

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

ARTHUR DE OLIVEIRA CALAÇA COSTA

**ISS e *streaming*: o papel da lei complementar no exercício da competência
tributária**

**Brasília-DF
Junho de 2018**

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

ARTHUR DE OLIVEIRA CALAÇA COSTA

**ISS e *streaming*: o papel da lei complementar no exercício da competência
tributária**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Instituto Brasiliense de
Direito Público como requisito parcial para
a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Ms. Alberto de
Medeiros Filho

**Brasília-DF
Junho de 2018**

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA
GRADUAÇÃO EM DIREITO

ARTHUR DE OLIVEIRA CALAÇA COSTA

ISS e *streaming*: estudo acerca da competência tributária municipal

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Instituto Brasiliense de
Direito Público, como requisito parcial para
à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Brasília-DF, ____ de _____ de 2018

Professor Ms. Alberto de Medeiros Filho
Professor Orientador

Professor(a)

Professor(a)

RESUMO

O presente trabalho visa a aferir a compatibilidade do item 1.09 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 com o art. 156, III, especificamente quanto à correspondência, dos termos daquele dispositivo legal, ao conceito de “serviço”, signo empregado no mencionado no dispositivo constitucional. Para tanto, fez-se necessário, preliminarmente, um estudo acerca dos contornos da autonomia conceitual do Direito Tributário, desenvolvido a partir de elementos de linguística e de hermenêutica. Em seguida, conduz-se uma investigação a respeito dos limites da competência tributária e da definição do signo “serviço” no sistema constitucional tributário brasileiro. Por fim, busca-se analisar o funcionamento da tecnologia de *streaming* para verificar se há correspondência entre o teor do mencionado item 1.09 da LC n.º 116/2003 e a definição de “serviço” no sistema constitucional tributário pátrio. Ao final do trabalho, conclui-se ser inconstitucional o multicitado dispositivo legal, por não se verificar a correspondência investigada na última etapa do trabalho.

Palavras-chave: ISS; *streaming*; definição; competência.

ABSTRACT

The present paper aims to assess to which degree it can be asserted that the item n.º 1.09 of the service list, attached to the Complementary Act n.º 116/2003 is compatible with the Brazilian Constitution, specifically with its article n.º 156, III, which mentions the sign “service” as linguistic reference to the limits of established tax amount. In order to do so, it was necessary, beforehand, to investigate the limits of Tax Law conceptual autonomy, under the light of linguistic and hermeneutic elements. Subsequently, a survey on the boundaries of tax amount and on the role of the complementary legislation in such matter was conducted so the legal definition of “service” could be better understood. Finally, by analysing the dynamics of streaming technology, this paper purported to assess the compatibility of the item n.º 1.09 of the previously mentioned Complementary Act with the terms of art. 156, III, of Brazilian Constitution. It was reached the conclusion that the aforementioned legal item is unconstitutional.

Keywords: Service; streaming; definition; tax amount.

AGRADECIMENTOS

Mesmo correndo o risco de, injustamente, esquecer de agradecer, nomeadamente, a inúmeras pessoas que me auxiliaram nessa caminhada, certamente injusto seria não mencionar as que o faço a seguir, que contribuíram diretamente para o meu êxito em concluir esta etapa da minha formação acadêmica, que também é um passo significativo na minha caminhada profissional.

Agradeço, primeiramente, a toda a minha família, que, incessantemente, me ofereceu apoio irrestrito em todos os meus projetos de vida. Faço-o nas pessoas dos meus pais, Valéria e Aldo, por toda a dedicação e por todo o amor empenhados na minha formação; ao meu irmão, Victor, pelo companheirismo e pela amizade que somente têm se fortalecido do berço para cá; à minha avó, Nivaldira, pelos auxílios inumeráveis e pelos inesgotáveis carinho e compreensão demonstrados, em especial, nos últimos cinco anos; e à Dona Edleuza, pela prestatividade e pela amizade de sempre.

Também a toda a família Caldas presto meus agradecimentos, na pessoa da Dra. Eudócia, por todo o apoio que me foi dado nessa empreitada, sobretudo nas primeiras vindas a Brasília. No mesmo sentido, agradeço ao Ely e a toda a família Leão, que me acolheu como um membro seu logo que cheguei em Brasília; ao Dr. Luiz Carlos e à Dra. Carla Patrícia, sempre presentes representantes dos meus pais no Distrito Federal; e à prof.^a Dalide Corrêa, quem de pronto me recebeu logo nas primeiras visitas ao IDP e com quem pude contar ao longo de todo curso como uma grande conselheira e uma referência profissional.

Agradeço aos meus amigos pelo encorajamento, pela partilha e pelo crescimento proporcionados. Agradeço, especialmente, ao Filipe Antunes, pelo incentivo, fundamentado na própria experiência, a estudar Direito em Brasília; e, também, pelos bons momentos divididos durante a faculdade e pela constante troca de experiências e reflexões, jurídicas e vivenciais, a ele, à Karen França, ao Thiago Barra, ao Jorge Sotto Mayor e ao João Paulo Fernandes. Agradeço, ainda, ao Henrique de Vicq, ao Ronney Agra e ao Ithalo Henrique, que, mesmo à distância, estiveram sempre presentes nesse interregno de cinco anos.

Por todo o crescimento acadêmico que eu experimentei, não poderia deixar de expressar minha profunda gratidão, admiração e respeito, pelos meus professores. Por todos, agradeço aos professores Adrualdo Catão e Ana Kilza Patriota, pela oportunidade e pelo incentivo que, ainda muito cedo, em Maceió, me ofereceram para desenvolver atividades de pesquisa e extensão acadêmica; ao professor Saul Tourinho Leal, quem primeiramente me estendeu a mão para a pesquisa científica em solo brasileiro e que, desde então, tem sido grande amigo e conselheiro na minha caminhada acadêmica e profissional; à professora Janete Ricken, pelo carinho de sempre e por todo o conhecimento transmitido desde a Teoria Geral do Processo Civil, passando pela monitoria, até Seminários Interdisciplinares III; e ao querido mestre e pai acadêmico, professor Danilo Porfírio, por sempre se fazer presente e prestativo às inquietações deste discípulo.

Ainda, agradeço de forma especial ao professor Sérgio Alves Jr., por ter-me aberto as portas dos estudos sobre a tributação da economia digital e por todo o auxílio dispensado no desenvolvimento desta monografia; ao meu caro orientador, professor Alberto Medeiros, pelo precioso norteamento dado ao desenvolvimento deste trabalho e a quem devo, especialmente, o enorme crescimento acadêmico proporcionado, sobretudo, pela confiança depositada durante a monitoria em Direito Tributário I; ao professor Fábio Quintas, pelos exemplos de conduta e de jurista, advogado e professor, sempre presentes na minha trajetória; e, por fim, ao professor Alvaro Ciarlini, admirado mentor, pelo acompanhamento e pela orientação permanentes aos meus projetos e pelas inestimáveis contribuições à minha formação — sobretudo, acadêmica.

A todos aqueles que me orientaram nas experiências profissionais, agradeço pela experiência dividida, pelas valiosas orientações e pela paciência durante meu processo de aprendizagem. Agradeço, nesse sentido, grandemente, à Dra. Carla Patrícia e a toda a equipe daquela 23ª Vara Cível de Brasília, pelo caloroso acolhimento e pela cuidadosa direção das atividades desenvolvidas no meu primeiro estágio em Direito; e ao Dr. Kassio Marques, ao Marcelo Pitella, ao Orlando Pinto e a toda a equipe do Gab. 10, pela amizade e pela confiança ao longo daqueles enriquecedores dois anos de estágio acadêmico no TRF-1.

Agradeço, de forma especial, ao Ademar Cypriano e a toda a equipe da Cypriano Advogados, pela compreensão, pela paciência, pela excepcional

convivência, pelo enorme aprendizado proporcionado diariamente e pelo significativo crescimento que tenho experimentado ao longo desses últimos meses, de intenso e proveitoso trabalho.

Por fim, agradeço a Deus pelo dom da vida e por tudo que nela por graça me foi dado — e, especialmente, por ter feito com que, durante a minha trajetória, meu caminho tivesse se cruzado, nos momentos certos, com os das pessoas a quem fiz menção nas linhas anteriores.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I – DA AUTONOMIA CONCEITUAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO	5
I. DIREITO COMO CONSTRUTO CULTURAL COMPREENDIDO A PARTIR DA LINGUÍSTICA.....	8
I.1. A teoria do signo.....	9
I.2. Critério hermenêutico para a construção de significações jurídicas.....	19
I.3. Conclusões parciais.....	42
CAPÍTULO II – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR E DEFINIÇÃO DE “SERVIÇO” TRIBUTÁVEL POR ISS	44
II.1. Da competência tributária.....	44
II.2. O papel da lei complementar.....	46
II.3. Do conceito de serviço.....	47
II.4. Julgamento do RE n.º 651.703: crítica à designação de serviço como utilidade.....	53
II.5. Conclusões parciais.....	61
CAPÍTULO III – DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 1.09 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR N.º 116/2003	64
III.1. Componentes de <i>hardware</i> e <i>software</i> da Internet.....	65
III.2. Da tecnologia de <i>streaming</i>	68
III.3. Do interesse do credor como elemento determinante da natureza da obrigação.....	70
III.4. Conclusões parciais.....	73
CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS	74
REFERÊNCIAS	80

INTRODUÇÃO

O problema de pesquisa a ser trabalhado nesta monografia consiste na indagação acerca da inconstitucionalidade do item 1.09 da Lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003. Em suma, inquire-se se corresponde à designação de “serviço” (signo esse empregado pelo art. 156, III, da Constituição para definir a competência tributária municipal para instituir Imposto sobre serviços de qualquer natureza) a atividade “[d]isponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet [omissis]”, prevista no supramencionado dispositivo de lei complementar. Essa atividade visa a compreender em sua denotação a tecnologia de *streaming*¹, um dos mais destacados elementos geradores de riqueza no contexto da economia digital.

A expansão da economia digital tem trazido crescentes complexidades das mais diversas ordens, na medida em que o elemento informacional como fator de geração de riqueza tem rompido paradigmas tradicionais que, se outrora orientavam a análise de fenômenos jurídicos e econômicos, hoje já não apresentam respostas suficientes. Em outras palavras, esse movimento tem ocasionado — não somente para juristas, mas para a generalidade dos atores presentes no hodierno contexto sociocultural e econômico — sérias dúvidas sobre como lidar com essa nova realidade, tendo em vista que o ferramental analítico de que se dispõe, por ora, ainda é orientado por premissas oriundas de um modelo econômico baseado, dentre outros fatores, na tangibilidade dos bens de troca.

Isso significa que, com o advento da economia digital, a tangibilidade (percepção sensorial) dos bens, objetos de trocas econômicas, passou a ser progressivamente substituída — ou, ao menos, mitigada — diante da superveniência do elemento informacional como fator gerador de riqueza. Tal cenário tornou-se uma realidade a partir do momento em que o desenvolvimento tecnológico possibilitou, por meio da infraestrutura de telecomunicação, o consumo de bens e a troca de informações

¹ *Streaming*, como mais bem será descrito no Capítulo III desta monografia, consiste em uma forma de disponibilização de conteúdo via Internet em que a execução desse mesmo conteúdo dá-se de forma concomitante à transferência dos dados. A transferência de dados, por sua vez, não resulta, contudo, na transferência, para o usuário, do arquivo solicitado: os dados são armazenados de forma temporária (*buffer*) e, uma vez executados, são “descartados” para dar lugar aos pacotes de dados que serão executados em seguida.

em meio digital — informações essas que, frequentemente, consistem propriamente no objeto que se deseja obter.

Dessa forma, diante desse novo cenário, os conceitos até então empregados por juristas para identificar e classificar fenômenos jurídicos — bem como para atribuir-lhes consequências jurídicas — passam a ser vistos como ferramentas que, ao menos à primeira vista, não parecem compreender com exatidão os elementos presentes nesse novo contexto econômico marcado pela intangibilidade como uma manifestação de riqueza, pressuposto da tributação.

Nesse sentido, essa mudança de referências tem, de maneira particular, suscitado inquietações a respeito da efetiva concretização de fenômenos previstos hipoteticamente na legislação tributária como o aspecto material da norma de incidência — aspecto esse que, por sua vez, é definido, de antemão, pela própria Constituição, ao distribuir a competência tributária dos entes da Federação. Veja-se, a esse respeito — e aqui começa a se delinear o problema de pesquisa desenvolvido neste trabalho —, a problemática referente à Lei Complementar (LC) n.º 157/2016, que acrescentou à lista de serviços anexa à LC n.º 116/2003 o item 1.09, definindo como serviço a “[d]isponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet [*omissis*]”. O referido dispositivo, como linhas acima já ressaltado, visa a compreender em seu âmbito de incidência atividades econômicas sustentadas em tecnologia de *streaming*, tais como aquelas desempenhadas pela Netflix e pela Spotify².

Nessa senda, questionamentos passam a exsurgir a partir do momento em que o desenho da atividade não revela, *prima facie*, a **natureza jurídica dessa troca econômica**. Mais bem explicando: trata-se, afinal de contas, de um serviço, propriamente? Não seria, tão somente, uma cessão de uso de propriedade intelectual? Não poderia, ainda, ser considerada uma circulação de mercadoria — ou mesmo outro instituto que não corresponda a nenhum dos conceitos anteriormente mencionados — ?

Diante da dicção do supra referido artigo, surge a dúvida sobre se uma tal espécie de atividade seria correspondente ao **conceito** (*rectius*: **designação**) **de serviço** — signo esse previsto no art. 156, III, da Constituição da República Federativa do Brasil

² Talvez, duas das mais conhecidas plataformas de disponibilização de conteúdo via *streaming* hoje, a Netflix e o Spotify desenvolvem, respectivamente, atividade de disponibilização, sob demanda, de conteúdo audiovisual (tais como filmes, séries e documentários) e atividade de disponibilização, sob demanda, de conteúdo de áudio (notadamente, de conteúdo musical).

(CF) para fins de fixação da competência tributária dos Municípios para instituir Impostos Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) — da maneira como tradicionalmente é compreendido pelo Supremo Tribunal Federal (STF): como uma efetiva **obrigação de fazer**, entendimento esse que pode ser extraído dos precedentes que fundamentaram a edição da Súmula Vinculante (SV) n.º 31³ e que corresponde à designação que é dada ao mesmo signo na seara do Direito Privado, em conformidade aos ditames do art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN)⁴.

Mais do que isso: há de se inquirir, ainda, dos limites quanto à possibilidade de o Direito Tributário, valendo-se de sua **autonomia conceitual**, empregar, em sua legislação, significados diversos daqueles concebidos no bojo do Direito Privado para os mesmos significantes presentes na legislação tributária.

Nesses termos, de forma sintética, o problema de pesquisa que orienta o presente trabalho pode ser formulado da seguinte forma: em que medida o item 1.09 da lista de serviços anexa à LC n.º 116/2003 pode ser reputado compatível com a dicção do art. 156, III, da CF⁵?

Inicial e provisoriamente, parece verossímil a assertiva de que a atividade de *streaming* não se relaciona com a designação de serviço hoje reconhecido na jurisprudência do STF como prestação que corresponda a uma obrigação de fazer — e, por conseguinte, o item 1.09 da lista de serviços anexa à LC n.º 116/2003 parece ser inconstitucional face ao art. 156, III, da CF —, pois a designação da atividade, *prima facie*, mais se aproxima de uma obrigação de dar do que de uma obrigação de fazer — e, *a priori*, não existiria qualquer justificativa para que, dados os contornos da autonomia conceitual do direito tributário, o legislador empregasse, na lista de serviços anexa à LC n.º 116/2003, conceito de serviço diverso daquele que já vem sendo concebido pelo STF como o correspondente à designação de serviço para fins de incidência do ISS.

A fim de verificar a aludida constitucionalidade do mencionado dispositivo, será necessária, previamente, uma análise dos liames da autonomia conceitual do Direito

³ “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

⁴ “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”.

⁵ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - **serviços de qualquer natureza**, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (destacou-se).

Tributário à luz de elementos de linguística e de hermenêutica, — aquela, guiada pelos conceitos extraídos do Curso de Linguística Geral, de Ferdinand Saussure, dispostos em monografia da lavra de Luis Alberto Warat; esta, orientada pelo critério da integridade em Ronald Dworkin.

Em seguida, de posse das conclusões parciais obtidas na primeira etapa do trabalho, buscar-se-á compreender o papel da lei complementar no exercício da competência tributária para, subsequentemente, indagar da designação do signo “serviço”, constante do art. 156, III, da CF — e em que medida esse conceito pode ser racionalmente construído a partir dos princípios vigentes na comunidade institucional brasileira.

Por fim, será analisada a conformidade do item 1.09 da Lista anexa à LC n.º 116/2003 ao art. 156, III, da CF, à luz da descrição da operacionalidade da tecnologia de *streaming* (objeto inserido no campo denotativo da expressão sígnica inscrita naquele item), a fim de subsidiar e, dessa forma, tornar viável a obtenção de uma conclusão a respeito da sua natureza dessa tecnologia — isso é, se corresponde a uma obrigação de fazer (serviço), a uma obrigação de dar, a uma cessão de uso de propriedade intelectual ou a instituto diverso destes — e, finalmente, viabilizar uma conclusão a respeito da constitucionalidade, ou não, do item 1.09 da lista de serviços anexa à LC n.º 116/2003, face ao teor do art. 156, III, da CF.

Para se alcançar os supra elencados objetivos, portanto, a metodologia a ser aplicada foi a pesquisa bibliográfica e documental (eixo dogmático-instrumental), face ao perfil eminentemente conceitual dos pressupostos do estudo. O trabalho desenvolveu-se nos termos apresentados a seguir.

CAPÍTULO I – DA AUTONOMIA CONCEITUAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A autonomia conceitual do Direito Tributário tem, tradicionalmente, sido tema de recorrentes debates em função do já citado art. 110 do CTN. A discussão gira em torno da possibilidade, ou não, de o Direito Tributário valer-se de designações diversas para os institutos de Direito Privado — e de outros ramos do Direito — mencionados na legislação tributária⁶ no exercício, pelos entes nomeados na Constituição, da competência tributária.

Exemplificativamente, essa postura hermenêutica é comumente apontada como uma que encontra arrimo, na jurisprudência, no julgamento do RE n.º 346.084/PR, Rel. Min. Ilmar Galvão (red. para o acórdão Min. Marco Aurélio), quando ficou consignado pelo Plenário do STF que o “art. 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado”, de tal sorte que “[s]obrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários”.

Essa compreensão, no entanto, tem sido contestada com veemência tanto no âmbito doutrinário quanto em setores da própria jurisprudência. Um dos fundamentos empregados para infirmar a compreensão aludida é o de que, por força do princípio da supremacia da Constituição, não caberia interpretar a Carta Magna, no que estabelece a competência tributária, à luz do CTN⁷ — fundamento esse que encontra acolhimento neste estudo.

Com efeito — e para além do argumento logo acima delineado —, nesse contexto de reflexões acerca da autonomia conceitual do Direito Tributário, indaga-se não somente das relações do Direito Tributário com outros ramos do Direito, mas também com outras áreas do conhecimento, como, dentre outros, a Economia e a Contabilidade⁸.

⁶ “A redação vitoriosa no texto do CTN, conquanto fiel à idéia [sic] originária, pôs em primeiro plano a preponderância do Direito Privado no campo que aquele diploma lhe reconhece. Ao invés de enfatizar a possibilidade da modificação dos princípios gerais do Direito Privado, afirmou a sua eficácia, embora a limitando, e resguardando a alteração dos efeitos tributários”. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 688.

⁷ Nesse sentido, Recurso Extraordinário (RE) n.º 651.073/PR.

⁸ BARRETO, Paulo Ayres; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Os limites à autonomia conceitual em matéria tributária: uma análise dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional*. In MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.); MENDES, Francisco Schertel Ferreira; CARNEIRO,

Surtem, assim, novas concepções no tocante à autonomia conceitual do Direito Tributário, que Paulo Ayres Barreto e Fernando Daniel Fonseca sintetizam, didaticamente, em três posições doutrinárias: “(i) a autonomia dos conceitos tributários em relação ao Direito Privado; (ii); a subordinação dos conceitos existentes no Direito Privado; e (iii) a incorporação *prima facie*, pelo Direito Tributário, dos conceitos de Direito Privado”⁹.

Para a primeira corrente (autonomistas), a premissa fundante seria a de que “os conceitos empregados pelo legislador tributário devem ser interpretados de acordo com o objetivo principal da norma tributária, que seria a arrecadação”¹⁰. Nessa linha, considerando, ainda, “a existência de uma competência impositiva sempre relacionada a fatos econômicos”, os precursores desse entendimento concluem que “os conceitos empregados pelo legislador tributário são, sempre e necessariamente, conceitos autônomos, desvinculados, portanto, dos conceitos existentes no Direito Privado”¹¹.

Já para os pensadores da segunda corrente (“primado do Direito Civil”), a interpretação dos termos empregados pela lei tributária orienta-se pela “incorporação dos conceitos de Direito Privado, caso a lei não disponha de forma diversa”¹². Nessa esteira, o Direito Privado comportar-se-ia, em relação ao Direito Tributário, como um “direito de sobreposição”, subordinando-o conceitualmente ao Direito Privado positivado¹³.

Por fim, para os filiados à corrente da incorporação, *prima facie*, pelo Direito Tributário, dos conceitos de Direito Privado, “o legislador tributário dispõe de autonomia conceitual e não está vinculado aos conceitos oriundos do Direito Privado”¹⁴. A princípio, segundo os autores, caso haja um significante na legislação tributária que também se encontra positivado na seara do Direito Privado, “o ponto de partida para a construção de sentido da norma deve ser necessariamente o seu conteúdo no Direito Privado”; admite-se, contudo, que o processo interpretativo pode, circunstancialmente, conduzir à construção de um “conceito tributário autônomo, ainda que [com o termo] se identifique um instituto correspondente no Direito Privado”¹⁵.

Rafael Araripe; TEIXEIRA, Tiago Conde (org.). *Direito Tributário contemporâneo: 50 anos do Código Tributário Nacional*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 283.

⁹*Idem, ibidem*, p. 286.

¹⁰*Idem, ibidem*.

¹¹*Idem, ibidem*, p. 287.

¹²*Idem, ibidem*, p. 289.

¹³*Idem, ibidem*.

¹⁴*Idem, ibidem*, p. 292.

¹⁵*Idem, ibidem*, pp. 290-1.

Em építome, adotando essa última corrente como marco hermenêutico do seu trabalho, Ayres Barreto e Fonseca aduzem que “os limites à autonomia devem necessariamente levar em consideração a atribuição de competência definida na Constituição, a unidade do ordenamento jurídico, o postulado do legislador coerente e o princípio da razoabilidade”¹⁶.

Para fins deste estudo, acolhe-se a conclusão adotada pelos autores supracitados na medida em que, em última análise, os termos usados na legislação tributária não se encontram permanentemente vinculados, em sua designação, às desses mesmos significantes, quando verificados em legislações de outros ramos do Direito. Com efeito, conforme se verá, a superação do modelo positivista como ferramenta de análise do fenômeno jurídico implica o reconhecimento de que os problemas jurídicos surgidos à luz das contingências posteriores à promulgação do texto legal e à fixação das teses judiciais, presentes no momento da interpretação, exigem respostas que não estão dadas no ordenamento, mas que devem ser construídas, de forma inteligível e não voluntarista (discricionária), à luz dessas circunstâncias situacionais que compõem o contexto (linguístico e extralinguístico) em que um conjunto de signos linguísticos (proposição) será interpretado — e, assim, constituído de sentido. Acentue-se, desde já, que essa realidade decorre justamente das propriedades dos signos linguísticos — destacadamente, da mutabilidade e a imutabilidade dos signos linguísticos.

Nessa toada, importa ressaltar que o evolver do próprio contexto de uso dos signos linguísticos implica, de forma dialética, a mutação dos elementos designativos do próprio significado de base do signo, em virtude dos influxos sofridos pela designação dos termos em razão da inserção de novos objetos no domínio (campo denotativo) do signo, como consequência ineliminável da própria vagueza dos signos linguísticos. Essa mesma dialeticidade é apontada por Paulo de Barros Carvalho, a partir da oposição de matriz neopositivista entre língua e fala, ao afirmar que a fala consiste “num ato individual de seleção e de atualização, em face da primeira [a língua], que é instituição e sistema: o tesouro depositado pela prática da fala nos indivíduos pertencentes a uma mesma comunidade”, e ao arrematar, dizendo: “[a]treladas a um processo dialético, não pode haver língua sem fala, e a recíproca é verdadeira”¹⁷.

¹⁶*Idem, ibidem*, p. 292.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 31-2.

Assim, para que mais bem se compreenda o que se está a afirmar, faz-se necessária, a seguir, a apresentação dos elementos de linguística a que serão atribuídos caráter instrumental para o desenvolvimento deste trabalho.

I. DIREITO COMO CONSTRUTO CULTURAL COMPREENDIDO A PARTIR DA LINGUÍSTICA

A partir das transformações empreendidas pelo giro linguístico na epistemologia, passou-se a reconhecer que a viabilidade de apreensão do conhecimento reside não na consciência do sujeito cognoscente, e sim nos elementos da linguagem. A esse respeito — embora não seja reconhecido como um pensador da filosofia da linguagem —, Pontes de Miranda já destacava que “[é] pela linguagem que nós, homens, nos comunicamos, com os sinais sonoros, susceptíveis de expressão óptica, escrita, gráfica”, de modo que “**não poderíamos, fora do cérebro, manter o ‘dado’, isto é, conservá-lo no tempo e transmiti-lo a outros indivíduos**”¹⁸.

O pensador alagoano ressalta que os signos, no momento em que são apreendidos pela legislação, pretendem captar aspectos da realidade e atribuir-lhes consequências jurídicas específicas — e, dessa forma, implicam a redução ou a expansão, inevitável, da realidade cujos aspectos pretende-se captar. Já no momento histórico posterior em que se dá a aplicação, o intérprete, por meio de uma nova tentativa de identificação, na realidade, do texto com que se depara, promove uma nova redução ou expansão dessa realidade concreta, de modo que “o produto [da análise do suporte fático concretizado] está para a realidade assim como a cópia da outra cópia está para o original”¹⁹.

Com essas premissas em mãos, o autor afirma que não deve o intérprete indagar da essência das palavras usadas no texto, mas perquirir da significação que, no momento histórico da interpretação, deve ser conferida aos signos linguísticos empregados pelo texto que se interpreta:

[d]eve o intérprete [...] procurar, na aplicação da regra, não o conteúdo dos sinais ópticos ou sonoros (ordens verbais), **mas, com o auxílio deles, o que neles se contém, mais ou menos o que se perdeu ou se argumentou no trabalho de expressão**. Em vez de início em si, apenas é a lei a forma intermédia, durável, mas dúctil, para conservar o dado, ainda que isto o deforme²⁰.

¹⁸ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Sistema de ciência positiva do direito*. T. II. Atual. por Wilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 2000, p. 101 (destacou-se).

¹⁹ *Idem, ibidem*, p. 108.

²⁰ *Idem, ibidem*, p.

Assim, a utilização de elementos da linguística justifica-se pelo reconhecimento do Direito enquanto realidade cultural unitária, unitariedade essa que reside na objetividade do sentido das proposições jurídicas — sentido esse que, por sua vez, é apreendido segundo “coordenadas mundivivenciais”, isso é, segundo significações apreendidas pela experiência cultural situada historicamente²¹.

A importância dessa assertiva verifica-se na consideração das funções desempenhadas pelo postulado da unidade da ordem jurídica. Segundo João Baptista Machado, a unitariedade do Direito desempenha um papel “negativo”, destinado a eliminar contradições e incoerências; e outro, “positivo”, cujo intuito consiste em conferir o sentido “verdadeiro” (ou válido) aos seus elementos²². Para o autor, assim, os signos jurídicos, enquanto elementos do sistema jurídico, hão, também, de ser dotados de um sentido unitário, “verdadeiro”, não contraditório com outros signos do sistema.

Assim, visando a dispor de balizas para a construção do significado unitário possível para um signo jurídico, faz-se mister, por ora, a apresentação das ferramentas linguísticas consideradas necessárias ao deslinde do problema de pesquisa enfrentado por este trabalho.

I.1. A teoria do signo

Signo, segundo Warat, corresponderia, para Saussure, a uma “entidade bifásica, formada pela associação de um conceito a uma imagem acústica, de uma idéia [sic] a um suporte fonético”²³. Nessa linha de intelecção, o signo seria composto de dois elementos: (i) um indício material, ou significante, que corresponderia ao continente (sinal de trânsito, som, texto, gesto), manifestado no plano da expressão; e (ii) um conteúdo conceitual, ou significado, que corresponderia àquilo que se busca significar, o que se quer dizer, por meio do indício material (significante), manifestado no plano da interação²⁴.

Assim, sucintamente, o signo consiste no “ponto de articulação indissociável entre o indício material (significante) e o seu conteúdo conceitual (significado)”²⁵.

²¹ MACHADO, João Baptista. *Prefácio do tradutor*. In: ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Baptista Machado. 5ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1979., p. XXVI.

²² *Idem, ibidem*, pp. XXVIII-XXIX.

²³ WARAT, *op. cit.*, p. 25.

²⁴ *Idem, ibidem*.

²⁵ *Idem, ibidem*.

I.1.a. Propriedades do signo linguístico

O signo linguístico, tal qual teorizado por Saussure, é dotado de quatro propriedades: (a) arbitrariedade; (b) linearidade; (c) mutabilidade; e (d) imutabilidade.

Warat sintetiza a ideia de arbitrariedade na percepção de que “o significante é imotivado, isto é, arbitrário em relação ao significado, com o qual não tem nenhum laço natural na realidade”²⁶. A arbitrariedade do signo linguístico diz respeito à inexistência de relação necessária entre o significante e o significado: a princípio, um significado pode ser transmitido por qualquer significante que seja, não havendo qualquer liame natural entre um elemento signico e outro.

Daí não decorre, todavia, que a relação entre significante e significado possa ser construída de forma arbitrária — isso é, voluntariamente, por um sujeito falante: a construção do signo depende da aceitação, pelo grupo linguístico, da relação construída entre um significante e um significado, não sendo um indivíduo pertencente ao grupo capaz de, por conta própria, construir uma relação a ser, de imediato, compreendida e usada (portanto, reconhecida), pelos demais membros do grupo linguístico²⁷. É exatamente nesse sentido que Carvalho reconhece à língua o caráter de “instituição social”, considerando que a língua consiste em “sistema convencional de signos (no mais das vezes imotivados) e que se mostra resistente a tentativas isoladas de modificação por parte dos indivíduos²⁸.

Ademais, a noção de arbitrariedade é relativa: a inserção dos signos em um sistema linguístico mitiga as possibilidades de configuração arbitrária de relações entre significante e significado, dada a existência de uma ordem de significação a ser observada.

Em síntese, dizer que os signos são arbitrários significa que não há uma regra necessária a ser observada na forma como um grupo linguístico aceita e assimila a formação de um signo. Nesses termos, resume Warat: “o signo é arbitrário na medida em

²⁶ *Idem, ibidem*, p. 26.

²⁷ “O significado pode ser representado por qualquer significante, mas **esta idéia [sic] de arbitrariedade não deve fazer pensar que o significante depende da livre escolha do sujeito falante, uma vez que este não tem o poder de alterar o signo de a relação significante/significado foi aceita por um grupo linguístico**” (destacou-se). *Idem, ibidem*.

²⁸ CARVALHO, *op. cit.*, p. 31.

que a relação significante/significado é, em todos os casos da linguagem falada, **convencional**²⁹ (negritou-se).

A nota da convencionalidade dos signos remete, no mais das vezes, a processos de aceitação implícitos (convenções implícitas). Nesse sentido, Warat acentua que podem-se distinguir níveis de convencionalidade, diante dos quais quanto menos explícita for a convenção, menor será a unanimidade, entre os usuários da língua, em relação aos significados atribuídos aos significantes:

[a relação significante/significado] [t]orna-se profundamente imprecisa, intuitiva e subjetiva nas enunciações poéticas e nos textos legais. Quanto mais vaga se torna a convenção, mais o valor do signo varia de acordo com os usuários. Do ponto de vista das relações sociais, as convenções abertas apresentam-se muito mais aptas para o desenvolvimento das dimensões ideológicas dos significados³⁰.

Já a linearidade decorre da discrição que todo signo carrega (isso é, decorre da possibilidade de diferenciação entre os signos, considerados enquanto unidades do sistema linguístico). A discrição, por seu turno, reside na unidade valorativa do signo — “assim, os signos são, entre si, limitados, independentes e sem variações”³¹.

A propriedade da imutabilidade coloca-se como uma expressão do caráter relativo da arbitrariedade. Em razão da herança comunicacional do grupo linguístico, as relações entre significantes e significados tendem a manter-se resistentes “a qualquer rebeldia substitutiva”³², por a arbitrariedade do signo dizer respeito, tão somente, àquela multicitada relação entre significante e significado.

Por fim, a mutabilidade dos signos revela-se como uma decorrência da arbitrariedade: “como diz Saussure, a continuidade do signo no tempo, ligada à alteração do próprio tempo, é um princípio da semiologia geral”, isso é, “**a mutabilidade do signo indica a necessária possibilidade do desvio da relação significante/significado**”³³.

Nessa esteira, transpondo o raciocínio exposto para a linguagem jurídica, Warat destaca que “[a] regra da imutabilidade do signo rejeita as transformações dos signos judiciais impostos pela vontade de um sujeito, bem como a famosa e estereotipada ‘vontade do legislador’”³⁴, sendo necessário, a seu ver “que os juristas ressaltem que a

²⁹ WARAT, *op. cit.*, p. 27.

³⁰ *Idem, ibidem.*

³¹ *Idem, ibidem.*

³² *Idem, ibidem.*

³³ *Idem, ibidem* (destacou-se).

³⁴ *Idem, ibidem*, p. 28.

imutabilidade do signo **coloca um limite histórico e social no processo de significação**³⁵.

Vê-se, assim, que, a partir da apreensão das propriedades dos signos, a relação significante/significado assume caráter institucional (isso é, consiste em uma instituição social) e não sofre alterações por força da vontade do emitente da mensagem, dada a manifestação da herança comunicacional sobre essa relação. A necessária possibilidade de modificações dessa relação — ineliminável que é —, enfatize-se, encontra limites no processo histórico e social de significação, de tal sorte que a conformação do signo deve ser explicada (ou justificada, quando for o caso) à luz das contingências históricas e sociais, por força da mutabilidade e da imutabilidade dos signos.

1.1.b. Definições

Como corolário da unidade valorativa dos signos, as definições emergem como mecanismo configurador da significação dos signos. Segundo Warat, haveria dois tipos de definições: (i) definição designativa, que se faz mediante o elenco dos atributos constitutivos de um objeto; e (ii) a definição denotativa, que se faz pelo elenco de objetos pertencentes à classe definida designativamente.

Assim, exemplificativamente, poderíamos dizer que a definição designativa do signo “tributo”, no contexto normativo brasileiro, é constituída, segundo o art. 3º do CTN, pelos elementos: (i) prestação compulsória, (i-a) cujo valor seja exprimível em moeda, (i-b) não consistente em sanção por ato ilícito, (i-c) instituído mediante lei e (i-d) cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada; ao passo em que a definição denotativa de tributo corresponderia às suas espécies — que, nos termos do art. 5º do mesmo CTN, seriam: (i) as taxas; (ii) os impostos; e (iii) e as contribuições de melhoria (ressalvadas as demais espécies tributárias previstas no texto constitucional, de que são exemplo as contribuições de intervenção no domínio econômico e os empréstimos compulsórios).

1.1.c. Dimensões relacionais do sistema

A adequada definição dos signos — e assim, necessariamente, a adequada apreensão da sua significação — não prescinde da consideração das relações de solidariedade entre os signos presentes em um determinado sistema linguístico. Com

³⁵*Idem, ibidem* (destacou-se).

efeito, os signos linguísticos não existem isoladamente, mas pertencem a um sistema linguístico do qual extraem sua significação a partir de relações de oposição, contraste e similitude com outros signos. Warat leciona, nesse sentido, que “[o]s termos são solidários em um jogo opositivo de diferenças e similitudes sincronicamente considerados, para a obtenção de distintas unidades da cadeia sígnica”³⁶.

Assim, a significação não depende, tão somente, da relação interna (intrassígnica) entre significante e significado, mas também das relações externas (intersígnicas) de contraste, oposição e similitude³⁷:

[a] relação de um signo com os outros signos estabelece-se através de um processo de contrastes e oposições. Ou seja, são as distinções que possui uma palavra em relação às outras que a cercam que explicam o seu valor; e a significação, em última instância, depende do valor³⁸.

É justamente nessa esteira, quer parecer, que Carvalho sustenta a necessidade de planos de articulação para estabelecer uma aferição de sentido adequada das proposições jurídicas. Nessa esteira, o autor salienta, de início, que as proposições jurídicas assentam-se, primeiramente, no plano literal (indício material), mas, no plano do significado, o exegeta apreende a significação dos signos jurídicos “associando-os e comparando-os, para estruturar não simplesmente significações de enunciados, mas significações de cunho jurídico”³⁹, e acrescenta que “[t]oda a problemática que cerca a comunicação das mensagens jurídicas [...] está presente nesse domínio em que os campos de irradiação semântica dos signos se aglutinam, se cortam, se interpenetram”⁴⁰.

Assim, segundo Warat, existem duas formas de relações entre os signos: as *relações sintagmáticas* e as *relações associativas*⁴¹. As relações sintagmáticas decorrem do caráter linear dos signos e dizem respeito ao agrupamento de signos no discurso, de forma encadeada e sequencial — isso é, em “unidades consecutíveis”. Assim, nas relações

³⁶ *Idem, ibidem*, pp. 24-5.

³⁷ *Idem, ibidem*, pp. 25-6.

³⁸ *Idem, ibidem*, p. 26.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 92.

⁴⁰ *Idem, ibidem*, p. 93.

⁴¹ As relações associativas, segundo Warat, consistem em agrupamentos formados a partir da evocação de umas palavras por outras — palavras essas que, mesmo não estando presentes no sintagma, determinam a formação dessas associações segundo as mais diversas ordens de afinidade. Dessa forma, no plano associativo, existem diversas ordens de afinidade que, ao contrário do que ocorre nos sintagmas, em que os signos se encontram presentes, determinam o agrupamento de palavras *in absentia* — agrupamentos esses que se denominam paradigmas, como ocorre quando, ao lançar mão do signo “mãe”, são evocados os signos “ternura”, “amor”, “aconchego” etc. Em virtude de o eixo paradigmático não ter suscitado, neste estudo, maiores questionamentos quanto ao objeto do problema de pesquisa, seu tratamento ficará restrito aos sintéticos termos postos nesta nota de rodapé, para fins meramente informativos.

sintagmáticas, os signos extraem seu valor das relações de oposição, contraste e similitude com os outros signos, e essas se articulam na presença uns dos outros⁴².

Existem relações sintagmáticas de primeiro e de segundo grau. As de primeiro grau são aquelas existentes entre dois ou mais signos de um sistema quando considerados em si próprios; as de segundo grau, aquelas em que o significado pleno dos signos somente pode ser extraído da totalidade do texto em que se veem insertos:

[c]onsiderando um exemplo jurídico, poderíamos pensar que as palavras “matar” e “alguém” adquirem uma significação jurídica quando as analisamos como formadoras do sintagma “matar alguém”; no entanto, esse sintagma só adquire o seu sentido pleno quando do entrelaçamento com os outros tipos penais ou com o “bem jurídico” protegido e incluído em cada um dos títulos do Código Penal⁴³.

É nessa linha de intelecção, aparentemente, que Paulo de Barros Carvalho afirma que a obtenção de sentido das proposições jurídicas depende da articulação de “planos de significação”. Em sua proposta teórica, o professor do Largo São Francisco acentua que a atribuição de sentido de proposições jurídicas — o que se dá por meio da interpretação⁴⁴ — não se limita aos planos da expressão (significante) e do significado, mas compreende, ainda, o domínio articulado das significações normativas e a respectiva forma de se organizar e de se relacionar dessas significações normativas.

Nessa esteira, a adequada atribuição de sentido de uma proposição jurídica dependerá não somente da consideração de normas que indicam como as proposições jurídicas inseridas no sistema jurídico devem se relacionar (normas de coordenação e de subordinação), mas, antes disso, conferem completude de significado umas às outras, quando reciprocamente consideradas em sua relação intrassínica. É nesse mesmo sentido que João Baptista Machado salienta que cada elemento do ordenamento só tem a sua significação no contexto normativo em que se insere⁴⁵.

Dessa forma, a correta definição dos signos não prescinde da análise das dimensões relacionais dos sistemas — sobretudo no que diz respeito às relações sintagmáticas de primeiro e de segundo grau —, sem a qual não será viável a compreensão da significação dos signos e das proposições jurídicas.

⁴² WARAT, *op. cit.*, p. 31.

⁴³ *Idem, ibidem.*

⁴⁴ “Mantenho presente a concepção pela qual interpretar é atribuir valor aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significação e, por meio dessa, referências a objetos”. CARVALHO, *op. cit.*, p. 83.

⁴⁵ MACHADO, *op. cit.*, p. XXVIII.

I.1.d. Sincronia e diacronia

A estruturação da linguística, na perspectiva saussuriana, dá-se a partir da adoção de dois métodos opostos — separados segundo o critério da influência do tempo na determinação do valor dos signos linguísticos: (i) a diacronia; e (ii) a sincronia. A linguística diacrônica seguiria a vertente evolutiva, histórica, preocupada com “a análise entre termos sucessivos, que se substituem uns aos outros no tempo e que não coexistem no estado da língua”, e a linguística sincrônica ocupar-se-ia do “estabelecimento dos princípios fundamentais, dos fatores constitutivos que correspondem a cada língua em qualquer dos seus estágios”⁴⁶.

Nessa esteira, vê-se que não basta a consideração dos elementos sistemáticos em relação de solidariedade com o signo — ou com a proposição sígnica — de que se pretende compreender a significação: a imutabilidade do significante não deve fazer parecer menos clara a inevitável modificação que o transcurso do tempo acarreta na conformação do signo. Assim, enquanto a linguística sincrônica ocupa-se dos aspectos estáticos da língua — isso é, tem como objeto “o estabelecimento dos princípios fundamentais, dos fatores constitutivos que correspondem a cada língua em qualquer dos seus estágios”⁴⁷ —, a partir do método estrutural, a diacrônica “tem por objeto a análise entre termos sucessivos, que se substituem uns aos outros no tempo e que não coexistem no estado da língua”⁴⁸.

Por fim, Warat salienta que “[é] importante acrescentar que nas relações sincronia/diacronia e língua/fala, os fatores diacrônicos se originam na fala”, pois “[é] na fala, segundo Saussure, que se encontram os germes de todas as alterações”⁴⁹. Com efeito, ao criticar a postura intelectual cientificista de “colocar suas questões [do saber sobre os signos] à margem das ideologias e da história”⁵⁰, Warat reconhece que fatores extralinguísticos outros, tais como os aspectos sociais e históricos que constituem o contexto de uso dos signos linguísticos, projetam-se sobre e influenciam os atos concretos de fala, implicam modificações na relação designação-denotação numa relação dialética entre história e sistema⁵¹.

⁴⁶WARAT, *op. cit.*, p. 33.

⁴⁷*Idem, ibidem.*

⁴⁸*Idem, ibidem.*

⁴⁹*Idem, ibidem*, p. 34.

⁵⁰*Idem, ibidem*, p. 11 — itálicos do próprio autor; negritos, daqui.

⁵¹*Idem, ibidem*, p. 34.

Dessa forma, no mesmo sentido, João Baptista Machado, no prefácio à sua tradução de “Introdução ao pensamento jurídico”, de Karl Engisch, acentua que a adequada compreensão dos signos jurídicos depende da mediatização do eu historicamente situado, o que pressupõe uma experiência histórica da cultura⁵². Nessa mesma linha de intelecção, Pontes de Miranda alerta para a necessidade de compreensão da realidade histórico-social como *prius* à apreensão do significado dos termos e das proposições jurídicos:

[p]ara conhecer o valor normativo, a eficiência e a significação social da lei, não basta percorrer as coletâneas de leis e os repertórios de jurisprudência; é de mister o conhecimento mais exato da realidade social, o que se consegue pelos métodos indiretos de exame das manifestações exteriores mais aparentes dos fenômenos (heurística, crítica histórica, estatística, comparação) ou pelo método da observação social⁵³.

Nesses termos, vê-se que a análise diacrônica, ao pressupor a dialeticidade entre os atos concretos de fala e o sistema linguístico, aponta o método histórico como meio adequado para o estudo das relações entre signos que se sucedem no tempo, como forma de, no momento da interpretação, possibilitar a apreensão da significação situada do signo linguístico — ou da proposição sígnica — que se interpreta.

1.1.e. Problemas nas definições: vagueza e ambiguidade

Em que pese a função das definições na comunicação, tendente a evitar equívocos de compreensão decorrentes do uso dos signos, o domínio de significação nunca é suscetível de possibilitar, com exatidão, a subsunção de um elemento específico a um conceito geral. Em outras palavras, a designação de um termo não fornece um critério seguro de pertencimento para a inserção de categorias denotativas à designação do termo, constituindo, tão somente, um “conjunto aberto de regiões”, nas palavras de Kaplan⁵⁴.

Nesse sentido, assevera Warat que “[n]enhuma propriedade designativa fornece critérios seguros para a aplicação de um termo”⁵⁵. Por maior que seja a busca por precisão, as definições nunca são capazes de fornecer uma ferramenta que permita a exata subsunção dos objetos aos termos a que eles se referem:

⁵² MACHADO, *op. cit.*, p. XXV.

⁵³ PONTES DE MIRANDA, *op. cit.*, p. 135.

⁵⁴ *Idem, ibidem.*

⁵⁵ *Idem, ibidem.*

[c]ertas ressalvas devem ser analisadas sobre o papel das definições na especificação de significados [...]. As definições nas linguagens técnicas não são suficiente garantia para o fornecimento de uma construção lógica do mundo. Elas proporcionam um conjunto de indicadores que sofrem, no decorrer da pesquisa, alterações que não eliminam a **inevitável dispersão dos seus referentes** mas que lhe **outorgam, tão somente, um maior grau de confiabilidade**⁵⁶.

Essa ordem de inquietações consiste em objeto de estudos da Filosofia da Linguagem Ordinária, especificamente no ponto em que as suas preocupações tangem as incertezas significativas. Os problemas quanto à incerteza na linguagem subdividem-se em problemas relacionados à vagueza e à ambiguidade dos signos.

Pode-se afirmar, como o faz Warat, que um termo é ambíguo “quando temos dúvidas sobre qual classe a que o rótulo se aplica”⁵⁷, isso é, quando não houver suficiente clareza paracontextual quanto aos critérios designativos do termo. Ao contrário da vagueza, que se relaciona com a definição denotativa, a ambiguidade guarda conexão com a definição designativa do signo.

Pode-se apontar, ao menos, quatro espécies de ambiguidade (por homonímia, por polissemia, por metonímia e por anfibologia — é dizer, quando o signo padecer de anomia significativa, como é o caso dos estereótipos).

Já a vagueza diz respeito a um problema relacionado ao campo denotativo, uma vez que o objeto não apresenta “todas as suas características designativas explicitadas pelas regras de uso”⁵⁸. Nessa esteira, o intérprete deparar-se-á com um problema de vagueza quando não existir uma regra predefinida para a inserção de um objeto no domínio de um determinado signo.

Um exemplo bastante elucidativo quanto ao problema da vagueza diz respeito ao termo calvo, dado por Russel — citado por Warat. Certamente, sujeitos como Kojac serão inseridos em uma zona de certeza positiva quanto à composição do campo denotativo do signo “calvo”; pessoas como a Lady Godiva, por sua vez, pertencerão a uma zona de certeza negativa; e outros indivíduos existirão que pertencerão a uma zona de incerteza: não existe um critério, *e.g.*, que estabeleça pela quantidade de fios de cabelo aqueles indivíduos que devam ser reputados calvos.

⁵⁶*Idem, ibidem* (destacou-se).

⁵⁷*Idem, ibidem*, p. 79.

⁵⁸*Idem, ibidem*, p. 77.

Dessa forma, conforma leciona Warat, a composição do campo denotativo de um signo acaba sendo uma decisão meramente convencional da comunidade de falantes. Tomando o exemplo do homem calvo, Warat salienta “o fato de que existem termos que se referem a situações em que o tempo e o espaço as vão alterando”, termos esses denominados “termos contínuos”, que seriam uma situação específica em que os linguistas se deparam com problemas de vagueza⁵⁹.

Em razão da inexistência de regras claras de pertencimento de um objeto a uma determinada definição, Warat acentua que, muitas vezes, será necessária uma decisão auxiliar, realizada contextualmente, para que seja viável a inserção do objeto em uma definição qualquer que seja. Essa definição denomina-se definição aclaratória — que, contudo, não elimina o problema da vagueza, uma vez que as propriedades designativas acrescentadas também são vagas.

Ao se deparar com o problema da vagueza no Direito, João Baptista Machado esclarece que

[s]e o Direito se propõe a modelar a vida social (domínio do contingente) de certa maneira, a sua aplicação não pode dispensar-se duma consideração das contingências da situação concreta, onde podem surgir causalidades adjacentes ou parasitárias capazes de conduzir a um resultado diverso daquele que se visa alcançar [sic]. Quer dizer: tratando-se de realizar um projeto mundivivencial no domínio do contingente — a vida humana histórica —, não é possível prever de antemão e por via geral e abstracta tudo aquilo que deve ser tido em conta como relevante para efeitos da estratégia dessa realização⁶⁰.

Assim, em razão de “nenhuma linguagem pode[r] prever o surgimento de situações ou objetos inéditos”, os signos apresentam uma propriedade peculiar de viabilizar a incorporação de situações inéditas aos seus respectivos campos denotativos. A essa propriedade Waismann chamou “textura aberta da linguagem”⁶¹.

Em suma, a vagueza e a ambiguidade dos signos põem os intérpretes em inevitável situação de incerteza quando deparados com situações antes não contempladas pela definição denotativa do signo e quando, diante da evolução das contingências históricas e sociais no momento da interpretação, verificam a mutação dos elementos da definição designativa.

⁵⁹*Idem, ibidem.*

⁶⁰ MACHADO, *op. cit.*, p. XL-XLI.

⁶¹*Idem, ibidem.*

I.2. Critério hermenêutico para a construção de significações jurídicas

Face aos elementos até aqui expostos, parece inevitável não chegar à conclusão alcançada por Carvalho de que “[...] as relações ocorrentes na instância pragmática são incontroláveis. Ninguém pode prever, com visos de racionalidade, o rumo que os utentes da linguagem do direito, num determinado momento histórico, vão imprimir às significações de certos planos”⁶².

Há de se verificar, contudo, que as incertezas significativas não hão de conduzir à conclusão, distinta dessa de Carvalho, de que o intérprete dos signos é detentor de discricionariedade para construir os liames de significação.

Isso se dá, sobretudo, em virtude das propriedades dos signos. Com efeito, como alhures já ressaltado, a mutabilidade e a imutabilidade dos signos, ao mesmo tempo em que tornam inevitáveis as modificações na relação designação/denotação em razão da dialeticidade entre o sistema linguístico e o uso concreto dos signos numa realidade histórica situada – como indica a linguística diacrônica –, impõem uma limitação histórica no processo de significação. A arbitrariedade dos signos, outrossim, veda a que essa mesma relação seja, de qualquer maneira, caracterizada (ou descaracterizada) pelo mero arbítrio do intérprete. A linearidade, por fim, ressalta a possibilidade de diferenciação entre signos, como uma decorrência da sua unidade valorativa.

Nesse sentido, a consideração das relações sintagmáticas e associativas das proposições jurídicas e a análise diacrônica apoiada no método histórico não autorizam o intérprete a construir qualquer significação para o signo: muito embora essa significação não seja dada, a unidade valorativa dos signos exige que se lhes atribuam significações próprias — que não são pressupostas nem aprioristicamente unívocas, mas que, por outro lado, também não são selecionáveis pelo intérprete em exercício de discricionariedade dentre as significações tidas como possíveis.

Dessa forma, neste trabalho, a busca da definição do signo jurídico “serviço”, a ser empreendida no próximo capítulo, será orientada por elementos do pensamento Ronald Dworkin, na medida em que o filósofo norte-americano afasta a discricionariedade como paradigma hermenêutico e resgata a vinculação do intérprete aos princípios políticos vigentes em uma determinada comunidade institucional,

⁶² CARVALHO, *op. cit.*, p. 91.

sistematizados pelo critério hermenêutico da integridade. Esses elementos, aqui adotados como premissas teóricas, serão lançados, um a um, logo a seguir.

I.2.a. Hart vs. Dworkin: a superação do positivismo e a interpretação segundo princípios

A controvérsia entre Hart e Dworkin é provocada, substancialmente, no tocante à seleção, por Hart, da norma social de reconhecimento como critério para sanar as crises de incerteza em uma determinada comunidade. As normas de reconhecimento determinam o critério de pertencimento de uma norma ao ordenamento jurídico, que permite a identificação de uma norma como pertencente a um ordenamento jurídico. São o seu *pedigree*⁶³. São elas, portanto, que introduzem as ideias de validade e de sistema no ordenamento jurídico⁶⁴.

Entretanto, os critérios de validade são, segundo Hart, mais complexos do que o mero atendimento a um determinado procedimento de elaboração. Ele constata, as normas de reconhecimento seriam constituídas por uma prática social complexa, em que juízes e cidadãos, de modo geral, aceitariam certos elementos, tais como leis, precedentes, costume — dentre outros — como capazes de identificar normas primárias (isso é, normas que prescrevem ou proíbem comportamentos) como pertencentes ao ordenamento jurídico⁶⁵. Neste sentido, a norma de reconhecimento é tida como uma norma de caráter supremo (*ultimate rule*)⁶⁶.

Ocorre que, em não havendo um critério *a priori* de hierarquização desses elementos que compõem a norma de reconhecimento — e, portanto, não existindo, nesses termos, obrigação do magistrado de eleger tal ou qual critério — a determinação da validade das normas depende do que Hart chama de “aspecto interno”, isso é, da aceitação, por parte das autoridades e dos indivíduos de uma comunidade, daquela norma como algo pertencente ao sistema. Por isso, a norma de reconhecimento “só existe como uma prática complexa, embora normalmente harmoniosa e convergente, que envolve a identificação do direito pelos tribunais, autoridades e indivíduos privados por meio de referência a determinados critérios. Sua existência é uma questão de fato”⁶⁷.

⁶³ HART, Herbert. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 122.

⁶⁴ *Idem, ibidem*, p. 123.

⁶⁵ *Idem, ibidem*, p. 130.

⁶⁶ *Idem, ibidem*, p. 136.

⁶⁷ *Idem, ibidem*, p. 142.

Assim, nos casos em que a textura aberta das normas não determinar ao intérprete que decida em um sentido ou em outro, mas, de outro modo, permitir que decida em mais de um sentido possível, “a autoridade encarregada de estabelecer as normas deve evidentemente exercer sua discricionariedade, e não há possibilidade de tratar a questão levantada pelos vários casos como se pudesse ser resolvida por uma única solução correta *a priori*”, exigindo que “obedeçam a um padrão variável *antes* que ele tenha sido oficialmente definido, e pode ocorrer que só *ex post facto* o tribunal os informe de que violaram um padrão cujo cumprimento lhes era exigido em matéria de atos ou abstenções específicos”⁶⁸. Por isso,

mesmo que admitamos todas as objeções para as quais chamamos a atenção, a teoria se reduz à tese de que, no que diz respeito aos tribunais, **nada existe que limite a área da textura aberta, de modo que é falso, senão insensato, considerar que os próprios juizes são sujeitos a normas ou “obrigados” a decidir as causas como o fazem.**⁶⁹

Daí, depreende-se que, para Hart, quando a textura aberta das normas apresentar duas ou mais possibilidades interpretativas, a significação dos signos jurídicos, bem como a das proposições normativas, somente pode ser extraída *a posteriori*, não havendo, contudo, qualquer vinculação do intérprete, em termos de construção de sentido da proposição, a qualquer uma dessas possibilidades de sentido, de tal forma que o mesmo intérprete disporia de discricionariedade para estipular significações jurídicas.

Dworkin, contudo, não corrobora o posicionamento do filósofo inglês.

O filósofo norte-americano explica que a tese positivista não se mostra apta a fornecer respostas satisfatórias aos problemas envolvendo os casos difíceis (*hard cases*)⁷⁰ — isso é, aqueles casos em que o intérprete não se depara, *a priori*, com uma única, mas com várias possibilidades de solução. O positivismo jurídico, segundo Dworkin, é um sistema de regras segundo o qual estas, para serem reputadas válidas, devem atender a certos requisitos de validade — que, para Hart, consistem nas normas de reconhecimento⁷¹.

⁶⁸*Idem, ibidem*, p. 172.

⁶⁹*Idem, ibidem*, p. 179 (destacou-se).

⁷⁰ “Positivism, on its own thesis, stops short of just those puzzling, hard cases that send us to look for theories of law. When we read these cases, the positivism remits us to a doctrine of discretion that leads nowhere and tells nothing” *In* DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1977, pp. 44-5.

⁷¹*Idem, ibidem*, p. 17.

No entanto, Dworkin chama atenção para o fato de que “[s]e a regra de reconhecimento [“*master rule*”] simplesmente afirma que quaisquer outras regras que a comunidade aceitar como juridicamente vinculantes são juridicamente vinculantes, então ela não fornece qualquer teste [de reconhecimento]”⁷². Dessa forma, em uma leitura pragmática, não se pode ter a regra de reconhecimento como critério de validade das proposições jurídicas, pois a validade das demais regras dependeria apenas da aceitação da regra de reconhecimento⁷³.

Além deste, o postulado da discricionariedade também é negado por Dworkin. O autor afirma que a assertiva geral do positivismo de que os juízes possuem discricionariedade reside em uma ambiguidade quanto a esse termo⁷⁴. Discricionariedade, em seu sentido forte, existe quando o sistema de regras não fornece, *a priori*, respostas corretas ao intérprete — permitindo que se decida em um sentido ou em outro, à sua escolha. Nesse sentido, não existe discricionariedade no Direito, segundo Dworkin⁷⁵. Nos casos difíceis (*hard cases*), o direito não deixa de contemplá-lo com uma resposta certa, orientada por políticas⁷⁶ e justificada por “princípios políticos” vigentes em uma comunidade de princípios e imersos nas instituições, que deverão ser identificados pelo intérprete para que este tome a decisão correta no caso concreto.

Existe uma diferença entre princípios e regras, para Dworkin, que é de natureza lógica: as regras são aplicadas na modalidade tudo-ou-nada (*all-or-nothing*)⁷⁷ e determinam resultados quando concretizadas as condições previstas, enquanto “os princípios não estabelecem consequências jurídicas que se espraíam automaticamente quando as condições necessárias se perfazem”⁷⁸; além desta, os princípios possuem outra

⁷² “[...] [I]f the master rule says merely that whatever other rules the community accepts as legally binding are legally binding, then it provides no test at all [...]” (*Idem, ibidem*, p. 42).

⁷³ *Idem, ibidem*, p. 43.

⁷⁴ Dworkin explica que existem dois sentidos fracos para discricionariedade, sendo um em que “os padrões que uma autoridade deve aplicar não podem ser aplicados mecanicamente, exigindo o uso de um juízo”, como no caso em que é ordenado a um sargento que “escolha cinco soldados que considere os mais experientes”, e outro em que a decisão proferida por uma autoridade não pode ser revista por nenhuma autoridade superior, como no caso de uma decisão proferida pela Suprema Corte. (*Idem, Ibidem*, pp. 31-34). Além destes dois sentidos, há um sentido forte, que será explicado no texto.

⁷⁵ Salvo em casos excepcionais: Dworkin fala que em casos pontuais, como nas sentenças criminais que fixam uma pena dentro de limites máximo e mínimo, ou naquelas em que o juiz formula uma soltura sob uma jurisdição de equidade. No mais, a discussão entre juízes é a respeito de que princípios são obrigatórios ou proibidos de serem observados no caso concreto, ou quais seus respectivos pesos (*idem, ibidem*, p. 71).

⁷⁶ “Eu chamo de ‘política’ aquele tipo de parâmetro que estabelece uma meta a ser alcançada, geralmente uma melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade” (*Idem, ibidem*, p. 22) Trad. livre.

⁷⁷ *Idem, ibidem*, p. 24.

⁷⁸ “Even those which look most like rules do not set legal consequences that follow automatically when the conditions provided are met” (*Idem, Ibidem*, p. 25) Trad. livre.

dimensão que não é atribuída às regras: princípios têm peso em relação uns aos outros, que estabelecem uma ordem de aplicação para a justificação de direitos políticos⁷⁹.

Princípios, para Dworkin, são “enunciados a serem observados pelos intérpretes porque são uma exigência de justiça, justeza ou de outra dimensão da moralidade”⁸⁰. Logo, são enunciados normativos, e, nesse sentido, vinculantes. É dessa afirmação que se extrai o contraponto ao argumento positivista que afirma não estar o juiz obrigado a decidir em um determinado sentido nos casos difíceis⁸¹.

Nesse sentido, os princípios não obedecem a critérios de validade pressupostos, como observância a um procedimento legislativo, a um costume ou a um reconhecimento jurisprudencial, pois sua origem “jaz não na decisão de uma legislatura ou de um tribunal, mas no seu senso de adequação no presente, desenvolvido na prática profissional e pública ao longo da história. Seu poder contínuo depende da manutenção desse senso de adequação”⁸². Assim, não é possível aplicar aos princípios qualquer teste de *pedigree*, ou de reconhecimento, restando, nesses termos, superado o paradigma positivista como uma ferramenta apta a solucionar problemas jurídicos de forma não discricionária em um contexto de destrascendência das significações no Direito.

A assertiva de que o intérprete não dispõe de discricionariedade mas encontra-se vinculado a princípios traz outra implicação: afasta-se, por essa afirmação, a possibilidade de construção de significações jurídicas das proposições fundamentadas, para fins de justificativa, em argumentos de “política” (*policy*).

Isso porque os argumentos de princípio político, por serem enunciados que refletem uma exigência de justiça em uma dada comunidade, impõem-se ao intérprete, exigem dele uma solução em um determinado sentido — no caso concreto e em casos semelhantes futuros, vinculando-o para além da interpretação presente. Os argumentos de política, por sua vez, permitem que o intérprete profira uma decisão afirmando simplesmente que ela promove um progresso em direção ao alcance de certo objetivo coletivo, sem se encontrar vinculado a essa mesma política para decidir casos futuros semelhantes — podendo, portanto, elegê-las discricionariamente. Dworkin ressalta, a

⁷⁹ *Idem, ibidem*, p. 26-7.

⁸⁰ “I call a ‘principle’ a standard that is to be observed [...] because it is a requirement of justice or fairness or some other dimension of morality” (*Idem, Ibidem*, p. 22) Trad. Livre (negritou-se).

⁸¹ *Idem, ibidem*, p. 17.

⁸² “The origin of these as legal principles lies not in a particular decision of some legislature or court, but in a sense of appropriateness developed in the profession and the public over time. Their continued power depends upon this sense of appropriateness being sustained” (*Idem, Ibidem*, p. 40) Trad. Livre.

esse respeito, que os juízes sequer dispõem, via de regra, dos critérios técnicos necessários para se saber se uma determinada decisão promove o alcance de um objetivo social ou não⁸³.

Dworkin afirma, nesse ponto, que os princípios aptos a justificar a construção de significações jurídicas são aqueles denominados institucionais, isso é, os que se fazem presentes em diversos tipos de instituições. Em certos casos, dispõe-se de leis que se mostram autônomas, ou seja, bastam a si mesmas para o estabelecimento de direitos concretos: não dependem de qualquer auxílio interpretativo para que delas se extraiam direitos institucionais.

No entanto, segundo Dworkin, raramente isso acontece. As leis, em sua maioria, não são autônomas, e seu texto não é suficiente para se afirmar a existência de direitos institucionais. Basta verificar, nesse sentido, que a Constituição Federal, ao estabelecer a distribuição das competências tributárias, não apresenta sequer a designação dos critérios materiais das hipóteses de incidência dos tributos, mas limita-se a nomeá-los (“importação de produtos estrangeiros”, “exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados”, “renda e proventos de qualquer natureza” etc.)

Dworkin relata que até em instituições mais simples existem casos difíceis como aqueles com que nos deparamos ao interpretar as leis. Até mesmo no jogo de xadrez, em que as regras são de natureza muito mais simples que as do Direito, podem existir situações em que o intérprete pode se ver em apuros para determinar a solução correta a ser adotada.

O catedrático de Oxford exemplifica sua afirmação com a regra que estabelece que deve ser punido com a expulsão do jogo aquele jogador que importunar desarrazoadamente seu oponente. Nesses termos, sorrir continuamente para o adversário, de modo a lhe tirar a concentração, seria uma importunação desarrazoada que exigiria aquela punição?

Segundo o autor, o intérprete — *in casu*, o árbitro — deve buscar compreender o “caráter do jogo” (*game's character*) para determinar o senso de adequação daquele comportamento no contexto do jogo. Para isso, o árbitro deve fazer perguntas do tipo *O xadrez é um jogo de sorte ou de estratégia? Sendo um jogo de*

⁸³*Idem, ibidem*, pp. 81 e segs.

estratégia, o xadrez requer do jogador tão só capacidade intelectual ou também uma capacidade de concentração e controle emocional?

Além de formular essas perguntas, o árbitro intérprete, para encontrar a resposta certa, deve estar atento ao consenso vigente na comunidade dos jogadores de xadrez a respeito da regra da importunação desarrazoada. O que os jogadores concordaram em aceitar como aquilo que estabelece a regra da importunação desarrazoada? O que, para essa comunidade, é uma importunação desarrazoada que exija a punição de um jogador que a pratique?⁸⁴

A partir desses questionamentos, para a interpretação dos estatutos, o intérprete fará uso, antes de tudo, da interpretação teleológica para aferir quais políticas o legislador visou a atender com aquele estatuto. Ressalte-se que a interpretação teleológica servirá apenas para orientar a decisão, e não para justificá-la: a interpretação teleológica servirá tão somente para que o juiz compreenda o “caráter do jogo”. Além das políticas visadas pelo legislador, o intérprete terá de identificar também os princípios imersos no estatuto interpretado, não só para compreender o caráter do jogo, mas também para justificar sua decisão interpretativa⁸⁵.

É neste sentido que o intérprete deve se dirigir para encontrar as respostas corretas. Os princípios que jazem sob os estatutos e aqueles que jazem sob os precedentes, bem como a história institucional, desempenham o papel de ajudar o juiz a entender o caráter do jogo.

Em suma, para Dworkin, as significações jurídicas devem ser construídas segundo princípios — e não segundo políticas, que servirão apenas para fazer o intérprete compreender o “caráter do jogo” — de natureza institucional, que vinculam o intérprete à construção de uma significação jurídica coerente com a história institucional e adequada às contingências históricas presentes no momento da interpretação — e não de forma discricionária, como postulava Hart.

A conclusão alcançada por Dworkin, nesses termos, parece ser consentânea com as propriedades dos signos outrora apresentadas neste trabalho. Com efeito, se, por um lado, a mutabilidade e a arbitrariedade dos signos afastam a imanência dos signos e a existência de significações transcendentais, por outro, a arbitrariedade e a imutabilidade

⁸⁴*Idem, ibidem*, pp. 105 e segs.

⁸⁵*Idem, ibidem*, pp. 105-9.

dos signos apresentam limites históricos ao processo de significação. Daí não decorre que as significações jurídicas podem ser construídas a partir da discricionariedade do intérprete, mas que são suscetíveis de ser investigadas na história institucional, por meio da análise diacrônica, e construídas, à luz das contingências contextuais, de forma inteligível, segundo as significações já reconhecidas institucionalmente.

Assim, sumariamente, o que se afirma é que as construções de significação jurídica deverão ser justificadas, à luz das contingências presentes em um determinado momento histórico, por princípios reconhecidos na comunidade política. As significações jurídicas serão obtidas, assim, a partir da identificação desses princípios, e, portanto, a partir de uma intencionalidade própria do Direito, em contraposição à discricionariedade do intérprete.

1.2.b. Integridade no Direito

A fim de conferir inteligibilidade ao emaranhado de princípios vigentes em uma comunidade institucional, Dworkin lança mão da ferramenta da integridade como critério hermenêutico a orientar o intérprete na construção da significação das proposições jurídicas nos casos difíceis.

Como corolário do princípio democrático, Dworkin considera que, em uma comunidade plural, os princípios devem ser interpretados segundo o postulado da integridade, segundo a qual o sistema jurídico deve ser concebido como um produto interpretativo lavrado por um ente considerado uno: a comunidade política personificada.

Nesse sentido, Dworkin supera a discussão a respeito do papel dos juízes na interpretação (isso é, se eles declaram ou criam o direito) e apresenta a integridade como critério indicativo de que, ao mesmo tempo, eles conduzem ambas e nenhuma das duas empreitadas:

[d]e acordo com o direito como integridade, proposições jurídicas são verdadeiras se eles figuram dentre – ou são orientadas por – os princípios de justiça, justeza e devido processo legal que fornecem a melhor construção interpretativa para a prática jurídica de uma determinada comunidade⁸⁶.

⁸⁶ “According to law as integrity, propositions of law are true if they figure in or follow the principles of justice, fairness and procedural due process that provide the best constructive interpretation of the community legal practice”. DWORKIN, Ronald. *Law's empire*. Cambridge: Harvard University Press, 1986, p. 225 – tradução livre.

Nesses termos, a integridade no Direito propõe-se a conferir um critério de acerto nas interpretações jurídicas, segundo o qual uma proposição jurídica será válida (ou verdadeira, nas palavras do autor) se, considerada diante dos princípios vigentes na historicidade institucional, apresentar, de forma coerente em relação aos demais princípios, a melhor interpretação construtiva para um determinado caso concreto dentre aquelas construções de significado possíveis. Essa interpretação dependerá da adequada consideração da dimensão de peso dos princípios, da compreensão das relações envolvidas e das contingências políticas, econômicas, sociais e históricas que compõem o contexto interpretativo.

Dworkin ressalta, contudo, que a integridade não implica a necessidade de coerência, em princípio, com a totalidade dos estágios de evolução histórica da comunidade. Na verdade, enquanto empreitada interpretativa prospectiva orientada pela historicidade institucional, a pesquisa a respeito dos princípios reconhecidos na história da comunidade política limita-se à identificação dessas proposições que justificam o conteúdo e a permanência dessas decisões pretéritas:

direito como integridade, assim, começa no presente e visa o passado na medida e no modo ditados pelo foco contemporâneo do intérprete. O direito como integridade não se preocupa, sequer quanto ao direito presente, com a aferição da vontade do legislador. Preocupa-se mais com a justificação dos estatutos e dos precedentes (às vezes, incluindo o que foi dito expressamente por políticos e por juízes), compreendidos em uma história que vale a pena ser contada *agora*, história essa que pressupõe uma assertiva complexa: a de que a vigente prática jurídica pode ser organizada em e justificada por princípios suficientemente adequados para oferecer um futuro consistente⁸⁷.

Para mais bem esclarecer sua proposta, Dworkin lança mão da metáfora do romance em cadeia (*The Chain Novel*). A referida metáfora consiste em um romance em que cada autor seria responsável por escrever um capítulo da narrativa, considerando, para sua continuidade, o momento em que o romancista anterior parou de escrever. Para tal, o autor seguinte deve continuar a composição de modo a manter a coerência do texto e conferir-lhe a melhor continuidade dentre as possíveis alternativas.

⁸⁷ "Law as integrity, then, begins in the present and pursues the past only so far as and in the way its contemporary focus dictates. It does not aim to recapture, even for present law, the ideals of practical purposes of the politicians who first created it. It aims rather to justify what they did (sometimes including, as we shall see, what they said) in an overall story worth telling now, a story with a complex claim: that present practice can be organized by and justified in principles sufficiently attractive to provide an honorable future". *Idem, ibidem*, pp. 225-6. Tradução livre.

Para tanto, será necessário que o autor leve em consideração o gênero literário do romance (suspense, drama, aventura), a personalidade dos personagens, o contexto da narrativa, dentre outros fatores (isso é: é necessário que o intérprete compreenda o “caráter do jogo”). Dessa forma, afirma Dworkin, o autor encontra-se vinculado a produzir a continuidade narrativa que, segundo suas convicções, mais bem dá continuidade, de forma coerente, à narrativa anteriormente construída. Em síntese, a melhor narrativa, segundo Dworkin, seria aquela com a maior “aptidão explicativa” (*explanatory power*).

Nesse sentido, transpondo a metáfora para o contexto judicial, aos juízes seria dado agir como autores e críticos da narrativa histórica do direito em uma determinada comunidade política. Para tanto, devem fornecer ao caso concreto a resposta que, considerados os demais princípios vigentes na historicidade institucional, mais bem se acomoda, coerentemente, como uma continuidade do processo interpretativo à luz das circunstâncias contextuais (contexto normativo e contexto extralinguístico) do momento histórico em que se interpreta.

Dworkin, não obstante, reconhece que haverá casos em que, dada a inconciliável contradição entre os princípios, não restará ao intérprete opção outra a não ser começar do zero a narrativa jurídica da comunidade em um determinado ponto. Adverte, contudo, que a tarefa deve ser, de todo modo, empreendida, ainda que, ao final, apenas uma parcela da narrativa jurídica possa ser considerada minimamente consistente com os demais princípios vigentes na comunidade:

[t]alvez mesmo esse sucesso parcial [em explicar coerentemente o estágio atual da narrativa] seja inalcançável; talvez toda interpretação considerada seja incoerente com a massa do material jurídico apresentado ao intérprete. Nesse caso, ele deve abandonar a empreitada, pois a consequência de adotar a atitude interpretativa diante do texto em questão é então uma manifestação de ceticismo interno: nada pode ser considerado como uma continuidade do romance senão começar um novo⁸⁸.

Dessa forma, segundo a proposição teórica do Direito como integridade, o intérprete, ao conferir significação às proposições jurídicas, deve ter em vista a historicidade institucional fundamentada em princípios e, diante das circunstâncias

⁸⁸ “Perhaps even that partial success is unavailable; perhaps every interpretation he considers is inconsistent with the bulk of the material supplied to him. In that case he must abandon the enterprise, for the consequence of taking the interpretive attitude toward the text in question is then a piece of internal skepticism: that nothing can count as continuing the novel rather than beginning anew”. *Idem, ibidem*, pp. 230-1. Tradução livre.

presentes no contexto da interpretação, conferir continuidade à história institucional, “escrevendo” o significado que mais bem se adapta no contexto interpretativo. Em outras palavras: deve considerar a análise diacrônica dos signos para encontrar a resposta correta no momento da interpretação.

Contudo, tendo em mãos a ferramenta da integridade, fica ainda a dúvida quanto a como identificar, na histórica institucional, os princípios que vinculam o intérprete a uma determinada decisão no caso difícil — isso é, que critério deve ser utilizado para a aferição dos princípios que vinculam o intérprete? A resposta que o filósofo norte-americano oferece a esse questionamento é a *teoria da responsabilidade moral*.

Ronald Dworkin, em sua obra-síntese *Justice for hedgehogs*⁸⁹, sustenta a doutrina da responsabilidade moral como um critério de busca da verdade moral⁹⁰. Segundo essa teoria, decisões tomadas no âmbito moral devem ser sempre justificadas com base em argumentos morais outros que constituam a verdade da proposição moral, e propõe-se, nesse sentido, a fornecer subsídios para a identificação das proposições morais verdadeiras, e se há boas razões para acreditar no que se acredita⁹¹.

Assumindo como verdadeiro o princípio de Hume, de acordo com o qual proposições morais não consistem em simples fatos (*barefacts*) — e, portanto, não admitem evidências ou quaisquer outros elementos meta-morais como indicativos de sua verdade, mas, em virtude da autonomia do âmbito moral, exigem outro argumento moral que consubstancie a verdade da proposição —, Dworkin afirma que somente por meio de uma justificativa é possível aferir a veracidade da asserção moral⁹². Nesse sentido, afirma que conceitos morais não são dados, mas seu conteúdo depende de uma construção interpretativa compreensiva, isto é, que leve em consideração as demais crenças morais do sujeito encadeadas coerentemente em uma rede ampla de crenças refletidas (*reflective convictions*).

⁸⁹ Apesar de se tratar de um livro de filosofia moral, a aplicação desta teoria ao tratamento de princípios se mostra viável, uma vez que o filósofo propõe a integração do sistema jurídico por meio da reinserção do elemento moral. Essa assertiva ficará mais clara à medida em que for exposto como o autor sugere a transição da norma moral para o âmbito jurídico.

⁹⁰ “We can best approach the crucial question of how to think about moral issues – the question of moral epistemology – by studying the ordinary conception of moral responsibility”. In DWORKIN, Ronald. *Justice for hedgehogs*. Cambridge: Harvard University Press, 2011, p. 101. Trad. livre.

⁹¹ *Idem, ibidem*, pp. 99-100.

⁹² *Idem, ibidem*, p. 113 e ss.

Consideradas reciprocamente, espera-se que essas crenças morais forneçam ao sujeito uma espécie de filtro pelo qual as decisões que o superarem serão consideradas, de tal forma, moralmente responsáveis. As crenças morais compartimentalizadas devem ser interpretadas buscando sua justificativa umas nas outras, de modo a constituir uma complexa rede de convicções morais que permitam ao sujeito moral proferir decisões, na medida do possível, corretas⁹³.

As justificativas, portanto, devem ser concebidas no seio da responsabilidade moral. Neste sentido, nos termos do pensamento dworkiniano, deve-se buscar a verdade (autenticidade) das proposições morais pela sua coerência com as demais crenças morais reflexivas do sujeito (integridade).

Nesses termos, já não se admite a possibilidade de afirmação da legitimidade de uma construção de significação jurídica pelo simples fato de ter sido emanada por uma autoridade pública (judicial, administrativa ou legislativa), mas somente tendo em vista os princípios que justificam uma decisão, observando um contexto de integridade e o critério da responsabilidade moral. Sua construção hermenêutica, no caso difícil, só poderá ter sua legitimidade afirmada a partir da significação das demais proposições jurídicas reconhecidas institucionalmente — e somente se, consideradas reciprocamente, forem compatíveis umas com as outras.

A teoria da responsabilidade moral, nesse sentido, pode ser utilizada neste trabalho como critério para a aferição do acerto das construções de significações para os signos jurídicos. Com efeito, as conclusões ora alcançadas corroboram a necessidade de consideração das dimensões relacionais do sistema linguístico para a constituição de significações jurídicas. Nessa linha de intelecção, segundo a integridade e a teoria da responsabilidade moral, as significações hão de ser extraídas a partir da análise dos outros signos jurídicos inseridos na linguagem do Direito, aqui denominados “princípios políticos” — que, segundo a teoria da responsabilidade moral, serão considerados válidos quando, considerados reciprocamente, possam ser associados de forma coerente.

Enfatiza-as, também, por essa mesma conclusão, a unitariedade do sistema jurídico, destacada por João Baptista Machado. Nessa esteira, vê-se que, pela integridade e pela teoria da responsabilidade moral, visa-se a eliminar incoerências internas e, por

⁹³ Dworkin considera difícil a conclusão do filtro moral. Na verdade, entende mais se tratar de uma tarefa contínua, em que a responsabilidade estará sempre no horizonte, mas deve ser buscada por meio da constante reflexão moral.

outro lado, a extrair a significação dos signos jurídicos, a fim de preservar-lhes a unidade s'ignica.

I.2.c. Força gravitacional e força enunciativa dos precedentes: teoria dos erros institucionais

Nesse sentido, como consequência da adoção da integridade como paradigma hermenêutico e da teoria da responsabilidade moral como critério de afirmação da correção das significações das proposições jurídicas, deverá o intérprete criar uma teoria política, para, a partir da identificação dos princípios imersos nas leis e nos estatutos e do consenso presente na comunidade política, extrair a decisão certa, isso é, a significação justificável⁹⁴.

Sua teoria política, contudo, deverá ser capaz de fornecer não somente os elementos em que se basearam as decisões tomadas na história institucional do Estado em que atua, e com fundamento nos quais o intérprete justificará suas interpretações futuras: a teoria política hermenêutica deverá compreender, também, uma **teoria dos erros institucionais**, segundo a qual serão fixados critérios para identificar as interpretações equivocadas — e, conseqüentemente, negar-lhes força vinculante — por não se orientarem pelos princípios políticos que forneçam a melhor decisão para o caso concreto em exame⁹⁵. Explica-se.

Segundo Dworkin, existem precedentes dotados de força gravitacional e precedentes dotados de força meramente sancionatória. Para a interpretação dos precedentes, será necessário estabelecer critérios para aferir, dentre eles, quais têm **força gravitacional** (*gravitational force*), isso é, vinculam o intérprete à sua aplicação em casos futuros, e quais têm força meramente sancionatória, isso é, não vinculam o intérprete às próximas decisões.

A força gravitacional dos precedentes decorre do princípio de que casos semelhantes devem ser decididos de forma semelhante; no entanto, somente aquelas interpretações justificadas por significações contidas em princípios políticos exercerão força gravitacional, devendo ser atribuída força meramente sancionatória às

⁹⁴ É de bom alvitre recordar que *moral*, aqui, não é a moral individual, mas a moralidade política constituída pela prática institucional em uma comunidade política. É por meio da observância dos princípios vigentes na moralidade político-institucional que Hercules traçará uma linha de coerência entre as decisões que proferir, conferindo integridade ao sistema. (*vide* DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Trad. de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, pp. 213 e segs.).

⁹⁵ *Idem, Ibidem*, p. 118-123.

interpretações fundamentadas por argumentos de política⁹⁶ — bem como por princípios que, à luz da integridade e da teoria da responsabilidade moral, não se acomodam na historicidade institucional.

Assim, as significações jurídicas atribuídas em interpretações que não se orientam por argumentos de princípios reconhecidos na historicidade institucional e que não se acomodam de forma coerente com as demais proposições jurídicas do sistema, deverão ser considerados erros institucionais: a eles deverá ser negada força gravitacional e, por conseguinte, não deverão implicar qualquer vinculação do intérprete.

I.2.d. Ilustração, a partir de um caso concreto, da interpretação segundo a integridade

A fim de que se possa fornecer, por meio do exemplo, uma ilustração, ao menos aproximada, do que seria uma interpretação construída segundo o critério da integridade, importa trazer à balha o voto proferido pelo Ministro Cesar Peluso no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n.º 346.984, precedido de um breve relato do caso e dos votos dos ministros Ilmar Galvão e Gilmar Mendes, para fins de contraste. Naquela ocasião, discutiu-se — no que importa para os fins deste estudo — a possibilidade de a legislação tributária definir e adotar, para si, conceitos distintos daqueles consagrados no bojo do Direito Privado, conforme dispõe o art. 110 do CTN.

No caso, debatia-se, fundamentalmente, a compatibilidade do art. 3º, § 1º, da Lei n.º 9.718/98 com o art. 195, I, b, da CF, na redação anterior àquela dada pela Emenda Constitucional n.º 20/1999. Explica-se.

A definição que se tinha de faturamento, à época da interposição daquele recurso, era aquela aposta no art. 2º da Lei Complementar (LC) n.º 70/91, que assim dispunha — e dispõe: “[a] contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a **receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza**” (destacou-se). Em 29 de outubro de 1998, contudo, foi publicada a Medida Provisória (MP) n.º 1.724, que, uma vez convertida, aos 27 de novembro de 1998, na Lei n.º 9.718/98, passou a estabelecer, em seu art. 3º, § 1º, que faturamento corresponderia a **“a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de**

⁹⁶*Idem, ibidem*, pp. 110-15.

atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”
(destacou-se).

A partir da entrada em vigor da referida lei, sustentou-se, no RE n.º 346.084, a impossibilidade de modificação o conceito de faturamento, tratado no art. 195, I, *b*, da CF como base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), visto que a designação de faturamento vigente à época era aquele constante do art. 2º da LC n.º 71/90 – e que, à luz do art. 110 do CTN, a lei tributária não poderia “alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, [*omissis*] para definir ou limitar competências tributárias”.

Observe-se que a alteração da definição designativa de faturamento promovida pela Lei n.º 9.718/98 implicava consequências importantes. Nesse sentido, enquanto, em um primeiro momento, a base de cálculo da COFINS corresponderia apenas àquelas receitas oriundas da venda de mercadorias e de serviços, a partir da Lei n.º 9.718/98, não somente aquelas receitas, mas também as receitas oriundas de, *e g.*, *royalties*, aluguéis e investimentos também passariam a compor a base de cálculo da aludida contribuição.

A respeito da controvérsia suscitada, mas sob ótica distinta, o ministro relator, Ilmar Galvão, consignou, em seu voto, que já existia uma definição pré-estabelecida para faturamento, que correspondia à de receita bruta, nos termos prolatados na Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) n.º 1:

A Constituição de 88, no art. 195, I, previu, entre outras contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, a incidente sobre o faturamento.

A Lei Complementar n.º 70/91, ao instituir o tributo, no art. 2º, conceituou **faturamento** como “*a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza*”, conceituação essa em torno da qual lavrou séria controvérsia na doutrina, a qual resultou dirimida pelo STF, no julgamento da ADC n.º 1, Rel. Ministro Moreira Alves, quando restou expressamente proclamado que, **in verbis**:

“A LC n.º 70/91, ao considerar o faturamento como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para fins fiscais, como bem assinalou o eminente ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE n.º 150.764.”

Assentou-se, portanto, a partir de então, a identidade entre faturamento e receita bruta de vendas, seja de mercadorias, de mercadorias e

serviços, ou apenas de serviço, para os fins previstos no mencionado dispositivo constitucional⁹⁷.

Dessa forma, concluiu o Ministro Galvão, o art. 3º, § 1º da Lei n.º 9.718/99 incorreu em inconstitucionalidade ao elastecer o conceito de faturamento, pois, sendo lei ordinária, ampliou a base de cálculo da COFINS, o que somente poderia ser feito pela via da lei complementar⁹⁸.

Em contraste com o Ministro Galvão, nesse ponto, o Ministro Gilmar Mendes apresentou voto vista em que afirmou que a mudança de conceitos não se revelava como uma novidade no sistema jurídica brasileiro, e nem deveria ser visto como um fenômeno a que esse mesmo sistema fosse avesso. Após narrar, brevemente, o histórico legislativo da COFINS, Mendes afirmou que, já sob o pálio da LC n.º 70/91 — cuja materialidade dos dispositivos referentes à COFINS seria, nos termos do julgamento proferido na ADC n.º 1, de lei ordinária, e não de lei complementar⁹⁹ —, “a aceção de faturamento adotada pelo legislador não correspondia àquela usualmente adotada nas relações comerciais”, qual fosse, as vendas acompanhadas de fatura¹⁰⁰.

Compulsando precedentes da Corte, o Ministro Gilmar Mendes ressaltou que “[a] discussão quanto à legitimidade dessa perspectiva adotada pelo legislador, de abandono de eventuais pré-concepções da expressão ‘faturamento’, não é estranha para este Tribunal”. Nesse sentido, o Ministro destacou que, no julgamento do RE n.º 150.755, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão (redator para o acórdão o Ministro Sepúlveda Pertence), afirmou-se que o conceito de receita bruta contido no art. 28 da Lei n.º 7.738/89 deveria ser lido nos termos da definição dada pelo Decreto-Lei n.º 2.397/87, que seria “equiparável à noção corrente de ‘faturamento’ das empresas de serviço”.

Naquele precedente, acrescentou o Ministro Gilmar Mendes em seu voto, o Ministro Sepúlveda Pertence, especificamente sobre a alegação de que o conceito de receita bruta dado pelo art. 28 da Lei n.º 7.738/89 não se enquadraria no conceito de faturamento contido no art. 195, I, da CF, assentou que “a distinção pretendida entre

⁹⁷*Idem, ibidem*, fl. 1177. Destaques do original.

⁹⁸ “Vale dizer que se está diante de diploma normativo cujo § 1.º do art. 3.º veio à luz sob o signo da inconstitucionalidade parcial, ao fazer compreender no conceito de receita bruta do contribuinte entradas outras diversas do produto da venda de mercadorias e serviços, instituindo, por consequência[sic], nova fonte destinada a garantir a manutenção da seguridade social, o que somente por lei complementar poderia ser feito validamente, como previsto no § 4.º do referido art. 195 da Carta”. *Idem, ibidem*, fl. 1.178.

⁹⁹*Idem, ibidem*, fl. 1189.

¹⁰⁰*Idem, ibidem*, fl. 1191.

receita bruta e faturamento não encontra[ria] respaldo no atual quadro do direito positivo atinente à espécie”, pois

antes da Constituição, precisamente para a determinação da base de cálculo do **Finsocial**, o DL. 2.397, 21.12.87, já restringira, para esse efeito, o conceito de **receita bruta** a parâmetros mais limitados que o de **receita líquida de vendas e serviços**, do DL. 1.598/77, de modo, na verdade, a fazer artificioso, desde então, distingui-lo da noção corrente de faturamento.¹⁰¹ (Destaques do próprio precedente).

Na mesma linha de raciocínio, o Ministro Gilmar Mendes pontuou, ainda, que no RE n.º 150.764, o relator Ministro Ilmar Galvão reiterou, em seu voto, os fundamentos que embasaram o julgamento proferido no RE n.º 150.755, para consignar que o conceito de receita bruta conferido pelo Decreto Lei (DL) n.º 2.397/77 como “receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços”, na verdade, “coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e **não apenas das vendas acompanhadas de fatura**”¹⁰², como o seria, tradicionalmente, o conceito de faturamento nas relações comerciais.

À luz dos precedentes citados, concluiu o Ministro Gilmar Mendes ser evidente “o entendimento de que o legislador, ao disciplinar o art. 195, I, não está adstrito àquele conceito de faturamento adotado nas relações comerciais”. O Ministro apontou que **a Constituição não incorporara qualquer conceito de faturamento, de forma que, diante do caráter institucional do instituto, a construção do seu significado dependeria da atuação do legislador**, sob pena de, adotando compreensão diversa, o Tribunal fazer restar inviabilizada a adequação do conceito de faturamento à evolução da realidade.

Tal postura, acrescentou, seria marcadamente antidemocrática, por vincular as gerações posteriores à deliberação majoritária do legislador complementar de 1991, devendo o papel da Corte, em casos tais, ser limitado à verificação da compatibilidade do significado de faturamento adotado pelo legislador a um daqueles que possam ser atribuídos ao significante faturamento, contido no texto constitucional. Nesse sentido, por fim, o Ministro afirmou a constitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei n.º 9.718/98,

¹⁰¹RE n.º 150.755, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Relator p/ Acórdão Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 18/11/1992, DJ 20/08/1993, pp. 16.322, *apud idem, ibidem*, fl. 1193-4.

¹⁰²RE n.º 150.764, Relator Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Relator p/ Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 16/12/1992, DJ 02/04/1993, pp. 5623, *apud idem, ibidem*, fl. 1194.

reconhecendo a legitimidade de o legislador infraconstitucional adotar um conceito de faturamento, dentre aqueles vários possivelmente associáveis ao significante faturamento.

Depreende-se, então, que, para o Ministro Gilmar Mendes, o signo faturamento, para fins de determinação da base de cálculo da COFINS, deve ter sua designação construída por meio de lei complementar — não estando o legislador, nessa empreitada, vinculado a adotar qualquer definição dentre aquelas possivelmente elegíveis para o sino faturamento.

Já o Ministro Cezar Peluso, embora tenha votado em sentido divergente do Ministro Gilmar Mendes, levou em consideração aspectos relevantes apontados nesse voto, que o antecedeu. A questão a ser debatida, delimitada logo de início em seu voto, consistia na aferição dos limites da atuação do legislador infraconstitucional no exercício da competência tributária, “que não pode [ser] alargada pela lei subalterna, porque o de que se trata é de saber se a Lei n.º 9.718/98 ultrapassou, ou não, ao definir a compreensão e a extensão lógico-jurídicas da palavra faturamento, para fins de incidência da COFINS”.

Nessa esteira, o Ministro destacou, em consonância com o voto do Ministro Gilmar Mendes, que a Constituição não estabelecera a designação de faturamento — o que seria indesejável, sob pena de inviabilizar a adaptação do Texto Constitucional “às necessidades históricas da evolução socioeconômica, segundo sua vocação de abertura permanente¹⁰³”.

Buscando arrimo no pensamento de Saussure, Capella e Eco, o Ministro Peluso asseverou que a relação entre significante e significado se dá de modo arbitrário, ao longo da história, levando à conformação dos signos. Não obstante, apesar da textura semântica comumente vaga dos signos linguísticos, isso não significa que uma relação entre o significante e o significado possa ser construída de forma voluntária: em outras palavras, um significante não pode se relacionar com qualquer significado (uma palavra não pode significar “qualquer coisa”). Dessa forma, não havendo conceito jurídico expresso, o intérprete, segundo o Ministro Peluso, não pode eleger aleatoriamente qualquer significado para construir o signo, mas deve “se socorrer, para a re-construção semântica, dos instrumentos disponíveis no próprio sistema do direito positivo, ou nos diferentes corpos de linguagem”¹⁰⁴.

¹⁰³ *Idem, ibidem*, fl. 1.216.

¹⁰⁴ *Idem, ibidem*. fl. 1.218.

Dessa forma, uma vez apontado que não há conceito de faturamento já dado na Constituição, prossegue o Ministro Peluso, deve o intérprete, primeiramente, verificar se já não há um conceito para faturamento aferível dentro do próprio ordenamento jurídico, pois “seria despropositado supor que o texto normativo esteja aludindo a objeto extrajurídico”¹⁰⁵.

Nesse ponto, o Ministro Peluso, mais uma vez, convergiu com o voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes para lembrar que, com efeito, a modificação de conceitos não consiste em novidade no sistema jurídico brasileiro — o que não significaria, contudo, que a atribuição de significados a significantes poderia se dar de forma aleatória, de um dentre vários significados *a priori* compatíveis com um dado significante.

A esse respeito, Peluso fez um recorte histórico da evolução do signo faturamento no Direito brasileiro. Lembrou que, até os idos da década de 70 do século XX, o conceito de faturamento ainda se relacionava com a compreensão do fenômeno nos termos aduzidos pelo Código Comercial de 1950, que empregava “faturamento” como “ato de faturar, ou o conjunto de faturas”¹⁰⁶. O referido conceito foi empregado, também, na Lei n.º 5.474/1968 (Lei das Duplicatas), que, em seu art. 1º, *caput*, estabelecia o seguinte: “[e]m todo o contrato de compra e venda mercantil entre partes domiciliadas no território brasileiro, com prazo não inferior a 30 (trinta) dias, contado da data da entrega ou do despacho das mercadorias, o vendedor extrairá fatura para apresentação ao comprador”.

A partir de determinado momento, contudo, passou-se a perceber que essa ideia de faturamento, no sentido empregado pelo Código Comercial, já não atendia às necessidades históricas de uma realidade distinta daquela que se apresentara até então. Citando Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, o Ministro Peluso ressaltou que o ato de emitir faturas, por si só, era dotado de pouquíssima relevância econômica: na verdade, o que se encontrava subjacente ao ato de emitir faturas era o próprio negócio jurídico da compra e venda mercantil que — essa sim —, por sua vez, era dotada de relevância econômica. Fosse de outra forma, bastaria que o vendedor não emitisse faturas para que

¹⁰⁵ *Idem, ibidem*, fl. 1.219.

¹⁰⁶ *Idem, ibidem*, fl. 1.220.

não incidisse a norma tributária, “o que, sabidamente, nunca foi pretendido pela doutrina formada sobre esse tributo, nem decorre, mediata ou imediatamente, da lei”¹⁰⁷.

Nesse sentido, consignou o Ministro Cezar Peluso que não foi sem uma justificativa que se deu a alteração do conceito de faturamento de “conjunto de faturas” para “receita bruta da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza”, mas que a referida modificação da designação do termo “faturamento” decorreu da mudança de paradigma, no Direito Empresarial, provocada pela sucessão da figura do comerciante pela ideia de empresa:

Com a deslocação histórica do foco sobre a importância econômica e a tipificação dogmática da atividade negocial, do conceito de *comerciante* para o de *empresa*, justificava-se rever a noção de *faturamento* para que passasse a denotar agora as vendas realizadas pela *empresa* e relacionadas à sua “*atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços*”, como consta hoje no art. 966 do Código Civil.¹⁰⁸ (Destques do próprio voto).

Assim, faturamento passa a ser entendido como o “resultado econômico das operações empresariais típicas”, isso é, a todo o proveito econômico decorrente daquela atividade econômica que corresponde ao objeto da empresa¹⁰⁹, conceito esse que, segundo salientou o Ministro Peluso, foi reconhecido pela Corte na sua “acomodação prática [...] às exigências históricas da evolução da atividade empresarial, [...] dentro dos limites da resistência semântica do vocábulo”¹¹⁰. Lembrou, corroborando sua assertiva, os já citados RE 150.764, RE n.º 170.555 e a ADC n.º 1, destacando, especialmente, a declaração de interpretação conforme do art. 28 da Lei n.º 7.738/77 no julgamento do RE n.º 170.555, em que restou consignado que o conceito de receita bruta contido naquele dispositivo deveria ser lido como “receita bruta da venda de mercadorias e da prestação de serviços”, sob pena de a expressão “receita bruta” ultrapassar os limites semânticos tidos para o termo “faturamento”, previsto no art. 195, I, da CF.

Depreende-se da leitura do voto do Ministro Peluso que, ao contrário do que consignou em seu voto o Ministro Gilmar Mendes, a Constituição, muito embora não consagre uma definição de faturamento, deve pressupor para ele, ainda assim, a existência de um significado — que deve ser buscado, a princípio, dentro do próprio sistema jurídica,

¹⁰⁷ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. PIS – Exclusão do ICM de sua base de cálculo. Revista de Direito Tributário n.º 35, pp. 153-154 *apud idem, ibidem*, fl. 1.221.

¹⁰⁸ *Idem, ibidem*, fl. 1.220.

¹⁰⁹ *Idem, ibidem*, fl. 1.221.

¹¹⁰ *Idem, ibidem*, fl. 1.224.

de tal modo que o art. 110 do CTN parecer-lhe-ia, assim, expletivo, ante a inteligência adotada, sob pena de violação da competência tributária outorgada pela própria Constituição. Para Peluso,

[t]al atribuição legal de denotação ou significado mais extenso que compreende todos os elementos do gênero ou classe de receitas, seria válida, se não afrontasse o alcance do texto constitucional que usa o termo *faturamento*, para outorga da competência tributária, com conteúdo semântico mínimo, sem o qual seria impossível observar e controlar os limites dessa mesma competência constitucional, assim como seria impossível preservar todo o grave alcance da proibição constitucional da prisão civil por dívida [...], se não fosse compreensível e restrita a condição jurídica de *depositário infiel*.¹¹¹ (Destques do próprio voto).

Considerando o argumento levantado pelo Ministro Gilmar Mendes de que não reconhecer a legitimidade da atuação do legislador infraconstitucional para atribuir, a significantes presentes na Constituição, significados distintos daqueles que eram atribuídos àqueles mesmos significantes no microsistema do direito privado seria interpretar a Constituição à luz do art. 110 do CTN, Peluso contra argumentou:

É claro que o preceito não serve para interpretar a Constituição, mas tem eficácia enquanto predica sanção de invalidez às normas tributárias que a contrariem nos aspectos enunciados. **E não deixa de confirmar que a Constituição da República usa, implicitamente, conceitos de direito privado para definir ou limitar competências tributárias**¹¹². (Destacou-se).

No que diz respeito à assertiva de que a Constituição, embora não os transcreva, expressamente, em seu texto, supõe significados para os significantes que emprega em seu corpo, o Ministro Peluso lembrou o que restou decidido no RE n.º 166.772, em que se discutia a possibilidade de a Lei n.º 7.787/89 estabelecer, em seu art. 3º, I, que a COFINS incidente sobre a “folha de salários” (CF, art. 195, I, *a*) incidiria, também, sobre os valores pagos a “autônomos e administradores”. Restou decidido naquela ocasião que, uma vez compreendido que “[a] relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho [emprego]”, tem-se a “impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorre via folha de salários”, pois “[o] conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito”¹¹³. No

¹¹¹ *Idem, ibidem*, fl. 1.233.

¹¹² *Idem, ibidem*, fl. 1.234.

¹¹³ RE 166.772, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/1994, DJ 16/12/1994, pp. 34896 *apud idem, ibidem*, fl. 1.236.

mesmo sentido, lembrou o Ministro Peluso o RE n.º 116.121-3, “em que a Corte julgou inconstitucional a exigência de imposto sobre serviços na ‘*locação de bens móveis*’, por delirar do conceito de serviços pressuposto pela Constituição”, que corresponderia a uma obrigação de fazer, e não a uma obrigação de dar — como sói concluir a respeito da locação de bens móveis.

Em conclusão, o Ministro Peluso reconheceu a inconstitucionalidade ao art. 3º, § 1º, da Lei n.º 9.718/98, por, dentre outras razões, ter ampliado o conceito de receita bruta suposto pela Constituição como equivalente ao de faturamento, para compreender, nesse significante, o significado de toda e qualquer receita, incompatível com a Constituição.

Em suma: depreende-se, da leitura de seu voto, que o Ministro Cezar Peluso asseverou que (i) a Constituição pressupõe significados para os significantes que emprega em seu texto, ainda que não estabeleça suas definições expressamente; (ii) esses significados devem ser buscados, primeiramente, dentro do próprio ordenamento jurídico; e (iii) não pode o legislador ultrapassar os limites semânticos desses significados — o que não significa que um significado associado a um determinado significante permanecerá o mesmo ao longo do tempo indefinidamente, de sorte que a sua modificação dar-se-á de modo consentâneo com o evoluir social, histórico e econômico da sociedade (ou do contexto) em que é empregado (o que pode vir a ser reconhecido por meio de lei), mas não pela atividade do legislador, ou de qualquer outro intérprete, oficial ou não, considerada isoladamente.

O voto prevalecente, ao final, foi o do Ministro Marco Aurélio, designado redator para o acórdão. Em seu voto, no mesmo sentido do voto do Ministro Peluso, o Ministro Marco Aurélio consignou que a Lei n.º 9.718/98, em seu art. 3º, § 1º, ultrapassara os limites semânticos do art. 195, I, *b* e, nesse sentido, “a interpretação desta [norma] já proclamada pelo Supremo Tribunal Federal”¹¹⁴, reconhecendo, ao final, a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei n.º 9.718/98. Para fins de conclusão, merece recorte do seguinte trecho da ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao

¹¹⁴*Idem, ibidem*, fl. 1.266.

aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

Dessa forma, pode-se apreender da leitura do voto do Ministro Peluso elementos atinentes aos pressupostos hermenêuticos desenvolvidos ao longo deste primeiro capítulo. Com efeito, tendo em vista a arbitrariedade dos signos, Peluso afirmou, a um só tempo, que a relação designativo-denotativa está sujeita às contingências históricas presentes no momento da interpretação mas, em razão disso, não é dado ao intérprete construir, voluntariamente, significações jurídicas: reconhecendo as dimensões relacionais do sistema, configuradas pelas relações sintagmáticas de primeiro e de segundo grau, Peluso afirmou que o intérprete deve “se socorrer, para a re-construção semântica, dos instrumentos disponíveis no próprio sistema do direito positivo, ou nos diferentes corpos de linguagem”¹¹⁵.

Em seguida, na sua pesquisa acerca da significação do signo “faturamento”, o Ministro Peluso recorreu à historicidade institucional, por meio da análise diacrônica, para demonstrar, não somente, que as definições empregadas pela legislação tributária orientam-se, em regra, pelas definições presentes, para os mesmos significantes, no Direito Privado, como também para demonstrar em que medida as circunstâncias contextuais poderiam influenciar nas significações jurídicas. Nesse sentido, afirmou o magistrado, a partir de análise diacrônica da sucessão dos signos construídos a partir do significante “faturamento”, que “[c]om a deslocação histórica do foco sobre a importância econômica e a tipificação dogmática da atividade negocial, do conceito de *comerciante* para o de *empresa*, justificava-se rever a noção de *faturamento*” a fim de que se “passasse a denotar agora as vendas realizadas pela *empresa* e relacionadas à sua ‘*atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços*’, como consta hoje no art. 966 do Código Civil¹¹⁶”.

¹¹⁵*Idem, ibidem*, fl. 1.218.

¹¹⁶*Idem, ibidem*, fl. 1.220.

Por fim, para além do método diacrônico, Peluso, sem perde de vista o princípio da supremacia da Constituição, sustentou sua interpretação em precedentes do Supremo Tribunal Federal em que restou afirmada, respectivamente, a correspondência da designação de receita bruta à de faturamento, signo mencionado no art. 195, I, da CF. A esse respeito, mencionou os RE 150.764, RE n.º 170.555 e a ADC n.º 1, destacando, especialmente, a declaração de interpretação conforme do art. 28 da Lei n.º 7.738/77 no julgamento do RE n.º 170.555, em que restou consignado que o conceito de receita bruta contido naquele dispositivo deveria ser lido como “receita bruta da venda de mercadorias e da prestação de serviços”, sob pena de a expressão “receita bruta” ultrapassar os limites semânticos tidos para o termo “faturamento”, previsto no art. 195, I, da CF; e, no tocante à incorporação, *prima facie*, das definições, pela legislação tributária, dos institutos de Direito Privado, fez menção ao RE n.º 166.772 e ao RE n.º 116.121-3 — atendo-se, portanto, às significações jurídicas reconhecidas na comunidade institucional, que, consideradas reciprocamente, a seu juízo, oferecem uma aptidão explicativa para a decisão tomada no caso concreto e fornecem um substrato de responsabilidade por parte do intérprete.

I.3. Conclusões parciais

Ante todo o exposto, alcança-se a conclusão, ao fim deste capítulo, que a teoria que mais adequadamente explica os contornos da autonomia conceitual do Direito Tributário é a da incorporação *prima facie* das definições do Direito Privado. Como visto, segundo essa teoria, não há uma vinculação *a priori* do intérprete às definições presentes em outros ramos do Direito para os signos empregados pelo Direito Tributário para definir ou limitar competências tributárias — que podem ser substituídos por outros signos, desde que se encontre uma justificativa adequada para fazê-lo no caso concreto; adota-se, contudo, segundo essa mesma teoria, as significações presentes no Direito Privado como referente inicial necessário para a construção de significações jurídicas — visão essa que se acomoda à necessidade de consideração das relações dimensionais do sistema para a extração de significações dos signos, o que impede que, de início, os referenciais hermenêuticos para a interpretação jurídica sejam encontrados em outras áreas do conhecimento.

Nesse sentido, acrescente-se que a arbitrariedade, a mutabilidade e a imutabilidade dos signos implicam o reconhecimento da ineliminável modificação, com o tempo, da relação designação/denotação de um signo, sem que esse reconhecimento

conduza à assertiva de que o intérprete não se encontra vinculado a qualquer elemento para construir significações para as proposições jurídicas. Com efeito, a imutabilidade e a arbitrariedade dos signos impõem limitações históricas ao processo de significação, que, por sua vez, não de ser investigados a partir da análise diacrônica, permitindo ao intérprete, de forma não voluntarista, apreender, contingencial e inteligivelmente, a significação de uma proposição jurídica.

Diante dessas premissas, verifica-se, no campo da hermenêutica, que a proposta teórica de Ronald Dworkin fornece elementos consentâneos às propriedades sígnicas assinaladas para a interpretação de proposições jurídicas. Assim, a interpretação deverá ser fundamentada em princípios e orientada por argumentos de política que, respectivamente, forneçam uma justificativa adequada para a interpretação e permitam ao intérprete compreender o “caráter do jogo” da comunicação em um determinado contexto, segundo uma linha histórica de coerência, revelada historicamente pela análise diacrônica.

A verificação, por sua vez, da adequação desses princípios, deve ser aferida pela consideração recíproca de parcela dos princípios reconhecidos institucionalmente, como corolário do critério hermenêutico da integridade, orientado pela teoria da responsabilidade moral. Uma vez acomodados de forma coerente uns com os outros, esses princípios mostram-se aptos a conferir força gravitacional às interpretações contidas em precedentes, tornando-as vinculantes ao intérprete em casos futuros — ao contrário dos princípios que não se acomodam de forma coerente no todo institucional, bem como em relação aos precedentes fundamentados por argumentos de política, a que serão conferidas força meramente sancionatória.

É nesses termos, portanto, que este trabalho considera legítima a construção de significações jurídicas. A partir dessas premissas é que se pretende chegar à significação jurídica do signo “serviço” contido no art. 156, III, da CF — tarefa essa que passa a ser desempenhada no Capítulo II, logo a seguir.

CAPÍTULO II – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR E DEFINIÇÃO DE “SERVIÇO” TRIBUTÁVEL POR ISS

Uma vez lançadas as premissas hermenêuticas que nortearão a análise a ser desenvolvida neste estudo, faz-se necessário, agora, compreender os limites da competência municipal estabelecida no art. 156, III, da CF¹¹⁷. Isso é, partindo do pressuposto de que o Direito Tributário não se encontra, *a priori*, vinculado a extrair a definição dos seus institutos por remissão a qualquer outro ramo do Direito, cumpre, por ora, a partir da compreensão da competência tributária atribuída aos municípios para instituir ISS, oferecer a mais adequada interpretação para o signo “serviço”, a partir das significações atribuídas a esse termo, de forma coerente — consideradas as dimensões relacionais do sistema — e não discricionária, na historicidade institucional brasileira.

Preliminarmente, far-se-á uma análise acerca dos temas da competência tributária e do papel da lei complementar no exercício dessas competências, para, em seguida, estabelecer — já em conclusão — a definição de serviço vigente, hoje, na comunidade institucional brasileira, para fins de incidência do ISS.

II.1. Da competência tributária

Competência tributária é comumente definida como a aptidão para instituir tributos¹¹⁸. Geraldo Ataliba, tratando da Constituição do Brasil de 1946 — a respeito, todavia, de aspectos que se verificam, outrossim, na Constituição de 1988 —, aponta como característica do sistema constitucional tributário brasileiro a nota da rigidez.

Segundo o autor, a distribuição de competências tributárias no sistema brasileiro apresenta uma peculiaridade em relação a todos os demais: situa-se não em legislação, infraconstitucional, e sim na própria Constituição¹¹⁹. E, das disposições constitucionais que versam sobre competência tributária, verifica-se, implicitamente, o **princípio da rigidez**.

Em suas palavras, o princípio da rigidez desempenha, na federação brasileira, duas funções precípuas: uma, ligada à necessidade política, historicamente situada, de

¹¹⁷ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

¹¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 265.

¹¹⁹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968, p. 27.

garantia da autonomia financeira de cada um dos entes federados — na medida em que segmenta, de forma precisa, a destinação das receitas tributárias — e outra, tendente “a evitar conflitos de competência em matéria tributária”¹²⁰. Segundo Ataliba, o princípio da rigidez pode ser apreendido da própria análise das disposições constitucionais, que estabelecem, para cada um dos entes federados, hipóteses fáticas específicas a respeito das quais poderão instituir tributos, excluindo dos demais essa mesma aptidão:

[n]ão há lugar para, no regime da Constituição de 1946, se reconhecer como juridicamente válidos dois impostos com o mesmo ato gerador. Porque é relevantíssimo salientar — **a Constituição não procedeu a simples enumeração de *nomina iuris* quando**, nos arts. 15, 19 e 29, **fixou as competências tributárias**. Pelo contrário, atribuiu a cada entidade política um fato gerador distinto e identificável só consigo mesmo. Cada qual, a se erigir num instituto jurídico autônomo e diferenciado, de tal forma a não poderem se confundir juridicamente uns com os outros. Êsse [*sic*] o objetivo incontrastável alcançado, dada a perfeição técnica das fórmulas jurídicas empregadas pelo constituinte de 1946. Sendo rígida a nossa discriminação de rendas, daí resulta que cada uma das unidades federadas somente pode decretar os tributos incluídos na sua competência¹²¹.

Dessa forma, verifica-se que, visando a evitar a bitributação e a assegurar a autonomia financeira dos entes da federação, o princípio da rigidez atribuiu, a cada um dos entes federados, competência específica para instituir tributos a respeito de uma hipótese de incidência específica, não coincidente com as hipóteses outras sobre as quais outros entes federados ficam autorizados a instituir tributos. É nesse sentido que Roque Carrazza destaca que a Constituição traça a “*norma-padrão de incidência*”, o “arquetipo”, de cada um dos tributos nela previstos¹²².

Assim, em síntese, a aptidão dos entes federados para instituir tributos encontra-se rigidamente disciplinada em âmbito constitucional, sendo já na própria Constituição estabelecido o “arquetipo”, a hipótese de incidência tributária de cada um dos tributos cuja instituição compete a cada um dos entes políticos da Federação. Vale citar a síntese de Paulo de Barros Carvalho, para quem “os enunciados que versam as competências [...] são decisivos para a estipulação das fronteiras das quais o *factum* tributário pode acontecer”¹²³.

¹²⁰ *Idem, ibidem*, p. 23.

¹²¹ *Idem, ibidem*, p. 26.

¹²² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 482.

¹²³ CARVALHO. *Direito tributário: linguagem e método*, p. 234.

II.2. O papel da lei complementar

Nos termos do art. 146, III, da CF, cabe à lei complementar, em matéria tributária — além de resolver conflitos de competência tributária entre os entes federados e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar — estabelecer normas gerais em matéria tributária. No que diz respeito, especificamente aos impostos, caberá, ainda, à lei complementar definir a base de cálculo, os contribuintes e os respectivos “fatos geradores” (ou hipóteses de incidência) dos respectivos impostos¹²⁴.

Assim, em síntese, depreende-se que o papel da lei complementar consiste na “solução de conflitos de competência e [n]a definição das hipóteses tributárias e bases de cálculo”, o que implica “a criação, pelo legislador complementar, de definições das realidades contempladas pelo constituinte”¹²⁵. Em poucas palavras, “[à] lei complementar [...] é reservado o papel de definir (estipular os limites) daquelas competências [...]”¹²⁶.

Assim, em que pese o papel colimado à lei complementar no sistema tributário brasileiro, não custa ressaltar que a aludida função deve ser desempenhada em observância aos ditames constitucionais. Com efeito, o próprio Geraldo Ataliba consigna que “[o] *que não for expressamente permitido é vedado terminantemente*, sob pena de burla à Constituição”, de modo que “qualquer hipótese que não se conforme a esse quadro é de inconstitucionalidade”:

[d]iante de casos concretos duvidosos o intérprete deverá percorrer, em rigoroso, porém, simples e fácil exame, os dados desse *[sic]* quadro, procedendo por eliminação. **Se não vir caracterizado, precisamente, subsunção do caso concreto às diversas hipóteses permissivas da Constituição, então é seguro e certo que está diante de exigência inconstitucional e, portanto, não vinculante juridicamente**¹²⁷.

Nesse mesmo sentido, Fernando Facury Scaff e Luma Scaff sustentam ser “[d]esnecessário reiterar que essas competências [tributárias] devem observar estritamente a norma constitucional, não havendo nenhuma margem de discricionariedade para o legislador nacional ou para o aplicador da norma”¹²⁸. Não por

¹²⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; *[omissis]*”.

¹²⁵ SCHOUERI, *op. cit.*, p. 283.

¹²⁶ *Idem, ibidem*, p. 284.

¹²⁷ ATALIBA, *op. cit.*, p. 31 (negritou-se).

¹²⁸ SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo. *Comentários ao art. 156, III, da CF*. In: CANOTILHO, Joaquim José Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK,

outra razão, Carvalho destaca, com arrimo nos ensinamentos do próprio Geraldo Ataliba, a “necessidade premente de estabelecer-se o texto da constituição como patamar a partir do qual os processos interpretativos hão de desenvolver-se, para chegar ao sentido que o exegeta tem por bem atribuir ao material bruto do direito positivo”¹²⁹, e conclui que ao legislador complementar, no desempenho do seu mister, “[é]-lhe terminantemente vedado extrapolar tal função, inovando e prescrevendo condutas diversas daquelas referidas pelo texto magno”¹³⁰, atuando a Constituição como fator limitador e orientador da atuação do intérprete.

Nesses termos, conclui-se que o papel da lei complementar, no que interessa a este estudo, consiste, em relação aos impostos, no estabelecimento das normas gerais de Direito Tributário, especificamente no tocante ao “fato gerador” (hipótese de incidência) do imposto, bem como às respectivas base de cálculo e parte devedora — devendo, nesse ponto, a lei complementar ser conforme ao “arquetipo” do tributo traçado na norma constitucional, **não podendo ser desconforme à definição do signo empregado na Constituição para estabelecer competências tributárias.**

Assim, embora caiba à lei complementar definir o arquetipo constitucional dos impostos, não lhe é autorizado fazê-lo em discordância com a Constituição — o que implica, repise-se, que, ao estabelecer a hipótese de incidência dos impostos, a lei complementar, enquanto intérprete da Constituição, deverá apresentar definição da hipótese de incidência do imposto em conformidade com a definição do signo empregado pelo texto constitucional, construindo a significação jurídica mais adequada para o mesmo signo à luz da historicidade institucional, das dimensões relacionais do sistema jurídico e das contingências presentes no momento da interpretação.

II.3. Do conceito de serviço

Com os pressupostos necessários ao desenvolvimento da presente epígrafe, cabe agora investigar o arquetipo do ISS traçado na Constituição — precisamente, em seu art. 156, III: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Lenio Luiz (coord. científica); LEONCY, Leo Ferreira (coord. executiva). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 1733.

¹²⁹ CARVALHO, *op. cit.*, p. 234.

¹³⁰ *Idem, ibidem*, p. 764.

Depreende-se, assim, da leitura do art. 156, III, da CF, que, a fim de que seja conforme à Constituição o exercício, pelos municípios, da competência para instituir ISS, há necessidade: (i) de previsão das hipóteses de incidência em lei complementar (definição denotativa); e (ii) correspondência, desses objetos denotados, à designação do signo “serviço”. Nesse mesmo sentido é que Paulo de Barros Carvalho sintetiza a fórmula de caracterização do “serviço de qualquer natureza”: “(i) ser serviço; e (ii) estar indicado em lei complementar”¹³¹.

O cumprimento do segundo requisito não apresenta maiores complicações — pelo menos para o que se pretende aqui. Impende tratar da definição de serviço.

Considerando as dimensões relacionais do sistema, Aires Barreto ressalta que “[a] função dos preceitos constitucionais indicativos da competência para a criação do imposto é identificar um determinado campo material, para que o legislador ordinário, ao criar o tributo, se contenha dentro dos seus estritos limites”¹³². Primeiramente, cabe excluir do conceito de serviço tributável os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mencionados no art. 155, II, da CF e expressamente excluídos do conceito pelo art. 156, III, da mesma Carta. Além desses, o autor destaca que todos aqueles outros fenômenos que, aparentemente, possam configurar serviço mas que já estejam compreendidos na hipótese de incidência de outros tributos devem ser excluídos do conceito de serviço¹³³.

Por fim, Barreto assevera que devem ser, também, excluídos do conceito de serviço tributável o serviço público, o serviço desinteressado e o serviço prestado por força de contrato de trabalho (*rectius*, de emprego). Aquele primeiro, em razão da imunidade conferida aos entes federados, *ex vi* do art. 150, vi, “a”, da CF¹³⁴; o segundo, por não consubstanciar qualquer manifestação de riqueza — e, portanto, por não revelar capacidade contributiva¹³⁵; e este último, em razão da natureza alimentar da contraprestação, “que exclui peremptoriamente, sob o aspecto jurídico, qualquer conotação econômica”¹³⁶.

¹³¹ *Idem, ibidem*, p. 771.

¹³² BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 28.

¹³³ *Idem, ibidem*.

¹³⁴ *Idem, ibidem*, p. 53.

¹³⁵ *Idem, ibidem*, p. 59.

¹³⁶ *Idem, ibidem*, p. 60.

Assim, excluindo esses objetos do campo denotativo do signo serviço, Barreto chega à conclusão de que o serviço tributável por ISS é aquele regido pelo Direito Privado, prestado a outrem mediante contraprestação pecuniária¹³⁷. Corroborando essa conclusão, Paulo de Barros Carvalho, citando Marçal Justen Filho, afirma que o critério material da hipótese de incidência do ISS corresponde a “prestação de utilidade (material ou não) de qualquer natureza, **efetuada sob regime de Direito privado** [sic] mas não sob regime trabalhista, **qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer**, decorrente de contrato bilateral”¹³⁸.

Em síntese do seu argumento, o próprio Carvalho consigna, para fins de incidência do ISS, ser “forçoso que a atividade realizada pelo prestador apresente-se sob a forma de ‘**obrigação de fazer**’”, pois “a incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo *até então inexistente*, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de algo que já existe”¹³⁹.

Em seu *Tratado de Direito Privado*, Pontes de Miranda define a locação de serviço¹⁴⁰ como “*dívida de fazer*, que o locador assume”¹⁴¹. Analisando diacronicamente o signo “serviço”, o pensador alagoano acentua que

Servitium era o estado de escravo; *servus* era o escravo; *servire* era ser escravo. O sentido de trabalhar é posterior e, no século XX, inverteu-se a posição quanto à extensão: *serviço*, senso largo, **qualquer prestação de fazer**, ou, menos largamente, de atividade (não de resultado, que seria locação de obra, empreitada); *trabalho*, atividade dos que as leis especiais tratam como profissionais da prestação de serviço a empresas [sic] de finalidade econômica¹⁴².

Densificando a definição de “obrigação de fazer”, traga-se à balha, mais uma vez, as reflexões de Pontes de Miranda a respeito do assunto. Considerando as obrigações de dar (“prestações de objetos”) como espécies do gênero “obrigações de fazer positivas” (em contraposição às “obrigações de fazer negativas”, isso é, de não fazer), Pontes as

¹³⁷ *Idem, ibidem*, pp. 29 e ss.

¹³⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-lei n. 406*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha, 1995, p. 66 *apud* CARVALHO, *Direito tributário: linguagem e método*, p. 767 – sem destaques no original.

¹³⁹ CARVALHO, *Direito tributário: linguagem e método*, p. 768.

¹⁴⁰ Denominação, nos arts. 1.216 e seguintes do Código Civil de 1916, da atual prestação de serviços, dos arts. 594 e seguintes do Código Civil de 2002.

¹⁴¹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. T. XLVII. Atual. por Pedro Paulo Teixeira Manus e Carla Tereza Martins Ramos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 56.

¹⁴² *Idem, ibidem*, p. 55.

distingue das obrigações “de prestar atos pessoais” (obrigações de fazer, em sentido estrito).

As prestações de atos pessoais, segundo o autor, podem ser de ordem física ou psíquica, e denotam “a prestação de serviço, de trabalho, de conservação ou guarda de coisa, e. g., a do depositário, a de prestar informações, a de comunicar, a de concluir contrato, ou outro negócio jurídico ou ato jurídico *stricto sensu*, a de apresentar contas”¹⁴³. Já as prestações de objetos “supõem que se haja de prestar bem já existente” e compreendem, em sua definição denotativa, as seguintes prestações: “entregar coisa, transferir propriedade, ou pagar em dinheiro, **ou ceder crédito** ou renunciar a direitos, pretensões, ações, ou exceções”¹⁴⁴.

Dessa forma, em síntese, infere-se que, consideradas as dimensões relacionais do sistema, a designação de serviço tributável por ISS corresponde a “qualquer prestação de fazer” oriunda de relação de Direito Privado não subordinada, operada mediante contraprestação pecuniária — excluídos os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal.

II.3.a. Do reconhecimento institucional da designação de “serviço” como prestação de fazer

A definição de serviço como obrigação de fazer ganhou contornos na história institucional brasileira à luz do caso da locação de bens móveis. O *leading case*, a esse respeito, foi o RE n.º 116.121¹⁴⁵. A questão debatida dizia respeito à constitucionalidade do item 79 da lista anexa ao Decreto-lei n.º 406/1968, que previa “[l]ocação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil” como um dos serviços sujeitos ao ISS.

Em seu relatório, o Ministro Octavio Gallotti consignou que a Recorrente impugnava a cobrança de ISS sobre locação de guindastes com fundamento na inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, constante do item 79 à lista anexa ao Decreto-lei n.º 406/1968 e do item 52 da lista anexa à Lei Municipal de Santos n.º 3.750/71. Em suas razões, consta do relatório, a parte Recorrente afirma “não se tratar [a locação de bens móveis] de serviço, porque gera obrigação de dar e inexistir atividade

¹⁴³ PONTES DE MIRANDA, *Tratado de Direito Privado*. T. XXII. Atual. por Nelson Nery Jr. e Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 143.

¹⁴⁴ *Idem, ibidem* – negritou-se.

¹⁴⁵ RE N.º 116.121/SP, Relator Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator p/ Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, publicado em 25/05/2001

pessoal do locador que possa ser juridicamente caracterizada como prestação de serviços”¹⁴⁶.

Em seu voto condutor, o Ministro Gallotti frisou que o entendimento sufragado pelo acórdão recorrido encontrava amparo na então vigente jurisprudência do STF sobre o tema. Conforme entendimento então exarado no julgamento do RE n.º 115.103 (rel. Min. Oscar Corrêa), “muito embora a locação de bens móveis não seja locação de serviço ou fornecimento de trabalho, constitui venda de bem imaterial (serviço)”¹⁴⁷. Nessa esteira, era, segundo Gallotti, reconhecida a aceitação da tributação da locação de bens móveis — a despeito de se reconhecer que não se tratava de serviço.

Historicamente, explicou o relator, a redação primeira do art. 71, § 1º, do CTN incluía a locação de bens móveis entre os serviços tributáveis por ISS. Além disso, acrescentou que o ISS veio para ocupar o lugar deixado pelo antigo imposto sobre profissões e indústrias — dentre as quais se incluía a locação de bens móveis.

Ainda, resgatou a dicotomia, à época vigente, que existia entre o imposto sobre profissões e indústrias e o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM): aquele consistia em exação sobre a circulação de bens imateriais; este último, sobre a circulação de bens materiais. Nesse sentido, o Ministro Gallotti pontuou que a expressão “de qualquer natureza” havia de implicar algum significado naquele contexto:

[a] definição desses serviços foi confiada à lei complementar. Não deve ela fugir daquilo que se possa ter, conceitualmente, como serviço, e sua função primordial é extremar o limite da competência tributária municipal. Mas não há de ser interpretada, unilateralmente, só na exploração da possibilidade de reduzir a área de imposição do imposto municipal, mas livremente atuar no justo espaço desta, traçado pela Constituição, na abrangência dos serviços "de qualquer natureza"¹⁴⁸.

Nessa esteira, com arrimo na jurisprudência então dominante, o Relator votou pelo não provimento do acórdão, dada a conformidade do acórdão recorrido à jurisprudência do STF.

O voto que deflagrou a divergência — e que, ao final do julgamento, sarou-se vencedor — foi o proferido pelo Ministro Marco Aurélio. De início, destacou a divergência existente entre locação de serviços e locação de bens móveis, e ressaltou que,

¹⁴⁶ *Idem, ibidem*, p. 672.

¹⁴⁷ *Idem, ibidem*, p. 677.

¹⁴⁸ *Idem, ibidem*, p. 683.

no caso da locação de guindastes, não havia prestação de qualquer serviço em conjunto com a locação do bem — tratando-se, assim, de locação de bem móvel pura e simples.

Considerando a significação das expressões “locação de serviço” e “locação de bens móveis” inseridas, respectivamente, nos arts. 1.216 e 1.188 do CC/16, de onde são originárias, o Ministro Marco Aurélio afirmou que “[e]m face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços”¹⁴⁹. Relembrou que situação semelhante deu-se no julgamento do RE n.º 166.772, quando o STF decidiu que os pagamentos feitos aos administradores e autônomos não compõem a base de cálculo da contribuição social sobre a folha de salário, uma vez que administradores e autônomos não recebem salário, uma vez que não são empregados do contribuinte.

Por fim, ao cabo, assim sumarizou o seu posicionamento o Ministro Marco Aurélio:

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfin, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários¹⁵⁰.

A partir do julgamento do RE n.º 116.121, o STF passou a reconhecer que o serviço tributável por ISS é aquele correspondente a uma prestação de fazer, conforme é delineado o instituto na seara do Direito Privado. Nesse sentido, a jurisprudência consolidou-se ao longo dos anos, até que, em 04 de fevereiro de 2010, foi aprovada a Súmula Vinculante n.º 31, com o seguinte teor: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis” — que segue em vigor até a data de conclusão deste trabalho.

Vale colacionar as ementas de alguns dos precedentes que deram ensejo à edição da referida súmula vinculante:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. NÃO-INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS. I - O Plenário desta Corte, no julgamento do RE 116.121, Rel. para o acórdão o Min. Marco Aurélio, assentou entendimento no sentido da não-incidência do ISS

¹⁴⁹ *Idem, ibidem*, p. 702.

¹⁵⁰ *Idem, ibidem*, p. 705.

sobre a locação de bens móveis. II - Entendimento mantido atualmente por ambas as Turmas desta Corte. III - Agravo regimental improvido¹⁵¹.

EMENTA: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL - DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER) - IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) - INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 7 9 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO. - **Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.** Precedentes (STF). Doutrina¹⁵².

EMENTA: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. É firme o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que não incide Imposto sobre Serviços (ISS) sobre locação de bens móveis. Agravo regimental a que se nega provimento¹⁵³.

Tem-se, dessa forma, que, institucionalmente, a significação construída para o signo “serviço”, para fins de incidência do ISS, é a de “obrigação de fazer”, constituída no bojo de um contrato regido pelo Direito Privado (excluída a incidência do Direito do Trabalho), correspectiva a contraprestação de conteúdo economicamente aferível, cujo objeto não consista em prestação de comunicação ou de transporte interestadual ou intermunicipal.

II.4. **Julgamento do RE n.º 651.703: crítica à designação de serviço como utilidade**

No julgamento do RE n.º 651.703, de relatoria do Ministro Luiz Fux, reconheceu-se — por maioria de votos, vencido o Ministro Marco Aurélio — a materialidade constitucional do conceito de serviço como o oferecimento de uma utilidade para fins de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (CF, art. 156, III).

¹⁵¹ RE 455.613 AgR, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 27/11/2007, publicado em 19/12/2007.

¹⁵² RE 446.003 AgR, Relator Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 30/05/2006, publicado em 05/08/2006 (destacou-se).

¹⁵³ RE n.º 553.223/RJ, AgR, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/11/2007, publicado em 14/12/2007.

Nos termos do voto do Relator, o STF afirmou, no tocante à fixação do conceito de serviço, que a questão constitucional em comento diria respeito à “materialidade constitucional do conceito de *serviço*”¹⁵⁴ para fins de incidência do imposto previsto no art. 156, III, da CF. Assim, partiu-se da premissa de que o legislador não poderia escolher qualquer significado para atrelar ao significante *serviço*, mas deveria eleger um dentre aqueles reputados compatíveis à materialidade constitucional do conceito de serviço, de modo que, “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”¹⁵⁵. Vê-se, logo de início, que o Relator afirma o paradigma da discricionariedade, ao afirmar a possibilidade de o legislador **escolher** um dentre vários conceitos reputados compatíveis com a materialidade constitucional do signo.

Nesse sentido, o Ministro Fux ressaltou que não haveria, *a priori*, um primado do Direito Privado sobre o Direito Tributário. Rechaçando a possibilidade de interpretação do art. 156, III, da CF à luz do art. 110 do CTN — sob pena de violação ao princípio da supremacia constitucional —, o Relator consignou que “o conceito de prestação de ‘serviços de qualquer natureza’ e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária”¹⁵⁶. Nessa mesma linha de raciocínio, acrescentou que, considerando: (i) a inexistência de univocidade quanto aos significados dos termos empregados na Constituição; (ii) a assunção do pluralismo metodológico em detrimento do formalismo jurídico, devendo o Direito “recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade”¹⁵⁷; e (iii) o reconhecimento das relações entre o Direito e a Economia, não deveria haver uma conexão necessária entre o Direito Tributário e o Direito Privado para fins de fixação de conceitos atinentes à competência tributária:

não deve ser excluída, *a priori*, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação

¹⁵⁴ RE n.º 651.703/PR, Rel. Min. LUIZ FUX, julgado em 29/09/2016, publicado em 26/04/2017, p. 15 de 88 (itálicos do próprio voto).

¹⁵⁵ *Idem, ibidem* (itálicos do próprio voto).

¹⁵⁶ *Idem, ibidem*, p. 2 de 88.

¹⁵⁷ *Idem, ibidem*, p. 20 de 88.

infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional¹⁵⁸.

Com base nessa assertiva, o Ministro Fux prosseguiu em seu raciocínio asseverando que o aludido reconhecimento das interações entre o sistema jurídico e o sistema econômico permite reconhecer que tributos como o ISS e o ICMS, que pressupõem a agregação de valor a um bem ou a um serviço, “assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados pela grande fluidez e mutação em sua natureza jurídica”¹⁵⁹.

Nessa esteira, o Relator asseverou que a classificação das obrigações em *dar* e de *fazer* “não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada *cum grano salis*”¹⁶⁰. Acrescentou-se, ainda, que a referida classificação

escapa à *ratio* que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v. g., serviços de comunicação- tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração de mercado¹⁶¹.

Prosseguindo nessa linha de raciocínio, o Ministro Relator destacou que, a propósito, o próprio STF, no julgamento dos RREE 547.245 e 592.905, reconheceu que “a interpretação do conceito de ‘serviços’ no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de “obrigação de fazer”, tendo, nesse sentido, “vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer”¹⁶². Assim, segundo o Ministro Fux, o STF já reconheceria, a partir daqueles precedentes, um desatrelamento da definição de “serviço” da designação “obrigação de fazer”.

Em conclusão, a respeito do tema, o Ministro Fux afirmou em seu voto que

o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao **oferecimento de uma utilidade** para outrem, a partir de um conjunto de atividades

¹⁵⁸ *Idem, ibidem*, pp. 17 e 18 de 88 (itálicos do próprio voto).

¹⁵⁹ *Idem, ibidem*, pp. 3 e 4 de 88.

¹⁶⁰ *Idem, ibidem*, p. 29 de 88 (itálicos do próprio voto).

¹⁶¹ *Idem, ibidem*, p. 31 de 88.

¹⁶² *Idem, ibidem*, p. 30 de 88 (destacou-se).

imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.¹⁶³

No mesmo sentido do relator, o Ministro Barroso consignou em seu voto que o conceito de serviço presente no art. 156, III, da CF é necessariamente mais amplo do que aquele presente no Direito Privado “e busca abranger as múltiplas e complexas atividades econômicas existentes no mercado”¹⁶⁴.

Segundo Barroso, essa conclusão seria alcançável, basicamente, por duas razões: (i) a primeira, teria a ver com a necessária expansão da competência tributária outorgada aos Municípios indicada pelo uso da expressão *de qualquer natureza* no art. 156, III, da CF, de modo que, para o Ministro, “[e]xcetuando as atividades em que o constituinte determinou a incidência de ICMS e de IOF, todas as demais que envolvam a prestação de um serviço devem ser tributadas pelo ISS”¹⁶⁵; e (ii) em segundo lugar, a definição do conceito de serviço deve ser “necessariamente intermediada por uma definição legal”¹⁶⁶, reconhecendo uma natureza institucional ao conceito de serviço.

II.4.a. Crítica à ratio decidendi do RE n.º 651.703/PR

Apontados os fundamentos do acórdão proferido no julgamento do RE n.º 651.703, cabe, agora, tecer alguns comentários à *ratio decidendi* empregada naquele precedente.

Parece acertada a delimitação da controvérsia quanto à materialidade constitucional da definição de *serviço* inserto no art. 156, III, da CF. Com efeito, reconhece-se como correta a afirmação de que existe uma materialidade constitucional a respeito do significado do termo *serviço* — a única ressalva que se põe é que essa definição não deve ser eleito de forma discricionária, mas deve corresponder à ideia, intersubjetivamente compartilhada (ou, ao menos, compartilhável) do que significa serviço em um determinado contexto histórico-social-político-econômico, sob pena da mácula da inconstitucionalidade recair sobre qualquer decisão legislativa que disponha de modo contrário.

A crítica é posta quanto à significação do termo *serviço* construída no caso concreto, que deve corresponder à respectiva materialidade constitucional, tal como

¹⁶³ *Idem, ibidem*, p. 33 de 88.

¹⁶⁴ *Idem, ibidem*, p. 77 de 88.

¹⁶⁵ *Idem, ibidem*.

¹⁶⁶ *Idem, ibidem*, p. 78 de 88.

reconhecida institucionalmente. Além disso, não foram apresentadas justificativas adequadas para a interpretação no sentido alcançado, sequer consideradas pelo STF, *in casu*, as dimensões relacionais do sistema e a diacronia institucional da significação de “serviço”. Explica-se.

A esse respeito, primeiramente, cabe apontar a falácia, em que incorreram tanto o Ministro Fux quanto o Ministro Barroso, ao afirmarem que a *ratio* adotada pelo legislador constitucional ao elencar os serviços tributáveis por impostos era “a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração de mercado”¹⁶⁷, pois, segundo os ministros, ao usar a expressão *serviços de qualquer natureza*, haveria “uma clara intenção de inserir uma ampla gama de serviços, levando à necessária extensão da competência tributária [...] de incluir [...] todas as demais [atividades] que envolvam a prestação de uma utilidade com elementos de um serviço”¹⁶⁸.

Na verdade, *a priori*, não se poderia concluir, a partir da leitura do texto constitucional, que o Constituinte pretendeu incluir como hipótese de incidência do ISS qualquer atividade que envolva a prestação de uma utilidade. O que se permite inferir da leitura sistemática das Seções III, IV e V, do Capítulo 1 do Título VI da Constituição, é que a expressão *serviços de qualquer natureza*, mencionada no art. 156, III, da CF, expressa a residualidade da competência tributária dos Municípios para instituir o referido imposto sobre hipótese de incidência que corresponda a serviço não compreendido, conceitualmente, nos arts. 153, V, e 155, II, ambos da Constituição. É dizer: se não há dúvidas de que a locução “de qualquer natureza” dotou de residualidade, em relação ao art. 155, II, da CF, a competência tributária dos Municípios, não é menos verdadeiro que essa mesma locução não afasta a asserção de que a hipótese de incidência do ISS deve corresponder a um serviço, segundo a materialidade constitucional do termo, como já destacado na epígrafe anterior.

Nesse sentido, em segundo lugar, impende ressaltar, também, que, ao contrário do que restou afirmado no julgado em comento, em momento nenhum, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, houve uma superação da compreensão de serviço como atividade atrelada a uma obrigação de fazer. É dizer, a materialidade constitucional do signo “serviço” ainda corresponde, nos

¹⁶⁷ *Idem, ibidem*, p. 5 de 88.

¹⁶⁸ *Idem, ibidem*, p. 77 de 88.

termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a uma designação consistente numa *obrigação de fazer*.

Efetivamente, basta a leitura dos precedentes citados pelo próprio Ministro Fux em seu voto condutor para verificar que, ainda que, naqueles casos, possa ter havido um elástico da denotação do signo “serviço”, a Corte entendeu que a designação desse mesmo termo permanece atrelada à ideia de obrigação de fazer. Veja-se, nesse sentido, os termos em que restou lavrada a ementa do acórdão proferido no julgamento do RE n.º 547.245:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, **o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back.** Recurso extraordinário a que se dá provimento¹⁶⁹. (Destacou-se).

Dessa forma, antes de superar a compreensão do termo serviço como uma prestação correspondente a uma obrigação de fazer, afirmou-se a possibilidade de incidência do ISS sobre o *lease-back* pelo fato de o núcleo da prestação consistir no financiamento, atividade essa que consubstancia uma obrigação de fazer.

No mesmo sentido, veja-se a ementa lavrada por ocasião do julgamento do RE n.º 592.905:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. **No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo**

¹⁶⁹ RE n.º 547.245, Relator Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, publicado em 05/03/2010.

que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento¹⁷⁰. (Destacou-se).

De se ver, portanto, que a conclusão adotada pelo STF no julgamento em comento encontra-se absolutamente desvinculada da significação jurídica do signo “serviço” tal qual reconhecido institucionalmente na historicidade do STF. Além disso, não se demonstrou em que medida as relações entre o Direito e o Sistema Econômico exigiriam uma mutação da designação do signo “serviço” para fins de tributação das operações de seguro de saúde — pelo que, à luz da integridade no direito, não houve, à luz das significações jurídicas reconhecidas institucionalmente para o termo serviço, a apresentação de uma justificativa adequada para a interpretação construída à luz das contingências presentes no momento histórico da decisão.

Assim, não há que se afirmar, à luz dos termos expressos na ementa do precedente citado — como o fez o Ministro Fux em seu voto —, que “a interpretação do conceito de ‘serviços’ no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de “obrigação de fazer”, tendo o STF, nesse sentido, “vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer”¹⁷¹. Quanto ao ponto em análise, destaque-se que, até a conclusão deste trabalho, permanece em vigor a Súmula Vinculante n.º 31, publicada em 17/02/2010, *ad litteram*: “[é] inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Essas mesmas críticas, a propósito, são deduzidas pelo Ministro Marco Aurélio em seu voto-vista. Inicialmente, destacou o Ministro que “[t]oda ciência pressupõe a adoção de escorregia linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceitos estabelecidos com a passagem do tempo, por força dos estudos acadêmicos e pela atuação dos Tribunais”¹⁷².

Em seguida, alertou para o fato de se “não autorizar a preceito constitucional a incidência do imposto sobre quaisquer situações descritas na legislação de regência”,

¹⁷⁰ RE n.º 592.905, Relator Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, publicado em 05/03/2010.

¹⁷¹ RE n.º 651.703, p. 30 de 88 (destacou-se).

¹⁷² *Idem, ibidem*, p. 49 de 88.

sendo necessário, para tanto, “observar-se, a partir da própria natureza do negócio jurídico entabulado, o preenchimento das características típicas de serviço, respeitando as definições e regramentos trazidos por outros ramos do Direito, ainda que não seja o tributário”¹⁷³.

Nesse sentido, o Ministro afirmou, com base em análise do julgamento proferido nos autos do RE n.º 116.121, de sua relatoria, “ser o sentido do vocábulo ‘serviços’ revelador de obrigação de fazer enquanto materialidade apta a sofrer incidência do Imposto Sobre Serviços”¹⁷⁴. Na mesma linha de raciocínio, consignou que, no julgamento da ADI n.º 4.389, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, o STF, em sessão plenária, “ao enfrentar o tema relativo à incidência de ISS ou de ICMS na produção de embalagens sob encomenda para posterior industrialização, decidiu a questão a partir do enfoque quanto à preponderância da circulação de mercadoria e não de um fazer voltado ao benefício do contratante”¹⁷⁵.

Em conclusão, fundamentou seu voto elencando precedentes do STF que sufragam o mesmo entendimento, evidenciando que a materialidade constitucional do termo *serviço*, na jurisprudência do STF, corresponde a uma obrigação de fazer. Vale, aqui, a transcrição de trechos das ementas de alguns desses precedentes citados pelo Ministro Marco Aurélio:

Ementa: AGRADO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. PRETENSE NECESSIDADE DE NOVA INTERPRETAÇÃO APÓS O ADVENTO DA LC Nº 116/2003. ENTENDIMENTO QUE INDEPENDE DO DIPLOMA DE REGÊNCIA POR ESTAR AMPARADO NO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇO. **1. A não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis decorre da impossibilidade do poder de tributar vir a modificar o conceito constitucional de serviço que provém do direito privado.** [...] (destacou-se)¹⁷⁶.

EMENTA: AGRADO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRADO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ETAPA INTERMEDIÁRIA DA CADEIA DE PRODUÇÃO. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS ATESTADAS PELA ORIGEM. INOCORRÊNCIA DA MATERIALIDADE ATRIBUÍDA AO ISSQN. Nas hipóteses de conflito entre os fatos impositivos do ICMS e do ISS, não se pode desconsiderar o papel da atividade exercida no contexto de todo o ciclo produtivo. **Sob tal perspectiva, cabe ao**

¹⁷³ *Idem, ibidem*, p. 50 de 88.

¹⁷⁴ *Idem, ibidem*, pp. 52 e 53 de 88.

¹⁷⁵ *Ide, ibidem*, p. 54 de 88.

¹⁷⁶ RE n.º 602.295 AgR, Relator Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, publicado em 23/04/2015.

intérprete perquirir se o sujeito passivo presta um serviço marcado por um talento humano específico e voltado ao destinatário final, ou desempenha atividade essencialmente industrial, que constitui apenas mais uma etapa dentro da cadeia de circulação. Perfilhando esta diretriz, não é possível fazer incidir o ISS nas hipóteses em que a atividade exercida sobre o bem constitui mera etapa intermediária do processo produtivo. [...] ¹⁷⁷ (destacou-se).

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. INCONSTITUCIONALIDADE. [...] ¹⁷⁸. (Destacou-se).

Assim, portanto, não se está a discordar do acórdão quanto à existência de relações entre os sistemas jurídico e econômico e quanto à possibilidade, inevitável, de modificações da relação designação/denotação no bojo dos signos –como visto, isso decorre da própria mutabilidade dos signos. O que ora se aponta como crítica é a não correspondência da prestação de utilidade à materialidade constitucional do termo *serviço*, como afirmado no aludido precedente, dada a não consideração da historicidade institucional da significação jurídica reconhecida para o signo “serviço” no Direito Tributário. Como alhures demonstrado, os resultados da pesquisa parecem indicar que, nos termos da jurisprudência do STF, a materialidade constitucional do conceito de *serviço* (art. 156, III, da CF) corresponde a uma obrigação de fazer, e não à prestação de qualquer utilidade.

II.5. Conclusões parciais

Nesses termos, primeiramente, tem-se por conclusão que, a partir da análise da competência tributária e do papel conferido constitucionalmente à lei complementar, essa espécie normativa, ao definir a hipótese de incidência dos impostos, não deve contrariar a designação do signo previsto na Constituição como hipótese de incidência, “arquetipo”, dos impostos. Nessa linha, no que se refere, especificamente, à competência tributária municipal para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, é vedado à lei complementar definir (denotar), em lista anexa, situações que não correspondem à designação de “serviço”, termo empregado pela Constituição, em seu art. 156, III, para a fixação de competência tributária municipal.

¹⁷⁷ ARE n.º 839.976 AgR, Relator Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 10/02/2015, publicado em 12/03/2015.

¹⁷⁸ ARE n.º 764.452 AgR, Relatora Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 03/12/2013, publicado em 10/12/2013.

Nesse sentido, à luz da investigação histórica da significação do signo “serviço”, a conclusão a que se chega é que o julgamento do RE n.º 651.703/PR não apresentou uma justificativa adequada para a interpretação de “serviço” como “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”. Conforme já ressaltado, a construção hermenêutica deixou de considerar a historicidade institucional para a formulação da significação, “pulando etapas” do “romance em cadeia”, e olvidando-se quanto à explicação da mutação do conceito face às relações entre o Direito e a Economia. Isso é, não se esclareceu em que medida as conexões entre os aludidos sistemas exige a modificação dos elementos designativos do termo “serviço” no momento histórico da interpretação, à luz das contingências nele presentes.

Acrescente-se que, com essa interpretação, o STF deixou de considerar dimensões relacionais do sistema aptas a conduzir a atividade hermenêutica em sentido oposto. Nesse sentido, deixou-se de considerar as funções da repartição rígida de competências, ressaltada por Ataliba e outros, de evitar a bitributação e garantir a autonomia financeira dos entes federados: a designação “oferecimento de utilidade”, *prima facie*, não deixa de excluir do seu domínio utilidades decorrentes da circulação de mercadorias — o que, potencialmente, pode acarretar conflitos de competência tributária entre Estados e Municípios, fazendo fracassar as metas visadas pela rigidez do sistema, indicativas do “caráter do jogo”, que deveriam orientar a interpretação naquele caso concreto.

Dessa forma, a melhor construção hermenêutica do significado desse termo — que será adotada daqui em diante — parece ser aquela que designa serviço como “prestação de fazer” remunerada, locada a terceiro, regida pelo Direito Privado — excluídas as relações juridicamente subordinadas e os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal. Com efeito, considerada a historicidade institucional, a rigidez do sistema e as possíveis designações para o aludido signo, essa parece ser a mais coerente e justificável, em todos os aspectos considerada — definição essa que deve ser observada pela lei complementar ao definir, para fins de incidência do ISS, os serviços em lista.

Cabe, agora, com essas premissas em mãos, indagar se o item 1.09 da Lista de Serviços Anexa à LC n.º 116/2003 pode, de forma justificável, ser inserida na

denotação do signo “serviço”. Essa análise será realizada com apoio no exame de um dos objetos que o teor daquele item 1.09 denota: a tecnologia de *streaming*.

CAPÍTULO III – DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 1.09 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR N.º 116/2003

Partindo da premissa de que serviço tributável por ISS é aquele correspondente a uma “prestação de fazer” remunerada, locada a terceiro, regida pelo Direito Privado — excluídas as relações juridicamente subordinadas e os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal —, cabe indagar se os termos do item 1.09 da Lista de Serviços Anexa à LC n.º 116/2003 pode ser compreendido, de forma justificável, como um objeto suscetível de pertencer ao domínio denotativo do signo “serviço”.

Nessa esteira, cabe trazer à colação o teor literal do aludido item, *ad litteram*:

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).

Para mais bem compreender a significação da proposição acima transcrita — e, por conseguinte, para mais bem analisar sua correspondência à designação de serviço —, importa estudar, preliminarmente, algumas questões atinentes ao funcionamento da Internet, que serão necessárias ao desenvolvimento da análise proposta neste capítulo.

Compreendida como a “rede das redes”, a Internet pode ser definida como “[u]m sistema que conecta muitas redes individuais de computadores”¹⁷⁹. Nesse sentido, a Internet funciona como um sistema de arquitetura intencionalmente — mas não inteiramente — aberta que visa a permitir, em escala progressivamente maior, a comunicação entre os inúmeros usuários e provedores de serviço, por meio da troca de informações transmitidas em forma de bits.

Essa comunicação, por sua vez, não prescinde da existência de uma infraestrutura e de componentes de software e hardware para que efetivamente aconteça¹⁸⁰. Dessa forma, para bem compreender a dinâmica do *streaming*, faz-se

¹⁷⁹ ALVES JR., Sérgio. *Redes, Poder e Governança da Internet*. Disponível em: <<https://drive.google.com/file/d/0BziX9crjZ-dlY0lYaW5SaGJuakk/view>>. Acesso em: 10 jun 2018.

¹⁸⁰ VALLE, Maurício Dalvi Timm do; LEONART, Vinícius Felipe Calmi. *Sobre a incidência do ISS e do ICMS sobre streaming*. In: Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, ano 15, n.º 87. Belo Horizonte: 2017, p. 103.

necessário uma breve abordagem da logística da transmissão de dados via Internet, nos termos a seguir apresentados

III.1. Componentes de *hardware* e *software* da Internet

Valle e Leonart, citando Kurose e Ross, asseveram que a Internet pode ser vista tanto sob a ótica dos seus “componentes de *software* e *hardware*” quanto a partir dos componentes da “infraestrutura de rede que fornece serviços para aplicações”¹⁸¹. Assim, de início, tratar-se-á, aqui, dos componentes da infraestrutura de rede para, em seguida, analisar os componentes de *software* e *hardware* da Internet.

III.1.a. Infraestrutura da rede

A Internet, do ponto de vista de sua infraestrutura, é subdividida em camadas — camadas essas que possuem interfaces de conexão entre si e que, a partir das funções desempenhadas por cada uma, promovem o adequado fluxo da comunicação de informações. A camada mais superficial — aquela em que se encontra a maioria dos usuários — é a camada de aplicações; a camada intermediária, a de padrões técnicos, consiste na “infra-estrutura [*sic*] que faz a Internet funcionar”; e a de infraestrutura de telecomunicações, a última camada, trata-se da “via de todo o tráfego da Internet”¹⁸².

Em cada uma dessas camadas, a comunicação de dados opera-se por meio de um *protocolo*, que consiste em nada mais do que um código de comunicação — isso é, uma “linguagem convencional entre os polos comunicantes para trocas de informações”¹⁸³ ou, em outras palavras, “um conjunto de regras *standard* necessário para um correcto entendimento entre as partes envolvidas numa comunicação”¹⁸⁴. Em termos funcionais, “um protocolo define o formato e a ordem das mensagens trocadas entre duas ou mais entidades comunicantes, bem como as ações realizadas na transmissão e/ou no recebimento de uma mensagem ou outro evento”¹⁸⁵.

¹⁸¹ *Idem, ibidem.*

¹⁸² KURBALIJA, Jovan; GELBSTEIN, Eduardo. *Governança da Internet: questões, atores e cisão*. Trad. Renato Aguiar. Diplo Foundation e Global Knowledge Partnership, 2005, p. 38. Valle e Leonart fazem menção, ainda, às camadas de enlace e física, “responsáveis pela transferência de cada datagrama entre os sistemas finais e computadores que formam a rede” (p. 107). Contudo, pelo fato de “[e]stas camadas não exerce[re]m influência sobre as obrigações e operações realizadas entre clientes e servidores [no contexto do *streaming*]”, não serão tratadas amiúde como as outras, bastando, aqui, a referência à sua existência.

¹⁸³ VALLE, LEONART, *op. cit.*, p. 103.

¹⁸⁴ ADÃO, Carlos Manuel Cunha de Jesus. *Tecnologias de Streaming em Contextos de Aprendizagem*. Dissertação de mestrado. Guimarães: Universidade do Minho (Departamento de Sistemas de Informação da Escola de Engenharia), 2006, p. 32.

¹⁸⁵ VALLE, LEONART, *op. cit.*, p. 104.

Nesse sentido, exemplificativamente, fazendo-se uso de uma aplicação *web*, na camada mais superficial, os dados serão transmitidos de acordo com o protocolo *Hyper-Text Transfer Protocol (HTTP)*; na camada de transporte, o protocolo mais comum é o *Transmission Control Protocol (TCP)*, que atua no envio e recebimento dos dados da rede; e, na camada de rede, é o *Internet Protocol (IP)* quem ordena o tráfego de dados entre um sistema final e outro. As funções desses protocolos serão mais bem esclarecidas na epígrafe seguinte.

III.1.b. Componentes de hardware e de software da Internet

Conforme apontam Valle e Leonart, a Internet, sob o segundo aspecto, consiste em uma série de sistemas finais (ou hospedeiros) interconectados por “enlaces de comunicação”. Essas estruturas, basicamente, consistiriam em portas de entrada e de saída de dados¹⁸⁶ — como boca e ouvidos dos sistemas finais, que possibilitariam a emissão e a recepção de mensagens.

Assim, quando um hospedeiro deseja estabelecer comunicação com outro sistema final, emite-se uma solicitação, que, primeiramente, é fragmentada em segmentos. Cada um desses segmentos recebe bits de cabeçalho, e o produto dessa operação denomina-se “pacote de dados” — pacotes esses que serão enviados através da rede por comutadores de pacotes através do enlace de comunicação de saída e seguirão até o destinatário final da mensagem¹⁸⁷.

Nesse sentido, descrevendo mais detalhadamente a operação, tem-se que, na camada de aplicação, a solicitação enviada quando um usuário, *e.g.*, clica em um *hiperlink* em seu *browser* (aplicação), produz uma mensagem orientada pelo HTTP. Essa mensagem é transmitida à camada de transporte por meio do *socket* (interface entre as camadas de aplicação e de transporte)¹⁸⁸ e, lá, é convertida pelo TCP em um segmento da camada de transporte¹⁸⁹.

Esses segmentos da camada de transporte, por sua vez, são encaminhados à camada de rede, que, após dividir os segmentos em datagramas e acrescentar-lhes um

¹⁸⁶ ADÃO, *op. cit.*, p. 32.

¹⁸⁷ VALLE, LEONART, *op. cit.*, p. 103. Nessa esteira, os autores salientam que “[o]s Provedores de Serviço de Internet (*Internet Service Providers – ISP*) são uma rede de comutadores de pacotes e enlaces de comunicação que possibilita aos sistemas finais conectarem-se a outros sistemas, ou seja, permitam o acesso à Internet” (p. 104).

¹⁸⁸ *Idem, ibidem*, p. 105.

¹⁸⁹ *Idem, ibidem*.

cabeçalho de endereço, desempenha duas funções essenciais: (i) o repasse; e (ii) o roteamento de dados¹⁹⁰. O repasse consiste em receber um datagrama pelo enlace de comunicação de entrada e encaminhá-lo pelo enlace de comunicação de saída adequado; o roteamento, por sua vez, trata-se do desenho da rota que o datagrama deve percorrer para sair de um hospedeiro (cliente) e chegar ao sistema final destinatário¹⁹¹. A rota, em suma, consiste na sequência de enlaces de comunicação e de comutadores por que os pacotes de dados passam até chegar aos destinatários¹⁹².

É o IP, nesse sentido, que, na camada de rede, promove a ordenação da constituição dos datagramas e do modo de execução do repasse e do roteamento desses mesmos datagramas, cabendo-lhe, ainda, atribuir aos datagramas o respectivo endereço IP do destinatário final¹⁹³. Lá chegando pelo enlace de comunicação de saída do sistema final destinatário, o datagrama será submetido ao processo inverso de decodificação, até chegar à camada de aplicação, momento em que será respondida a solicitação do usuário com o acesso ao *link* solicitado.

Vale, aqui, a transcrição da ilustração ofertada por Valle e Leonart, para fins didáticos, da compreensão do tráfego de dados na Internet e do funcionamento dos componentes de *software* e *hardware* que atuam nesse processo:

Para melhor entendimento, suponhamos que duas empresas troquem informações por meio de correspondências transportadas pelo serviço postal. Os(as) proprietários(as) são responsáveis pela escrita das cartas, ou seja, pelo conteúdo das informações trocadas. Assim, eles representam a camada de aplicação, que produz as informações e possui os objetos transportados entre os polos comunicantes. Essas cartas são depositadas em uma caixa de saída. O(a) seu(sua) assistente recolhe as cartas da caixa de saída e prossegue com o envio. Nesse exemplo, a caixa de saída faz as vezes dos sockets de saída. A assistente, portanto, coleta as cartas escritas e as acondiciona dentro de um envelope. Se somente um envelope não for capaz de acondicionar a totalidade das cartas, a assistente irá fragmentá-las em diversas partes e distribuí-la em diversos envelopes. Na camada de transporte, o envelope corresponde aos segmentos, que contêm as mensagens HTTP fragmentadas. As assistentes são também responsáveis pelo correto endereçamento das correspondências, para que as mensagens cheguem até o destinatário pretendido. Este endereçamento é feito por meio de etiquetas agregadas ao envelope, de maneira semelhante ao que acontece na camada de transporte quando é atribuído um cabeçalho de endereçamento a uma mensagem HTTP. Por fim, as mesmas assistentes entregam as correspondências em uma agência da Empresa Brasileira de Correios e

¹⁹⁰ *Idem, ibidem*, p. 106.

¹⁹¹ *Idem, ibidem*.

¹⁹² *Idem, ibidem*.

¹⁹³ *Idem, ibidem*.

Telégrafos – ECT, que irá proceder ao restante do envio das mensagens até a empresa destinatária. As funções das assistentes, no exemplo, assemelham-se às funções desempenhadas pelos protocolos de camada de transporte. Para que as cartas cheguem de forma correta ao seu destino, deverão possuir a indicação de um endereço específico e percorrer um caminho correto, funções típicas da camada de rede. Os envelopes, ao chegarem ao destino, serão recepcionados pela assistente da empresa destinatária, que irá verificar para qual dono a mensagem se destina e retirará as cartas dos envelopes. Finalmente, a carta deverá ser entregue na devida caixa de entrada do dono da empresa, para que ele possa ler as informações e, se caso for, respondê-las¹⁹⁴.

Assim, em síntese, os autores aduzem que, sob o aspecto dos componentes de *software* e de *hardware* da Internet, a Internet trata-se “de uma rede formada por diversas outras redes, na qual ocorre o transporte de mensagens enviadas por um remetente até o destinatário final”¹⁹⁵.

III.2. Da tecnologia de *streaming*

Segundo Carlos Manuel Adão, a tecnologia de *streaming* surgiu com vistas a superar problemas relacionados ao modelo de *download*. Esses problemas guardavam relação com a demora na transmissão de dados de arquivos grandes, acrescida da potencial violação de propriedade intelectual (pela reprodução e posterior exploração econômica de cópias não autorizadas), além da inviabilidade do uso do conteúdo em “emissão contínua” — isso é, *e. g.*, em transmissões ao vivo, como partidas esportivas e programas de rádio. Nesse sentido, surgiu a tecnologia de *streaming*, pela qual o cliente, fazendo uso de um *software* específico, poderia visualizar o conteúdo solicitado de modo concomitante ao descarregamento de dados em uma memória temporária (*buffer*), sem que, para isso, fosse adicionada uma cópia do arquivo no sistema final do cliente — o que “incrementa o nível de segurança e protecção da propriedade intelectual, imputando o ônus de responsabilidade, sobre eventuais cópias não autorizadas, ao utilizador”¹⁹⁶.

Depreende-se, dessa forma, que as vantagens associadas à tecnologia de *streaming* têm a ver, sobretudo, com a possibilidade de fruição do conteúdo concomitantemente à transmissão de dados, sem que haja necessidade de espera da transferência da totalidade dos dados que compõem o conteúdo desejado — mas também com a segurança que se confere à propriedade intelectual, uma vez que não há transferência definitiva, para o servidor do cliente, dos dados comunicados, mas apenas

¹⁹⁴ *Idem, ibidem*, p. 107.

¹⁹⁵ *Idem, ibidem*, p. 104.

¹⁹⁶ ADÃO, *op. cit.*, pp. 18-9.

armazenamento temporário de uma quantidade de dados suficiente a que a reprodução não seja interrompida enquanto a próxima parcela de dados a ser executada não é carregada.

Nesse sentido, Adão define *streaming* como

[p]rocesso de distribuição de conteúdos, via Internet, em que o utilizador inicia a sua visualização sem necessidade de fazer download dos ficheiros que constituem os conteúdos, permitindo o início da visualização num curto espaço de tempo e exibindo o conteúdo sequencialmente, à medida que este vai chegando ao computador do utilizador¹⁹⁷.

Nessa operação, o autor afirma que, basicamente, após a solicitação do usuário, estabelece-se uma conexão entre o cliente e o servidor, em que o servidor recebe o pedido, prepara o conteúdo para transmissão, transfere para o cliente, sequencialmente, o pacote de dados e esses ficam armazenados em *buffer* (armazenamento temporário, com capacidade limitada) até que, uma vez reproduzidos, sejam enviados novos pacotes do servidor, em medida necessária à não interrupção da reprodução do conteúdo¹⁹⁸. Nesse sentido, Adão aponta que existem, basicamente, dois pressupostos necessários para o funcionamento do *streaming*: (i) um servidor específico de *streaming*; e (ii) a existência de uma aplicação instalada no computador pessoal do usuário com aptidão para receber e reproduzir conteúdos de *streaming*.

Essa aplicação (*software*), esclarecem Valle e Leonart, trata-se de um transdutor, ferramenta essa responsável pela descompressão do arquivo (uma vez que os conteúdos de áudio e vídeo, quase sempre, vêm comprimidos) e pela eliminação de variação de atraso — tudo isso para que a execução do conteúdo dê-se de forma simultânea à recepção dos dados¹⁹⁹. Os autores, assim, explicam que

a eliminação da variação de atraso é um recurso utilizado pelo transdutor para viabilizar a reprodução do conteúdo transmitido na mesma taxa em que forem gravados. Para isso, ‘o receptor colocará os pacotes recebidos em um *buffer* durante um curto período de tempo para eliminar essa variação²⁰⁰.

¹⁹⁷ *Idem, ibidem*, p. 21.

¹⁹⁸ “O utilizador vai visualizando o conteúdo dos ficheiros ao ritmo a que estes vão chegando, necessitando apenas de um pequeno tempo de espera inicial para o processo de sincronização e criação de uma memória temporária (*buffer*) utilizada para armazenar alguns segundos do conteúdos, para que possa absorver alterações do ritmo de recepção e/ou quebras temporárias de ligação”. ADÃO, *op. cit.*, p. 21.

¹⁹⁹ VALLE, LEONART, *op. cit.*, p. 108.

²⁰⁰ *Idem, ibidem*.

Nesse sentido, para eliminar a variação de atraso, o transdutor armazena, temporariamente (*buffer*), parte do arquivo para prevenir que alterações na taxa de transferência venham a comprometer a execução²⁰¹. Esses arquivos, originariamente, encontram-se localizados nos servidores *web* ou nos servidores de *streaming* dedicados ao áudio/vídeo, conforme esclarecem Valle e Leonart. No primeiro caso, os arquivos são transmitidos da forma como qualquer outro arquivo o é na Internet, conforme já descrito alhures; nesse último caso, a funcionalidade do cliente divide-se em duas etapas:

- (i) a primeira delas consiste na requisição, pelo navegador *web*, do arquivo de áudio ou de vídeo que será transmitido e, concomitantemente, no oferecimento de informações a respeito desse mesmo arquivo;
- (ii) a segunda etapa, por sua vez, consiste na resposta elaborada pelo servidor de *streaming*: o metarquivo.

Nesse metarquivo, o navegador da *web* identifica o tipo de arquivo e inicia a aplicação do transdutor capaz de reproduzir o aludido arquivo. Em seguida, o metarquivo é encaminhado ao transdutor e, somente então, o transdutor incumbe-se de conectar-se ao servidor por meio de uma conexão TCP e requisitar o arquivo em uma mensagem HTTP. Depois de receber a resposta com o objeto requisitado, o transdutor, finalmente, exhibe o arquivo por fluxo contínuo²⁰².

III.3. Do interesse do credor como elemento determinante da natureza da obrigação

Uma vez descritos a dinâmica e o funcionamento da tecnologia de *streaming*, cabe indagar da natureza da obrigação envolvida na relação jurídica entre servidor e cliente, a fim de verificar a sua correspondência, ou não, à designação de serviço.

Preliminarmente, cabe, contudo, tratar do interesse do credor — que, segundo Pontes de Miranda, “é o que se satisfaz quando se solve a dívida”²⁰³. O adimplemento, nesse sentido, enquanto cumprimento voluntário de uma obrigação, atende, em última análise, ao interesse do credor.

²⁰¹ *Idem, ibidem.*

²⁰² *Idem, ibidem.*

²⁰³ PONTES DE MIRANDA, *Tratado*, t. XXII, p. 61.

A partir da análise do interesse, portanto, é possível chegar-se à natureza da obrigação constituída no bojo de uma relação jurídica²⁰⁴.

A esse respeito, vale a leitura de alguns termos de uso de contratos de disponibilização de conteúdos via *streaming* oferecidos por algumas empresas conhecidas para mais bem se compreender os interesses do credor envolvidos na operação. Veja-se, nesse ponto, o que dispõe o item 4 dos Termos e Condições de Uso do Spotify:

4 Direitos que concedemos a você

O Serviço Spotify e o Conteúdo são propriedade do Spotify ou dos licenciadores do Spotify. **Concedemos a você uma licença limitada, não exclusiva e revogável para fazer uso do Serviço Spotify, e uma licença limitada, não exclusiva e revogável para fazer uso pessoal, não comercial e de entretenimento do Conteúdo (a "Licença")**. Esta Licença deverá permanecer em vigor até e a menos que seja encerrada por você ou pelo Spotify. Você promete e concorda que está usando o Conteúdo para seu uso pessoal, não comercial e de entretenimento, e que não redistribuirá ou transferirá o Serviço Spotify ou o Conteúdo. Os aplicativos de software e o Conteúdo do Spotify são licenciados, e não vendidos, para você, e o Spotify e seus licenciadores detêm a propriedade de todas as cópias dos aplicativos de software e do Conteúdo do Spotify, mesmo após a instalação em seus computadores pessoais, celulares, tablets e/ou outros dispositivos relevantes ("Dispositivos"). [...] ²⁰⁵.

De se ver, assim, que a pretensão conferida ao usuário pelo Spotify consiste em uma licença (disponibilização, sem cessão definitiva) limitada, não exclusiva e revogável para fazer uso do "Serviço Spotify", e outra licença (limitada, não exclusiva e revogável) para fazer uso (pessoal, não comercial e de entretenimento) do **conteúdo** (de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet) do Spotify.

No mesmo sentido, vale a leitura do item 4.2. dos Termos de Uso da Netflix:

4. Serviço Netflix [...] 4.2. O serviço Netflix e todo o conteúdo visualizado por intermédio do serviço Netflix destinam-se exclusivamente para uso pessoal e não comercial, não podendo ser compartilhados com pessoas de fora da sua família. Durante sua assinatura Netflix, **a Netflix concede a você um direito limitado, não exclusivo e intransferível para acessar o serviço Netflix e assistir ao conteúdo da Netflix**. Exceto pelo descrito acima, nenhum outro direito,

²⁰⁴ Nesse sentido, Valle e Leonart, citando Orlando Gomes: "a distinção entre as obrigações de dar e as de fazer **deve ser traçada em vista do interesse do credor**" (destacou-se). *Op. cit.*, p. 113.

²⁰⁵ "Termos e condições de uso – Spotify". Disponível em: <<https://www.spotify.com/br/legal/end-user-agreement/>>. Acesso em: 12 jun 2018.

titularidade ou participação lhe é concedido. Você concorda em não utilizar o serviço em exibições públicas²⁰⁶ (destacou-se).

Vê-se, também no caso da Netflix, que a prestação devida ao credor consiste na concessão de um “direito limitado, não exclusivo e intransferível para acessar o serviço Netflix e assistir ao conteúdo da Netflix”.

O que se encontra subjacente às pretensões conferidas por ambas as empresas (servidores – devedores) aos seus clientes (credores) consiste na cessão de uso sobre o conteúdo disponibilizado pelo servidor de *streaming*. Com efeito, levando em consideração que, conforme descrito nas epígrafes anteriores, a tecnologia de *streaming* implica o não armazenamento do conteúdo solicitado na máquina cliente, a transação não tem como objeto uma transferência de propriedade — seja de cópia, seja do próprio bem cujo direito sobre o uso é cedido —, **o interesse do credor consiste na cessão de uso de um bem intangível, prestação essa que, conforme já assinalado no capítulo anterior, corresponde a uma obrigação de prestar objeto** — como ocorre nos casos de locação, em que o locador cede o uso sobre a coisa, sem transferir a sua propriedade ao locatário —, **e não a uma obrigação de prestar atos pessoais.**

Nesse sentido, vale trazer à balha as reflexões de Valle e Leonart a respeito do ponto em comento. Para discutir se o interesse do credor, no caso das modalidades de cessão de uso sobre conteúdo via *streaming* corresponde a uma obrigação de dar ou a uma obrigação de fazer, os autores propõem o retorno a um “momento anterior à comunicação, no qual o servidor encontra-se disponível, para responder às requisições HTTP enviadas por clientes, ou seja, ativo e receptivo”²⁰⁷.

Nesse cenário, indagam os autores se, acaso havendo “um negócio jurídico oneroso, no qual o servidor se obrigasse a permanecer ativo e receptivo às futuras e possíveis requisições enviadas pelo cliente, haveria uma prestação de serviço passível de tributação” por ISS²⁰⁸. “Nesse contrato hipotético”, salientam os autores,

o servidor obriga-se a permanecer disponível ao recebimento de mensagens, mediante pagamento de certa quantia. O “estado de disponibilidade” somente é possível se o servidor estiver ativo e receptivo às requisições, ou seja, se estiver executando em seu sistema um processo de linguagem comum aos polos comunicantes. [...]”²⁰⁹.

²⁰⁶ “Termos de uso da Netflix”. Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse>>. Acesso em: 12 jun 2018.

²⁰⁷ VALLE, LEONART, *op. cit.*, p. 118.

²⁰⁸ *Idem, ibidem.*

²⁰⁹ *Idem, ibidem.*

Nesse caso, segundo os autores, “[f]ica nítido que o objeto da prestação é um fazer, pois o benefício do credor perfaz-se na realização de diversas ações para manutenção de um estado de disponibilidade”²¹⁰, fazendo-se possível, nesse caso hipotético, a incidência do ISS. Lado outro, “[c]aso a prestação-fim se configure em qualquer outro ato, a disponibilidade dos servidores não pode motivar a incidência tributária [do ISS], pois se tornará um simples meio para que a comunicação ocorra”²¹¹.

Contudo, se, ao invés desse contrato hipotético, tem-se em mente outro contrato, pelo qual o cliente contrata “o servidor para que responda todas as suas possíveis e futuras requisições de objetos”, o servidor enviará uma resposta por protocolo HTTP “com os arquivos inseridos no corpo da mensagem”²¹². Para Valle e Leonart, nessa relação, em que “o cliente procede com a solicitação de um objeto específico armazenado em determinado local nos arquivos do servidor” e, “[e]m resposta à solicitação, o servidor retorna ao cliente com o objeto requerido e suas informações”, tem-se que **“o interesse do cliente se centraliza no objeto que está requisitando, tornando irrelevante o meio pelo qual a transferência destas informações procederá no momento da requisição”**²¹³.

Em conclusão, asseveram os autores:

[a]ssim, vemos que os servidores (“devedores”) se limitam a fornecer ao credor aquilo que foi por este solicitado àquele. Essa conduta enquadra-se no conceito de obrigação de dar elaborado por Gomes (2016, p. 47), quando afirma que “nas obrigações de dar, o que interessa a credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade do credor para realizar a entrega”.²¹⁴

Nesses termos, tendo em vista que o interesse do credor, nas atividades que compõem o campo denotativo da expressão “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”, volta-se a uma disponibilização — isso é, a uma prestação de objeto, e não de ato —, vê-se a incompatibilidade entre a expressão supra transcrita, extraída do item n.º 1.09 da Lista de Serviços Anexa à LC n.º 116/2003 e a definição de “serviço” vigente na seara do Direito Tributário, designado como, no que interessa ao presente capítulo, “obrigação de fazer”.

²¹⁰ *Idem, ibidem.*

²¹¹ *Idem, ibidem.*

²¹² *Idem, ibidem*, p. 119.

²¹³ *Idem, ibidem* (destacou-se).

²¹⁴ *Idem, ibidem*, p. 119.

III.4. Conclusões parciais

Observou-se, ao longo deste último capítulo, que a tecnologia de *streaming* corresponde a uma ferramenta que, voltada a solucionar os problemas de lentidão, potencial violação de propriedade intelectual e impossibilidade de reprodução concomitante presentes no modelo de *download*, funciona a partir da transmissão de pacotes de dados pela Internet, que, em resposta a uma solicitação de um hospedeiro cliente, são remetidos por um servidor de *streaming* ou por uma aplicação *web* ao destinatário, em que deverá haver um transdutor apto (*software* específico para *streaming*) a reproduzir o conteúdo concomitantemente ao seu armazenamento temporário, à sua descompressão e à sua eliminação de variação de atraso.

Ante o que se observou da descrição da referida tecnologia, compreendida como objeto do domínio da expressão “[d]isponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”, pôde-se verificar que o interesse a que se atende pelo cumprimento da obrigação do servidor consiste na assunção do direito de uso sobre o conteúdo em comento.

Com efeito, uma vez que, muito embora a manutenção do acesso ao servidor configure pressuposto do acesso ao conteúdo, seja esse último o bem da vida aquele a que visa o credor pela celebração do contrato com empresas como a Netflix e o Spotify, verifica-se que a prestação devida pelo servidor consiste, antes, em uma obrigação de dar (obrigação de prestar objeto) do que em uma obrigação de fazer, haja vista que as cessões de crédito, conforma já salientado no capítulo anterior, compõem o domínio da classe “obrigações de prestar objeto” (obrigações de dar).

Nesses termos, a partir da análise da tecnologia de *streaming* — elemento pertencente à definição denotativa da expressão signíca contida no item 1.09 da Lista de Serviços Anexa à LC n.º 109/2001 — e da aferição de que a prestação envolvida na relação jurídica entre usuários e servidores de *streaming* consiste em uma obrigação de dar, tem-se a não correspondência do multicitado item 1.09 à designação de serviço tributável por ISS, empregado no art. 156, III, da CF.

CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS

No bojo deste trabalho, pretendeu-se, fundamentalmente, analisar a compatibilidade do item 1.09 da Lista de Serviços Anexa à LC n.º 116/2003 com o art. 156, III, da CF. Para tanto, fez-se necessária, preliminarmente, uma indagação acerca dos limites da autonomia conceitual do Direito Tributário — isso é, procurou-se fornecer um critério, por elementos de linguística e de hermenêutica, a partir do qual fosse possível afirmar, consistentemente, pelo critério da integridade, a significação de um determinado signo — ou de uma expressão signica — em um determinado contexto histórico.

Subsequentemente, fez-se uma análise do significado da repartição de competências tributárias, do princípio da rigidez e de suas respectivas funções e do papel da lei complementar no sistema constitucional tributário brasileiro, a fim de alcançar, por fim, a significação — a partir da definição — do signo “serviço”, contido no art. 156, III, da CF.

Finalmente, por meio da análise da tecnologia de *streaming* — objeto denotado pela expressão designativa contida no item 1.09 da Lista Anexa à LC n.º 109/2003 —, buscou-se indagar da possibilidade de a designação de “serviço”, contida no art. 156, III, da CF, comportar, em seu campo denotativo, a expressão signica “[d]isponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”.

Ante toda a análise ora desenvolvida, foram alcançadas as seguintes conclusões:

- (i) a teoria que mais adequadamente explica os contornos da autonomia conceitual do Direito Tributário é a da incorporação *prima facie* das definições do Direito Privado;
- (ii) como visto, segundo essa teoria, não há uma vinculação *a priori* do intérprete às definições presentes em outros ramos do Direito para os signos empregados pelo Direito Tributário para definir ou limitar competências tributárias — que podem ser substituídos por outros signos, desde que se encontre uma justificativa adequada para fazê-lo no caso concreto; adota-se, contudo, segundo essa mesma teoria, as significações presentes no Direito Privado como referente inicial necessário para a construção de significações jurídicas — visão essa que se acomoda à necessidade de

consideração das relações dimensionais do sistema para a extração de significações dos signos, o que impede que, de início, os referenciais hermenêuticos para a interpretação jurídica sejam encontrados em outras áreas do conhecimento;

(iii) nesse sentido, acrescente-se que a arbitrariedade, a mutabilidade e a imutabilidade dos signos implicam o reconhecimento da ineliminável modificação, com o tempo, da relação designação/denotação de um signo, sem que esse reconhecimento conduza à assertiva de que o intérprete não se encontra vinculado a qualquer elemento para construir significações para as proposições jurídicas;

(iv) isso porque a imutabilidade e a arbitrariedade impõem limitações históricas ao processo de significação, que, por sua vez, hão de ser investigados a partir da análise diacrônica, permitindo ao intérprete, de forma não voluntarista, apreender, contingencial e inteligivelmente, a significação de uma proposição jurídica;

(v) assim, diante dessas premissas, verifica-se, no campo da hermenêutica, que a proposta teórica de Ronald Dworkin fornece elementos consentâneos às propriedades sígnicas assinaladas para a interpretação de proposições jurídicas;

(vi) nesse sentido, a interpretação deverá ser fundamentada em princípios e orientada por argumentos de política que, respectivamente, forneçam uma justificativa adequada para a interpretação e permitam ao intérprete compreender o “caráter do jogo” da comunicação em um determinado contexto, segundo uma linha histórica de coerência, revelada historicamente pela análise diacrônica;

(vii) a verificação, por sua vez, da adequação da justificativa oferecida por esses princípios deve ser aferida pela consideração recíproca de parcela dos princípios reconhecidos institucionalmente, como corolário do critério hermenêutico da integridade orientado pela teoria da responsabilidade moral;

(viii) assim, uma vez acomodados de forma coerente uns com os outros, esses princípios mostram-se aptos a conferir força gravitacional às interpretações contidas em precedentes, tornando-as vinculantes ao intérprete em casos futuros — ao contrário

dos princípios que não se acomodam de forma coerente no todo institucional, bem como em relação aos precedentes fundamentados por argumentos de política, a que serão conferidas força meramente sancionatória, não vinculante;

(ix) fixadas essas premissas hermenêuticas, analisou-se, no capítulo segundo, os lindes da competência tributária e o papel conferido constitucionalmente à lei complementar nessa seara;

(x) concluiu-se que essa espécie normativa, ao definir a hipótese de incidência dos impostos, não deve contrariar a designação do signo previsto na Constituição como hipótese de incidência, “arquétipo”, dos impostos. Nessa linha, no que se refere, especificamente, à competência tributária municipal para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, é vedado à lei complementar definir (denotar), em lista anexa, situações que não correspondem à designação de “serviço”, termo empregado pela Constituição, em seu art. 156, III, para a fixação de competência tributária municipal;

(xi) nesse sentido, à luz da investigação histórica da significação do signo “serviço”, a conclusão a que se chega é a de que o julgamento do RE n.º 651.703/PR não apresentou uma justificativa adequada para a interpretação de “serviço” como “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”;

(xii) a construção hermenêutica, nesse caso, deixou de considerar a historicidade institucional para a formulação da significação, “pulando as etapas” do “romance em cadeia” em que a definição de “serviço” corresponde, substancialmente, a uma obrigação de fazer (RE n.º 116.122 e Súmula Vinculante n.º 31), e olvidando-se quanto à explicação da mutação do conceito face às relações entre o Direito e a Economia — isso é, não se esclareceu em que medida as conexões entre os aludidos sistemas exige a modificação dos elementos designativos do termo “serviço” no momento histórico da interpretação, à luz das contingências nele presentes;

(xiii) acrescente-se que, com essa interpretação, o STF deixou de considerar dimensões relacionais do sistema aptas a conduzir a atividade hermenêutica em sentido oposto. Nesse sentido, deixou-se de considerar as funções da repartição rígida de competências, ressaltada por Ataliba e outros, de evitar a bitributação e garantir a autonomia financeira dos entes federados: a designação “oferecimento de utilidade”, *prima facie*, não deixa de excluir do seu domínio utilidades decorrentes da circulação de mercadorias — o que, potencialmente, pode acarretar conflitos de competência tributária entre Estados e Municípios, fazendo fracassar as metas visadas pela rigidez do sistema, indicativas do “caráter do jogo”, que deveriam orientar a interpretação naquele caso concreto.

(xiv) dessa forma, a melhor construção hermenêutica do significado desse termo parece ser aquela que designa serviço como “prestação de fazer” remunerada, locada a terceiro, regida pelo Direito Privado — excluídas as relações juridicamente subordinadas e os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal;

(xv) uma vez aferida a definição de “serviço”, observou-se que a tecnologia de *streaming* corresponde a uma ferramenta que, voltada a solucionar os problemas de lentidão, potencial violação de propriedade intelectual e impossibilidade de reprodução concomitante presentes no modelo de *download*, funciona a partir da transmissão de pacotes de dados pela Internet, que, em resposta a uma solicitação de um hospedeiro cliente, são remetidos por um servidor de *streaming* ou por uma aplicação *web* ao destinatário, em que deverá haver um transdutor apto (*software* específico para *streaming*) a reproduzir o conteúdo concomitantemente ao seu armazenamento temporário, à sua descompressão e à sua eliminação de variação de atraso;

(xvi) ante o que se observou da descrição da referida tecnologia, compreendida como objeto do domínio da expressão “[d]isponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”, pôde-se verificar que o interesse a que se atende pelo cumprimento da obrigação do servidor consiste na assunção do direito de uso sobre o conteúdo disponibilizado via *streaming*;

(xvii) com efeito, uma vez que, muito embora a manutenção do acesso ao servidor configure pressuposto do acesso ao conteúdo, seja esse último o bem da vida aquele a que visa o credor pela celebração do contrato com empresas como a Netflix e o Spotify, verifica-se que a prestação devida pelo servidor consiste, antes, em uma obrigação de dar (obrigação de prestar objeto) do que em uma obrigação de fazer, haja vista que as cessões de crédito, conforme já salientado no capítulo anterior, compõem o domínio da classe “obrigações de prestar objeto” (obrigações de dar);

(xviii) nesses termos, a partir da análise da tecnologia de *streaming* — elemento pertencente à definição denotativa da expressão *sígnica* contida no item 1.09 da Lista de Serviços Anexa à LC n.º 109/2001 — e da aferição de que a prestação envolvida na relação jurídica entre usuários e servidores de *streaming* consiste em uma obrigação de dar, tem-se a não correspondência do multicitado item 1.09 à designação de serviço tributável por ISS, empregado no art. 156, III, da CF.

Logo, conclui-se pela **inconstitucionalidade do item 1.09 da Lista de Serviços Anexa à LC n.º 116/2003**, uma vez que a referida lei complementar, acrescentando na lista anexa objeto não correspondente à designação do signo “serviço”, instituiu a possibilidade de incidência do ISS sobre objeto distinto daquele sobre o qual a Constituição atribuiu competência para os Municípios instituírem Imposto Sobre Serviço.

Espera-se, com o presente estudo — ora concluído —, ter-se apresentado elementos para o prosseguimento do debate acerca da competência tributária, dos limites da atuação da lei complementar no sistema brasileiro e da compreensão, sob a ótica do ferramental dogmático tributário, das várias formas de manifestação de riqueza surgidas no contexto da economia digital — temas esses tão caros ao estudo do Direito Tributário.

REFERÊNCIAS

ADÃO, Carlos Manuel Cunha de Jesus. *Tecnologias de Streaming em Contextos de Aprendizagem*. Dissertação de mestrado. Guimarães: Universidade do Minho (Departamento de Sistemas de Informação da Escola de Engenharia), 2006

ALVES JR., Sérgio. *Redes, Poder e Governança da Internet*. Disponível em: <<https://drive.google.com/file/d/0BziX9crjZ-dlY0lYaW5SaGJuakk/view>>

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009

BARRETO, Paulo Ayres; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Os limites à autonomia conceitual em matéria tributária: uma análise dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional*. In MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.); MENDES, Francisco Schertel Ferreira; CARNEIRO, Rafael Araripe; TEIXEIRA, Tiago Conde (org.). *Direito Tributário contemporâneo: 50 anos do Código Tributário Nacional*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016

BRASIL, República Federativa do. Assembleia Nacional Constituinte. *Constituição da República Federativa do Brasil*. 1988

_____. Congresso Nacional. Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)

_____. Congresso Nacional. Lei Complementar n.º 116/2003

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo no Recurso Extraordinário n.º 764.452 AgR, Relatora Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 03/12/2013, publicado em 10/12/2013

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo no Recurso Extraordinário n.º 839.976 AgR, Relator Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 10/02/2015, publicado em 12/03/2015

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 116.121/SP, Relator Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator p/ Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, publicado em 25/05/2001

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 346.084/PR, Rel. Min. Ilmar Galvão (red. para o acórdão Min. Marco Aurélio). Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, publicado em 02/09/2006

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 446.003 AgR, Relator Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 30/05/2006, publicado em 05/08/2006

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 455.613 AgR, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 27/11/2007, publicado em 19/12/2007

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 547.245, Relator Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, publicado em 05/03/2010

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 553.223/RJ, AgR, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/11/2007, publicado em 14/12/2007

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 592.905, Relator Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, publicado em 05/03/2010

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 602.295 AgR, Relator Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, publicado em 23/04/2015

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 651.703/PR, Rel. Min. LUIZ FUX, julgado em 29/09/2016, publicado em 26/04/2017

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n.º 31

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009

DWORKIN, Ronald. *Law's empire*. Cambridge: Harvard University Press, 1986

_____. *Justice for hedgehogs*. Cambridge: Harvard University Press, 2011

_____. *Taking rights seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1977

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Baptista Machado. 5ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1979

HART, Herbert. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2012

KURBALIJA, Jovan; GELBSTEIN, Eduardo. *Governança da Internet: questões, atores e cisão*. Trad. Renato Aguiar. Diplo Foundation e Global Knowledge Partnership, 2005

NETFLIX. "Termos de uso da Netflix". Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse>>

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Sistema de ciência positiva do direito*. T. II. Atual. por Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 2000

_____. *Tratado de Direito Privado*. T. XXII. Atual. por Nelson Nery Jr. e Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012

_____. *Tratado de Direito Privado*. T. XLVII. Atual. por Pedro Paulo Teixeira Manus e Carla Teresa Martins Romar. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012

SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo. *Comentários ao art. 156, III, da CF*. In: CANOTILHO, Joaquim José Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coord. científica);

LEONCY, Leo Ferreira (coord. executiva). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017

SPOTIFY. “Termos e condições de uso – Spotify”. Disponível em: <<https://www.spotify.com/br/legal/end-user-agreement/>>

VALLE, Maurício Dalvi Timm do; LEONART, Vinícius Felipe Calmi. *Sobre a incidência do ISS e do ICMS sobre streaming*. In: Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, ano 15, n.º 87. Belo Horizonte: 2017

WARAT, Luís Alberto. *O Direito e sua linguagem*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editores, 1984