

A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE SERVIÇO NA JURISPRUDÊNCIA DAS CORTES SUPERIORES E AS TRANSFORMAÇÕES DA ECONOMIA DIGITAL

BETINA TREIGER GRUPENMACHER¹

ISABELLA IVANKIO²

RESUMO: O presente artigo busca identificar a evolução do conceito de serviço nas cortes superiores, questionando se o núcleo material do ISS sofreu alguma mutação com a virtualização das relações comerciais. Para tanto, num primeiro momento, analisa-se a primeira corrente doutrinária, que diferencia obrigações de dar e de fazer. Num segundo momento, são analisadas as decisões posteriores do Supremo Tribunal Federal, principalmente as que foram formuladas após a edição da Súmula 31. Posteriormente, o texto aborda a linguagem na era da economia digital, identificando as diferenças e semelhanças do mundo físico para o mundo virtual. Finalmente, o texto aborda os novos contornos do conceito de serviço para fins de incidência do ISS sobre ativos digitais. Em notas conclusivas, registra-se que o conceito de serviço sempre abarca a ideia do cumprimento de uma obrigação de fazer em favor de um terceiro mediante remuneração, sendo, portanto, uma evolução da teoria inicial, que defendia a repartição entre obrigações de dar e de fazer para identificar o serviço. Ainda, conclui-se que o fazer essencialmente humano não é mais um elemento a ser observado para que a situação ocorrida no mundo fenomênico seja considerada serviço tributável pelo ISS.

597

PALAVRAS-CHAVE: Virtualização das relações comerciais; Serviço; Súmula 31 do STF.

ABSTRACT: This article seeks to identify the evolution of the concept of service in higher courts, questioning whether the material core of the ISS has undergone any change with the virtualization of commercial relations. To this end, we first analyze the first doctrinal current, which differentiates between obligations to give and obligations to do. Next, we analyze subsequent decisions of the Federal Supreme Court, mainly those formulated after the publication of Precedent 31.

¹ Professora Titular de Direito tributário da Universidade Federal do Paraná. Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Doutora em Direito Tributário pela Universidade Federal do Paraná. Pós-Doutora pela Universidade de Lisboa. Visiting Scholar pela Universidade de Miami. Pós-graduada pela Universidade de Salamanca, na Espanha.

² Mestranda em Direito Tributário pela Universidade Federal do Paraná. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Técnica em Administração pelo Instituto Federal do Paraná.



Subsequently, the text addresses language in the digital economy era, identifying the differences and similarities between the physical world and the virtual world. Finally, the text addresses the new contours of the concept of service for the purposes of levying ISS on digital assets. In concluding remarks, it is noted that the concept of service always encompasses the idea of fulfilling an obligation to do something for a third party in exchange for remuneration, thus representing an evolution of the initial theory, which advocated a division between obligations to give and to do in order to identify the service. Furthermore, it concludes that the essentially human act is no longer an element to be observed for the situation occurring in the phenomenal world to be considered a service taxable by ISS.

KEYWORDS: Virtualization of commercial relations; Service; Summary 31 of the Federal Supreme Court.

INTRODUÇÃO

Os historiadores e os economistas acreditam que nos encontramos na pós-modernidade da chamada “Quarta Revolução Industrial”. A Primeira Revolução Industrial (1760 - 1840) desencadeou a construção de ferrovias, a invenção do motor a vapor, dando origem a um modo de produção mecânico. A marca da Segunda Revolução Industrial (na passagem dos séculos XIX-XX) foi a eletricidade, que permitiu a produção em massa. A Terceira Revolução Industrial (iniciada na década de 1960), também chamada de “Revolução Digital”, foi marcada pelo advento da internet, pela computação de mainframe e pelo desenvolvimento de semicondutores³. A Quarta Revolução Industrial – que corresponde, na verdade, à segunda fase da “Revolução Digital” - acontece hoje, acompanhada pelos fenômenos da inteligência artificial, da internet das coisas, da nanotecnologia, das impressões 3D e da robótica desenvolvida.

Ainda que qualquer tentativa de prever o futuro do comércio digital seja um exercício sujeito a imprecisões, é evidente que, com o avanço da tecnologia, o meio digital ganhará, cada vez mais, novas funcionalidades. Isso porque, com o advento da internet, adentramos na “era da participação”, marcada pela democratização do uso da internet por rede, computadores e celulares a baixo custo, popularizando o acesso⁴ e tornando-o essencial ao dia a dia.

Estima-se que o comércio digital paga apenas cerca de 8,5% dos impostos referentes a atividades domésticas, enquanto o comércio físico, tradicional, comumente paga cerca de 20,9%⁵. As empresas que atuam no ambiente digital, por

³ SCHWAB, Klaus. **The Fourth Industrial Revolution**. New York: Crown Business, 2017. p. 192.

⁴ GABRIEL, M. **Marketing na era digital: conceitos, plataformas e estratégias**. São Paulo: Novatec Editora, 2010.

⁵ CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto R.; FUCK, Luciano Felício. Desafios Tributários na Era Digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.).

sua vez, são detentoras de alta capacidade contributiva. Independente de críticas direcionadas ao mérito dos mercados de especulação, é fato que ele está em crescimento e, dessa forma, necessita do devido tratamento tributário.

A inércia do ordenamento jurídico em adequar a legislação pertinente às novas tecnologias acarreta o incontroverso tratamento anti-isonômico aos contribuintes. Faz-se necessário, desse modo, verificar a possibilidade de sujeição de conceitos-base da regra matriz dos impostos a processos de mutação constitucional. Conceitos como ‘mercadoria’ e ‘serviço’, por exemplo, permeiam as maiores dúvidas do contribuinte brasileiro, dado o fato de que, atualmente, muitas são as transações em que os termos se confundem.

Questiona-se, igualmente, se os conceitos expressos na Constituição Federal sofreram algum tipo de mutação, no todo ou em parte, resguardadas as características essenciais do tributo. Essas características essenciais, por sua vez, também são uma fonte de questionamentos pelo aplicador do direito, que deverá, inclusive, investigar se os parâmetros conceituais consagrados em relação ao ISS e ao ICMS são igualmente aplicáveis ao IBS, principalmente quanto à definição de bem e serviço, obrigação de dar ou de fazer e necessidade da presença humana, no caso dos serviços.

Assim, o presente estudo é dividido em três partes: (i) a análise da evolução jurisprudencial do STF, no que diz respeito ao conceito de serviço; (ii) adequação da linguagem na era da economia digital e; por fim, (iii) a definição dos novos contornos do conceito de serviço para fins de tributação sobre ativos digitais.

2. O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇO

A expressão “serviço” possui tanto o significado vulgar quanto o técnico, sendo necessário definir o conteúdo que o sistema jurídico lhe atribuiu quando se realiza uma análise essencialmente jurídica. Em sua interpretação genérica, o vocábulo “serviço” possui um conteúdo semântico abrangente. Contempla, entre diversos sentidos, aqueles que se voltam à ação ou efeito de servir, exercício e desempenho de uma atividade⁶.

O signo serviço, à época da promulgação da Constituição Federal, tinha seu significado reconstruído a partir dos dispositivos do Código Civil de 1916, que dispunha acerca da locação de serviços. A respeito disso, Pontes de Miranda pontuou o seguinte⁷:

Servir é prestar atividade a outrem. Em sentido larguíssimo, serve quem promete e presta atos a outrem. ou quem promete e presta resultado. Aí, o empreiteiro serve. Em sentido largo, servir é prestar qualquer atividade

Tributação 4.0. São Paulo: Almedina Brasil, 2020. Cap. 1. p. 29-45. CORTEZ, Nathan. Regulating disruptive innovation. Berkley Technology Law Journal, Barkley, v. 29, n. 175, p. 176-228, 2014.

⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: Do Texto à Norma.** São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 251-260.

⁷ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado.** Tomo XLVII. § 5.038.

que se possa considerar locação de serviços, *locatio conductio operarum*. (...) Trata-se de dívida de fazer, que o locador assume. O serviço é a sua prestação.

Para fins tributários, por outro lado, pouco importa o conceito genérico do vocábulo “serviço”: é necessário identificar quais os parâmetros constitucionais utilizados para delimitar as situações ocorridas no mundo fenomênico que se subsomem, à regra-matriz do ISS. Mas existe um conceito constitucional de serviço? A resposta é positiva: existe um conceito constitucional de serviço, contudo, sua identificação é uma tarefa difícil e, muitas vezes, sujeita a imprecisões.

O ISS é o imposto devido sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no Art. 155, II da CR/88, definidos em lei complementar”⁸, cuja competência foi conferida aos municípios e ao Distrito Federal. Embora o legislador infraconstitucional tenha optado por listar tais serviços em vez de conceituá-los, as leis tributárias são interpretadas conforme o contexto normativo em que se inserem⁹ e, especialmente, conforme o texto constitucional. Dessa forma, por muito tempo a doutrina e a jurisprudência majoritária entenderam o conceito de serviço por meio das lentes do Direito Privado, o qual o define como uma obrigação de fazer¹⁰.

De acordo com essa corrente, a definição de serviço seria importada do Direito Privado. Desta forma, inexistindo modificação do instituto de direito privado por lei tributária, o termo ingressa no campo fiscal com o mesmo significado que possuía no território de origem — só podendo, a lei tributária, modificar esses conceitos de modo expresso e para fins eminentemente tributários¹¹.

Essa parte da doutrina entende que a identificação do conceito de serviço deve se dar pela distinção entre a obrigação de fazer, onerada pelo ISS; e a obrigação de dar, cujos fatos não se subsomem a tal imposto. Nessa primeira hipótese, o devedor deve confeccionar a coisa para depois entregá-la,¹² consistindo numa atividade prestada mediante esforço, impondo a execução de algo inexistente até então¹³. Trata-se, portanto, de um ato positivo, uma vez que o bem é o próprio ato, sendo a pessoa do devedor o sujeito passivo – e não o bem¹⁴.

⁸ Art. 156, III, Constituição Federal.

⁹ AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís. **Tributação 4.0**. Grupo Almedina, 2020.p.312

¹⁰ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **A Tributação indireta da renda na importação de serviços por meio do ISS, PIS/Cofins e CIDE-Royalties**. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, v. 6, n. 2, Jul/Dez, 2012.

¹¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

¹² MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil - Direito das Obrigações**, 1ª parte, São Paulo, Saraiva, 1967, p. 95.

¹³ BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. Noeses, 2018.

¹⁴ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado, Parte Especial, Tomo XXII**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.



O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial n.º 888852/ES determinou que:

(...) o núcleo do critério material da regra matriz de incidência do ISS é a prestação de serviço, vale dizer: conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de terceiro, visando a adimplir uma "obrigação de fazer". A corte concluiu, por fim, que "o alvo da tributação do ISS 'é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto.

Os desencontros jurisprudenciais iniciaram, anos depois, na edição da Súmula Vinculante nº 31, do STF, oportunidade em que foi fixada a tese de que "... é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviços." A justificativa para a não-incidência, mais uma vez, remonta à distinção entre obrigação de dar e obrigação de fazer.

Ocorre, contudo, que a distinção entre "obrigações de fazer" e "obrigações de dar" sequer é cristalina – o que fica ainda mais difícil no cenário da economia moderna, em que muito se recorre ao meio digital. Como bem elucidado pelo ilustre ministro Eros Grau, "... toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar." A existência de uma zona de penumbra entre uma e outra nos impede de estabelecer o âmbito de incidência do imposto com a nitidez necessária à observância ao Princípio da Legalidade Tributária.

É justamente por conta dessa dificuldade que ganhou força a doutrina que defende que o conceito de serviços para fins de incidência do imposto sobre serviços não se confunde com eventual conceito originário do direito privado. Segundo tal teoria, o direito tributário não é mero "direito de sobreposição" para precisar aproveitar conceitos tal e qual conformados na origem¹⁵.

Defensor dessa posição, Aldemário Araújo Castro sustenta que o egrégio Supremo Tribunal Federal, "... ao editar a Súmula Vinculante n. 31, insistiu em profundo e lamentável equívoco [...]. Com efeito, adotou uma noção historicamente superada e estática de serviço, identificando-o tão-somente como obrigação de fazer".¹⁶

Até então, não havia indicativo de alteração do entendimento. Contudo, em voto proferido no âmbito do Recurso Extraordinário nº 651.703/PR, o eminente ministro Luís Fux indicou a possibilidade de revisitar a Súmula Vinculante nº 31, do STF. Por ocasião do julgamento dos primeiros embargos de declaração naqueles autos, datado de 2020, o ministro assim se manifestou:

¹⁵ CASTRO, Aldemário Araújo. **Uma análise crítica acerca da ideia de serviço consagrada na súmula vinculante 31 do STF**. In: Revista da PGFN, Ano I, p. 127.

¹⁶ Idem, p. 136.

Reconheci, ademais, a existência de diferentes correntes na doutrina quanto ao tema e, conscientemente, segui o entendimento que reputo mais adequado às transformações tecnológicas atuais, que necessariamente se refletem no campo do Direito, sobretudo do Direito Tributário, concluindo que o conceito de serviço, para fins tributários, está relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com a habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

[...]

Entretanto, isso não é suficiente para concluir que o entendimento do STF, expresso pela Súmula Vinculante nº 31, estaria definitivamente superado. Para tanto, é indispensável o debate no âmbito desta Corte acerca da superação ou não da classificação das atividades econômicas para fins de tributação do ISSQN.

Ressalvada minha opinião pessoal já externada, e considerando que a jurisdição é um importante fator de estabilização do direito, penso ser de suma relevância frisar que, embora o debate supramencionado não tenha ocorrido na sessão de julgamento de 29.09.16, a ele esta Corte não poderá se furtar muito em breve. O crescente avanço tecnológico tem colocado os Estados diante de diversas questões tributárias que se originam a partir da desmaterialização dos fluxos de renda, da volatilidade do capital e da intangibilidade das operações negociais, que caracterizam o estágio atual da economia mundial.¹⁷ (grifo nosso)

Questiona-se, porém, se não existiria um abandono à raiz fundante do conceito constitucional de serviço para fins de incidência do ISS. Devemos questionar se poderíamos admitir a alteração do conceito nuclear de serviço enquanto “obrigação de fazer, pois isso implicaria uma transformação desmedida no sistema de repartição de competências tributárias e geraria conflitos entre os municípios¹⁸.

O Constituinte originário, de fato, entendeu a prestação de serviços como uma obrigação de fazer. Contudo, tal entendimento não é o que predomina atualmente, existindo uma mutação constitucional do conceito de serviço.

Isso porque, conforme já ressaltado, a distinção entre “obrigações de fazer” e “obrigações de dar” sequer é cristalina – e essa dificuldade é agravada ainda mais nas relações ocorridas em meio digital.

¹⁷ STF, Plenário, Emb. Decl. no RE nº 651.703/PR, Rel. Min. Luís Fux, datado de 28.02.2020.

¹⁸ CASQUET, Pedro. **O Conceito de Serviço e a Constituição Brasileira**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 146.

De fato, não podemos insistir em uma interpretação que fecha os olhos para as mudanças na realidade social, sob pena de o texto da lei tornar-se inexecutável. Nesse sentido, Adelmário Araújo Castro explica¹⁹:

O vocábulo serviço inscrito na Constituição não pode ser tomado como um conceito, uma categoria fechada e imóvel, notadamente no tempo, de notas e características inafastáveis. A noção constitucional de serviço deve ser vista como um tipo, justamente uma categoria aberta para apreender em sua descrição os movimentos e transformações da realidade econômico-social. Em suma, o termo serviço, assim como tantos outros lançados no Texto Maior com o objetivo de recortar partes da realidade econômica a serem operacionalizados pela tributação, aparece como um tipo moldado pelos imperativos das mutações observadas do contexto histórico subjacente.

É possível definir um conceito rígido sem torná-lo inelástico e inerte às transformações sociais. Isso porque, caso fosse necessário alterar o texto constitucional a cada evolução nos modos de produção, o legislador constituinte viveria num incessável esforço de remendar e alterar a Constituição. Desse modo, cabe ao aplicador do direito identificar o liame subjetivo entre a nova situação tributável e as premissas fundantes da incidência de determinado tributo. Essa tarefa é delicada e deve ser realizada com cautela, sempre resguardando o âmago de determinado tributo.

Na evolução da jurisprudência do STF, é possível identificar essa elasticidade atinente ao conceito de serviço. Inicialmente, desde 1987, adotava-se o conceito econômico de serviço. Com a análise do caso da locação de guindastes, nos anos 2000, o tribunal passou a adotar o conceito jurídico, referente à repartição entre obrigação de dar e de fazer. A partir de 2009, houve uma aparente retomada do conceito econômico com a apreciação do caso do leasing. Nos anos seguintes, o tribunal aparentemente confirmou o conceito econômico de serviço, com os julgados acerca da incidência do ISS sobre planos de saúde e em atividades de franquia, em 2017 e 2020, respectivamente²⁰.

O novo regramento da tributação de bens e serviços que vigorará com a reforma tributária, ainda que possua uma sistemática de maximização das bases tributáveis e desnecessidade de diferenciação entre bens e serviços, também deverá observar o conceito constitucional de serviço, que por muito tempo foi construído com base

¹⁹ CASTRO, Adelmário Araújo. **Uma análise crítica acerca da ideia de serviço consagrada na súmula vinculante 31 do STF**. In: Revista da PGFN, Ano I, p. 136.

²⁰ Sobre o tema: MARICATO, Andréia Fogaça Rodrigues. **A Evolução do Conceito de “Prestação de Serviço” No STF, para fins de Incidência do ISSQN**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

nas discussões acerca do ISS. Afinal, se o negócio jurídico não estiver compreendido na definição de serviço, o IBS não incidirá.

Assim, deve ser observado, a um só tempo, a rígida teoria, que sempre acompanhou a ideia central da incidência do tributo, e a prática das transformações sociais. Afinal, como bem salientado por Teresa Arruda Alvim e Eduardo Talamini, se a teoria não serve à prática, é inútil; se a prática nada tem a ver com a teoria, é porque se terá abastardado em demasia²¹.

3. A LINGUAGEM NA ERA DA ECONOMIA DIGITAL

O encontro entre o físico e o virtual tem despertado diversos questionamentos acadêmicos e, no âmbito tributário, a questão que sempre permeia os debates é a equiparação de bens e direitos intangíveis aos comuns para fins de subsunção às materialidades tributárias já existentes. Os especialistas divergem sobre o metaverso necessitar – ou não – de regimes jurídicos e princípios próprios para essa nova “realidade virtual”, ou se as regras e princípios hoje contidos nos ordenamentos jurídicos da “vida real” são suficientes para tratar das relações digitais²². Grande parte dessas relações possuem caráter híbrido, pois se iniciam no metaverso, mas necessariamente têm impacto no mundo físico.

Diante desse cenário, é necessário definir os conceitos sólidos e fundantes da linguagem a fim de que se possa falar em tributação decorrente do mercado digital, de espaços virtuais e inovações tecnológicas. Isso porque a linguagem é uma representação ideológica daquilo que é real, que ocorreu no mundo fenomênico. É através dela que os indivíduos se comunicam, expressam ideias e sentimentos.

Nas palavras de Manfredo Araújo de Oliveira, “a linguagem não manifesta o real, mas o significa, isto é, ela não é um instrumento natural da designação, mas apenas o convencional”²³. Dentro da lógica da evolução tecnológica, a sociedade tem sido forçada a repensar conceitos e sua aplicação em virtude da expansão de possibilidades da era digital.

Uma abordagem possível para contornar a linguagem na sociedade da tecnologia é o construtivismo lógico-semântico enquanto referencial metodológico, eis que, através dele, é possível extrair premissas que justificam o restante do caminho, de modo que a construção-fim está rigorosamente atrelada ao princípio.

São três os elementos principais do construtivismo lógico-semântico. O termo construtivismo diz respeito a um resultado que se obtém por meio de uma construção. A expressão “lógico” se refere a uma noção de discurso preciso e

²¹ VASCONCELOS, Rita. Impenhorabilidade do bem de família. Coord.: ALVIM, Teresa Arruda. TALAMINI, Eduardo. 2ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p.11.

²² PEROBA, Luiz Roberto; CORRÊA, Bruno Lorette. **Os desafios na tributação do metaverso**. Jota. São Paulo, 25 jan. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/os-desafios-na-tributacao-dometaverso-25012022>. Acesso em: 15 Jan 2025.

²³ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta Linguístico Pragmática na Filosofia Contemporânea**. 3. ed. São Paulo: Loyola, 2006, p. 29.

estruturado. Semântico, por sua vez, remete à ideia de sujeito e predicado, ou sujeito e ação.

Priscila de Souza explica que os espaços virtuais estão sempre preenchidos de objetos cujo objetivo é conferir experiências sensoriais muito próximas daquelas encontradas na realidade física, de modo que a sensação que causam tem reflexo na ontologia dos objetos representados. A autora destaca que o virtual não precisa ser tangível para existir, pois, embora sua existência não seja captável no tempo e no espaço, é por meio dele que as comunicações podem acontecer²⁴.

O reconhecimento da necessidade de construção e evolução dos conceitos já foi pontuado, inclusive, pelo Supremo Tribunal Federal. O Min. Alexandre de Moraes, em voto proferido no julgamento da ADI 1945, de relatoria da Min. Carmen Lúcia, foi assertivo ao dissertar que:

O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.

Embora o Direito seja tratado como uma linguagem que se sobrepõe à realidade social, inexistente sobre ela um silogismo: deve existir um ato de fala que promova a incidência normativa. Essa dinâmica deve ser aplicada na regulamentação das novas situações: é necessário um ato criativo jurídico para alcançar essas novas atividades²⁵. Isso porque há uma projeção do físico para o virtual que não se equivale em todos os seus aspectos – como qualquer representação, ela sempre será parcial.

Assim, ainda que a experiência da legislação deva servir como base para a construção de um arcabouço normativo que está por vir, não pode existir uma mera sobreposição de situações, mas a construção de conceitos que representem essas novas demandas, respeitando os princípios já existentes²⁶.

Paulo de Barros Carvalho menciona que, ao escolher os fatos que lhe interessam como pretexto para desencadear efeitos jurídicos, o legislador expede conceitos que selecionam propriedades do evento. Ainda, ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo²⁷.

²⁴ SOUZA, Cecília Priscila de. **Análise semântico-pragmática de conceitos na tributação do metaverso**. 1ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2024. pps. 99-101.

²⁵ *Ibidem*, p. 131.

²⁶ *Ibidem*, p. 135.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2000.

A interpretação de enunciados normativos inevitavelmente outorga ao intérprete discricionabilidade para, mediante fundamentação argumentativa, descrever o melhor sentido entre os cabíveis ao enunciado, reconstruindo-o em uma norma²⁸.

Através da análise da linguagem pelo referencial metodológico do construtivismo lógico-semântico, a difícil tarefa descrita no tópico anterior torna-se mais viável: busca-se, num primeiro momento, identificar um arcabouço interpretativo comum à espécie tributária em análise para, então, sujeitá-lo a um discurso sólido e imutável que o descreve e então, finalmente, colocá-lo no sinalagma sujeito-objeto e sujeito-ação, etapa em que as transformações sociais são integradas ao conceito.

4. NOVOS CONTORNOS DO CONCEITO DE SERVIÇO PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO SOBRE ATIVOS DIGITAIS

É certo que os impactos econômicos da revolução digital afetam também a tributação. Isso porque as transformações em curso nas relações sociais e econômicas requerem uma tributação adequada, que não coloque as situações não-virtuais em desvantagem competitiva com relação às trocas digitais. Essa crítica se estende tanto no nível interno, quanto no nível internacional, pois as relações virtuais podem ocorrer de qualquer lugar do mundo, eliminando por completo as barreiras geográficas.

Os sistemas tributários em vigor não parecem plenamente capazes de contornar os desafios postos pela nova economia digital, principalmente no que diz respeito à tributação, pois acabam tendo que lidar com situações não previstas anteriormente. As bases caminham para tornarem-se rapidamente obsoletas – inaptas para lidar com novas práticas comerciais e novos modelos de negócios²⁹.

Conforme explica Celso de Barros Correia Neto, “o primeiro obstáculo está na falta de flexibilidade. O sistema tributário brasileiro tem bases rígidas, estabelecidas no próprio texto da Constituição Federal em vigor”. O autor ressalta, ainda, que modernizar o sistema tributário adaptando-o às inovações e urgências da economia digital “implica, em muitos aspectos, mudar a própria Constituição”³⁰.

A erupção da economia digital, por si só, é desafio para que os municípios consigam arrecadar ISS, “...seja pelos embaraços no estabelecimento de mecanismos eficientes para captação de fluxo dos bens intangíveis, pela

²⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2020.

²⁹ NETO, Celso de Barros Correia; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. A tributação na era digital e os desafios do sistema tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, v. 15, n. 1, p. 149, 2019.

³⁰ Idem.

heterogeneidade, pela possibilidade de desenvolvimento de atividades prescindindo da presença física dos agentes”.³¹

Outro obstáculo interno de extrema relevância é a questão da repartição de competências tributárias, as quais são completamente rígidas em nosso sistema. É necessário adaptar os conceitos sem que disso decorra uma deturpação de competência, a fim de que cada ente respeite a competência tributária do outro.

O primeiro passo para garantir a observância do conceito constitucional de serviço é identificar a sua essência, ou seja, as características imutáveis do tributo, que são desvendadas a partir da análise do texto constitucional em conjunto com as transformações do mundo fenomênico.

No caso do ISS, podemos identificar que, muito embora a sociedade tenha experimentado uma mudança nos meios de produção com a era digital, há de prevalecer, ainda, a ideia de uma obrigação de fazer para que se configure a materialidade do tributo.

Por outro lado, ao contrário do que defendia a antiga doutrina, como se identificar, inclusive, nas razões do Supremo Tribunal Federal, quando da edição da Súmula 31, não se vislumbra a necessidade de um fazer essencialmente humano para que o ISS incida sobre operações. Assim, a título exemplificativo, programadores que se utilizam de inteligência artificial – ainda que não inteiramente – para realizar alguma tarefa devem ser tributadas sobre o serviço prestado.

Também há de se ressaltar que serviços gratuitos e autosserviços seguem estando fora da incidência do ISS, independente das mudanças da era digital, pois a materialidade do ISS requer, sempre, um benefício em favor de um terceiro que remunere o prestador do serviço por esta utilidade.

O princípio da segurança jurídica, implicitamente introduzido a partir de interpretação sistemática da Constituição Federal, promove um ordenamento jurídico calculável, cognoscível e confiável. A compreensão do conceito de serviço, assim, deve ser exprimida através de Direito calculável e cognoscível. Afinal, nas palavras do voto do Ministro Gilmar Mendes, no RE 603.136/RJ, “pudesse o legislador complementar ou municipal “ressignificar” esse conceito, estaria a manipular os lindes de sua própria competência”.

Nesse sentido, verifica-se que, ainda que existam transformações na economia, o critério material do ISS está necessariamente ligado a uma obrigação de fazer. Veja-se que, na oportunidade do julgamento do RE 603.136/RJ, referiu-se que a conclusão do RE 651.703/PR no sentido da possibilidade de incidência de ISS sobre obrigações puramente de dar não representou superação do entendimento da

³¹ MASUKO, Ana Clarissa. **O conceito de serviços como “obrigação de fazer” no direito tributário brasileiro, seus reflexos para a reforma tributária e economia digital.** In: AFONSO, José Roberto. SANTANA, Hadassah Laís. *Tributação 4.0*, p 305.

incidência do imposto apenas e tão somente sobre obrigações de fazer. Observe-se³²:

Entretanto, como as atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde foram consideradas de natureza mista (isto é, englobam tanto um “dar” quanto um “fazer”), não se pode afirmar que tenha havido –ainda –uma superação total do entendimento de que o ISS incide apenas sobre obrigações de fazer, e não sobre obrigações de dar.

A mesma *ratio decidendi* foi empregada no RE 634.764/RJ, no qual, ao apreciar a constitucionalidade da incidência de ISS sobre a atividade de apostas, bem asseverou o STJ que:

(...)admitir que ao legislador fosse dado alterar as materialidades utilizadas para repartir as competências tributárias, como já disse, seria o mesmo que lhe reconhecer o direito de alargar ou estreitar os limites de sua própria competência ao seu bel-prazer. E isso evidentemente viola a Carta Constitucional.

A despeito de o RE 651.703/PR ter trazido incerteza acerca da definição de serviço, verifica-se que o julgado confirmou a existência de um núcleo semântico não renunciável para verificação do tipo. Nesse sentido, o Ministro Luiz Fux referiu o seguinte:

Mercê de a Constituição valer-se de linguagem tipológica e potencialmente aberta, este posicionamento jurídico não conduz a que a lei complementar possa dispor livremente sobre os impostos previstos na Constituição. É que o legislador fica vinculado aos sentidos mínimos que são extraídos das locuções empregadas pelo Texto Constitucional na definição da competência tributária.

Portanto, para todo e qualquer fim, as regras de competência tributária, ao fazerem uso de termos e expressões, empregam conceitos intransponíveis ao legislador infraconstitucional, fechados e rígidos. É por isso que as prestações de um fazer em favor de um terceiro mediante remuneração atraem a incidência do ISS.

Serviço, inevitavelmente, envolve um fazer – sendo possível que esse fazer venha acompanhado de um dar. Para a incidência do ISS, então, é necessário que (i) as obrigações de fazer e de dar sejam indissociáveis entre si em virtude de sua complexidade; e (ii) a finalidade da atividade explorada esteja ligada à obrigação de fazer.

A mutação do conceito de serviço, em apertadíssima síntese, encontra-se na ideia do elemento humano, ou seja, a necessidade de que a prestação de fazer seja adimplida por meio de um agir essencialmente humano.

³² RE 603.136/RJ, Tribunal Pleno, Relator Min. Gilmar Mendes, julgado em 29/05/2020.

Geraldo Ataliba, debruçando-se sobre o signo ‘serviços’, entende que serviço é “esforço humano com conteúdo econômico”³³. Nesse mesmo sentido, Harada refere que “serviço significa um bem econômico imaterial, fruto de esforço humano aplicado à produção”³⁴. Com a máxima vênia diante da tese argumentativa dos ilustres autores, na atualidade, é possível identificar serviços sem a presença do elemento humano – o que não faz com que a transação deixe de ser tributada pelo ISS.

A doutrina dos autores não está, em todo, equivocada, pois fora formalizada em momento da história que não se previa a ascensão da tecnologia e a influência das trocas comerciais. Contudo, o texto deve ser atualizado para evitar anacronismos que acabem por esvaziar o conceito de serviço – e o mesmo vale para a jurisprudência das cortes superiores que, por diversas vezes, fizeram menção ao “elemento humano” no contexto da obrigação de fazer.

Não se pretende, entretanto, invalidar uma norma tão somente porque ela é antiga. O que se almeja, na verdade, é justamente validá-la mediante a construção de sentido adequado às transformações sociais, afinal, é ilógico que o sujeito a quem se prescreve o comando possa delimitar qual o alcance desse comando. Tratar os signos constitucionais com a fluidez não retira das regras sua prescritividade, muito menos retira da Constituição Federal a sua força normativa.

Justamente por isso, o elemento “humano” presente na obrigação de fazer perdeu força com as transformações da economia. Isso, contudo, não significa que há uma abertura do conceito de serviço a fim de que materialidades não previstas na regra-matriz sofram a incidência do imposto. Se existe um fazer em benefício de um terceiro mediante remuneração, a realização da prestação por um humano, por uma máquina, por inteligência artificial ou qualquer outro meio, estamos diante de um serviço tributável pelo ISS.

Ademais, defender a necessidade de um fazer essencialmente humano constituiria um obstáculo lógico-jurídico para a aplicação da Constituição, pois embora o texto constitucional seja rígido, ele não é estritamente fechado a ponto de não abarcar situações novas que sejam substancialmente parecidas com aquelas já abarcadas pelas normas vigentes.

5. CONCLUSÃO

A evolução do Direito nada mais é do que um ato de adequação. Mudanças na sociedade, especialmente no modo de produção, no consumo e nos negócios jurídicos, tendem a ser cada vez mais frequentes e rápidas. Nesse sentido, a mudança no entendimento dos conceitos no Direito Tributário é plenamente possível, mas deve estar sempre acompanhada de uma análise crítica e, necessariamente, contextualizada.

³³ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição – pressupostos positivos – arquétipo do ISS**. Revista de Direito Tributário v. 10, n. 37, São Paulo, jul/set 1986. P. 31

³⁴ HARADA, Kiyoshi. **ISS. Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2014, p. 58.

Em análise da evolução jurisprudencial dos tribunais superiores, dentro do recorte do conceito de serviço, verifica-se que a separação entre obrigação de dar e obrigação de fazer não é mais suficiente para dirimir todos os embates relativos à identificação do fato jurídico como uma prestação de serviço. Isso muito se deve à complexidade dos novos padrões de consumo, principalmente no que diz respeito a bens digitais, intangíveis e relações mistas, que envolvem uma obrigação de dar e fazer a um só tempo.

Outra mudança verificada na tendência decisória do STF é o abandono do elemento humano dentro da prestação de serviço: o fazer, agora, pode ser representado por uma função de uma máquina, feita por inteligência artificial, sem qualquer intervenção humana.

Na sistemática dos próximos anos, em que o sistema atual e a reforma tributária irão coincidir, o conceito de serviço tende a ser ainda mais ampliado, pois um dos objetivos da reforma é a própria simplificação dos conceitos para que se maximize as hipóteses de incidência.

De todo modo, qualquer que seja a mudança no entendimento do conceito, deve existir uma racionalidade no pronunciamento dos tribunais superiores. Essa racionalidade envolve, em apertadíssima síntese, três preceitos fundamentais: adequação social, respeito à legalidade e segurança jurídica.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís. *Tributação 4.0. Grupo Almedina*, 2020.p.312

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ISS na Constituição – pressupostos positivos – arquétipo do ISS. *Revista de Direito Tributário* v. 10, n. 37, São Paulo, jul/set 1986. P. 31

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2020.

BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: Do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 251-260

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2000.



CASQUET, Pedro. O Conceito de Serviço e a Constituição Brasileira. São Paulo: Almedina, 2014, p. 146.

CASTRO, Aldemário Araújo. Uma análise crítica acerca da ideia de serviço consagrada na súmula vinculante 31 do STF. In: Revista da PGFN, Ano I, p. 127.

CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto R.; FUCK, Luciano Felício. Desafios Tributários na Era Digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). Tributação 4.0. São Paulo: Almedina Brasil, 2020. Cap. 1. p. 29-45. CORTEZ, Nathan. Regulating disruptive innovation. Berkley Technology Law Journal, Barkley, v. 29, n. 175, p. 176-228, 2014.

GABRIEL, M. Marketing na era digital: conceitos, plataformas e estratégias. São Paulo: Novatec Editora, 2010.

HARADA, Kiyoshi. ISS. Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2014, p. 58.

MASUKO, Ana Clarissa. O conceito de serviços como “obrigação de fazer” no direito tributário brasileiro, seus reflexos para a reforma tributária e economia digital. In: AFONSO, José Roberto. SANTANA, Hadassah Laís. Tributação 4.0, p. 305.

MIRANDA, Pontes de. Tratado de direito privado, Parte Especial, Tomo XXII. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil - Direito das Obrigações, 1ª parte, São Paulo, Saraiva, 1967, p. 95.

NETO, Celso de Barros Correia; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. A tributação na era digital e os desafios do sistema tributário no Brasil. Revista Brasileira de Direito, v. 15, n. 1, p. 149, 2019.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. Reviravolta Linguístico Pragmática na Filosofia Contemporânea. 3. ed. São Paulo: Loyola, 2006, p. 29.

PEROBA, Luiz Roberto; CORRÊA, Bruno Lorette. Os desafios na tributação do metaverso. Jota. São Paulo, 25 jan. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/os-desafios-na-tributacao-dometaverso-25012022>. Acesso em: 15 Jan 2025.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de Direito Privado. Tomo XLVII. § 5.038.

SCHWAB, Klaus. *The Fourth Industrial Revolution*. New York: Crown Business, 2017. p. 192.

SOUZA, Cecilia Priscila de. *Análise semântico-pragmática de conceitos na tributação do metaverso*. 1ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2024. pps. 99-101.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. A Tributação indireta da renda na importação de serviços por meio do ISS, PIS/Cofins e CIDE-Royalties. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 6, n. 2, Jul/Dez, 2012.