incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência dos Estados –, os serviços consubstanciavam hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência dos Municípios, conforme definidos em lei complementar.

A Constituição Federal nunca definiu o que considerava “serviços de qualquer natureza”. E nem a Lei Complementar nº 116/2003 (referida no inciso III do art. 156 da CRFB) o fez. Na verdade, o que a referida lei estabelece são normas gerais de ISS – que, nos termos de seu art. 1º, “tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”.

¹ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 188-189.

² DALARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da Teoria Geral do Estado*. 31. ed. São Paulo. Saraiva. 2012. p. 255.

Nesse sentido, a lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 traz uma série de serviços a serem tributados pelo ISS, na medida em que as leis municipais os definam como hipótese de incidência do referido imposto.

Contudo, nunca se encontrou no ordenamento brasileiro o que se entende por conceito de serviços para fins tributários. E isso suscitava duas importantes questões. A primeira é a discussão acerca da utilização de conceitos e tipos pelo Direito Tributário. A literatura especializada aponta que, tradicionalmente, os conceitos seriam construídos de forma abstrata a partir de características fixas, exaustivas e irrenunciáveis. Seriam dotados de precisão e isenção de valorações, com natureza fechada e rígida – e, por isso, submetidos à técnica de mera subsunção lógica.

Por sua vez, os tipos seriam construídos a partir de aspectos normalmente – mas não necessariamente – presentes, de modo mais fluido e flexível, com maior vínculo com a realidade concreta. Nesse sentido, teriam caráter mais aberto, de modo que não seriam definidos, mas apenas descritos e demandariam valorações, e não meras subsunções estritamente lógicas.³

Luís Queiroz indica que a tentativa de diferenciação entre conceito e tipo parece ter pouca ou nenhuma utilidade. Em primeiro lugar, há grande dificuldade de se estabelecer critérios razoáveis para se distinguir o conceito do tipo. Além disso, a existência de conceitos total ou absolutamente determinados é muito raro no Direito, *v.g.*, os conceitos numéricos. Ainda, há certo grau de indeterminação na construção de sentido de qualquer texto normativo, considerando certo grau de apreciação e influência da visão de mundo do intérprete.⁴

O autor observa, ainda, que a distinção entre conceito e tipo decorre de uma concepção exageradamente restritiva acerca da noção atribuída ao termo conceito, bem como de uma concepção igualmente restritiva do

³ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Interpretação e Aplicação Tributárias*: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação. 1. ed. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 101.

⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Interpretação e Aplicação Tributárias*: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação. 1. ed. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 104-105.

termo subsunção.⁵ Nesse cenário, a fim de evitar “prejuízos hermenêuticos decorrentes de divergências terminológicas inúteis e de distinções insuficientemente elaboradas”, Queiroz defende a conveniência e utilidade do uso do termo conceito de modo não restritivo, de modo a compreender o que se pretende designar de tipo ou cláusula geral. Assim, o autor propõe a seguinte definição de conceito, nessa perspectiva mais ampla e que abarca o tipo:

conceito – é a noção, o sentido humanamente construído de algo, mediante compreensão-interpretação, que envolve valoração e uso da razão, sujeita aos fenômenos da indeterminação conceitual, da mutação conceitual e da diversidade espacial conceitual, informada socioculturalmente pela tradição, mas não presa e cristalizada por esta, pois um conceito construído está sujeito a permanentes mudanças de índole cultural, econômica, moral, religiosa, científica, etc., que se dão no tempo e no espaço.⁶

A segunda questão atinente à ausência de conceituação de serviços, para fins tributários, no ordenamento brasileiro antes da EC nº 132/2023 consistia no reconhecimento da perspectiva econômica do conceito de serviços, que antecede o exercício do poder de tributar dos entes federativos e a incidência de suas limitações constitucionais. Em verdade, como materialidade econômica, os serviços existem como atividades prestadas no âmbito da sociedade e, de certo modo, identificados a partir de um critério residual, após a delimitação dos setores primário (agrícola e extrativista) e secundário (industrial) – o que acarreta um universo heterogêneo de atividades que consubstanciam espécies de serviços.

⁵ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Interpretação e Aplicação Tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. 1. ed. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 107.

⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Interpretação e Aplicação Tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. 1. ed. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 108.

3. Tentativas de definição do conceito de serviço

Diante da ausência de definição constitucional e legal acerca do conceito de serviços do ponto de vista econômico, coube à literatura especializada e à jurisprudência a construção do sentido necessário à incidência normativo-tributária. Em um primeiro momento, recorreu-se ao conceito de serviço tal como definido no art. 1.216 do Código Civil de 1916, no sentido de que “toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”.

Simone Costa Barreto explica que, a partir da contraposição ao conceito de locação de coisas, previsto no art. 1.188 do Código Civil de 1916 (“na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”), os autores concluíram que o serviço possuía como núcleo uma obrigação de fazer, diferenciando-a de uma obrigação de dar.⁷

Nesse sentido, Aires Barreto identifica a obrigação de dar como um vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de algo já existente. Por sua vez, a obrigação de fazer impõe a execução, a elaboração, a realização de algo até então inexistente – de modo que consiste em um serviço a ser prestado pelo devedor, importando na produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial.⁸

Importa destacar que as disposições contidas nos artigos 1.188 e 1.216 do Código Civil de 1916 são estabelecidas com idêntica redação, respectivamente, nos artigos 565 e 594 do Código Civil vigente. Por essa razão, há autores que entendem pela permanência do sentido atribuído ao conceito de serviços, para fins tributários, a partir das clássicas noções civilistas.⁹

Ao comentarem o art. 594 do Código Civil vigente, Gustavo Tepedino, Heloísa Helena e Maria Celina Bodin citam a definição cunhada por Orlando

⁷ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. In: *Racionalização do Sistema Tributário*. Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBET). p. 1.051-1.052.

⁸ BARRETO, Aires. *O ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 43.

⁹ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. In: *Racionalização do Sistema Tributário*. Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBET). p. 1.053.

Gomes, segundo a qual o contrato de prestação de serviços é aquele “mediante o qual uma pessoa se obriga a prestar um serviço a outra, eventualmente, em troca de determinada remuneração, executando-a com independência técnica e sem subordinação hierárquica”. Além disso, anotam que o objeto do contrato de prestação de serviços é a atividade humana, tanto física quanto intelectual, e que a remuneração é elemento essencial ao contrato – de modo que a presunção é a de onerosidade do serviço.¹⁰

A partir de uma interpretação sistemática do texto constitucional, Aires Barreto conceituou o “serviço tributável” como “o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de Direito Privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo”.¹¹

Nesse sentido, o serviço tributável consistiria em um comportamento humano. Em um esforço humano pessoal que se consubstanciaria em uma obrigação de fazer. E, como corolário do princípio da capacidade contributiva, para ser tributável, essa atividade deve possuir conteúdo econômico, sob pena de ser excluída do âmbito da norma de incidência tributária. Assim, também para fins tributários, identifica-se a remuneração do prestador como componente essencial dos serviços.¹²

Roque Antonio Carrazza identifica o elemento da alteridade como indissociável do conceito de serviço, pelo qual a prestação de serviços, para ser objeto da tributação pelo ISS, deve ser feita a terceiros, em caráter negocial. Dessa forma, os serviços que são prestados em proveito da própria pessoa física ou jurídica estão fora do âmbito de incidência tributária¹³ – até porque, nesses casos, não há de se falar no elemento da remuneração, pois se confundiriam, em tese, as pessoas do credor e do devedor da mesma obrigação pecuniária, acarretando sua extinção.

¹⁰ TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código Civil Interpretado conforme a Constituição da República* – v. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2012. p. 323-324.

¹¹ BARRETO, Aires. *O ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 35.

¹² BARRETO, Aires. *O ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 35.

¹³ CARRAZA, Roque Antonio. Grupo de empresas – autocontrato – não-incidência de ISS – questões conexas. *Revista dialética de direito tributário* nº 94, p. 117.

Observa-se, ainda, que o serviço – para ser considerado enquanto tal – deve produzir um resultado ou utilidade, material ou imaterial, ao seu tomador (terceiro em favor de quem o serviço é prestado), em uma relação jurídica em que não haja subordinação – sob pena de eventual caracterização de vínculo de emprego, submetido a regime jurídico específico e não tributável, até então, pelo ISS. Além disso, para Aires Barreto, apenas os serviços prestados sob o regime de Direito Privado estariam no âmbito de incidência do então ISS, de modo que o autor exclui da referida exação os serviços prestados sob o regime de Direito Público. Nesses casos, consistiriam em serviços públicos, imunes à incidência de impostos – dentre os quais, o ISS –, nos termos da redação do art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal anterior à EC nº 132/2023.

Por fim, para se submeter à incidência de ISS, o serviço devia estar compreendido na competência tributária dos Municípios, na forma como estabelecido na Constituição Federal e na lei complementar. Desse modo, excluam-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação – sujeitos à incidência do ICMS, de competência dos Estados – e os serviços não previstos na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Assim, Simone Rodrigues Costa Barreto conclui que o conceito de serviço adotado pela Constituição Federal de 1988 possui origem no Direito Civil – que lhe atribui, como núcleo, uma obrigação de fazer. Nesse sentido, para fins de incidência de ISS, o serviço devia reunir as seguintes notas essenciais: (i) ser dotado de conteúdo econômico; (ii) ser prestado a terceiro; (iii) sem subordinação; (iv) com finalidade de remuneração; (v) sob o regime de Direito Privado e (vi) estar compreendido na competência tributária dos Municípios, conforme estabelecido na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 116/2003.¹⁴

Ocorre que a evolução tecnológica, de que são expoentes o surgimento e a consolidação da Internet e dos meios de comunicação digitais, acarretou no surgimento de novos serviços – inimagináveis em

¹⁴ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. In: *Racionalização do Sistema Tributário*. Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBET). p. 1.053.

uma economia tradicional, *v.g.*, serviço de *streaming* – e na modificação da forma como serviços sempre foram prestados. Hoje em dia é possível acessar um aplicativo de celular e realizar cotação e contratação de certos serviços à distância, com a monitorização de resultados por meio de instrumentos tecnológicos, superando-se a necessidade da presença física do prestador ou de seu estabelecimento no local em que o tomador se beneficia da utilidade, como é o caso dos serviços de consultoria e de mentoria prestados de forma remota.

A atual realidade econômica e tecnológica permite, inclusive, que serviços sejam prestados sem interferência humana ou com grau reduzido de atuação, que passa a ser precipuamente verificada na fase inicial, de concepção e/ou programação de instrumentos tecnológicos por meio dos quais o serviço será prestado e a utilidade será usufruída pelo tomador. E tal evolução na forma como os serviços surgem e são prestados acarreta a necessidade de que a legislação tributária seja continuamente atualizada, com vistas a garantir efetividade na arrecadação e que novas materialidades sejam insertas no âmbito de incidência das normas impositivas.

Por isso, a Lei Complementar nº 157/2016 alterou a Lei Complementar nº 116/2003 para adicionar itens relacionados à tributação digital na lista dos serviços tributados, até então, pelo ISS. No subitem 1.09, foi previsto o serviço de *streaming*, nos seguintes termos:

1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

Os resultados de pesquisas aplicadas apontam que há certa prevalência da tributação de atividades econômicas tipicamente digitais pelo ISS – de competência dos Municípios –, em relação aos impostos federais e estaduais. Isso seria efeito da combinação, no âmbito da economia digital, entre serviços e indústria, que acarreta uma produção

cada vez mais especializada e que resulta em maior valor agregado – o que acaba por atrair a incidência do ISS e contribuir para a chamada “servicização” da economia.¹⁵

Nesse cenário, a disputa entre Estados e Municípios acerca da tributação de softwares foi decidida em favor da incidência única e exclusiva do ISS, independentemente de se tratar de software “de prateleira” ou customizado.¹⁶ Ainda, quanto à prestação de serviços de provimento de acesso à Internet, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) afastou a tributação por ICMS-Comunicação em detrimento do ISS e editou, nesse sentido, o Enunciado nº 334 de sua Súmula (“o ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet”).¹⁷

¹⁵ FOSSATI, Gustavo *et al.* *Regulação Tributária da Economia Digital: a legislação tributária brasileira está apta a regular os desafios atuais da economia digital?* [recurso eletrônico]. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. p. 35.

¹⁶ Ações Diretas de Inconstitucionalidade 1945 e 5659. “3. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos. 4. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares elencando, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 5. Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento. 6. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS”. (ADI 1945, Rel. Min. Cármen Lúcia, Rel. p./ Acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julg. em 24/02/2021, DJe 20/05/2021) [grifou-se]

¹⁷ FOSSATI, Gustavo *et al.* *Regulação Tributária da Economia Digital: a legislação tributária brasileira está apta a regular os desafios atuais da economia digital?* [recurso eletrônico]. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. p. 36.

O comércio eletrônico, por sua vez, é interpretado como serviço de intermediação de contratos ou de bens móveis ou imóveis por quaisquer meios e enquadrado nos subitens 10.02 e 10.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Quanto ao processamento na nuvem, suscitaram-se alegações de que o *cloud computing* não implicava nem uma obrigação de fazer e nem uma obrigação de dar, com vistas a afastar qualquer tributação – mas os Municípios vêm tributando esse serviço, com base no subitem 1.03 da lista, que trata do processamento de dados e congêneres.¹⁸

Verifica-se que a economia digital, ao mesmo tempo que inova na forma e nos valores produzidos pelos empreendimentos, modifica e desestrutura o mercado tradicional, em um verdadeiro processo de destruição criativa: “a economia digital já não se separa do restante da economia; atravessa-a e modifica profundamente as formas de produção, prestação de serviços e venda de mercadorias”. Como destaca a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a economia digital “está se tornando cada vez mais a própria economia” – e essa é uma economia predominantemente de serviços (agregação de valor).¹⁹

No âmbito da Emenda Constitucional nº 132/2023, que aprovou a Reforma Tributária a ser implementada no País nos próximos anos, houve a instituição de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 156-A da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 132/2023).²⁰ Desse modo, fundiram-se as duas materialidades

¹⁸ FOSSATI, Gustavo *et al.* *Regulação Tributária da Economia Digital*: a legislação tributária brasileira está apta a regular os desafios atuais da economia digital? [recurso eletrônico]. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. p. 36.

¹⁹ FOSSATI, Gustavo *et al.* *Regulação Tributária da Economia Digital*: a legislação tributária brasileira está apta a regular os desafios atuais da economia digital? [recurso eletrônico]. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. p. 37.

²⁰ “Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

tradicionalmente atribuídas a Estados – transferência jurídica de mercadorias – e aos Municípios – prestação de serviços, pacificando em muito a discussão acerca da configuração de uma ou outra hipótese de incidência e, por conseguinte, da competência tributária de cada um desses entes federativos.

4. O conceito de serviço na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

No contexto do sistema tributário anterior à EC nº 132/2023, foram submetidos ao Supremo Tribunal Federal (STF) diversas controvérsias jurídicas cuja resolução pressupunha enfrentar o tema relativo à definição do conceito de serviços. Em um primeiro momento, a Corte incorporou a clássica lição civilista que identifica o núcleo dos serviços como obrigações de fazer, diferenciando-os das obrigações de dar. À época, era recorrente nos acórdãos o argumento no sentido da impossibilidade de a legislação tributária municipal alterar a definição e o alcance de conceitos de Direito Privado, com base no art. 110 do CTN. Nesse contexto, o STF editou o Enunciado nº 31 da Súmula Vinculante, no sentido de que “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”, pelo fato de a locação ser entendida como obrigação de dar ou entregar.

Posteriormente, ao julgar os Recursos Extraordinários nºs 547.245 e 592.905 e permitir a incidência de ISS nas operações de *leasing* financeiro e *leaseback*, o Supremo Tribunal Federal indicou que a interpretação do conceito de serviços no texto constitucional possui um sentido mais amplo do que o tão somente vinculado à obrigação de fazer, superando a premissa conceitual fixada no Recurso Extraordinário nº 116.121.²¹ Naqueles

II - incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;”

²¹ “TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as

julgados, a Corte identificou que o arrendamento mercantil compreende três modalidades: (i) o *leasing* operacional; (ii) o *leasing* financeiro e o (iii) *leaseback*. Na primeira espécie haveria locação, nas outras duas, serviço. Ademais, destacou que a lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para fins do art. 156, inciso III, da Constituição Federal.

O STF entendeu que, no arrendamento mercantil sob a modalidade de *leasing* financeiro – que constitui contrato autônomo que não é misto –, o núcleo é o financiamento, e não uma prestação de dar. E, identificado o serviço de financiamento, restaria configurada a hipótese de incidência do ISS, sendo irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses de *leasing* financeiro e do *leaseback*.

No *leasing* financeiro, a arrendadora adquire bens do fabricante ou fornecedor e disponibiliza seu uso ao arrendatário, mediante o pagamento de uma contraprestação periódica. Ao final do período de locação, abre-se ao arrendatário a possibilidade de devolver o bem à arrendadora, renovar a locação ou adquirir o bem pelo preço residual fixado no contrato. Assim, prepondera o caráter de financiamento em que a arrendadora, que desempenha a função de locadora, figura como intermediária entre o fornecedor do bem e o arrendatário.²²

Por sua vez, no *leaseback*, a própria arrendatária aliena um bem que lhe pertence à arrendadora e, em seguida, toma-o de volta, em arrendamento mercantil. São casos em que a empresa não dispõe de capital suficiente para se expandir. Nesse cenário, desafeta um bem que lhe pertence e o aliena a uma empresa de arrendamento mercantil, que muitas vezes realiza um pagamento à vista, promovendo-se o acréscimo desejado no capital da alienante. E, considerando que a empresa alienante necessita de utilizar aquele bem em suas atividades, a alienação é seguida do arrendamento do mesmo bem, por meio de um contrato de *leasing* em que

expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.” [RE 116121, Relator(a): OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25/05/2001]

²² Trecho do Voto do Ministro Relator Eros Grau, no Recurso Extraordinário nº 547.245 [RE 547245, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julg. em 02/12/2009, DJe 05/03/2010]

a vendedora figura como arrendatária. A operação se reveste de todos os elementos existentes no contrato de *leasing* financeiro.²³

Ainda, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, representou um relevante ponto de evolução na matéria. Na ocasião, foi submetida ao Supremo Tribunal Federal a controvérsia acerca da incidência, ou não, do ISS em relação aos Planos Privados de Assistência à Saúde, afetos ao Tema nº 581 da Repercussão Geral. O voto do Ministro Relator destacou que o aspecto central da discussão residiria na definição do que se enquadra como serviço, tendo em vista que apenas as atividades classificadas como tal – à luz da materialidade constitucional do conceito de serviço –, são passíveis de atrair a incidência do imposto, observados os termos da lei complementar.

Nesse sentido, “ainda que previsto na lei complementar a que alude a Constituição, mas não se enquadrando como serviço sob a ótica da materialidade do art. 156, III, da CRFB/88, não poderá haver a incidência deste tributo”. O Ministro Relator ainda destaca que “não se preconiza a tese da interpretação econômica no Direito Tributário, o que enfraqueceria a segurança jurídica, mas, também, não se predica o primado do Direito Privado como o único critério a nortear a interpretação do texto constitucional”.²⁴

O voto condutor do Acórdão ressalta a possibilidade de o Direito Tributário possuir conceitos implícitos próprios ou fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diferentes daqueles constantes da legislação infraconstitucional, ainda mais quando se tratar de interpretação do texto constitucional. No mesmo sentido do afirmado pelo próprio STF ao analisar os Recursos Extraordinários nºs 547.245 e 592.905, o Ministro Luiz Fux afirmou que não haveria um primado do Direito Privado diante da possibilidade de que o Direito Tributário – especialmente em sede constitucional – adote conceitos próprios, por ser, em última análise, Direito Positivo.

Nesse sentido, os conceitos adotados pelos enunciados normativos tributários podem se identificar com aqueles previstos em dispositivos já

²³ Trecho do Voto do Ministro Relator Eros Grau, no Recurso Extraordinário nº 547.245 [RE 547245, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julg. em 02/12/2009, DJe 05/03/2010]

²⁴ Trecho do Voto do Ministro Relator Luiz Fux, no Recurso Extraordinário nº 651.703 [RE 651703, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julg. em 29/09/2016, DJe 26/04/2017]

vigentes, mas essa correspondência não é necessária. E a necessidade de se interpretar o texto constitucional não pode implicar em incorporar à Constituição conceitos criados pela legislação infraconstitucional. Assim, o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional não veicula norma de interpretação constitucional, considerando que o legislador não poderia balizar ou direcionar o intérprete da Constituição.²⁵ O Ministro Relator destaca que qualquer conceito jurídico ou originário de outro campo do conhecimento, como a Economia, que tenha sido utilizado pelo constituinte para definir competências tributárias não é passível de ser alterado pela legislação infraconstitucional.

Ainda, em que pese a importância da distinção entre obrigação de dar e obrigação de fazer para se identificar as materialidades econômicas relativas ao ICMS e ao ISS, novos critérios de interpretação surgiram na tentativa de conciliar a tensão hermenêutica entre o Direito Civil e o Direito Tributário. Nesse cenário, o voto condutor do Acórdão indica que a Constituição Tributária deve ser interpretada a partir de um pluralismo metodológico, que adota desde o método literal, até o sistemático e o teleológico. Por isso os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, sendo preciso recorrer, também, às ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade.

Para o Ministro Luiz Fux, embora os conceitos de Direito Civil exerçam um papel importante na interpretação dos conceitos constitucionais tributários, eles não exaurem sua atividade interpretativa: “é inequívoco, assim, que a ideia de unidade do sistema jurídico repousa muito mais no plano axiológico do que no linguístico, não havendo porquanto qualquer óbice a que determinada palavra tenha um sentido diferente no Direito Tributário”.²⁶

²⁵ “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.”

²⁶ Trecho do Voto do Ministro Relator Luiz Fux, no Recurso Extraordinário nº 651.703 [RE 651703, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, jul. em 29/09/2016, DJe 26/04/2017]

No Recurso Extraordinário nº 651.703, o STF reconheceu a importância de se recorrer a uma noção econômica de *serviço*, que não deriva e nem se confunde com a interpretação econômica do fato gerador, que buscava fundamentalmente um incremento na arrecadação. Por sua vez, a consideração do critério econômico na atividade hermenêutica encontra limites no sentido literal possível do texto normativo.

Sobre o tema, Luciano Amaro explica que a interpretação econômica ou consideração econômica do Direito Tributário, divulgada, a partir da Alemanha, por Enno Becker, defende que “não se deveria considerar, na referência feita pela lei tributária a um negócio jurídico regulado pelo direito privado, a forma jurídica por ele revestida, mas sim seu conteúdo econômico”. Por sua vez, Heinrich Beisse, na Alemanha, define a consideração econômica do Direito Tributário como uma aplicação do método teleológico, pelo qual se deve buscar o significado econômico das leis tributárias, alcançando-se uma “interpretação mais livre de conceitos jurídicos, principalmente daqueles que têm significado flexível, para abranger estruturas ‘iguais’”.²⁷

A admissibilidade da consideração econômica se torna significativa, em especial, quanto a conceitos que tenham conteúdo determinado pelo Direito Civil. Por isso, a consideração econômica não apresentaria problemas em relação aos conceitos que o próprio Direito Tributário criou ou modificou para suas finalidades, mas sim em relação aos conceitos criados fora do Direito Tributário, aos quais a finalidade da lei tributária exigiria uma divergência do conteúdo conceitual extratributário.²⁸

Amílcar de Araújo Falcão, defensor da interpretação econômica do Direito Tributário no Brasil, afirmava que a menção do legislador tributário à compra e venda, por exemplo, visa ao conteúdo econômico desse negócio, e não à forma jurídica pela qual o ato se exterioriza. Assim, importaria verificar a capacidade contributiva evidenciada na operação, e não a sua

²⁷ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 253-254.

²⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 253-254.

correspondência formal com o modelo de um instituto jurídico privado que tivesse sido mencionado pela lei tributária como hipótese de incidência.²⁹

Acerca da interface do Direito Tributário e do Direito Civil na definição do conceito de serviços, importa destacar trecho do Voto do Ministro Luiz Fux no referido Recurso Extraordinário nº 651.703, em que afirma que a interpretação de conceitos tributários é norteadada por três princípios, com base nas lições de Heinrich Beisse. O primeiro deles é o de que conceitos econômicos de Direito Tributário – criados pelo legislador tributário ou por ele convertidos para seus objetivos – devem ser interpretados conforme critérios econômicos, *v.g.*, “rendas e proventos de qualquer natureza”.³⁰

O segundo princípio é no sentido de que conceitos de Direito Civil devem ser interpretados economicamente – respeitado o sentido literal das palavras – quando o objetivo da lei tributária imponha justificadamente um descolamento do conteúdo de Direito Privado, em nome do princípio da igualdade, *v.g.*, a referência a “empregadores” pelo art. 195 da Constituição Federal possui um sentido mais amplo do que o encontrado no Direito do Trabalho.

Por fim, o terceiro princípio apregoa que os conceitos de Direito Tributário devem ser interpretados conforme a definição dada pela legislação civil nas hipóteses em que exista certeza de que o legislador empregou exatamente o conceito de Direito Privado ou quando o sentido literal possível do texto normativo tributário não abre espaço para outra possibilidade interpretativa, *v.g.*, o fato gerador do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR, previsto no art. 153, VI, da Constituição Federal) se limita à propriedade do bem imóvel por natureza, não alcançando os imóveis por acessão.

²⁹ Amílcar de Araújo Falcão qualifica o sistema de discriminação de rendas em uma federação como “uma exaltação, um grau superlativo das autonomias, sobretudo as periféricas, cujo convívio equilibrado com a unidade central se quer assegurar”. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965. p. 12

³⁰ Trecho do Voto do Ministro Relator Luiz Fux, no Recurso Extraordinário nº 651.703 [RE 651703, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, jul. em 29/09/2016, DJe 26/04/2017]

Sobre a clássica distinção entre obrigação de dar e obrigação de fazer como premissa à definição do conceito de serviços, o voto condutor do Acórdão destaca que a finalidade dessa classificação destoa daquela que o constituinte pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos – *v.g.*, (i) serviços de comunicação, tributáveis pelo ICMS; (ii) serviços financeiros e securitários, tributáveis pelo IOF, e, residualmente; (iii) os demais serviços de qualquer natureza, tributáveis pelo ISS.

Ao assim fazer, o objetivo do legislador constitucional parece ter sido o de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, entendidos como bens imateriais – em contraposição aos bens materiais –, sujeitos à remuneração no mercado. Nessa perspectiva, o conceito de serviços não tem por premissa a configuração do Direito Civil, mas sim, “relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.

E compete à lei complementar referida no art. 156, III, da Constituição Federal erigir a serviços atividades econômicas que não se enquadrem em outra materialidade, considerando o caráter residual da definição de serviço. Além disso, é corolário do Princípio da Justiça Fiscal, sob a vertente da Capacidade Contributiva, que tais atividades – por representarem autênticas manifestações de riqueza – não escapem à tributação tão somente pela definição de um conceito de serviço, no plano abstrato, ser incapaz de captar todas as formas que os serviços podem vir a adotar na realidade econômica concreta.

Como já exposto, o art. 156, inciso III, da Constituição Federal, na redação anterior à EC nº 132/2023, atribui aos Municípios a competência para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, observados aqueles submetidos à incidência de ICMS, de competência dos Estados. Logo, a definição dos serviços sujeitos à tributação por ISS segue um critério residual, que tem como referência os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se

iniciem no exterior, referidos no art. 155, inciso II. Todos os demais, entendidos como serviços de qualquer natureza, enquadram-se na hipótese de incidência do ISS – conforme definidos em lei complementar.

Nesse ponto, fala-se que a lei complementar que soluciona conflitos de competência tributária seria dotada de dupla presunção de constitucionalidade: para além da presunção de constitucionalidade que surge com toda lei desde a sua edição, por ser expressamente exigida pelo texto constitucional como instrumento de definição dos serviços tributados por ISS, as normas que se extraem da Lei Complementar nº 116/2003 seriam dotadas de um nível a mais dessa presunção, que seria, portanto, especialmente reforçada.³¹

E essa ideia parece nortear as conclusões alcançadas pelo Supremo Tribunal Federal em casos relativos ao conflito entre a incidência do ISS e do ICMS, especialmente os relacionados à tributação de operações mistas – que envolvem prestação de serviços e fornecimento de bens. No Recurso Extraordinário nº 784.439, a Corte consignou que ao determinar que compete à lei complementar definir os serviços submetidos ao ISS, a Constituição fez uma escolha pragmática para evitar dúvidas se determinada operação seria tributada como prestação de serviços ou de circulação de mercadorias, especialmente tendo em conta o caráter misto de muitas operações econômicas. Observou, ainda, que sua jurisprudência é no sentido do caráter taxativo das listas de serviços.³²

No referido julgado, o Plenário do STF entendeu que, para fins de tributação por ISS, seria irrelevante a nomenclatura dada ao serviço, considerando que são adotadas expressões para permitir a interpretação extensiva de alguns itens da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, como a fórmula “e congêneres”. E não existiria óbice constitucional a essa

³¹ NASCIMENTO, João Paulo Melo do. Lei complementar para resolução de conflitos federativos de competência tributária. *Revista Eletrônica da PGE-RJ*. Rio de Janeiro, v. 01, n. 02, 2018, p. 22.

³² Ver *RE 603136*, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julg. em 29/05/2020, DJe 16/06/2020; *RE 361.829*, Rel. Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 24.2.2006; *RE 464.844 AgR*, Rel. Ministro Eros Grau, Segunda Turma, DJe de 09.5.2008; *RE 450.342 AgR*, Rel. Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJ 03.8.2007.

técnica legislativa, de modo que eventuais excessos interpretativos seriam solucionados pelo Poder Judiciário.

Com base no decidido nos já citados Recursos Extraordinários nºs 592.905, de Relatoria do Ministro Eros Grau, e 651.703, de Relatoria do Ministro Luiz Fux – em que examinada a incidência do ISS, respectivamente, sobre as operações de arrendamento mercantil e sobre as realizadas pelas empresas de planos privados de assistência à saúde –, destacou que, embora a lei complementar não tenha plena liberdade de qualificar como serviços tudo aquilo que queira, a jurisprudência da Corte não exige que ela inclua apenas aquelas atividades que o Direito Privado qualificaria como tais, tendo fixado a seguinte tese de repercussão geral: “é taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva”.³³

Outro caso paradigmático no tema é o da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.764/DF, que analisou se os contratos que veiculam hospedagem de qualquer natureza na forma como previstos na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 são preponderantemente serviços para fins de tributação pelo ISS. Na ocasião, o STF entendeu que, uma vez fixada na lista anexa à referida lei complementar que uma atividade corresponde a uma prestação de serviço – ainda que se trate de relação contratual mista ou complexa –, somente seria viável defender a inconstitucionalidade dessa opção legislativa quando a natureza jurídica do negócio jurídico em questão não correspondesse, de fato, a um serviço.³⁴

Nesse sentido, no contrato de hospedagem, a utilidade buscada pelo tomador consiste, em essência, no alojamento temporário e a sua função típica é a hospitalidade retribuída. Ademais, não há o que se confundir entre a relação negocial de hotelaria e o contrato de locação de bem imóvel. Dessa forma, não seria apropriada a leitura da hospedagem como uma obrigação de dar, considerando que não se depreende dela, para fins tributários, unicamente uma locação da unidade habitacional pelo preço da diária.

³³ RE 784439, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julg. em 29/06/2020, DJe 15/09/2020.

³⁴ ADI 5764, Real. Min. André Mendonça, Tribunal Pleno, julgado em 02/10/2023, DJe 16/10/2023.

De acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, a interpretação constitucional da materialidade tributária prevista no art. 156, inciso III, da Constituição Federal não se limita à classificação obrigacional de matriz civilista, de modo que o ISS incide sobre atividades que representam tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703, a Corte destacou que a lei complementar a que se refere o art. 156, inciso III, da Constituição Federal, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS: (i) elenca serviços por natureza; (ii) inclui serviços que, não caracterizando outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços para fim de incidência do tributo, por força de lei – tendo em vista que, se assim não o fossem, restariam incólumes a qualquer tributo; e (iii) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS.

5. A Tributação do Serviço na Reforma Tributária: o IBS

Como já exposto, por força da Emenda Constitucional nº 132/2023, implementa-se a Reforma Tributária no Sistema Brasileiro, em que se destaca a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

Em um cenário de críticas à complexidade excessiva do Sistema Tributário Nacional, o cerne da EC nº 132/2023, cujo período de transição se encerra em 2033, é a implementação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), que objetiva um sistema de ampla compensação entre créditos e débitos, abatendo-se o que foi pago nas etapas anteriores com o que será pago na etapa econômica subsequente. A Diretiva IVA nº 2006/112/CE, União Europeia – que adotada o modelo de IVA – estabelece o direito ao crédito sobre o imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço dos bens e serviços adquiridos pelo contribuinte.

Quanto a não cumulatividade no IBS, destaca-se que o art. 156-A da Constituição Federal, com redação dada pela EC nº 132/2023, prevê que o imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, com exceção dos considerados de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e das hipóteses previstas nesta Constituição.

Como decorrência da necessidade de se conciliar a sistemática do IVA com as características essenciais do Federalismo Fiscal Brasileiro – protegido como cláusula pétrea do art. 60, § 4º, da Constituição Federal –, adotou-se o modelo do IVA dual, em que há dois impostos diferentes, submetidos a uma legislação correspondente e cobrados por entes federativos distintos, de maneira concomitante: são eles a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre os 26 Estados, os mais de 5 mil Municípios e o Distrito Federal.³⁵

Além desses dois tributos, cria-se o Imposto Seletivo, que compete à União e visa a incidir sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar (art. 153, inciso VIII, da Constituição Federal, com redação dada pela EC nº 132/2023).

Conforme observa Fernando Scaff, pretende-se que tal sistema seja informado pela neutralidade e pela não cumulatividade, sendo vedada a concessão de incentivos e benefícios fiscais, excetuados os “regimes diferenciados” referidos no art. 9º da EC nº 132/2023. Ainda, a cobrança ocorrerá no destino e o tributo não integrará sua própria base de cálculo. O autor ainda lembra que, de forma pouco técnica, disposições relevantes da EC nº 132/2023 não foram inseridas no texto da Constituição ou do ADCT.

³⁵ SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um salto no escuro, com torcida a favor. In: *Revista Direito Tributário Atual*. v. 56. ano 42. p. 681-700. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

Por isso, para se compreender o novo sistema, é imperioso que se analise a redação da própria EC nº 132/2023.³⁶

A criação do IBS pela EC nº 132/2023 importa em extinguir o modelo de atribuição de competências tributárias estabelecido pela Constituição Federal de 1988 e presente, até então, em todas as Constituições republicanas brasileiras, com fundamento na ideia de que o princípio do federalismo fiscal importaria em atribuir competência tributária aos Estados e Municípios para instituir e cobrar seus próprios impostos. Tal sistemática foi mantida apenas, quanto aos Estados, com o ITCMD e o IPVA, e quanto aos Municípios, com o IPTU e a COSIP. Contudo, a EC nº 132/2023 visa extinguir o ICMS e o ISS, que representam a maior parte da arrecadação de Estados e Município, e substituí-los pelo IBS. No âmbito da União, visa a substituir PIS e COFINS pela CBS.³⁷

Percebe-se, assim, que a importância da distinção entre bens e serviços como determinante para a incidência, em geral, do ICMS ou do ISS e as dificuldades daí decorrentes, especialmente em um cenário de economia digital, restaram superadas com a sistemática implementada pela EC nº 132/2023, que institui um imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Assim, bens e serviços passam a amalgamar materialidade econômica única, submetida a uma hipótese de competência compartilhada – portanto, também incidível em si.

Vale destacar as conclusões de Scaff acerca dos riscos ao federalismo fiscal trazidos pela reforma, no sentido de que com a EC nº 132/2023 o federalismo brasileiro foi fortemente abalado, uma vez que a repartição por fontes (competência tributária) foi essencialmente alterada, deixando de ser individual, isto é, para cada ente federado, e passando a ser

³⁶ SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um salto no escuro, com torcida a favor. In: *Revista Direito Tributário Atual*. v. 56. ano 42. p. 681-700. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

³⁷ SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um salto no escuro, com torcida a favor. In: *Revista Direito Tributário Atual*. v. 56. ano 42. p. 681-700. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

considerada em seu conjunto. Desse modo, Estados e Municípios passam a ter que tratar coletivamente de sua própria arrecadação em conjunto.³⁸

O que antes era individual, de competência de cada ente federativo, passou a ser compartilhado, pois todos os entes devem trabalhar em conjunto para arrecadar o IBS para os 26 Estados e o Distrito Federal, e os quase 5.568 municípios brasileiros. Por isso, “não restam dúvidas de que foi dissolvida a autonomia dos entes federados internos no âmbito arrecadatário”.³⁹

Tal cenário acarretou diversos debates e críticas quanto à (in)constitucionalidade desse aspecto, uma vez que o federalismo é cláusula pétrea da Constituição (art. 60, § 4º, I), e foi fortemente abalado. Nesse estágio do processo, o autor lembra que não se pode quantificar o impacto desse abalo. Contudo, lembra que o federalismo foi fortemente ameaçado, mas não abolido. Vivencia-se uma gigantesca redução da autonomia dos entes federados na arrecadação pela fonte, mas se espera que isso seja compensado com a sistemática de distribuição do produto arrecadado – a conferir.⁴⁰

A unificação entre bens e serviços na materialidade do IBS, conquanto tenha por finalidade legítima superar as dificuldades práticas de qualificação, sobretudo no cenário de economia digital, não pode ser dissociada de seus efeitos sobre a autonomia tributária municipal. Isso porque, ao contrário do ICMS e do ISS – tributos cuja base econômica, ainda que distinta, permanecia individualmente identificável e atribuída a um único ente federativo, o IBS pressupõe a atuação conjunta e simultânea de Estados, Distrito Federal e Municípios sobre um mesmo fato gerador, de modo que a competência tributária, antes exercida de forma exclusiva por cada ente, passa a depender de um exercício necessariamente

³⁸ SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um salto no escuro, com torcida a favor. In: *Revista Direito Tributário Atual*. v. 56. ano 42. p. 681-700. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

³⁹ SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um salto no escuro, com torcida a favor. In: *Revista Direito Tributário Atual*. v. 56. ano 42. p. 681-700. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

⁴⁰ SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um salto no escuro, com torcida a favor. In: *Revista Direito Tributário Atual*. v. 56. ano 42. p. 681-700. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

compartilhado. Para os Municípios, essa mudança representa uma transformação estrutural ainda mais significativa do que para os Estados, na medida em que o ISS constituía, historicamente, a principal fonte de receita tributária própria da maioria dos entes municipais brasileiros – sobretudo daqueles de menor porte econômico, para os quais a arrecadação de IPTU e de COSIP, tributos que permanecem sob competência exclusivamente municipal, dificilmente alcança expressividade comparável.

Nesse contexto, a substituição do ISS por uma fração do produto arrecadado do IBS não equivale, do ponto de vista da autonomia federativa, ao exercício de competência tributária própria: há diferença qualitativa relevante entre instituir e cobrar um tributo e participar, ainda que com peso proporcional, de um colegiado de gestão compartilhada responsável pela arrecadação, fiscalização e distribuição de um imposto de titularidade coletiva. A criação de instâncias de governança compartilhada para a administração do IBS, embora represente um esforço de compensar a perda de competência tributária individual por meio de mecanismos de participação decisória, não elimina o risco de que os Municípios tenham sua capacidade de influência política reduzida frente aos entes de maior porte.

Assim, a unificação de bens e serviços sob a hipótese de incidência do IBS, ao mesmo tempo em que resolve o problema dogmático da distinção entre essas duas materialidades – cerne deste estudo –, desloca o eixo da autonomia municipal da esfera normativa, isto é, do poder de instituir e regular o próprio tributo, para a esfera predominantemente distributiva, isto é, o direito de participar do produto de uma arrecadação compartilhada. A depender de como vier a ser regulamentado o funcionamento do Comitê Gestor do imposto, essa transição poderá aprofundar, e não apenas administrar, as assimetrias federativas que a própria Reforma Tributária declara pretender corrigir.

6. Conclusão

Verifica-se a dificuldade em se tentar definir, de maneira abstrata, o que se entende por *serviços*, considerando a fluidez e amplitude do conceito, que é delineado de maneira residual, após a delimitação dos setores primário (agrícola e extrativista) e secundário (industrial) – o que acarreta um universo heterogêneo de atividades que consubstanciam espécies de serviços.

No cenário de ausência de definição normativa, coube à literatura especializada a tarefa de tentar delinear o conceito de serviços, por meio de entendimentos que incorporaram lições civilistas e de outros ramos do conhecimento. Em especial, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) possui relevância ímpar na matéria, ao examinar casos paradigmáticos em relação aos quais o conceito de serviço era premissa à sua resolução.

A partir de uma evolução de entendimentos, que teve origem no emprego da distinção entre obrigações de fazer (que consubstanciariam serviços) e obrigações de dar (relativas à circulação de bens) e culminou no Recurso Extraordinário nº 651.703, a Corte chegou a um conceito de serviços que não tem por premissa a configuração do Direito Civil, mas sim, está “relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.

Em que pese as insuficiências que possam ser verificadas a partir da aplicação de tal conceito no âmbito da realidade econômica concreta – ainda mais no contexto de evolução da economia digital –, é essa noção que norteia a solução das controvérsias levadas a exame pelo Poder Judiciário, em especial, as relativas ao conflito de incidência entre o ISS e o ICMS, diversas vezes analisado pela Corte Constitucional.

Por fim, como visto, com a promulgação da EC nº 132/2023 e a criação do IBS, o constituinte reformador buscou superar a difícil distinção entre os conceitos de bens e serviços – que se intensifica em um cenário de economia digital – para fins de tributação, agregando ambos como uma materialidade econômica incindível e submetida à tributação pelo IBS, como imposto de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

BARRETO, Aires. *O ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. In: *Racionalização do Sistema Tributário*. Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBET).

CARRAZA, Roque Antonio. Grupo de empresas – autocontrato – não-incidência de ISS – questões conexas. *Revista dialética de direito tributário* nº 94.

DALARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da Teoria Geral do Estado*. 31. ed. São Paulo. Saraiva. 2012.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.

FOSSATI, Gustavo *et al.* *Regulação Tributária da Economia Digital: a legislação tributária brasileira está apta a regular os desafios atuais da economia digital?* [recurso eletrônico]. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022.

NASCIMENTO, João Paulo Melo do. Lei complementar para resolução de conflitos federativos de competência tributária. *Revista Eletrônica da PGE-RJ*. Rio de Janeiro, v. 01, n. 02, 2018.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Interpretação e Aplicação Tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. 1. ed. Rio de Janeiro: GZ, 2021.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um salto no escuro, com torcida a favor. In: *Revista Direito Tributário Atual*. v. 56. ano 42. p. 681-700. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código Civil Interpretado conforme a Constituição da República* – v. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

