

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Faissal Yunes Junior

O ISS E OS CLUBES DE FUTEBOL

**DOUTORADO EM PROCESSO TRIBUTÁRIO E DIREITO CONSTITUCIONAL
TRIBUTÁRIO**

São Paulo

2020

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Faissal Yunes Junior

O ISS E OS CLUBES DE FUTEBOL

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de DOUTOR em Processo Tributário e Direito Constitucional Tributário sob a orientação da Prof.^a Dr.^a Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa.

São Paulo

2020

Autorizo exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta Tese de Doutorado por processos de fotocopiadoras ou eletrônico.

Assinatura _____

Data _____

e-mail _____

Sistemas de Bibliotecas da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo -
Ficha Catalográfica com dados fornecidos pelo autor

Y95 Junior, Faissal Yunes
O ISS e os clubes de futebol / FaissalYunes
Junior. -- São Paulo: [s.n.], 2020.
133p ; 21x29,7 cm.

Orientador: Julcira Maria de Mello Vianna
Lisboa.

Tese (Doutorado)-- Pontifícia Universidade Católica
de São Paulo, (Mestrado Profissional) -- Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo, Programa de
Estudos Pós-Graduados em Direito.

1. ISS. 2. Imunidade tributária. 3. Tributação dos
clubes de futebol. I. Lisboa, Julcira Maria de
Mello Vianna. II. Pontifícia Universidade Católica de
São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em
Direito. III. Título.

CDD

Faissal Yunes Junior

O ISS e os clubes de futebol

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de DOUTOR em Processo Tributário e Direito Constitucional Tributário sob a orientação da Prof.^a Dr.^a Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa.

Aprovada em: ___ / ___ / ___

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Dr.^a Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa – PUC-SP

À minha esposa, Tatiane, minha inspiração e minha companheira
de todas as batalhas e conquistas!
Aos meus filhos, Catarina, Mariana, Antônio Faisal e João Paulo,
frutos do meu amor e da bondade Divina!
Aos meus pais, Amélia e Faisal,
que sempre me deram suporte durante toda vida!

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a DEUS, pois sem ELE nada posso!

Agradeço a todo o apoio e a paciência da minha família, especialmente da minha esposa, Tatiane, e dos meus filhos, Catarina, Mariana, Antônio e João Paulo, que me inspiram e me fortalecem diariamente.

Aos meus pais, Amélia e Faisal, por todo amor e sacrifício que entregaram à família.

Não posso deixar de agradecer à minha orientadora, Professora Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa, que sempre me acompanhou na vida acadêmica com carinho e atenção dos professores.

Também agradeço à Professora Elizabeth Nazar Carrazza, que me abriu as portas do meio acadêmico e sempre acreditou no meu trabalho.

A todos os citados e demais colegas e professores da PUC-SP, que de forma direta ou indireta contribuíram para conclusão do meu doutorado e deste trabalho.

Um agradecimento especial ao amigo Claudio de Abreu e aos demais membros da banca.

“Cultura, cultura! – Bom.
Que ninguém nos vença em ambicioná-la e possuí-la.
– Mas, a cultura é o meio e não o fim.”
(São Josemaria Escrivá, Em “Caminho”, ponto 345)

YUNES JR., Faissal. **O ISS e os clubes de futebol**. 2020. 133p. Tese (Doutorado em Processo Tributário e Direito Constitucional Tributário) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020.

RESUMO

A Constituição Federal de 1988 (CF/1988), em especial o capítulo intitulado Sistema Tributário Nacional, estabelece princípios alicerçados, fundamentalmente, na preservação e manutenção de valores essenciais ao funcionamento do Estado por meio da tributação, sempre levando em consideração as limitações constitucionais ao poder de tributar, garantias dos contribuintes. Do mesmo modo, atribui competência tributária às pessoas políticas, mas por outro lado limita o poder de tributar em casos expressamente estabelecidos, via imunidade constitucional e princípios. Entre outros, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, desde que atendidos os requisitos da lei complementar. No Brasil, a grande maioria dos clubes de futebol é constituída sob o regime de associação sem fins lucrativos, alcançados, portanto, em regra, pela imunidade tributária, nos termos do Código Tributário Nacional. Particularmente, o Imposto Sobre Serviços (ISS) teve sua competência atribuída aos Municípios e ao Distrito Federal, nos termos do art. 156, III, da CF/1988, no entanto esses entes políticos devem fiel obediência às regras constitucionais, quer seja para incidência, quer seja para não incidência do tributo, levando-se em consideração os parâmetros estabelecidos em lei complementar, no caso a Lei Complementar (LC) nº 116/2003, com alterações introduzidas pela LC nº 157/2016. À vista disso, este estudo se dedica à análise da incidência, ou não, do ISS sobre as atividades e receitas auferidas pelos clubes de futebol, considerando as regras de imunidade e a legislação complementar. Para tanto, de início, trata de questões constitucionais e principais aspectos do ISS. Ato contínuo, faz exame da compatibilidade entre a imunidade tributária estabelecida na CF/1988 para associações educacionais e assistenciais e sua eventual aplicação aos clubes de futebol, considerando a função social destes. Por fim, baseado em casos concretos, identifica impasses que impediriam a aplicação dessa legislação, detalhando os critérios relevantes à identificação de eventual hipótese de incidência, ou não, do ISS, para a tributação sobre as diversas receitas auferidas pelos clubes de futebol.

Palavras-chave: Constituição Federal. Princípios constitucionais. Limitações ao poder de tributar. Imunidade tributária. ISS. Tributação dos clubes de futebol.

YUNES JR., Faissal. **O ISS e os clubes de futebol**. 2020. 133p. Tese (Doutorado em Processo Tributário e Direito Constitucional Tributário) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020.

ABSTRACT

The Federal Constitution of 1988 (CF/1988), in particular, the chapter entitled National Tax System, establishes principles based, fundamentally, on the preservation and maintenance of values essential to the functioning of the State through taxation, always taking into account the constitutional limitations of the power to tax, taxpayer guarantees. Likewise, it attributes tax competence to political persons, but on the other hand it limits the power to tax in expressly established cases, via constitutional immunity and principles. Among others, the Union, the States, the Federal District and the Municipalities are prohibited from instituting taxes on the patrimony, income or services of non-profit education and social assistance institutions, provided that the requirements of the complementary law are met. In Brazil, the vast majority of football clubs are constituted under the non-profit association regime, achieved, therefore, as a rule, by tax immunity, under the terms of the national tax code. In particular, the Tax on Services (ISS), had its competence attributed to the Municipalities and the Federal District, under the terms of article 156, III, of CF/1988, however, these political entities must faithfully obey the constitutional rules, whether for incidence, whether for non-incidence of tax, taking into account the parameters established in Complementary Law, in this case LC 116/2003, with changes introduced by LC 157/2016. In view of this, the present study is dedicated to the analysis of the incidence, or not, of the ISS on the activities and revenues earned by football clubs, considering the immunity rules and complementary legislation. To do so, initially, it deals with constitutional issues and main aspects of ISS. Continuous act, examines the compatibility between the tax immunity established in the CF for educational and assistance associations, and its eventual application to football clubs, considering their social function. Finally, based on specific cases, it identifies deadlocks that would prevent the application of this legislation, detailing the relevant discretions for the identification of a possible incidence, or not, of the ISS, for taxation on the various revenues earned by Football Clubs.

Key Words: Federal Constitution. Constitutional Principles. Limitations on the Power to Tax. Tax Immunity. ISS. Taxation of Football Clubs.

YUNES JR., Faissal. **O ISS e os clubes de futebol**. 2020. 133p. Tese (Doutorado em Processo Tributário e Direito Constitucional Tributário) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020.

RESUMO

La Costituzione federale del 1988 (CF/1988), in particolare il capitolo intitolato Sistema fiscale nazionale, stabilisce principi fondamentalmente basati sulla conservazione e il mantenimento dei valori essenziali per il funzionamento dello Stato attraverso la tassazione, tenendo sempre conto dei limiti costituzionali del potere fiscale, che sono garanzie del contribuente. Allo stesso modo, attribuisce la competenza fiscale alle persone politiche, ma d'altra parte limita il potere fiscale in casi espressamente stabiliti, attraverso l'immunità costituzionale e i principi. Tra gli altri, all'Unione, agli Stati, al Distretto Federale e ai Comuni è vietato imporre tasse sul patrimonio, sul reddito o sui servizi delle istituzioni educative e di assistenza sociale senza scopo di lucro, a condizione che siano soddisfatti i requisiti della legge complementare. In Brasile, la stragrande maggioranza delle società calcistiche è costituita sotto il regime di associazione senza scopo di lucro, ottenuto, quindi, di norma, con l'immunità fiscale, secondo il codice fiscale nazionale. In particolare, l'Imposta sui servizi (ISS), aveva la sua competenza attribuita ai Comuni e al Distretto Federale, ai sensi dell'articolo 156, III, del CF/1988, tuttavia, queste entità politiche devono rispettare fedelmente le norme costituzionali, sia per la valutazione che non, tenendo conto dei parametri stabiliti nella Legge Supplementare, nel caso della LC 116/2003, con le modifiche introdotte dalla LC 157/2016. Alla luce di ciò, questo studio è dedicato all'analisi dell'incidenza, o meno, dell'ISS sulle attività e sui ricavi delle società di calcio, considerando le regole di immunità e la legislazione complementare. A tal fine, si occupa inizialmente delle questioni costituzionali e dei principali aspetti dell'ISS. Legge continuativa, esamina la compatibilità tra l'immunità fiscale stabilita nella CF per le associazioni educative e assistenziali, e la sua eventuale applicazione alle società calcistiche, individua gli ostacoli che impedirebbero l'applicazione di tale normativa, perché, in considerazione della loro funzione sociale. Infine, sulla base di casi concreti decidendo i criteri rilevanti per l'individuazione di eventuali ipotesi di incidenza ISS, o meno, per la tassazione dei vari ricavi conseguiti dalle società di calcio.

Parole Chiave: Costituzione Federale. Principi Costituzionali. Limitazioni del Potere Fiscale. Immunità Tributaria. ISS. Tassazione dei Club di Calcio.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

§	parágrafo
ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
art.	artigo
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CF/1988	Constituição Federal de 1988
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
Conmebol	Confederação Sul-Americana de Futebol
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
<i>DJ</i>	<i>Diário da Justiça</i>
<i>DJe</i>	<i>Diário da Justiça eletrônico</i>
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISS	Imposto sobre Serviços
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITR	Imposto Territorial Rural
LC	Lei Complementar
Min.	Ministro
nº	número
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
Rel.	relator
SAD	Sociedade Anônima Desportiva
SAF	Sociedade Anônima do Futebol
SPFC	São Paulo Futebol Clube
STF	Supremo Tribunal Federal

STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJRJ	Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro
TJSP	Tribunal de Justiça de São Paulo
v.g.	<i>verbi gratia</i>

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	12
1 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	14
1.1 Considerações iniciais sobre o ISS	14
1.2 O ISS na CF/1988	18
1.3 Aspecto material	32
1.4 Aspecto pessoal do ISS.....	49
1.5 Aspecto territorial	53
1.6 Aspecto temporal	58
1.7 Lançamento do ISS	62
1.8 Outras questões relacionadas ao ISS.....	64
2 A IMUNIDADE E OS CLUBES DE FUTEBOL	75
2.1 Considerações iniciais sobre a imunidade	75
2.2. Imunidade das associações educacionais e assistenciais	78
2.3 Clubes de futebol e sua função social.....	94
3 O ISS E OS CLUBES DE FUTEBOL	100
3.1 O problema da cobrança do ISS sobre as receitas dos clubes de futebol	100
3.2 Contextualização do problema.....	101
3.3 Das receitas dos clubes de futebol e da suposta incidência do ISS	104
3.3.1 Receita com bilheterias dos jogos de futebol	106
3.3.2 Receita com <i>royalties</i> de contratos de licenciamento	109
3.3.3 Receitas do programa “Sócio Torcedor”	112
3.3.4 Receitas decorrentes de sinais de propaganda, publicidade, anúncios, contratos de patrocínio.....	114
3.3.5 Receitas decorrentes da transmissão dos jogos, direitos de imagem não elencados na lista do ISS	116
3.3.6 Receitas com a locação de imóveis, cessão de espaços, cadeiras cativas e estacionamento	118
4 CONCLUSÃO.....	121
REFERÊNCIAS	126

INTRODUÇÃO

Unindo nossa experiência profissional recente e paixão pelo futebol, esta tese abordará a análise da incidência, ou não, do Imposto sobre Serviços (ISS) sobre as atividades e as receitas auferidas pelos clubes de futebol, como constituídos, em sua maioria, no Brasil.

Para tanto, em primeiro lugar, será feito um estudo a respeito do ISS, a partir da sua materialidade constitucional, considerando a legislação complementar, para, em seguida, estudarmos a imunidade das entidades associativas sem fins lucrativos e a sua possível aplicação aos clubes, chegando à análise da possibilidade de tributar as atividades e as receitas dos clubes de futebol, à luz da legislação em vigor do ISS.

No primeiro capítulo, desde a sua introdução na legislação brasileira, analisaremos os aspectos da hipótese de incidência do ISS a partir do texto constitucional e da legislação complementar, que veio para delimitar o alcance da norma constitucional, tratando das questões mais relevantes em relação ao imposto.

No segundo capítulo, trataremos da imunidade tributária e de sua aplicação aos clubes de futebol no Brasil, levando em consideração que eles, em sua maioria, são constituídos sob a forma de associação civil sem fins lucrativos e, por isso, entendem que não estariam sujeitos à tributação de suas receitas, faturamento ou renda, em virtude da citada imunidade constitucional.

Vale frisar que, ao contrário do que ocorre em outros países, principalmente na Europa, os clubes brasileiros acabaram não assumindo a forma de sociedade anônima, como tentou introduzir o legislador por meio da chamada Lei Pelé (Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998), que foi alterada logo a seguir, tornando facultativa a transformação das associações em clubes-empresas, sob a forma de sociedades anônimas, como acontece, por exemplo, em Portugal, com a Sociedade Anônima Desportiva (SAD).

Pode-se afirmar que no Brasil, embora os jogadores sejam considerados profissionais há muito tempo, os clubes ainda estão em fase de transição entre o futebol associativo e o futebol profissional, que se daria com a separação do futebol profissional do clube associativo,

pela criação de uma sociedade anônima independente e passível da tributação regular das sociedades empresárias brasileiras.

Entretanto, enquanto isso não ocorre, como devem ser tratadas e consideradas as associações desportivas que possuem e mantêm equipes de futebol profissional, que geram receitas consideráveis e movimentam grandes volumes de dinheiro, gerando empregos diretos e indiretos? Poderiam essas associações ser tributadas regularmente ainda que cumpram requisitos formais para gozo de isenção para fins de imposto de renda, contribuição social e outros tributos? Fariam jus essas entidades à imunidade constitucional? Poderia tal tributação ser aplicada de forma retroativa? Todas as suas receitas estariam sujeitas à tributação por via de ISS?

Finalmente, no terceiro capítulo, e inobstante a imunidade tributária, faremos um cotejamento das atividades econômicas realizadas pelos clubes de futebol, e das receitas por eles auferidas, em relação à materialidade constitucional do ISS, considerando, ainda, a lista de serviços anexa à legislação complementar, que regulamenta o imposto em comento, verificando a sua eventual incidência.

Essas são as questões que tentaremos analisar durante o desenvolvimento deste trabalho.

1 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

1.1 Considerações iniciais sobre o ISS

A tributação dos serviços no Brasil teve seu início com a vinda da Família Real ao País (1808), o que gerou a necessidade da criação de novos tributos, isso porque a transferência da Corte ao Brasil foi extremamente onerosa, havendo necessidade de criação de outras fontes de recursos, uma vez que a Colônia, até então, era utilizada, simplesmente, para exploração e envio de riquezas à Coroa Portuguesa¹.

Diante disso, passou-se a cobrar o “Imposto do Banco”, onerando as carruagens, lojas, armazéns ou sobrados e navios, a fim de ser arrecadado *dinheiro* para o recém-criado Banco do Brasil, bem como para fazer frente às novas despesas com a Família Real Portuguesa e sua Corte.

A Lei orçamentária nº 70, de 22 de outubro de 1836, trouxe modificações ao Imposto do Banco, passando a denominá-lo “Imposto sobre as Lojas” e aumentando seu campo de incidência, passando a englobar qualquer casa, “prestação de serviços” ou venda de manufatura.

Em 2 de setembro de 1860 foi aprovada a Lei orçamentária nº 1.174, instituindo o “Imposto sobre Indústrias e Profissões”, a fim de substituir o “Imposto sobre as Lojas”, com incidência muito mais ampla, uma vez que passou a abranger todas as indústrias e profissões, recaindo sobre qualquer atividade lucrativa.

Com a Proclamação da República e a promulgação da Constituição de 1891, a tributação sobre as profissões foi mantida, sendo certo que, nos termos do art. 9º, a competência tributária, para instituir impostos, inclusive no que se refere à tributação sobre serviços, foi atribuída aos Estados-membros da Federação, o que aconteceu também nas Constituições seguintes, até 1946, que atribuiu a competência aos Municípios.

¹ TORRES, Ricardo Ezequiel. **Intributabilidade pelo ISS de atividades que não caracterizam efetivos serviços**: desconstruindo aspectos da LC nº 116/03. Monografia (Graduação em Direito Tributário) – Insper – Instituto de Ensino e Pesquisa, São Paulo, 2011. Disponível em: http://dspace.insper.edu.br/xmlui/bitstream/handle/11224/1220/Ricardo%20Ezequiel%20Torres_trabalho.pdf?sequence=1. Acesso em: 17 set. 2020.

Aliás, esse imposto incidia sobre o exercício de qualquer atividade comercial, industrial, civil ou profissional, era o Imposto sobre indústrias e profissões. Tinha uma ampla hipótese de incidência, alcançando toda atividade produtora de lucros, inclusive serviços, e sua base de lançamento era o movimento econômico, o produto total das vendas ou outros atos cuja prática constituía atividade do contribuinte.

A título de curiosidade, vale a pena mencionar o peculiar sistema de tributação estabelecido pela referida Constituição de 1891, que determinava em seus arts. 7º e seguintes:

Art. 7º É da competencia exclusiva da União decretar:

1º Impostos sobre a importação de procedencia estrangeira;

2º Direitos de entrada, sahida e estada de navios, sendo livre o commercio de cabotagem às mercadorias nacionaes, bem como às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação;

3º Taxas de sello, salvo a restricção do art. 9º § 1º, n. 1;

4º Taxas dos correios e telegraphos federaes.

§ 1º Tambem compete privativamente à União:

1º A instituição de bancos emissores;

2º A criação e manutenção de alfandegas.

§ 2º Os impostos decretados pela União devem ser uniformes para todos os Estados.

§ 3º As leis da União, os actos e as sentenças de suas autoridades serão executados em todo o paiz por funcionarios federaes, podendo, todavia, a execução das primeiras ser confiada aos governos dos Estados, mediante annuencia destes.

Art. 8º É vedado ao Governo Federal crear, de qualquer modo, distincções e preferencias em favor dos portos de uns contra os de outros Estados.

Art. 9º. É da competencia exclusiva dos Estados decretar impostos:

1º Sobre a exportação de mercadorias de sua propria producção;

2º Sobre immoveis ruraes e urbanos;

3º Sobre transmissão de propriedade;

4º Sobre industrias e profissões.

§ 1º Tambem compete exclusivamente aos Estados decretar:

1º Taxa de sello quanto aos actos emanados dos seus respectivos governos e negocios de sua economia;

2º Contribuições concernentes aos seus telegraphos e correios.

§ 2º É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a producção dos outros Estados.

§ 3º Só é licito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras quando destinadas ao consumo no seu territorio, revertendo, porém, o producto do imposto para o Thesouro Federal.

§ 4º Fica salvo aos Estados o direito de estabelecerem linhas telegraphicas entre os diversos pontos de seus territorios, e entre estes e os de outros Estados que se não acharem servidos por linhas federaes, podendo a União desapropriar-as, quando for de interesse geral.

Art. 10. É prohibido aos Estados tributar bens e rendas federaes, ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

Art. 11. É vedado aos Estados, como à União:

- 1º Criar impostos de transito pelo territorio de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre productos de outros Estados da Republica, ou estrangeiros, e bem assim sobre os vehiculos, de terra e agua, que os transportarem;
- 2º Estabelecer, subvencionar, ou embaraçar o exercicio de cultos religiosos;
- 3º Prescrever leis retroactivas.

Chama a atenção, no sistema tributário da Constituição de 1891, a divisão da competência tributária apenas entre a União e os Estados-membros, bem como o fato de os Estados terem competência maior do que a da União para a instituição de impostos e a existência de previsão de imunidade recíproca. Nesse sistema, os serviços eram tributados pelos Estados, com base no art. 9º, § 4º.

Com a promulgação da Constituição de 1934, no entanto, a competência para a instituição do imposto sobre os serviços passou a ser tanto dos Estados quanto dos Municípios, concorrentemente.

Já na Constituição de 1946, por sua vez, a tributação sobre os serviços foi dividida em três impostos, quais sejam: i. o Imposto sobre Transações, que recaía sobre determinados serviços, como a construção civil; ii. o Imposto de Indústria e Profissões, que incidia sobre o efetivo exercício de atividades lucrativas; e iii. o Imposto sobre Diversões Públicas. O primeiro desses impostos sobre serviços era de competência dos Estados, ao passo que os demais eram de competência dos Municípios.

Para Linneu de Albuquerque Mello²,

O espírito municipalista que predominou na Constituição de 1946, na qual os municípios receberam competência tributária que lhes conferiu independência financeira, perdeu força com a reforma tributária implementada pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965, e depois com a promulgação da Constituição de 1967, quando passou a haver uma centralização do poder tributário no Governo Federal.

Embora centralizada, tal reforma modificou compreensivamente o sistema de discriminação de rendas tributárias então em vigor, sistema esse que, na verdade, vinha sendo praticamente repetido nas Constituições anteriores, desde 1891.

² MELLO, Linneu de Albuquerque. O aspecto espacial do ISS na LC nº 116/2003. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004. v. 2. p. 106.

Com a intervenção de 1964, sobreveio a Emenda Constitucional (EC) nº 18, de 1º de dezembro de 1965, que extinguiu os impostos supracitados, incidentes sobre serviços, instituindo, por outro lado, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência dos Municípios, e o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), de competência dos Estados-membros da Federação.

Em outras palavras, somente surgiu no país um imposto próprio, destinado aos serviços de qualquer natureza e de competência municipal, com a EC nº 18, de 1965, que foi reeditado nas Leis Maiores, inclusive na que vige atualmente.

A materialidade do ISS atual nasceu com a concepção econômica de “serviços”, como um produto, o que se deu durante os anos 1960, iniciando-se sua cobrança na Europa na mesma época. A França é considerada a primeira nação a cobrar o tributo, em um sistema chamado “Taxe Sur Les Prestations de Services”, que muito se aproxima do nosso ISS³.

Com a entrada em vigor do Código Tributário Nacional (CTN), em 25 de outubro de 1966, Lei nº 5.172, o ISS e o ICM foram regulamentados, o que passou a permitir a cobrança dos impostos pelas pessoas políticas competentes⁴.

Atualmente, o ISS está previsto no art. 156 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), permanecendo na competência dos Municípios e do Distrito Federal, sendo certo que, nos termos do art. 155, II, da CF/1988, os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação passaram a ser da competência tributária dos Estados, na materialidade do ICMS.

Após a promulgação do atual texto constitucional, a Lei Complementar (LC) nº 56/1987, que substituiu o Decreto-Lei nº 406/1968⁵, foi recepcionada e regulamentou o ISS até a

³ OLIVEIRA, Lucas Borba de. Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). **Jusbrasil**, [s.d.]. Disponível em: <https://lucasborba23.jusbrasil.com.br/artigos/405053452/imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss>. Acesso em: 1º maio 2020.

⁴ O primeiro Município a instituir o ISS, que foi regulamentado pelo CTN em seus arts. 71, 72 e 73, foi Fortaleza (Lei nº 3.330, de 30 de novembro de 1966). Por força do disposto no segundo inciso do art. 25 da Constituição brasileira de 1967, fez-se necessária a edição de lei complementar para definir sobre quais serviços incidiria o ISS.

⁵ O Decreto-Lei nº 406/1968 revogou os artigos do CTN que tratavam do ISS. O CTN originalmente dispôs sobre o ISS nos arts. 71 a 73, que foram modificados pelos Atos Complementares nº 34 e 35/1937. As normas gerais sobre o imposto foram posteriormente inseridas no Decreto-Lei nº 406/1968 em seus arts. 8º a 12, e alteradas pelo Decreto-Lei nº 864/1969, situando-se no nível de lei complementar, de acordo com o art. 146, III, a, da CF. Novas

publicação da LC nº 116/2003, atualmente em vigor, com as alterações introduzidas pela LC nº 157/2016.

1.2 O ISS na CF/1988

A competência para a cobrança do ISS foi instituída pelo art. 156, III, da CF/1988, que dispõe:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
[...]
III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993.)⁶

Ainda em relação ao ISS, dispõe o § 3º do art. 156 da CF/1988, *in verbis*:

Art. 156. [...]
§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002.)
I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002.)⁷
II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993.)
III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993.)

Sendo assim, o legislador constituinte deu aos Municípios e ao Distrito Federal⁸ a competência geral para a tributação dos serviços, excetuando-se os serviços que serão tributados pelo ICMS, nos termos do inciso II do art. 155 da CF/1988, quais sejam, serviços de transporte interestadual, intermunicipal e comunicações.

alterações foram promovidas pelas LCs nº 58/1987 e 100/1999, que vigoraram até a edição da LC nº 116/2003, na qual atualmente estão as definições dos elementos essenciais do ISS: fato gerador, base cálculo e contribuinte, além de prever a adoção de substituição tributária, alíquota máxima e conter lista dos serviços exigida pelo comando nacional de competência.

⁶ Ressalte-se que, originalmente, no inciso III do art. 156, havia a previsão para a cobrança do IVC, imposto sobre venda a varejo de combustíveis, que foi extinto pela EC nº 3/1993.

⁷ “I – fixar as suas alíquotas máximas; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993 – Revogado.)”

⁸ Competência do Distrito Federal para impostos municipais, conforme art. 147 da CF/1988.

Ainda nesse sentido, ensina Heleno Taveira Tôrres⁹:

O art. 156, III, da CF, prescreve que compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, mediante competência que já se oferece limitada pelo próprio texto constitucional, ao impedir os Municípios de exigirem o ISS sobre serviços compreendidos no art. 155, II, da CF, quais sejam, os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação e exigir que esses serviços sejam definidos em Lei Complementar.

Isso confirma nossa proposta teórica dos limites imanentes (materiais), colaterais (das demais competências) e negativos (direitos e garantias fundamentais) das competências tributárias. Vejamos inicialmente o campo material dos conceitos determinantes.

Para construir normas com “tipo aberto” ou “tipo fechado”, o legislador seleciona propriedades de fatos sociais, debruçando-se sobre a complexidade factual para isolar aquelas que serão juridicamente relevantes.

As normas de direito tributário, especialmente as de impostos, caracterizam-se, por exemplo, pela seleção de propriedades a partir de objetos sociais com relevância econômica, sob a forma de “tipos fechados”. É assim que o direito envolve-se com a realidade, por meio da linguagem que vai construindo no processo de positivação, descrevendo seus conceitos por meio de definições, i.e., de qualificações.

Nesse sentido, fica evidente que o legislador constituinte atribuiu aos Municípios a competência *lato sensu* para tributar serviços de qualquer natureza, excetuando os serviços expressamente previstos no art. 155, II, da CF/1988, que atribuiu a tributação de três serviços aos Estados.

Sendo assim, examinando o art. 156 da CF/1988, ensina José Souto Maior Borges¹⁰, ao identificar duas normas distintas:

A primeira norma tem como destinatário o Município; a segunda, ao revés, é norma dirigida à União. Diversos os destinatários, porque diversos são os âmbitos pessoais de validade de ambas as normas. Distintas, portanto são as próprias normas, dada a diversidade de componente essencial – o âmbito pessoal de validade – do suporte fático dessas regras. Todavia, não apenas sob esse aspecto particular. No seu todo, são diversas as normas em análise.

A primeira tem a seguinte estrutura, digamos, deôntica: dados os serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária dos Estados, pode o Município tributá-los. A segunda pode ser assim formulada: a União, mediante lei complementar, pode – está autorizada a definir serviços tributáveis pelos Municípios. É esse um dos pressupostos fundamentais das normas gerais do art. 146.

⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. Conceito de estabelecimento como critério de solução de conflitos no ISS. **Thomson Reuters**, 2 jul. 2012. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5tvd/conceito-de-estabelecimento-como-criterio-de-solucao-de-conflitos-no-iss-heleno-taveira-torrres>. Acesso em: 1º maio 2020.

¹⁰ BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS: do Decreto-Lei nº 406/68 à LC nº 116/2003 (à memória de Geraldo Ataliba). In: **ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição**. Organizador Heleno Taveira Tôrres. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 17.

Esclarece, portanto, que a competência dos Estados está restrita à tributação dos serviços descritos no art. 155, II, do texto constitucional, enquanto a competência municipal estaria vinculada a lei complementar, que traz o rol de serviços passíveis de tributação pelo ISS, desde que se enquadrem no conceito de serviço¹¹.

Além disso, vale frisar que determina a Constituição, no referido artigo, que essa competência será exercida nos termos de lei complementar, o que implica a exigência de lei complementar para o exercício da competência do ISS, o que nem sempre ocorre, uma vez que muitos dos impostos instituídos na Constituição não exigem tal complementação.

Ressalte-se que, em que pese a eficácia da norma constitucional em questão dependa de lei complementar, esta, no entanto, não pode limitar a competência tributária municipal, do contrário a autonomia conferida aos Municípios pela CF/1988 estaria fadada ao desaparecimento de uma competência posta como princípio constitucional.

Nesse sentido, ensina Aires F. Barreto¹² não ser possível admitir que “a competência tributária dos Municípios possa ser manipulada, dosada, ampliada, restringida, ou até excluída...”, visto que não há razões permissivas para isso no próprio texto constitucional.

Para José Souto Maior Borges, a autonomia municipal não pode ter sua eficácia elidida, pois trata-se de princípio basilar de direito público subjetivo dos Municípios oponível à União e aos Estados, portanto “gera legítimos interesses, direitos, deveres, pretensões e ações para os Municípios, em linguagem rente a Pontes de Miranda”¹³.

¹¹ Vale frisar que muitos doutrinadores entendem, dentre eles Roque Antonio Carrazza, que o conceito de serviço que deve ser aplicado em relação à materialidade do ISS seria aquele em vigor na data de promulgação da atual Constituição, ou seja, aquele constante do Código Civil de 1916, não se permitindo o ajuste posterior, com base em nova legislação, uma vez que seria aquela a definição legal considerada no momento da entrada em vigor do texto constitucional.

¹² BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 188.

¹³ BORGES, José Souto Maior. **ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição**. Organizador Heleno Taveira Tôres. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 13.

Em matéria tributária, à lei complementar compete tão somente o regramento quanto a normas gerais, não cabendo imposição de definição integral de conteúdo de lei tributária municipal.

Por conseguinte, acertado é o entendimento defendido por José Souto Maior Borges ao considerar que admitir à lei complementar fixar limites de competência tributária municipal importa em “extravasamento da função própria lei complementar”¹⁴.

Em suma, caso a lei complementar disponha sobre matéria que lhe é vedada pela Constituição, por ser de competência dos Municípios, por óbvio, será material e formalmente inválida, “tanto por avançar sobre terreno normativo constitucionalmente proibido, como por conta do vício de origem, diante da usurpação do processo legislativo atribuído a órgão de outra pessoa política”, como observado por Marcelo Caron Baptista¹⁵.

Note-se que o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, até o momento não foi regulamentado, o que impede a sua cobrança por parte da União Federal.

No caso do ISS, quando da promulgação da CF/1988, já existia a LC nº 56/1987, que regulamentava a cobrança do imposto, e foi recepcionada pela nova Constituição, vigorando até ser substituída pela LC nº 116/2003, que atualmente está em vigor, com as alterações introduzidas pela LC nº 157/2016.

Em função dessa determinação constitucional, que dá competência para os Municípios tributarem os serviços *nos termos* da lei complementar, e excetuando expressamente os serviços do art. 155, II, já citados, alguns entendem que os serviços não elencados ou não citados na legislação infraconstitucional expressamente autorizariam o Estado a tributar via ICMS, com o que não concordamos, conforme veremos mais adiante no capítulo apropriado.

Já o § 3º do mesmo art. 156 da CF/1988, ainda tratando da competência tributária do ISS, determina, em primeiro lugar, em seu inciso I, que caberá à legislação complementar estabelecer alíquotas máximas e mínimas do imposto, a fim de evitar, ou minimizar, os efeitos

¹⁴ BORGES, José Souto Maior. **ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição**. Organizador Heleno Taveira Tôres. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 9.

¹⁵ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 189.

de eventual guerra fiscal entre os Municípios, bem como para evitar o uso do imposto com caráter confiscatório, o que afrontaria o citado princípio constitucional.

Ainda no texto constitucional em comento, inciso II, o legislador estabeleceu uma imunidade de ISS para a exportação de serviços, alinhando a cobrança desse imposto aos interesses nacionais de geração de riquezas, como ocorre com outros impostos, como o ICMS e IPI, que também incidem na cadeia produtiva e oneram o consumo.

Finalmente, o inciso III do § 3º do referido art. 156 estabelece que caberá à legislação complementar estabelecer as normas para a concessão de benefícios e isenções em relação ao ISS, visando à padronização de procedimentos para a minimização da guerra fiscal e também à segurança jurídica dos contribuintes, dada a enorme quantidade de municípios atualmente existentes em nosso País.

Cabe ressaltar que, embora o ISS seja de competência municipal, o legislador constituinte achou por bem impor a regulamentação via lei complementar infraconstitucional, a fim de atribuir maior segurança jurídica ao regime fiscal do imposto, dado que cada Município pode e deve instituir a cobrança de ISS por lei própria, com relativa autonomia, cabendo à lei complementar apenas padronizar alguns aspectos mais relevantes para a Federação e considerando ainda a autonomia municipal.

Importa salientar que a lei complementar, no ordenamento jurídico brasileiro, tem o condão primordial de outorgar maior eficácia às normas constitucionais, tanto para regular matéria privativa quanto para dar concretude e fundamento de validade a outros instrumentos normativos, como sustentado por Marcelo Caron Baptista¹⁶.

Isso porque a lei complementar se diferencia da lei ordinária, no plano material quanto às matérias específicas que lhe são próprias e no plano formal quanto à solenidade especial da qual depende sua validade¹⁷.

¹⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 181.

¹⁷ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 517.

Ademais, esclarece Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁸ que “a lei complementar é, por excelência, um instrumento constitucional utilizado para integrar e fazer atuar a própria Constituição”, e por esse motivo funciona como manifestação de expansão da própria Constituição.

Isso significa dizer que cabe a lei complementar atuar diretamente ou complementar dispositivos constitucionais de eficácia contida, quer seja para balizar seu alcance, quer seja para integrar dispositivos de eficácia limitada, visando conferir-lhes normatividade plena¹⁹.

São normas que, inseridas no texto constitucional, podem restringir e limitar a competência tributária, ainda que algumas delas tenham sido introduzidas posteriormente por emenda, o que não nos parece ferir as cláusulas pétreas, respeitando os direitos e as garantias individuais dos contribuintes (estatuto dos contribuintes) e o princípio federativo, juntamente com a autonomia municipal.

Ou seja, em relação à materialidade constitucional do ISS, temos esclarecido que o legislador constituinte atribuiu a competência *lato sensu* aos Municípios e ao Distrito Federal para a tributação de serviços de qualquer natureza, excetuando os serviços tributados pelo ICMS, conforme o art. 155, II, da CF/1988, nos termos da lei complementar.

Como aventado por Aires F. Barreto, adverte, todavia, Aliomar Baleeiro:

Do mesmo modo, a lei complementar não pode ir além do que já está dito, expressa ou implicitamente, na Constituição. Esta será violada por lei complementar que regule diversamente o que ela regulou. É caso de inconstitucionalidade da lei complementar. Completa, mas não corrige nem inova²⁰.

Cabe à lei complementar, portanto, nos termos do art. 146 da CF/1988, esclarecer o alcance da norma constitucional em questão, mas não alterar a sua essência, qual seja, a competência dos Municípios para tributar a prestação de serviços em geral, não cabendo aos

¹⁸ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 71-73.

¹⁹ Id., *ibid.*, p. 73.

²⁰ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 183.

Estados aproveitar-se de eventual lacuna para se “apropriarem” da competência tributária própria de outra pessoa política.

Em caso de omissão, pode-se até discutir se poderia ou não o Município tributar determinado serviço, mas não se pode admitir que em razão dessa ausência tal competência seria dos Estados para tributação via ICMS.

No caso dos Estados, a competência para tributar serviços é específica, qual seja, transporte interestadual, transporte intermunicipal e comunicações, sendo certo que todos os demais serviços podem ser tributados pelos Municípios nos termos da lei complementar, e na sua ausência, no máximo, estariam os Municípios impedidos de fazê-lo, mas sem a transferência dessa competência aos Estados-Membros.

Cabe esclarecer que parte da doutrina e o próprio Supremo Tribunal Federal (STF), entendem que a lista de serviços, anexa a lei complementar, é taxativa e exaustiva e que, portanto, os serviços não relacionados não poderiam ser tributados pelos Municípios, abrindo a brecha para os Estados, nos termos lei complementar própria (LC nº 87/1996), tributarem via ICMS, com o que não concordamos por se configurar invasão de competência exclusiva dos Municípios.

Outros entendem, como já defendia Geraldo Ataliba, que a lista dos serviços seria apenas exemplificativa e que, surgindo novo serviço, os Municípios estariam desde logo autorizados a tributá-lo via ISS, pois a competência para tanto advém da própria Constituição e considerando o fato de que as leis não conseguem acompanhar a velocidades das alterações das relações sociais. O autor defendeu esse entendimento na década de 1990; imagine-se hoje, quando as mudanças são ainda mais rápidas. Parece razoável que o Município possa tributar novos serviços, ainda que não constem expressamente da lista, desde que se enquadrem no conceito de serviços, conforme veremos mais adiante.

No plano infraconstitucional, como mencionamos, a LC nº 116/2003 é a responsável por regular e dispor sobre o ISS, discriminando e detalhando a sua regra matriz, já preceituada no bojo do texto constitucional, e não poderia fazê-lo de forma diferente, sob pena de ser inconstitucional.

Assim, a referida legislação complementar fixa como hipótese de incidência do imposto a prestação de serviços previstos em sua lista anexa, conforme se verifica em seu art. 1º:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Como se pode observar a partir da leitura do dispositivo mencionado, a lei optou por estipular uma lista taxativa de serviços que configuram fato gerador do ISS, em detrimento de estabelecer uma norma geral e abstrata com o conceito de prestação de serviços de qualquer natureza.

Em razão da ausência de uma definição legal de serviços para fins dessa tributação e da padronização de um conceito, tanto na doutrina quanto na jurisprudência há um intenso debate sobre qual seria o correto conceito de “prestação de serviços”, para fins de incidência do ISS, o que acabou gerando, inclusive, a discussão que deu ensejo à deste trabalho, que é a possibilidade de tributação, via ISS, dos clubes de futebol.

Tal divergência apresenta, em síntese, duas principais vertentes, no que se refere à definição do conceito de prestação de serviços, para se determinar a incidência do ISS, sendo que a primeira parcela da doutrina entende que o direito tributário há que se ater aos conceitos jurídicos para delimitar o que é prestação de serviços, valendo-se para tal dos conceitos expressos em outros ramos do direito, como o empregado no direito civil. Não obstante, para a outra parte da doutrina, o direito tributário deve utilizar conceitos de ciências congêneres, sendo o conceito econômico de serviço o mais adequado.

Para fins de tributação pelo ISS, a definição de serviços não se limita a “serviço” estritamente, mas a uma prestação de serviço, ou seja, um negócio jurídico, pertinente a uma obrigação de fazer no que concerne à prestação de uma comodidade ou utilidade de modo personalizado e incindível, a terceiro, no que difere da obrigação de dar.

No que tange à incidência do ISS, recentemente escreveu Paulo Ayres Barreto²¹:

A partir da constatação de que o ISS apenas abarca obrigações, os autores concluem que o critério adequado para a delimitação do âmbito constitucionalmente permitido para a incidência do ISS consiste na existência de uma obrigação de fazer, em contraposição à obrigação de dar. Enquanto as últimas obrigações têm por objeto uma prestação de entrega de um bem, as primeiras têm por objeto uma atividade pessoal do devedor. Nesse passo, como destaca Paulo de Barros Carvalho, “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”.

Nesse sentido, adverte Marcelo Caron Baptista²²:

Para identificar a espécie de prestação que faz incidir a norma do ISS é necessária uma rápida incursão no estudo das “obrigações”, objeto indissociável do campo da Teoria Geral do Direito, e bem desenvolvido pela doutrina do Direito Civil e do Direito Comercial. [...] pedimos licença para consignar o nosso entendimento quanto à impropriedade terminológica adotada tanto pelo legislador quanto pela doutrina do Direito Privado, ao referirem-se a “obrigações” de dar, de fazer e de não fazer. Tratando-se de comportamentos impostos pela incidência de normas jurídicas, entendemos que, tecnicamente, mais preciso é falar da “prestação”, objeto da relação jurídica. A expressão “obrigação” cabe, com maior coerência, para indicar o dever jurídico que norma impõe ao sujeito passivo ou, a depender do contexto em que utilizada, para referir à relação jurídica obrigacional como um todo. É a prestação, ou seja, o comportamento do ser humano objeto da relação jurídica, que pode ser classificado como um dar, um fazer ou um não fazer. Por essa razão, e em homenagem ao norte que aponta para adoção de uma linguagem científica “o menos imprecisa” quanto possível, prestigiamos a referência às “prestações” de dar, de fazer e de não fazer, em substituição às “obrigações” de mesmo conteúdo.

No entanto, lembramos que a tributação via ISS não é exclusiva sobre os “serviços”, e, como não pode invadir a área de competência de outros impostos, como o ICMS e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), que concernem a atividades específicas, ainda que simultâneas ou complementares, é importante a exata compreensão da sua materialidade constitucional e o alcance da legislação infraconstitucional.

²¹ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 90-91.

²² BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 278-279.

Lembramos que não incide o ISS no caso das “atividades-meio”²³, as quais não podem ser consideradas de forma isolada, uma vez que são partes integrantes das operações que poderão gerar outros impostos, tais como IOF ou ICMS, conforme o caso.

A Constituição da República, por si só, não nos traz a definição de “serviços” a ser considerada para fins de tributação pelo ISS, no entanto isso não chega a ser um problema, pois há no texto constitucional materialidades ligadas às obrigações de dar ou de fazer, que nos permitem diferenciar os campos de incidência tributária de cada imposto.

À vista disso, elucida Rafael Marchetti Marcondes²⁴:

A cautela no exame dos fatos, frise-se, é necessária, pois os fatos atualmente verificados são, na maior parte das vezes, complexos e não se amoldam facilmente às classificações de dar, de fazer e de não fazer. Entretanto, tais distinções permanecem atuais e de extrema relevância para se equacionarem divergências interpretativas. Basta para isso que, cientes do atual contexto econômico-social, utilizemos tais figuras de forma apropriada, examinando o conjunto das atividades envolvidas em um negócio jurídico com o auxílio de critérios que busquem a atividade-fim do contrato e se voltem ao seu real propósito.

Como vimos, evitando a discussão acerca da definição legal de “serviços”, o legislador infraconstitucional optou pela tributação via lista de serviços anexa à legislação complementar, o que acabou engessando a tributação em relação a novos serviços, não constantes da lista, e,

²³ “Outro aspecto relevante a considerar é que as atividades-meio que são prestadas como etapas, passos, atos necessários à consecução da atividade-fim, não podem ser isoladamente consideradas como ‘prestação de serviços’ para aplicação da regra matriz do ISS. Ora, para dar o diagnóstico correto do paciente o médico precisa analisar os exames clínicos; para prestar serviços de engenharia civil o profissional precisa coletar dados e medir áreas; advogados devem manter o cadastro de seus clientes atualizado; entretanto, estas tarefas de ‘análise’, ‘coleta de dados’, ‘cadastro’ não podem sofrer a incidência do ISS.

Nesse sentido, Gilberto de Ulhôa Canto (09) analisou a possibilidade de cobrança de serviços de ‘datilografia, estenografia, expediente, secretaria em geral e congêneres’ de um empresa que tem como objeto social prestar serviços de comunicação e concluir: ‘Alguns itens relacionados poderão ser desde logo afastados, tendo em vista a natureza das atividades que constituem o objeto da consulente. Nesse caso está, na ordem numérica das respectivas menções, o item 29, pois ‘datilografia, estenografia, expediente, secretaria em geral e congêneres’ é uma descrição de serviços que nem se encontram no objeto social da consulente, nem são por ela exercidas de modo profissional ou lucrativo, sendo simples meios utilizados na prestação de seus serviços como nos de praticamente todos os demais. [...] Trata-se de mera atividade-meio, que não define serviço tributável pelo ISS’. Para os fins de aplicação da regra matriz do ISS, importa a atividade comercial do contribuinte, aquela exercida com finalidades onerosas, quando tenha caráter de atividade-fim, prestada a terceiro, na forma dos serviços qualificados expressamente na Lei Complementar” (TÔRRES, Heleno Taveira. Conceito de estabelecimento como critério de solução de conflitos no ISS. **Thomson Reuters**, 2 jul. 2012. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5tvd/conceito-de-estabelecimento-como-criterio-de-solucao-de-conflitos-no-iss-heleno-taveira-torr>. Acesso em: 1º maio 2020).

²⁴ MARCONDES, Rafael Marchetti. **A tributação da imagem de artistas e esportistas**. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 116.

por outro lado, acabou criando uma discussão a respeito de “serviços” que, embora constem da lista, não se enquadram no “conceito” de prestação de serviços e, portanto, estariam fora da materialidade constitucional possível do ISS.

Para o STF, não há incidência de ISS sobre obrigação de dar, como decidido no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 651.703/PR²⁵, de relatoria do Ministro Luiz Fux, destacados os seguintes pontos:

[...] A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada “cum grano salis”. [...] Sob este ângulo, *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 materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

[...] Se o negócio entabulado revelar, em essência, obrigação de dar, como no caso do arrendamento mercantil operacional, há de excluir-se, ante a apreciação dos citados extraordinários, a atividade do campo de incidência tributária, por não preencher a operação os elementos característicos do tipo serviço.

[...] Ainda assim, o debate em torno da caracterização das prestações como serviços, para fins de incidência tributária, passou pela constatação de que a atividade em tela pressuporia, como núcleo, um ato humano, um fazer, material ou imaterial, que revertesse em utilidade para o contratante. Tanto o é que, nesse mesmo julgamento, *ficou decidido não incidir o tributo sobre o arrendamento mercantil operacional*, uma vez que essa modalidade envolve locação, ou seja, *obrigação de dar*.

Por seu turno, o STF havia firmado entendimento no sentido de que é taxativa a lista de serviços, admitindo, no entanto, interpretação ampla e analógica, o que acabou por não solucionar a maior parte dos problemas de aplicação e tributação do ISS, principalmente considerando que inúmeras vezes o serviço é atividade-meio e não atividade-fim, o que faz com que o ICMS venha a incidir no mais das vezes.

²⁵ STF, RE 651.703/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, DJe-086 de 24/4/2017, julgado em 29/9/2017, grifos nossos.

Recentemente, o STF modificou um pouco seu entendimento, entendendo que embora taxativa, a lista admite interpretação extensiva, conforme ressaltou a Ministra Rosa Weber em voto, no RE 784.439²⁶, conforme trechos a seguir transcritos:

[...]

A questão constitucional a ser resolvida no caso ora em deliberação coloca-se da seguinte forma: diante da autonomia dos entes tributantes, poderia o legislador complementar nacional validamente elaborar uma lista taxativa de serviços que seriam os únicos tributáveis pelo ISS?

O que teria a Constituição pretendido quando, ao instituir a competência tributária do Município para tributar serviços, nos termos do art. 156, III, usou a expressão “definidos em lei complementar”? Essa fórmula, aliás, já havido sido anteriormente adotada pelo art. 24, II, da Emenda 1/1969 e pelo art. 25, II, da Constituição de 1967.

[...]

Assim, embora a lei complementar não tenha plena liberdade de qualificar como serviço tudo aquilo que queira, a jurisprudência admite que ela o faça em relação a certas atividades econômicas que não se enquadram diretamente em outra categoria jurídica tributável.

[...]

Reconhecida a constitucionalidade da opção do legislador complementar de elaborar lista taxativa dos serviços, remanesce a indagação: essa lista poderia, de forma constitucionalmente válida, receber interpretação extensiva ou ampliativa, na direção do repetitivo do Superior Tribunal de Justiça, que entendeu que “é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres”?

Entendo que a resposta é afirmativa. Em primeiro lugar, observo que o § 4º do art. 1º da LC 116/2003 prevê que “a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado”. Consabido que os efeitos jurídicos de um fenômeno dependem daquilo que ele é realmente, e não do nome a ele atribuído pelas partes.

[...]

Também para permitir a obtenção de interpretação mais ampla, as listas recorrem a expressões como “de qualquer natureza”, “de qualquer espécie” e “entre outros”. Por outro lado, para evitar eventuais interpretações reducionistas, por vezes configuram “inclusive” (como no item 1.04 da lista de serviços vigente, que registrar “elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos”). Não vislumbro a existência de obstáculo constitucional contra essa técnica legislativa.

Excessos interpretativos, seja da parte do Fisco, seja do contribuinte, sempre poderão ocorrer, mas o acesso ao Poder Judiciário para solucionar as eventuais controvérsias é resposta institucional para a resolução dessas.

Com base nessa decisão, a tese de repercussão geral fixada recentemente pelo STF foi a seguinte:

²⁶ STF, RE 784.439/DF, Rel. Min. Rosa Weber, DJ de 15/9/2020, julgado em 26/6/2020.

É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva (RE 784.439).

Ainda em relação ao conceito de serviço, passível de tributação via ISS, Heleno Taveira Tôrres²⁷ ensina que:

O conceito de “prestação de serviços”, por ser um conceito de direito privado, prescreve uma demarcação de limite à atividade legislativa e administrativa dos Estados, sobre as regras internas de ISS, por força do art. 110, do CTN, assim expresso, *in verbis*:

“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”.

A partir desse texto, como o conceito de “prestação de serviços” é o núcleo material da competência tributária, prescrevendo, assim, seus limites materiais, deve ele ser preservado e mantido segundo seu significado de base, ou seja, de acordo com os critérios adotados pelo direito privado. Destarte, o sentido a ser atribuído ao termo juridicamente qualificado como prestação de serviços, pela Constituição, para o exercício de competência dos Municípios, deverá ser aquele que a legislação de direito privado designa, construído nos arts. 593 e seguintes do Código Civil.

Prestação de serviços designa uma obrigação de fazer, um negócio jurídico pelo qual uma parte se obriga a realizar um “fazer”, a prestar um serviço, mediante o pagamento de contraprestação. A prestação dos serviços é o objeto da obrigação de fazer, “por ela, o devedor compromete-se a prestar uma atividade qualquer, lícita e vantajosa, ao seu credor.” como explicou Alvaro Vilaça Azevedo (02).

Obrigações de dar não se configuram prestação de serviços e, portanto, não podem sofrer imposição do ISS, como reconheceu o Supremo Tribunal Federal, na Súmula Vinculante nº 31:

“É inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis.”

[...]

No direito privado, o contrato prestação de serviço caracteriza-se pela presença dos seguintes elementos: (a) o prestador (ou devedor) que é contratado para prestar serviços, (b) o tomador (ou credor) em favor de quem o serviço é prestado; (c) o objeto, que é a prestação de serviços, trabalho ou atividade lícita, material ou imaterial e; (d) o pagamento de contraprestação. Note-se que não estão abrangidos na disciplina do Código Civil contratos sujeitos às leis trabalhistas ou a normas especiais (03).

[...]

²⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. Conceito de estabelecimento como critério de solução de conflitos no ISS. **Thomson Reuters**, 2 jul. 2012. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5tvd/conceito-de-estabelecimento-como-criterio-de-solucao-de-conflitos-no-iss-heleno-taveira-torrres>. Acesso em: 1º maio 2020.

Como se desdobra, a disciplina constitucional do ISS leva à conclusão que serão tributados pelos Municípios: a prestação de serviços definidos em Lei Complementar (a), realizada em favor de terceiros (b) e em regime oneroso (c). Nas palavras de Pontes de Miranda:

“Servir é prestar atividade a outrem”.

[...]

Não resta dúvida que a “prestação de serviços” é uma atividade realizada em favor de terceiros, com finalidade econômica. Nesse sentido, Ruy Barbosa Nogueira (08) adverte sobre a impropriedade da pretensão do Fisco municipal exigir ISS sobre atividades que a empresa presta para si mesma, como acessório do desempenho de sua atividade principal, analisando o “fato gerador” do ISS e na “base de cálculo” deste imposto:

“Isto significa que a atividade ou serviço descrito como fato gerador desse imposto é aquele que seja a finalidade em si ou essencial de prestação a terceiros e não apenas um acessório ou uma função exercida para a própria empresa contribuinte”.

[...] Veja-se, por exemplo, que os fiscais fazem referência a serviços de datilografia, expediente, administração de bens quando nada disso é objeto social, prestação ou exploração desses serviços. Estes são serviços que a própria contribuinte executa para si mesma, como acessórios ao desempenho de suas funções.

Esses serviços são, na verdade, despesas e não receitas. [...]

Portanto, o que pode ser fato gerador do imposto sobre serviços, nos termos do art. 8º do Dec.-lei 406, da jurisprudência, da doutrina e do direito comparado, é a prestação de serviço não a si próprio ou como acessório, mas a outrem e mediante remuneração ou preço. [...].

Como se sabe, a partir das lições de Roque Antonio Carrazza²⁸, a competência tributária é a aptidão dada pela Constituição para que a pessoa política de direito constitucional interno possa cobrar tributos por meio de lei.

A competência tributária não se confunde com a capacidade tributária, e está ligada à aptidão para legislar em matéria tributária, permitindo à pessoa política competente o estabelecimento de regras e normas para a cobrança do tributo (aspectos da hipótese de incidência).

Sendo assim, o legislador constituinte, levando em consideração suas atribuições e a competência administrativa de cada pessoa política, fez a repartição das competências tributárias entre União (art. 153), Estados (art. 155), Municípios (art. 156) e Distrito Federal (art. 155 e art. 147), a fim de atender ao princípio federativo e à autonomia municipal, que foi assegurada no texto constitucional.

²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

Vale frisar que o ISS possui função eminentemente fiscal, sendo verdadeira e relevante fonte de receita tributária para muitos Municípios, embora tenha sido utilizado de forma indevida, com função extrafiscal, para atrair contribuintes que, inicialmente, estavam sediados em outros Municípios. Isso se deu, uma vez que o legislador infraconstitucional acabou por eleger como local da prestação dos serviços e da incidência do imposto, o Município onde está sediado o prestador, e não onde o serviço é prestado.

Além disso, a falta de padronização e de regulamentação desde a sua criação em relação às alíquotas do imposto acabou possibilitando a sua utilização extrafiscal, o que acabou fomentando a chamada “guerra fiscal” entre os Municípios.

Finalmente, para concluirmos a análise da materialidade constitucional do imposto, vale ressaltar que o ISS deve observar primeiro o princípio da estrita legalidade, previsto no inciso I do *caput* do art. 150 da CF/1988, segundo o qual os tributos apenas podem ser cobrados ou majorados mediante lei em sentido estrito.

Deve, outrossim, obedecer ao princípio da igualdade, ou isonomia tributária, notadamente por meio da aplicação do princípio da capacidade contributiva, princípio que informa, de maneira geral, a todo e qualquer imposto, nos termos do § 1º do art. 145 da CF/1988.

Também deve atenção aos princípios da irretroatividade e da anterioridade, previstos no inciso III do art. 150 da CF/1988, sendo vedada a cobrança de ISS em relação a fatos ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, bem como o imposto apenas poderá ser cobrado no exercício financeiro seguinte àquele em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, respeitando o prazo nonagesimal, a partir da publicação da lei que o tenha modificado nesses termos.

1.3 Aspecto material

O aspecto material de um imposto, segundo Geraldo Ataliba²⁹, é o núcleo da norma tributária e delimita o campo de incidência dela. É no aspecto material que identificamos, resumidamente, a atividade econômica objeto da tributação e a partir daí a sua base tributável

²⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

possível, sempre partindo da competência constitucional atribuída a cada pessoa política de direito constitucional interno.

É no aspecto material que verificamos, portanto, qual atividade está sendo tributada e podemos fazê-lo identificando um verbo e um complemento que integram a incidência constitucional possível do imposto.

Ainda no aspecto material, podemos identificar a base de cálculo possível de imposto, uma vez que esta deve estar intrinsecamente ligada ao núcleo da atividade tributada, sob pena de incorrer em infração constitucional, nos termos do que dispõe o art. 4º do CTN:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Alinhado com o texto constitucional³⁰, o legislador infraconstitucional, no art. 4º do CTN, determina que a natureza do tributo é dada pelo seu respectivo “fato gerador”, isto é, pelo seu aspecto material (núcleo da norma tributária) e sua base de cálculo, que identifica o objeto da tributação sob o aspecto financeiro da incidência tributária.

Em relação ao ISS, como vimos anteriormente, o legislador constitucional, no art. 156, III, da CF/1988, atribuiu aos Municípios competência para tributar a prestação de “serviços de qualquer natureza”, ressalvados os serviços que estão na competência dos Estados pelo ICMS, e nos termos da lei complementar, que atualmente é a LC nº 116/2003, com as alterações introduzidas pela LC nº 157/2016³¹.

³⁰ No mesmo sentido cita-se o art. 154, I, da CF/1988, que traz os requisitos e as condições para o exercício da competência residual da União para a criação de novos impostos, quais sejam, que tenham fato gerador e base de cálculo distintos dos impostos previstos na CF, sendo esses os requisitos constitucionais para identificação da natureza de um tributo.

³¹ Ainda nesse sentido, para reforçar o entendimento mencionado, vale citar as lições de Roque Antonio Carrazza, *in verbis*: “Note-se que, em rigor, ISS não passa de uma sigla, a hospedar, diferentes impostos. Na verdade, tantos quantos forem os serviços tributáveis pelos Municípios, indicados atualmente na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

São impostos diferentes, exatamente por terem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Esta ideia, diga-se de passagem, encontra-se bem travejada no art. 4º, do Código Tributário Nacional.

Insistimos que o binômio hipótese de incidência/base de cálculo confirma que o rótulo ISS alberga múltiplos impostos, que, no entanto, por possuírem um ‘denominador comum’, podem ser estudados conjuntamente.

II – Retomando o fio do discurso, os Municípios são competentes para alcançar, por meio de impostos, os serviços de qualquer natureza, exceção feita aos de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, tributáveis por meio de ICMS (*ex vi* justamente do disposto no art. 155, II, da CF).

Nesse sentido, esclarecendo o conteúdo constitucional do ISS, dispõe o art. 1º da LC nº 116/2003, *in verbis*:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Sendo assim, para estar de acordo e conforme a sua materialidade constitucional, o ISS tributa a prestação de serviços, nos termos do disposto no art. 1º da LC nº 116/2003, sendo certo que o núcleo da referida norma, ou seu aspecto material, pode ser entendido como “prestar serviços de qualquer natureza”, com base na relação de serviços anexa à legislação complementar.

Lembra-se, mais uma vez, que o legislador infraconstitucional optou por preencher eventual espaço, a interpretação da expressão “prestar serviços de qualquer natureza”, por uma

Na realidade, o ISS, em suas plúrimas rotulações, não incide propriamente os serviços de qualquer natureza, mas sobre as prestações (onerosas) destes serviços. Daí podermos avançar o raciocínio, frisando que só podem surgir da execução de obrigações de fazer, mais precisamente, do fato de prestar serviços.

Os serviços de qualquer natureza, em si mesmos considerados, não fazem nascer o dever de recolher o ISS. O tributo somente será devido quando o serviço – desde que não tipifique nem transporte interestadual ou intermunicipal, nem comunicação – resultar de contrato oneroso, firmado entre um prestador e um tomador.

Em linguagem mais técnica, o fato impositivo (fato gerador *in concreto*) do ISS somente ocorre quando, em razão de negócio jurídico havido entre particulares, sob regime de Direito Privado (mas não trabalhista), serviços de qualquer natureza forem efetivamente prestados.

III – Observamos, por vir de molde, que o legislador, ao traçar a hipótese de incidência de qualquer tributo, escolhe, dentre os fatos que podem acontecer no mundo físico (mundo fenomênico), aqueles que reputa mais importantes. No caso da hipótese de incidência dos impostos, aqueles que, pelo menos em tese, melhor revelem a capacidade econômica de quem os realiza (cf. art. 145, § 1º, 1ª parte, da CF).

No Brasil, porém, dado o sistema tributário rígido que aqui vigora, as opções do legislador são bem restritas, já que as competências tributárias das pessoas políticas tiveram seus limites cuidadosamente demarcados por grande cópia de princípios e normas constitucionais” (CARRAZZA, Roque Antonio. **Impostos em espécie**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 9).

relação anexa à norma complementar, talvez por entender que tal metodologia acabaria por minimizar as discussões a respeito das operações passíveis de tributação.

Isso se deu para que pudéssemos tentar reduzir os questionamentos a respeito dos “serviços” que seriam passíveis da tributação pelo ISS, mas boa parte da doutrina entende que essa relação mais presta um desserviço a tal fim do que ajuda a resolver eventual conflito de competência com outros impostos, notadamente com o ICMS, pois a relação não pode conter outras atividades ou operações que não sejam serviços, e, ao relacionar os “serviços” supostamente sujeitos à tributação, a legislação abre uma lacuna em relação aos demais “serviços” não elencados.

Os serviços que não constam da relação estariam dispensados da tributação apenas pelo fato de não estarem na relação? Ou estariam sujeitos a eventual tributação pelo ICMS, nos termos da LC nº 87/1996, que trata desse último imposto?

Data maxima venia, neste ponto seguimos as lições de Geraldo Ataliba e de Roque Antonio Carrazza³², que entendem que a competência dos Municípios para tributar a “prestação de serviços” decorre da Constituição e que esse rol anexo à legislação complementar seria dispensável ou no máximo exemplificativo, pois não é a lista que faz de determinada operação um serviço ou não, mas a natureza da sua obrigação.

O rol anexo à legislação, portanto, não poderia exaurir a competência municipal prevista no art. 156 da CF/1988, para tributar serviços de qualquer natureza, com exceção dos serviços tributados pelo ICMS, nos termos do art. 155, II, da CF/1988.

³² “IV – Indo ao ponto que ora faz nossos cuidados, quando a Constituição autorizou os Municípios a criarem o ISS, em suas várias configurações, delimitou, de plano, o núcleo do fato que podem eleger como suporte material da hipótese de incidência deste tributo; a saber: a prestação de ‘serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II’ (art. 156, III). Há, pois, uma noção constitucional de serviços, que não pode ser ultrapassada pelo legislador infraconstitucional (seja o complementar, seja o ordinário municipal).

Temos, deste modo, que a noção de ‘serviços de qualquer natureza’ é constitucional, na medida em que o Texto Magno a identificou com precisão, justamente para distingui-la de outros fatos, tributáveis pelas demais pessoas políticas.

Deveras, se o legislador (ordinário ou, mesmo, complementar) tudo pudesse inserir no conceito ‘serviços de qualquer natureza’, a rigidez de nosso sistema constitucional seria (inconstitucionalmente) reduzida a tassalhos” (CARRAZZA, Roque Antonio. **Impostos em espécie**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 12).

Não cabe a lei complementar restringir essa competência, mas apenas esclarecer seu alcance, e o formato adotado pelo legislador parece gerar algumas restrições, pois nunca a legislação poderá acompanhar a velocidade das relações sociais, bem como não se poderia incluir na relação uma atividade ou operação que não se enquadre no conceito de “serviços”.

Dessa forma, a fim de entender o correto alcance da competência constitucional do ISS e também para que possamos ajustar e melhor compreender a relação anexa à legislação complementar, com os serviços sujeitos à tributação, precisamos buscar no direito civil e na doutrina uma definição do que venha a ser “prestação de serviços”.

De acordo com Aires F. Barreto³³, “o aspecto material da hipótese de incidência do ISS é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer”.

Para Roque Antonio Carrazza³⁴, “nos termos da Constituição, a *hipótese de incidência possível do ISS* é alguém (o prestador) executar, em favor de terceiro (o fruidor), uma obrigação de fazer, com conteúdo econômico, sob *regime de Direito Privado*, desde que não trabalhista, tendente a produzir-lhe uma utilidade”, ainda que não represente, efetivamente, um benefício ao tomador do serviço³⁵.

Continua ensinando Roque Antonio Carrazza³⁶,

o ISS surge da execução de uma obrigação de fazer, isto é, do fato de uma pessoa realizar, remuneradamente, uma atividade, física ou intelectual, em favor de terceiro. Lembramos que, na obrigação de fazer, o objeto da prestação é sempre um ato do devedor; nunca, a entrega de uma coisa, a menos que ela materialize um serviço (v.g., a restauração de um objeto). Pelo contrário, na obrigação de dar, o objeto da prestação consiste justamente na entrega de uma coisa.

³³ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 496.

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Impostos em espécie**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 13, grifos no original.

³⁵ Nesse sentido, Aires Barreto, *verbis*: “[...] o cabimento do ISS decorre de prestação de serviço efetuada e não de utilidade recebida. O que é objeto da tributação é o esforço humano (fazer para terceiros), independentemente da utilidade que ele possa proporcionar. À guisa de exemplo, é irrelevante se o tomador do serviço de diversão pública a tem por útil ou inútil; se, diante de uma sessão de cinema, ri, chora ou dorme; se o desfecho de atuação médica conduz à cura ou à morte do paciente. O que sobreleva é apenas a existência do fazer em que o serviço consiste” (BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 163).

³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 12.

A obrigação passível de incidência do ISS é aquela de fazer, como atividade intelectual ou física, a favor de terceiro, de forma remunerada, diferenciando-se, portanto, da obrigação de dar, típica da incidência do ICMS.

Ainda nesse sentido, ensina Aires F. Barreto³⁷, *in verbis*:

A distinção entre dar e fazer como objeto de direito é matéria das mais simples. Basta [...] salientar que a primeira (obrigação de dar) consiste em vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de alguma coisa já existente; por outro lado, as obrigações de fazer impõem a execução, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente. Consistem, estas últimas, num serviço a ser prestado pelo devedor (produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial).

Segundo Regina Helena Costa³⁸, o serviço sobre o qual pode haver a incidência do ISS é a “prestação de utilidade de qualquer natureza a terceiro, efetuada em caráter oneroso, sob regime de direito privado, e que não configure relação de emprego”.

Nos termos do art. 593 do Código Civil (CC), a prestação de serviços, não sujeita a leis trabalhistas nem a leis especiais, é regida pelo CC, e, à luz do art. 594 do mesmo Código, “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”. Em outras palavras, pela legislação civil atual, a prestação de serviços constitui-se em obrigação de fazer, passível de remuneração e, portanto, com conteúdo econômico passível de tributação pelo ISS.

Nesse sentido, Aires F. Barreto³⁹ ensina: “É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros”.

Ressalte-se que muitos defendem que o conceito a ser aplicado à legislação tributária, nesses casos, seria aquele em vigor quando da publicação da CF/1988, ou seja, o conceito de

³⁷ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 42-43.

³⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 394.

³⁹ BARRETO, Aires F. *Op. cit.*, p. 29.

serviço tributável para fins de ISS seria aquele existente no CC/1916, que vigia à época da promulgação da atual Constituição.

Pensando dessa forma, fica difícil admitir uma interpretação mais atual do conceito de serviços para fins de tributação do ISS, como muitos têm defendido, inclusive para justificar a tributação de “novos serviços” e até mesmo dos bens digitais, como ocorreu com a nova lista trazida pela LC nº 157/2016.

Ocorre que, se entendermos que a lista anexa à lei complementar, que regulamenta o ISS, é exemplificativa, pois não poderia o legislador infraconstitucional limitar a competência dos Municípios, para tributar serviços de qualquer natureza, ainda que não constantes da lista, temos a tendência de concordar que o conceito de serviços de qualquer natureza também podem evoluir, desde que não contrariem diametralmente o conceito em vigor a época da CF/1988.

A definição legal de prestação de serviços atualmente constante no Novo CC não está em desconformidade com a existente à época da promulgação da CF/1988, e entendemos que ela pode ser utilizada para definir o alcance e a extensão do campo de competência dos Municípios para tributação de serviços de qualquer natureza, com as exceções constitucionalmente previstas, já citadas anteriormente.

Ainda nesse sentido, vale citar Elizabeth Nazar Carrazza⁴⁰, que entende que apenas podem ser alcançados pelo *ISS* os serviços prestados, por particulares, empresas privadas, empresas públicas ou sociedades de economia mista, *sob regime de direito privado*, mas não trabalhista. Aduz, ainda, que a prestação de serviços há de configurar uma utilidade (material ou imaterial), como execução de *obrigação de fazer* e, não, *de dar*, que seria tributada pelo ICMS.

Em suma, o art. 156, III, da CF/1988 prevê que os Municípios podem instituir a cobrança do ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza), desde que não compreendidos na competência do ICMS, nos termos do art. 155, II, da CF/1988, quais sejam, serviços de

⁴⁰ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **O ISS na Constituição**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1976 (inédita, apresentada em novembro de 1976).

transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação, sendo certo que essa competência deve ser exercida nos termos da lei complementar.

Uma das discussões mais antigas do direito tributário gira em torno de qual seria a interpretação e o alcance dessa definição, ou seja, de quais seriam os serviços passíveis de tributação pelo ISS, os quais estão previstos em anexo veiculado pela lei complementar.

A divergência segue ainda em relação à natureza do referido anexo: de um lado, defende-se ser um rol taxativo; de outro, defende-se ser um rol exemplificativo.

Aqueles que defendem ser um rol taxativo afirmam que a Constituição, em seu art. 146, III, *a*, determina que caberia a lei complementar 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”, e nesse sentido o art. 1º da LC nº 116/2003 dispõe que o ISS tem como *fato gerador* “os serviços constantes da lista anexa à lei”, o que leva à conclusão de que serviços não presentes nela são impassíveis de tributação pelo ISS, sendo esse o entendimento dominante e já consolidado do STF.

Por outro lado, muitos defendem ser um rol exemplificativo, considerando os princípios federativo e o da autonomia municipal como fundamento do seu entendimento, de modo que os Municípios poderiam incluir em sua própria lei outros serviços não previstos no referido rol.

Nesse sentido, vale ressaltar que Regina Helena Costa⁴¹ entende tratar-se de um rol exemplificativo, com papel meramente indicativo, que não restringe a competência tributária dos Municípios, os quais, em razão da sua autonomia política, têm o direito de tributar outros serviços.

Outrossim, é o posicionamento de Aires F. Barreto⁴² a respeito da taxatividade da lista do ISS:

⁴¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2020.

⁴² BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 189.

Da análise dos textos constitucionais e dos diplomas federais complementares, podemos declarar, sem qualquer dúvida, que é facultado às administrações locais, examinando as atividades econômicas desenvolvidas por seus contribuintes, proceder à sua inclusão na lei local. Achamos e continuamos firmes no nosso entendimento de que o legislador federal, ao baixar as normas sobre o ISS, não o fez de forma exaustiva, que excluísse qualquer outra conceituação emanada do poder competente.

Complementaram ainda, metodicamente:

Entendemos, pois, que toda e qualquer prestação de serviço que não esteja explicitamente mencionada nos [...] itens da lista federal, poderá ser inserida na legislação municipal, dado o caráter exemplificativo de que se reveste e a natureza complexa do tributo [...]⁴³.

Finalmente, merece destaque tese do Procurador Municipal de São Paulo Arthur Carlos Pereira Gomes, exposta por Aires F. Barreto⁴⁴, quanto à necessidade de considerar as diversas normas envolvidas, uma vez que

[...] evidenciam que a lista foi baixada simplesmente para desanuviar a zona cinzenta e não para restringir o campo do imposto sobre serviços, o que constituiria absurdo sem limite [...] Logo, a taxatividade só alcança a mencionada zona cinzenta, sem retirar do campo do imposto sobre serviços puros, serviços que não constituem fato gerador de imposto federal ou estadual [...]. Em face do exposto podemos afirmar que a lista federal é taxativa tão somente na parte relativa à prestação de serviços consorciada com o fornecimento de mercadorias.

Vale destacar ainda, que alguns dos serviços previstos no referido rol anexo à lei complementar do ISS não se enquadram na definição legal de serviços, sendo certo que a sua inclusão na relação, como se serviços fossem, não altera a sua natureza, razão pela qual é suscitada a sua inconstitucionalidade nas hipóteses de tributação de ISS nas cessões de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda (item 3.02), a locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza (item 3.04) e cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário (item 3.05).

⁴³ RIBEIRO FILHO, Alexandre da Cunha; HENRIQUES, Vera Lúcia Ferreira de Mello. Nova legislação para o ISS. *Revista de Administração Municipal*, Rio de Janeiro: IBAM, nº 140, p. 37.

⁴⁴ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 189.

Em outros termos, a inclusão de determinada atividade na lista de serviços não altera a sua natureza jurídica e não autoriza a sua tributação via ISS; da mesma forma, entendemos que a não inclusão de determinado serviço na lista não impede o Município, por meio de legislação própria, de fazê-lo, pois seria limitação inconstitucional ao seu poder de tributar.

Esclarecemos que não são tributáveis os serviços não onerosos em que há ausência de capacidade contributiva em virtude do disposto no art. 145, § 1º, da CF/1988, além dos serviços prestados por alguém em seu próprio benefício, e não a terceiros, e os serviços prestados em razão da relação de emprego, uma vez que a prestação de serviço deve ser executada em caráter independente⁴⁵.

No que tange à quantificação do tributo, de fato, concordamos com Geraldo Ataliba⁴⁶, que inclui os critérios para definição do montante devido no aspecto material do imposto, por entender que não pode haver dissociação entre os parâmetros para fixação do valor do tributo e o seu aspecto material.

No caso do ISS, para fixação do valor do imposto o legislador acabou elegendo a base de cálculo e as alíquotas a serem aplicadas pelos Municípios, a fim de permitir o exercício de sua competência constitucional.

Nesse sentido, vejamos o que dispõem os arts. 7º, 8º e 8º-A da LC nº 116/2003:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I – o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

II – (VETADO.)

§ 3º (VETADO.)

⁴⁵ Nesse sentido, a título exemplificativo, é importante destacar a decisão do STF com relação às atividades de franquia, sendo certo que para esse Tribunal não incidirá o ISS por ser um contrato de natureza complexa, e não uma simples prestação de serviço.

⁴⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO.)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016.)

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no *caput*, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016.)

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016.)

Verifica-se que, como regra geral para a determinação da base de cálculo do ISS, o art. 7º, supracitado, dispõe que a referida base de cálculo terá como parâmetro o preço do serviço, isto é, seu valor bruto, excluídos juros, seguros, multas ou indenizações, o que parece estar de acordo com os limites do texto constitucional.

Esclareceu ainda o legislador, no § 2º do referido art. 7º, que não integram a base de cálculo do ISS os materiais fornecidos pelo prestador, nos serviços constantes dos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços, para evitar ampliação indevida da base de cálculo, incluindo mercadorias tributadas pelo ICMS.

Ora, ensina Roque Antonio Carrazza⁴⁷ que o

preço do serviço nada mais é do que a contrapartida econômica auferida pelo prestador. É, se preferirmos, a efetiva remuneração pela prestação dos serviços contratados (desde que, é claro, estes serviços não sejam nem de transporte interestadual ou intermunicipal, nem de comunicação, tributáveis por meio de ICMS).

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Impostos em espécie**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 19.

Cumpra esclarecer que remuneração pelo serviço prestado não é toda e qualquer receita recebida pela empresa prestadora de serviços, mas aquelas receitas decorrentes da contrapartida pela prestação dos serviços, sob pena de ampliação indevida da base de cálculo do imposto e, conseqüentemente, da competência tributária originária dos Municípios.

Já no que se refere às alíquotas, nos arts. 8º e 8º-A o legislador estabeleceu as alíquotas máxima e mínima para tributação do ISS, quais sejam, 5% e 2%, respectivamente, sendo certo que a maioria entende que a alíquota máxima poderia ser estabelecida por lei, a fim de atender ao limite correspondente ao princípio da capacidade contributiva e ao princípio da vedação de confisco, porém esse não é o entendimento em relação à alíquota mínima.

No que diz respeito à alíquota mínima, incluída no art. 8º-A pela LC nº 157/2016, embora já estivesse prevista no art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias a partir da data da publicação da EC nº 37/2002, muitos entendem que essa limitação seria inconstitucional, uma vez que restringe ou obriga a fixação de um imposto mínimo, em afronta ao princípio federativo e à autonomia municipal.

De fato, de início, até a EC nº 37/2002 não havia previsão de fixação de alíquota mínima para o ISS, o que permitia aos Municípios a fixação de qualquer alíquota, com base na legislação municipal.

Ocorre que a autonomia para a fixação das alíquotas do ISS, somada à regra de fixação de competência territorial do imposto, a partir da sede de estabelecimento prestador, e não do local do serviço prestado, acabou gerando uma “guerra fiscal” entre os Municípios, uma vez que as empresas passaram a mudar suas sedes para Municípios com alíquotas baixas, até mesmo inferiores a 1% ou 0,5%, a fim de pagarem menos imposto a partir do faturamento de sua sede, em detrimento dos Municípios que cobravam a alíquota máxima, onde se localizavam as tomadoras dos serviços.

Na década de 1990 e início dos anos 2000, muitas empresas sediadas no Município de São Paulo se sentiram atraídas a mudar suas sedes para Municípios próximos à capital, que cobravam alíquota de 0,5% ou 1% sobre o valor dos serviços, enquanto a capital cobrava 5%.

Ocorre que muitas dessas empresas prestadoras de serviços não mudaram efetivamente a sua sede, apenas fizeram uma alteração no seu contrato social, levando a sede para Municípios vizinhos à capital. De fato, continuavam instaladas na capital de maneira informal, ou como filial, e emitiam as notas a partir das sedes, pagando ISS a menor aos Municípios em questão.

Sob o ponto de vista estritamente formal, e com base na legislação em vigor a época, sentiam-se amparadas a agir dessa forma.

A fiscalização de São Paulo, notando a queda na arrecadação do imposto, começou a acompanhar essas empresas e percebeu que a mudança da sede não era efetiva, entendendo que havia uma simulação de mudança de endereço apenas para o fim de pagar menos imposto. Entendemos que é legítimo ao contribuinte buscar uma tributação menor, desde que o faça, efetivamente, dentro da legislação e sem se valer de simulações.

Alterar o endereço da sede para outro Município, apenas *pro forma*, sem fazê-lo efetivamente, continuando a prestar os mesmos serviços a partir de uma filial na capital, ou até mesmo a partir de um endereço informal dentro do Município de São Paulo, autorizaria o Município a pedir o pagamento do imposto, ainda o que o ISS já tivesse sido pago ao outro Município, entendimento confirmado, posteriormente, pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Ciente desse movimento, a Municipalidade de São Paulo passou a exigir dos prestadores de serviços de fora da capital um cadastro prévio dessas empresas, para que pudessem prestar serviços a tomadores localizados dentro do território de sua competência. Para as empresas sem cadastro regular, os tomadores sediados em São Paulo passaram a ser obrigados a reter o ISS na fonte no momento do pagamento dos serviços, a fim de garantir o recebimento do imposto, o que não dispensava o pagamento do ISS ao município da sede.

Esse procedimento visava combater as simulações e a evasão decorrente dessa guerra fiscal. Muitos questionaram a sua constitucionalidade no Poder Judiciário, que, ao final, acabou entendendo ser legítima a exigência do cadastro, a fim de evitar a ocorrência de fraudes.

Junto com o cadastro criado pela legislação de São Paulo, alterações na legislação federal acabaram contribuindo para a redução da guerra fiscal, entre elas a fixação de alíquota

mínima para o ISS, além da ampliação de serviços tributados no local do serviço prestado, e não no Município da sede, como ocorria no mais das vezes na legislação anterior.

Diante disso, entende-se que a fixação de alíquota mínima para a cobrança do ISS veio para dificultar a existência de guerra fiscal entre os Municípios, mas, mesmo assim, em razão dos princípios constitucionais e considerando a facultatividade do exercício da competência, parte da doutrina ainda defende que esse limite mínimo seria inconstitucional, já que, se pode o Município não exercer tal competência, por que haveria de obedecer alíquota mínima ao fazê-lo?

Da mesma forma, outros entendem que tais limites estariam em consonância com o art. 146, III, da CF/1988, que trata da função da lei complementar em matéria tributária, e que essa limitação estaria regulamentando eventual conflito de competência entre os Municípios.

Ou seja, atualmente a legislação estabelece a alíquota máxima de 5% e mínima de 2% para a tributação do ISS pelos Municípios, sendo certo que essa regulamentação veio para desestimular a existência de guerra fiscal entre os Municípios que, como ficou demonstrado, decorre da sistemática adotada pelo legislador para a sua cobrança, qual seja, a do endereço da sede do estabelecimento prestador, e não do local da prestação, salvo nos casos expressamente previstos na própria lei complementar.

Ainda nesse mesmo sentido, visando regular de forma mínima os conflitos entre os Municípios, o § 1º do art. 8º-A da LC nº 116/2003, incluído pela LC nº 157/2016, veda a concessão de benefícios em relação ao ISS que não se atente aos limites estabelecidos pela legislação complementar.

Além disso, o mesmo art. 8º-A, em seus §§ 2º e 3º, dispõe sobre os efeitos no que tange às normas que não venham a obedecer tais limites, incluindo a impossibilidade do prestador de repetir valores eventualmente pagos em duplicidade, além de reconhecer a nulidade da referida norma, embora tais regras possam, em tese, ter a sua constitucionalidade questionada junto ao Poder Judiciário.

Normalmente, o ISS é fixado considerando base de cálculo o preço do serviço, nos termos da legislação complementar, tendo como alíquota o percentual fixado em lei municipal, obedecido o limite mínimo de 2% e máximo de 5%, conforme vimos anteriormente.

Ocorre que, excepcionalmente, o ISS pode ter o seu valor fixo e não cobrado de forma proporcional (*ad valorem*), com a aplicação de alíquotas previstas em lei, o que pode estar em desacordo com o princípio da capacidade contributiva.

Algumas atividades, aquelas de profissão regulamentada, têm o seu ISS cobrado de forma fixa, por unidade de medida, o que, para muitos, fere o princípio da capacidade contributiva, norteador dos impostos, para efetivação do princípio da igualdade e da isonomia tributária.

Nesse sentido, para melhor compreensão da questão, ainda que implique antecipação de parte da discussão a respeito do aspecto pessoal, que será tratado detalhadamente mais adiante, faz-se essencial, para a determinação da base de cálculo do tributo, depreender quem de fato é o contribuinte de cada operação.

Há duas possibilidades em relação à identificação do sujeito passivo do ISS, conforme veremos: i. trabalho pessoal do próprio contribuinte, nos termos do art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/1968, caso no qual o imposto é fixo, ou seja, é impróprio falar de alíquotas ou base de cálculo por tratar-se de um valor único; e ii. serviços prestados por empresas, hipótese em que o imposto é proporcional, de modo que o valor cobrado pelo serviço prestado serve como base de cálculo para a cobrança do tributo (receita da empresa), como vimos anteriormente.

Por oportuno, no que diz respeito ao sujeito passivo, inicialmente, assevera José Eduardo Soares de Melo:

É fácil inferir tal assertiva no ISS, uma vez que o contribuinte só poderá ser a pessoa (jurídica ou natural) que presta serviços de qualquer natureza (exceto os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, de competência estadual e distrital, nos moldes do art. 155, II, da CF)⁴⁸.

⁴⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. p. 16.

No mais, justifica José Eduardo Soares de Melo⁴⁹ que coube ao legislador nacional restringir o alcance do sujeito passivo do ISS, uma vez que a CF/1988 não o fez, quer seja por não limitar as características das pessoas que se vinculam à materialidade tributária, quer seja por não estipular a qualificação dos prestadores de serviços.

O sujeito passivo, portanto, é aquele que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo; no caso do ISS, os que prestam serviços em relação a cada prestação concretamente considerada⁵⁰.

Assim sendo, segundo os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza⁵¹, caso não se possa aferir o valor correspondente do serviço, como no caso daqueles prestados por profissionais liberais, a saber, advogados, médicos ou dentistas, pode ser calculado o imposto a partir de um único valor pago, periodicamente. Nessa hipótese, teremos um ISS fixo, sendo impróprio falar em grandezas quantificadoras do fato gerador, como alíquota e a própria base de cálculo. A propósito, por outro lado, alguns doutrinadores sustentam que os impostos fixos seriam inconstitucionais, uma vez que, despidos de preocupação com as condições pessoais do contribuinte, seriam violadores do princípio da capacidade contributiva.

Em outras palavras, embora prevista na legislação e efetivamente praticada por alguns Municípios, a cobrança do ISS em valores fixos era muito criticada pela doutrina por não atender ao princípio da capacidade contributiva, podendo gerar distorções.

Atualmente, depois de algumas decisões proferidas pelos tribunais superiores, tem-se admitido a cobrança do ISS fixo para profissões regulamentadas em função do caráter personalíssimo da prestação dos serviços e da responsabilidade ilimitada em relação às obrigações, caso a prestação seja feita por pessoa jurídica regular, que atenda aos requisitos legais.

Embora a Constituição não faça essa distinção, os tribunais superiores têm entendido dessa forma, a fim de aceitar a tributação em valores fixos do ISS para atividades de profissão

⁴⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. p. 16.

⁵⁰ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 583-584.

⁵¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Impostos em espécie**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

regulamentada, com caráter personalíssimo e com responsabilidade ilimitada, quando a prestação se dê por pessoa jurídica.

Vejam os o que ensina Roque Antonio Carrazza⁵² sobre a questão das alíquotas fixas do ISS:

Situação diversa, no entanto, se dá quando os serviços são prestados em caráter pessoal, sem intermediação de uma empresa, e com responsabilidade ilimitada do próprio prestador.

Nesta hipótese, o ISS, por se comportar como tributo direto, isto é, não preordenado ao repasse de seu encargo financeiro ao tomador do serviço, deve ser calculado sobre um valor fixo, como, aliás, estabelece o ainda em vigor § 1º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/1968.

[...]

Ademais, a tributação fixa por meio de ISS – sem dúvida mais amena do que a convencional – também se justifica pela circunstância de os serviços pessoais serem levados a cabo sob a responsabilidade ilimitada e intransferível do próprio prestador, pelos danos eventualmente causados, por ele ou seus auxiliares, a terceiros.

De fato, sempre foi de nossa tradição jurídica estabelecer uma diferenciação entre (i) os serviços prestados por meio de uma organização empresarial (para os quais, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço) e, (ii) os serviços prestados pessoalmente, sem intermediação de uma sociedade ou empresa, com remuneração bruta, que acarreta a incidência do imposto sobre a renda e com o risco de ser atingido diretamente o patrimônio do prestador do serviço (em que a base de cálculo do ISS é um valor fixo).

E nem se diga que o princípio da igualdade inadmita esta diversidade de tratamento. É que há, no caso, relevantes razões objetivas, que legitimam tenha a legislação tratado diversamente este grupo de contribuintes, como, diga-se de passagem, restou assentado no julgamento do Agravo de Instrumento nº 766.119-RS [...].”

⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. **Impostos em espécie**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 20. Vale a pena citar como tem decidido, inclusive, o STJ, *verbis*: “1. O ISS é espécie tributária que pode funcionar como tributo direto ou indireto, a depender da avaliação do caso concreto. 2. Como regra, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, nos termos do art. 7º da Lei Complementar 116/2003, hipótese em que a exação assume a característica de tributo indireto, permitindo o repasse do encargo financeiro ao tomador do serviço. ‘3. Tem-se como exceção o caso em que o ISS incide sobre a atividade de profissionais liberais, quando será cobrado em valor fixo’. Trecho do Agravo de Instrumento nº 766.119-RS: ‘I – As normas inscritas nos §§ 1º e 3º, do art. 9º, do DL 406, de 1968, não implicam redução da base de cálculo do ISS. Elas simplesmente disciplinam base de cálculo de serviços distintos, no rumo do estabelecido no ‘caput’ do art. 9º’. IV – De resto, mais recentemente, esta linha de raciocínio foi novamente sufragada, pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE nº 940.769, em que se discutia a base de cálculo do ISS a cargo dos advogados e das sociedades de advogados. Do voto do Relator, consta a seguinte proposta de Tema da sistemática da repercussão geral: ‘É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei complementar nacional’. O preclaro Ministro não poderia decidir nem mais, nem melhor” (id., *ibid.*, p. 20).

Nota-se, de acordo com a disposição do art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/1968, que o legislador objetivou tributar a atuação de cada um desses profissionais separadamente, de modo que, para fins de determinação do ISS, a pessoa jurídica seria “desconsiderada”.

Dessa forma, o cálculo do imposto, nos referidos moldes, teria como base o valor fixo do serviço prestado multiplicado pelo número de profissionais atuantes, e não o valor dos serviços prestados, com a aplicação de uma alíquota, como ocorre na apuração ordinária do ISS.

Ocorre que, ao permitir a prestação desses serviços por pessoa jurídica, por meio de lei municipal, a sociedade de profissionais passa a configurar uma espécie única de contribuinte, previsão essa que não encontra respaldo na legislação em âmbito federal e no texto constitucional.

Para evitar essa discussão, a respeito do ISS fixo para profissões regulamentadas, o Município de São Paulo alterou a legislação do ISS para estas atividades, e desde a publicação da Lei nº 13.701/2003, com base no art. 15, II, o ISS em São Paulo nestes casos é calculado por estimativa, aplicando-se a alíquota de cada atividade, respectivamente.

Em outras palavras, em tese não há mais valor fixo de ISS, mas sim estimativa de faturamento e sobre essa estimativa a incidência da alíquota padrão para a atividade em questão. Como o faturamento estimado é relativamente baixo e cobrado por profissional que consta do contrato social, diminuíram as discussões a respeito da cobrança do ISS fixo.

1.4 Aspecto pessoal do ISS

Segundo ensina Geraldo Ataliba⁵³, é no aspecto pessoal da norma jurídica tributária que identificamos os sujeitos, ativo e passivo, da obrigação que nasce após a ocorrência do fato imponible e que, após o lançamento, será formalizada no crédito tributário, nos termos do art. 142 e seguintes do CTN.

⁵³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

Diante da obrigação tributária, temos o sujeito ativo, como aquele que é o detentor do direito ao futuro crédito tributário, ou o credor da obrigação tributária, aquele que, nos termos da legislação, tem o poder/dever de exigir do contribuinte o seu pagamento, podendo ser o sujeito ativo a própria pessoa política competente para instituir a cobrança do tributo (competência tributária), bem como pessoa diversa, identificada na norma jurídica como titular do direito de exigir e cobrar o pagamento do tributo, isto é, aquele titular da capacidade tributária ativa.

Por outro lado, o sujeito passivo é aquele que está indicado na norma jurídica (hipótese de incidência) como destinatário da obrigação tributária nela indicada. Em outras palavras, sujeito passivo é aquele que, na relação jurídica tributária, estará obrigado a pagar o tributo, na qualidade de contribuinte, quando tenha ele mesmo praticado o fato impositivo, ou como responsável tributário, quando está obrigado a pagar o imposto, ainda que não tenha efetivamente praticado o fato impositivo, mas mantenha relação direta com ele, nos termos da lei.

No caso do ISS, o titular da competência tributária para a instituição da cobrança do imposto, conforme dispõe o art. 156, III, da CF/1988, são os Municípios e o Distrito Federal, como vimos anteriormente.

Vale ressaltar que no ISS o legislador infraconstitucional achou por bem, no mais das vezes, indicar como titular e sujeito do imposto o próprio Município, conforme dispõe o art. 1º da LC nº 116/2003:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Nada impede, contudo, que cada Município, em sua legislação própria, quando da instituição da cobrança em seu território, delegue a capacidade tributária ativa do ISS a um terceiro, desde que o faça de acordo com as regras para tanto. Sem embargo, a arrecadação e a fiscalização do ISS por outra pessoa política, inclusive quando o terceiro for particular, não configuram delegação.

Vale lembrar que os requisitos da competência tributária para instituição de qualquer espécie tributária, quais sejam: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício, por óbvio, são afetos diretamente ao critério pessoal do sujeito ativo⁵⁴.

Já no que se refere ao sujeito passivo, contribuinte e responsáveis tributários, a LC nº 116/2003 estabelece em seus arts. 5º e 6º:

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no *caput* e no § 1º deste artigo, são responsáveis: (*Vide* Lei Complementar nº 123, de 2006.)

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

III – a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º desta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016.)

§ 3º No caso dos serviços descritos nos subitens 10.04 e 15.09, o valor do imposto é devido ao Município declarado como domicílio tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informação prestada por este. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016.)

§ 4º No caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, descritos no subitem 15.01, os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016.)

Ou seja, em relação ao contribuinte, o legislador indicou aquele que presta o serviço objeto da relação jurídica tributária como aquele que está obrigado a pagar o imposto, mas o art. 6º estabeleceu uma série de responsabilidades para garantir que o imposto será recolhido, ainda que o contribuinte, eventualmente, não o faça.

⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 609.

Aliás, à luz do CTN, essa é a função do responsável tributário, assegurar que o imposto será recolhido ainda que não efetivamente pelo contribuinte. Ocorre que, nos termos da legislação, apenas pode ser responsável pelo recolhimento de um imposto aquele que mantenha relação direta com o fato impositivo, como fez o legislador nesse caso.

De todo modo, a competência atribuída aos Municípios carece de total liberdade na escolha dos sujeitos passivos, uma vez que é preciso obediência ao aspecto pessoal da hipótese de incidência plasmado na Constituição⁵⁵.

Importante ressaltar que alguns Municípios elegem como responsável tributário o destinatário da prestação do serviço, ou o tomador do serviço, que fica obrigado a fazer a retenção do imposto nos casos previstos em lei.

Conforme veremos adiante, no aspecto espacial o legislador acabou escolhendo o Município em que está localizada a sede da empresa prestadora como o titular do crédito tributário, isto é, como sujeito ativo do imposto; porém, abre algumas exceções em que o imposto seria devido ao Município onde o serviço é prestado, e, nesses casos, poderia o Município em questão, por lei, para garantir o seu recebimento, atribuir ao tomador do serviço a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ISS.

Aliás, cabe ressaltar, Geraldo Ataliba defendia essa sistemática para o ISS, qual seja, de que o imposto deveria ser pago ao Município onde o serviço foi prestado, com a retenção na fonte por parte do tomador, mas a grande quantidade de Municípios e a dificuldade de impor essa obrigação ao tomador pessoa física acabaram por afastar tal sistema, que foi exceção na legislação complementar anterior à LC nº 116/2003, mas que foi ampliada a parte dessa última norma complementar citada.

Esse formato de tributação, inclusive, como citamos anteriormente, acabou gerando uma guerra fiscal entre os Municípios e redundou na exigência de um cadastro prévio em São Paulo, o que foi copiado posteriormente por outros Municípios, para que empresas sediadas fora da

⁵⁵ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 585.

capital pudessem prestar serviços a tomadores localizados em seus territórios, sem que os tomadores fossem obrigados a reter o ISS na fonte do pagamento.

Por fim, conforme já destacado, mas apenas para realçar, não constitui fato imponible do ISS a prestação de serviços públicos, a prestação de serviços em relações de emprego, de trabalhadores avulsos, de diretores e membros de conselhos de sociedades e fundações e sócios-gerentes e gerentes-delegados, segundo o art. 2º, II, da LC nº 116/2003, tratando-se de casos de não incidência tributária. Por outro lado, os trabalhadores autônomos e aquelas pessoas que prestam serviços por conta própria são devedores de ISS, nos termos da legislação de cada ente tributante.

1.5 Aspecto territorial

O aspecto territorial trata do limite espacial, ou território de incidência da norma hipotética tributária, delimitando o espaço físico de incidência de determinado imposto.

Nas lições de Paulo de Barros Carvalho⁵⁶, o critério territorial deve guardar correspondência a uma de três formas compositivas, que permitirá classificar o tributo na conformidade do grau de colaboração do aspecto territorial da hipótese de incidência respectiva:

- i) hipóteses cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- ii) hipóteses em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; e
- iii) hipóteses de critério espacial bem genérico, onde todos e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

Isso posto, em respeito ao princípio constitucional da territorialidade, o tributo pode ser exigido tão somente no espaço territorial onde a riqueza foi efetivamente gerada.

De acordo com o entendimento de Misabel Abreu Machado Derzi⁵⁷,

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 146.

⁵⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004. v. 2. p. 62.

A tributação da prestação de serviços, em relação ao critério espacial, é altamente complexa, quando o legislador pretende tomar em consideração diversos aspectos, ou seja, combater a sonegação; atender à comodidade do contribuinte e à simplificação da arrecadação; distribuir a receita do imposto de forma justa entre os entes políticos envolvidos; desonerar a exportação de serviços e onerar as importações.

Já observamos a regra geral, posta no artigo 12 do Decreto-Lei n. 406/68, segundo a qual “considera-se local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o local do domicílio do prestador”, também não era perfeita, por ser rígida e não captar o grosso das peculiaridades fáticas. Lembremo-nos de que a única exceção legalmente contemplada se fazia em favor do local da execução do serviço na construção civil. Se o ISS, economicamente, em tese é suportado pelo adquirente do serviço, a arrecadação do tributo deveria beneficiar o Município onde o serviço é adquirido ou utilizado, o que não pode coincidir com o local onde é executado, nem tampouco com o local onde se situa o estabelecimento prestador. Entretanto, utilizar a regra oposta àquela do artigo 12, ou seja, fazer do lugar da execução do serviço ou de seu consumo o único critério espacial limitativo da competência municipal (como pretendeu a jurisprudência do STJ) desencadeia uma série de problemas no plano prático.

No caso do ISS, por tratar-se de um imposto de competência municipal, entende-se que ele pode incidir apenas dentro do território de determinado Município.

Ocorre que, conforme vimos anteriormente, nos termos do art. 3º da LC nº 116/2003, o legislador adotou como critério territorial para a cobrança do imposto o local em que está estabelecida a sede da empresa prestadora, *in verbis*:

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016.)

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

- VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;
- VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;
- IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;
- X – (VETADO.)
- XI – (VETADO.)
- XII – do florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016.)
- XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;
- XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;
- XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;
- XVI – dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016.)
- XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;
- XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;
- XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016.)
- XX – do estabelecimento do tomador da mão de obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;
- XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;
- XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa;
- XXIII – do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016.)
- XXIV – do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016.)
- XXV – do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016.)

Em outras palavras, com exceção dos serviços previstos nos incisos I a XV, supra, o ISS é pago ao Município da sede da empresa prestadora, ainda que tenha sido prestado em outro Município.

Atualmente são 25 incisos com exceções à regra de territorialidade do ISS, mas na legislação anterior a exceção era apenas uma, qual seja, serviços de obra de construção civil, quando o ISS era pago no local do serviço e nos demais casos na sede da empresa prestadora.

Novamente, alertamos que essa sistemática deu origem a uma guerra fiscal entre Municípios, principalmente em relação a São Paulo e a outras grandes capitais, sendo certo que medidas como a fixação de alíquotas mínimas e a nova legislação complementar, além de decisões dos tribunais superiores punindo a simulação, acabaram desestimulando esse tipo de procedimento.

Atualmente, embora a guerra fiscal tenha diminuído, ainda podemos encontrar eventuais conflitos de competência entre os Municípios, o que deve ser resolvido levando em consideração as regras estabelecidas pela LC nº 116/2003, e eventualmente o Poder Judiciário deve ser chamado para resolver o litígio.

Lembramos que parte da doutrina contesta a possibilidade de se transferir a competência do ISS para o Município onde está localizado o tomador do serviço, por entender que essa sistemática fere a Constituição Federal.

Nesse sentido, em artigo publicado em 2018, Heleno Taveira Tôrres⁵⁸ defende a inconstitucionalidade da cobrança do ISS no Município em que está situado o tomador do serviço e da alteração para as operadoras de planos de saúde, conforme a seguir:

A cada nova lei, a insegurança tributária em nosso país devasta o ambiente de negócios, deteriora o pacto federativo e agrava injustiças. Exemplo lapidar desse modelo encontra-se no novo inciso XXIII do artigo 3º da Lei Complementar 116/2003, inserido pela Lei Complementar 157/2016, para promover a mudança do critério espacial do ISSQN. Uma verdadeira aberração jurídica, que findou por alterar o sujeito ativo do imposto, relativamente à prestação de serviços das operadoras de planos de assistência à saúde, ao pretender transferir do município no qual se tem ocorrido o fato gerador das obrigações de fazer para aquele de residência dos tomadores (beneficiários) das utilidades decorrentes daquelas obrigações, sem que esse critério guarde, no entanto, qualquer relação com a repartição de competências tributárias, inserta no artigo 156, III, da Constituição.

⁵⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. É inconstitucional cobrar ISSQN no município do tomador de serviço. **Conjur**, 8 ago. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-ago-08/consultor-tributario-inconstitucional-cobrar-issqn-municipio-tomador-servico>. Acesso em: 17 ago. 2020.

A Constituição não autoriza a adoção de critérios de determinação do fato jurídico tributário em território diverso daquele onde a efetiva prestação de serviços se concretiza, como se vê na metodologia adotada pela Lei Complementar 116/2003, que se pauta pelo local do estabelecimento, do domicílio ou da prestação do serviço. Por isso mesmo, o critério de conexão definido pelo “tomador de serviço” não encontra amparo jurídico em nenhuma técnica de tributação adotada pela Constituição ou pelo Código Tributário Nacional.

[...]

O principal fundamento técnico da discordância do ministro, assim como da doutrina, consiste no uso do termo “tomador de serviço”, que é assaz ambíguo e dá margem a múltiplas aplicações, além de conflitar com os critérios adotados na própria Lei Complementar 116/2003, suficiente a gerar conflitos com os elementos do fato gerador do imposto, do sujeito passivo e do próprio sujeito ativo, assim entendido aquele em relação a quem surge a obrigação tributária.

[...]

Deveras, a prestação de serviços, enquanto obrigação de fazer onerosa, é definida pela lei e integrada por normas técnicas dos serviços, as quais dispõem sobre as peculiaridades de cada atividade, sempre com respeito à materialidade fixada na Constituição. É na Lei 9.656/1998 e nas normas infralegais, editadas pela Agência Nacional de Saúde (ANS), que deve ser buscado o conteúdo jurídico da definição dos “tomadores” dos serviços.

A definição da materialidade do ISSQN (critério constitucional máximo para prevenção de conflitos federativos) envolve uma obrigação de fazer, representativa da prestação de serviços, assim definida a partir do Direito Privado, e não entendido como “o pagamento de prestações” pelos usuários ou titulares de contratos de planos de assistência à saúde.

[...]

Ao exercer a prerrogativa que facultam os artigos 121, II, 124, II, e 128, todos do CTN, o legislador jamais pode destoar, materialmente, do conteúdo de normas constitucionais. Nesse sentido, a uma, não poderia tomar por responsáveis pelo ISSQN aqueles que não se vinculam a obrigações de fazer; a duas, pela mudança de sujeição passiva em tela, não se pode subverter a repartição de competências entre os municípios, deixando o produto da arrecadação naqueles em que não se verificou, territorialmente, a geração de riquezas associadas a obrigações de fazer a que dão azo as operadoras de planos de saúde.

Para Heleno Taveira Tôrres⁵⁹, portanto, ao contrário do que defendia Geraldo Ataliba e ainda sustentam outros doutrinadores, a cobrança do ISS no Município do prestador do serviço fere a Constituição Federal, uma vez que a obrigação de fazer, fato imponible do ISS, não se daria no Município do tomador do serviço, mas sim no local do prestador.

⁵⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. É inconstitucional cobrar ISSQN no município do tomador de serviço. **Conjur**, 8 ago. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-ago-08/consultor-tributario-inconstitucional-cobrar-issqn-municipio-tomador-servico>. Acesso em: 17 ago. 2020.

De fato, sempre há prós e contras em cada um dos sistemas adotados, mas a evolução legislativa e da própria jurisprudência parece sinalizar que, no mais das vezes, a cobrança via responsabilização do tomador dos serviços evita fraudes e diminui a evasão fiscal.

Cumpram ressaltar, ainda, que não se deve confundir o aspecto espacial com o âmbito territorial de validade das normas tributárias municipais, porque o princípio da territorialidade não é absoluto, podendo haver ou não coincidência entre ambos.

Explicam Sacha Calmon e Misabel Abreu Machado Derzi⁶⁰ que

essa delimitação pode ocorrer para reduzir o âmbito de validade territorial, de modo que somente alcance certos fatos ocorridos em parte, áreas ou lugares de seu território (é o caso do imposto territorial e predial urbano que somente alcança os imóveis situados na zona urbana, embora as leis municipais – em regra – tenham validade em todo o território, inclusive na zona rural); mas ela também pode se dar para expandir os efeitos da norma, de modo a alcançarem fatos ocorridos além de nossas fronteiras (hipótese do imposto de renda).

Ante o exposto, conclui-se que o aspecto espacial da hipótese de incidência tributária são as coordenadas de lugar, essenciais à verificação da ocorrência do fato gerador, não se confundindo com a eficácia territorial da lei tributária, visto que pode ocorrer o fenômeno da redução ou expansão dos efeitos da norma.

1.6 Aspecto temporal

O último aspecto da hipótese de incidência tributária identificado por Geraldo Ataliba⁶¹ é o temporal. De acordo com o referido jurista, o aspecto temporal da hipótese de incidência identifica o momento em que a norma considera ocorrido o fato imponible.

No mais das vezes, o aspecto temporal da hipótese de incidência acompanha o aspecto material, ou seja, quando ocorre no mundo fenomênico o fato imponible, normalmente há o aspecto temporal concomitantemente, fazendo surgir a obrigação tributária, dando à pessoa

⁶⁰ CALMON, Sacha; DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspecto espacial da regra-matriz do Imposto Municipal sobre Serviços à luz da Constituição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 88, p. 131-132, jan. 2003.

⁶¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

política titular da competência tributária direito de exigir o imposto e impondo ao contribuinte, sujeito passivo, a obrigação de pagar.

Note-se que o aspecto temporal não se confunde com a data do pagamento ou com o parcelamento do imposto, como ocorre, por exemplo, com o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

No caso do IPTU, assim como ocorre com outros impostos que incidem sobre a propriedade, como é o caso do IPVA e ITR, tendo em vista que o aspecto material se prolonga no tempo, o legislador escolheu uma data para a verificação da ocorrência do fato imponible, pois, se assim não fosse, em tese, o imposto poderia ser cobrado todos os dias, enquanto persistir a propriedade tributada.

Nesses impostos citados, o legislador escolheu o dia 1º de janeiro de cada exercício para a identificação do contribuinte que, com base no aspecto temporal, teria praticado o fato imponible do imposto.

Dessa forma, quem for proprietário de bem imóvel no dia 1º de janeiro de 2020 deverá pagar o IPTU sobre o referido imóvel, em relação ao exercício de 2020, ainda que venha a vendê-lo posteriormente, pois no dia determinado pela legislação ele era o proprietário do imóvel e, logo, praticou o fato imponible do imposto.

Em caso de venda, ainda que por contrato essa obrigação venha a ser transferida ao adquirente, perante a municipalidade o contribuinte é o proprietário no dia 1º de janeiro, data eleita para identificação do sujeito passivo e verificação da ocorrência do fato imponible.

A possibilidade de parcelar o pagamento do IPTU, contudo, não implica a ocorrência de novos fatos imponíveis, mas mera liberalidade do sujeito ativo que permite o pagamento mensal do imposto de forma fracionada, ainda que o fato tenha ocorrido, efetivamente, no dia 1º de janeiro.

Já em outros impostos, como o ISS, o aspecto temporal costuma acompanhar o aspecto material, ou seja, sempre que alguém prestar serviços de qualquer natureza, nos termos do

disposto no art. 156, III, da CF/1988 e da LC nº 116/2003, bem como em consonância com a legislação do município em que tem sede, estará sujeito ao pagamento do imposto em questão.

Em outros termos, o aspecto temporal acompanha o aspecto material, sendo certo que, por questão de controle e facilidade, a legislação pode estabelecer um lapso temporal para apuração do montante do imposto devido.

No caso do ISS, embora o aspecto temporal acompanhe o material, no mais das vezes a legislação permite que a apuração do imposto seja feita mensalmente, isto é, a legislação estabelece a periodicidade mensal para verificação da ocorrência do fato imponible e quantificação do imposto, sendo certo que todos os serviços prestados e faturados durante o mês de janeiro deverão ser oferecidos a tributação em fevereiro.

Normalmente, de acordo com a legislação de cada Município, o imposto é devido e o serviço é considerado prestado depois da emissão da nota fiscal de prestação de serviços, admitindo-se a tributação por regime de caixa, o que permitiria a tributação de todos os valores recebidos pela prestadora de serviços durante determinado lapso temporal, no caso, um mês, com base em notas fiscais emitidas no mês de fevereiro.

É possível que, de acordo com o serviço a ser prestado e com base na legislação municipal competente, o aspecto temporal seja aplicado de forma distinta, mas sempre deve seguir o aspecto material, não podendo haver antecipação ou dissociação, sob pena de inconstitucionalidade.

Segundo Geraldo Ataliba⁶², “a mais importante função do aspecto temporal diz respeito à indicação – necessariamente contida na hipótese de incidência – do momento em que se reputa ocorrido o fato imponible (e, pois, nascida a obrigação tributária)”.

Para Regina Helena Costa⁶³,

⁶² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 94.

⁶³ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código tributário Nacional. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2020.

é o aspecto temporal, que indica o momento no qual se considera nascida a obrigação tributária: o momento da transmissão do bem imóvel, para o ITBI; o momento em que se aperfeiçoa a prestação de serviço de qualquer natureza, para o ISSQN; [...].

No caso do ISS, o aspecto temporal consiste no instante em que a prestação do serviço se aperfeiçoa, não importando os aspectos negociais e documentais anteriores, ou seja, não se considera qualificado o aspecto temporal no momento da celebração do contrato, por exemplo, se o serviço ainda não tiver sido executado, ou até mesmo faturado.

Dessa forma, nasce a obrigação tributária no momento da efetiva realização do serviço, configurada a ocorrência do aspecto temporal; sem isso, jamais poderá ser exigido o ISS, sobretudo antes da conclusão do serviço.

Em suma, a norma jurídica tributária contém uma descrição genérica de um fato (hipótese de incidência), o qual ocorre em uma circunstância de tempo certa e determinada.

Cumprе mencionar que o fato genericamente descrito pode ser classificado como: i. instantâneo (prática simples de ato); ii. continuado (ato praticado ao longo de determinado tempo); iii. periódico (ato praticado repetidamente); e iv. composto (diversos são os elementos para sua formação)⁶⁴.

No que atine ao ISS, somente com a efetiva realização dos serviços ou de suas etapas ocorre o respectivo fato imponible, com a verificação do seu aspecto temporal.

Segundo José Eduardo Soares de Melo⁶⁵, “impõe-se a irrestrita obediência ao seu aspecto material (‘prestação de serviços’) nada interessando os aspectos meramente negociais ou documentais. Assim sendo, ocorre o fato gerador apenas com a realização efetiva do serviço, quando é possível, então, o aspecto temporal”.

Logo, o aspecto temporal do ISS é a efetiva realização dos serviços com a emissão da correspondente nota fiscal, sendo certo que o simples instrumento contratual ou acordo para

⁶⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. p. 244.

⁶⁵ Id., *ibid.*, p. 245.

contratação dos serviços não materializa a incidência tributária, não apresentando reflexos tributários⁶⁶.

1.7 Lançamento do ISS

Nos termos do art. 142 do CTN, lançamento é o “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do *fato gerador* da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Além disso, ainda à luz do referido art. 142 do CTN, parte inicial, fica estabelecido que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento”.

O lançamento é de competência exclusiva da autoridade administrativa, e o contribuinte não faz lançamento, mesmo no caso do lançamento por homologação, mas cumpre obrigações acessórias, estabelecidas em lei, a fim de permitir que ele seja realizado pela autoridade competente, ainda que apenas o faça homologando o que foi feito pelo contribuinte.

Muito se discute a respeito da natureza do lançamento, se declaratória ou constitutiva, bem como se o lançamento seria ato administrativo ou procedimento, como consta de forma expressa no art. 142 supracitado.

Hugo de Brito Machado⁶⁷, ao contrário de Paulo de Barros Carvalho⁶⁸, defende que lançamento é um procedimento administrativo, e não apenas o ato final que consolida o lançamento. Ou seja, aquele primeiro jurista entende que todo o procedimento, ou conjunto de atos administrativos que visam realizar o lançamento, faz parte dele, diferentemente do que defende Paulo de Barros Carvalho, para quem o lançamento é apenas o ato administrativo final que consolida todo o procedimento anterior, sendo declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito.

⁶⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. p. 244.

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

Sendo assim, considera Paulo de Barros Carvalho⁶⁹ que

lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.

Já não discordam os referidos juristas em relação à natureza do lançamento; ambos entendem, atualmente, que o lançamento teria natureza *mista*, ou seja, declaratória da obrigação e constitutiva do crédito tributário, nos termos do que dispõe o art. 144 do CTN, *in verbis*: “Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Daí se conclui que a obrigação tributária, que nasce com a ocorrência do fato imponible, será regida pela legislação então em vigor, quando da ocorrência do fato concreto, salvo nas hipóteses de aplicação retroativa previstas no art. 106 do CTN, e o crédito, constituído apenas com o lançamento, será regido pelas normas em vigor na data do lançamento.

Além disso, apenas para fazer menção, pois não é esse o tema do nosso trabalho, o CTN prevê a existência de três modalidades de lançamento, nos termos dos arts. 147 a 150, quais sejam, de ofício, por declaração ou misto e por homologação ou “autolancamento”⁷⁰.

No caso do ISS, cabe à lei ordinária de cada Município instituir a cobrança do imposto, inclusive determinando de que forma será feito o lançamento e a constituição do crédito, após a verificação do fato imponible.

No mais das vezes, o ISS tem o seu lançamento feito por homologação, isto é, a lei obriga o contribuinte, uma vez verificada a ocorrência do fato imponible, a calcular o montante

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 353.

⁷⁰ A utilização do termo “autolancamento” para fazer referência ao lançamento por homologação é imprecisa e tem sofrido críticas pois, como vimos, lançamento é ato privativo de autoridade administrativa, sendo certo que o particular, o contribuinte, não faz “lançamento”, mas cumpre obrigações acessórias, determinadas em lei, que tendem a verificar a ocorrência do fato, quantificar o imposto, com o pagamento antecipado dele.

devido e pagá-lo, inclusive com multas e encargos em caso de mora, sujeitando-se apenas à homologação⁷¹, que seria o lançamento propriamente dito, por parte do Fisco; cumpre esclarecer, no entanto, que o lançamento poderia ser feito por outra modalidade, desde que a lei assim o determinasse.

Nessa espécie de lançamento, a constituição do crédito tributário, isto é, a homologação, se dá no mesmo instante em que ocorre a sua extinção, conforme dispõe o art. 156 do CTN, o que implica ainda a extinção da obrigação tributária.

Contudo, para que isso venha a ocorrer, é necessário que os atos realizados pelo contribuinte sejam homologados pela autoridade competente, bem como que o contribuinte tenha realizado o pagamento antecipado do imposto. Caso o sujeito passivo não realize o recolhimento de forma correta, o Fisco iniciará procedimento administrativo de apuração de eventuais diferenças e débitos fiscais, a fim de verificar o valor correto, fazendo o lançamento da diferença “de ofício”, com base nas informações disponíveis.

O prazo de que dispõe a autoridade administrativa para homologar o crédito tributário é de cinco anos; após o decurso desse prazo (§ 4º do art. 150 do CTN), tais recolhimentos serão reconhecidamente homologados, exceto se for manifestamente provada fraude, dolo ou simulação.

1.8 Outras questões relacionadas ao ISS

Para finalizarmos a primeira parte do nosso trabalho, bem como para demonstrarmos a origem do debate que deu ensejo à parte principal deste estudo, vamos pontuar algumas questões polêmicas que envolvem a tributação via ISS, a fim de que depois possamos aplicar parte dessas discussões na tributação que se pretende fazer aos clubes de futebol.

Em razão dos seus respectivos aspectos materiais, notadamente pelo fato de o ICMS ter “tomado emprestado”, via disposição constitucional, três serviços que, em tese, poderiam ser de competência dos Municípios, via ISS, surgiu, desde a promulgação da atual Constituição,

⁷¹ A homologação do lançamento, nos termos do art. 150 do CTN, pode ser expressa ou tácita, com o decurso do prazo de cinco anos, a partir do fato imponible.

uma “zona de tensão” entre Estados e Municípios no que se refere à competência para tributar determinadas atividades e, inclusive, à titularidade para tributação dos serviços, via competência residual.

Esse “atrito” acabou aumentando em função das respectivas leis complementares, que regulamentaram, em nível federal, o ICMS e o ISS, possibilitando que os Estados pretendessem tributar algumas operações mistas, bem como permitindo a tributação de “serviços” não elencados na lista anexa à LC nº 116/2003.

Como vimos, o legislador constituinte atribuiu ao Estado a tributação sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior (art. 155, II, da CF/1998).

Por outro lado, outorgou aos Municípios a competência para tributar os serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência dos Estados (art. 155, II, da CF/1988), definidos em lei complementar (art. 156, III, da CF/1988).

Em tese, esses limites estariam bem definidos; ocorre que existem prestações de serviços, especificadas no rol anexo à legislação complementar do ISS, que demandam o fornecimento de mercadorias.

Nessas hipóteses, a competência tributária seria do Município, salvo expressa previsão em contrário na lista de serviços anexa à LC nº 116/2003.

Podemos citar como exemplos os casos dos subitens 7.02 (Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos, exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS); 7.05 (Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação

dos serviços, que fica sujeito ao ICMS); 14.03 (Recondicionamento de motores, exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS); entre outros, em que os produtos ou materiais fornecidos ficam sujeitos ao ICMS, enquanto os serviços devem ser tributados separadamente pelo ISS.

Em hipóteses como as citados anteriormente, o prestador fica autorizado a separar as mercadorias que fazem parte da prestação, para tributá-las separadamente através do ICMS, ficando sujeito ao pagamento do ISS apenas a prestação dos serviços contratados.

Em outros casos, o fornecimento de mercadorias envolve prestação de serviços, mas sem uma especificação na lista, sendo certo que nessas hipóteses o valor dos serviços deve integrar a base de cálculo do ICMS, por força do disposto na alínea *b* do inciso IX do § 2º do art. 155 da CF/1988.

A regra geral determina que os serviços especificados na lista anexa à legislação complementar ficam sujeitos apenas ao ISS, sendo certo que, em tese, todo tipo de serviço poderia ser incluído no rol em questão, por lei complementar, e a qualquer tempo, sem que os Estados pudessem reclamar da diminuição de sua competência tributária, porque expressa na Constituição a competência municipal para tributar serviços de qualquer natureza, nos termos da lei complementar.

Como vimos, parece-nos equivocado que o Estado possa tributar na ausência de previsão expressa de determinado serviço na lista anexa à legislação complementar, pois é do Município a competência *lato sensu* para tributar serviços de qualquer natureza, e residual a competência dos Estados para tributar apenas três serviços, arrolados no art. 155, II, da CF/1988.

Na verdade, o constituinte deu aos Municípios claramente a competência para tributar serviços de qualquer natureza, delegando ao legislador infraconstitucional o poder para delimitar o alcance dessa competência, nos termos do art. 146 da CF/1988; por outro lado, deu aos Estados o poder para tributar apenas três serviços, constantes do rol expresso do art. 155, II, quais sejam, transporte intermunicipal, interestadual e comunicação.

Nesse sentido, parece errôneo pretender delegar ao Estado novos serviços por suposta omissão da lei complementar do ISS, conforme discutimos anteriormente neste trabalho.

Ocorre que, mesmo no que se refere à relação de serviços a serem arrolados na LC do ISS, há um limite. O legislador complementar, assim como ocorre com o ICMS em relação ao ISS, não pode definir como serviço algo que na realidade não o é, isto é, não representa uma obrigação de fazer, *ou ainda uma circulação de bem imaterial*, como acontece na locação de bem móvel, cuja tributação foi considerada inconstitucional pelo STF, resultando na edição da Súmula Vinculante 31.

Vejamos o que diz a referida Súmula Vinculante: “31. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Contudo, inobstante o disposto nessa súmula, ela não deve ser entendida de forma literal, sendo essencial a compreensão do contexto em que foi proferida, para darmos a sua correta aplicação.

Se na locação de um guindaste, por exemplo, for fornecido um técnico operador da máquina, haverá prestação de serviço tributável, pelo ISS, tendo como base o valor do serviço prestado, não se considerando o valor da locação do bem, sendo certo que ele pode ocorrer em outras locações, com cessão de mão de obra como parte da locação.

Segundo o entendimento de Ricardo Ezequiel Torres⁷²:

Logo de início salta aos olhos a descrição do Item 3 da Lei Complementar nº 116/03 que se refere a serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

Trata-se de uma contradição em termos, visto que locação e cessão de direito de uso constituem negócios jurídicos que se fundam em verdadeiras obrigações de dar, o que as distancia, de plano, de uma prestação de serviço passível de tributação pelo ISS cujo cerne é uma obrigação de fazer.

O fato é que a legislação complementar do imposto, ao longo de suas sucessivas alterações, sempre manteve a locação de bens móveis no rol de

⁷² TORRES, Ricardo Ezequiel. **Intributabilidade pelo ISS de atividades que não caracterizam efetivos serviços**: desconstruindo aspectos da LC nº 116/03. Monografia (Graduação em Direito Tributário) – Insper – Instituto de Ensino e Pesquisa, São Paulo, 2011, p. 57. Disponível em: http://dspace.insper.edu.br/xmlui/bitstream/handle/11224/1220/Ricardo%20Ezequiel%20Torres_trabalho.pdf?sequence=1. Acesso em: 17 set. 2020.

“serviços” sujeitos à sua incidência e, com base em tal previsão, viabilizou a exigência do ISS sobre uma série de atividades similares que não constituem um “fazer”, numa indevida interpretação ampliativa de seu alcance.

Além do caso que envolve a locação de bens móveis com a prestação de serviços, existem outras atividades que misturam a prestação de serviços com o fornecimento de mercadorias, e algumas dessas atividades têm gerado muitas discussões no Poder Judiciário.

Na maioria dos casos, o problema está na dificuldade de determinar a predominância de uma atividade em relação à outra, isto é, na dificuldade de determinar se o que prevalece é a prestação de serviços ou a circulação de mercadorias.

No início da década de 1990, havia uma discussão relevante a respeito da tributação dos bares e restaurantes, o que hoje está superado por determinação expressa em lei, mas de forma equivocada, aparentemente.

A questão que existia a época, e que achamos relevante colocar aqui, para demonstrar a dificuldade de resolver questões afeitas à definição da incidência do ICMS ou do ISS em determinadas operações, era se os bares e restaurantes deveriam pagar ICMS ou ISS sobre as suas receitas.

Como já mencionamos, a questão foi resolvida depois de muitos debates, discussões, ações judiciais, por dispositivo legal, e decisões do STF, que entenderam pela incidência do ICMS nesse caso.

Ora, Geraldo Ataliba sempre questionava em suas aulas de direito tributário na Pontifícia Universidade Católica (PUC), no início dos anos 1990, qual a atividade preponderante nos bares e restaurantes. Quando vamos a um restaurante, buscamos comprar uma mercadoria ou receber um serviço? O cliente quer comprar 1 quilo de carne ou quer receber um prato preparado pelo cozinheiro? O que prevalece, a mercadoria ou o serviço?

Geraldo Ataliba entendia que, no caso dos bares e restaurantes, o que deveria prevalecer era a prestação de serviços, e não a circulação de mercadorias, pois, ainda que dois restaurantes

distintos tivessem o mesmo fornecedor, os preços seriam diferentes, porque o que prevaleceria seriam os serviços agregados, ambiente, garçons, localização, preparo dos alimentos etc.

Tendemos a concordar com o autor. Nesse caso, parece evidente que o serviço deveria prevalecer em relação ao fornecimento de mercadoria, pois esta parece ser acessória à prestação de serviços, ou seja, meio para que os serviços sejam prestados.

Pois bem, essa discussão foi levada ao Poder Judiciário, uma vez que a LC nº 87/1996 determinava o pagamento de ICMS, mas parecia ser o caso de alargamento indevido da competência estadual em detrimento da competência municipal.

Ocorre que o STJ acabou entendendo que o ICMS deveria incidir nesse caso, o que foi consolidado pela Súmula 163: “O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação”.

Em que pese a análise tenha ficado restrita à legislação infraconstitucional, posteriormente ratificada pelas leis complementares que a sucederam, os Estados acabaram ficando com a tributação sobre a atividade de bares e restaurantes, embora exista, atualmente, um regime especial que equipara a tributação do ICMS à do ISS para essas atividades; a nosso ver, entretanto, esse entendimento prejudica os Municípios.

Existem ainda outros casos em que se identifica um conflito de competência entre Estados e Municípios para a tributação do ICMS × ISS, mas, como dissemos anteriormente, importante entender qual é a atividade preponderante, a fim de determinar a incidência de um ou de outro imposto.

É fato que a dúvida concernente à incidência de um ou outro imposto, no mais das vezes, gera insegurança jurídica aos contribuintes, que muitas vezes ficam com dúvidas reais e concretas a quem pagar e se socorrem do Poder Judiciário, que tem demorado para se posicionar a respeito.

O mesmo se diga em relação a novos serviços, que não estão na lista, e aos quais não há um entendimento sobre a sua natureza. Nesse caso, estamos nos referindo às novas tecnologias e aos bens digitais, que estão sendo tributados ora pelo ISS, ora pelo ICMS, e existe quem defenda que não poderia haver a incidência nem de um, nem do outro, sendo necessária a criação de um novo imposto.

De fato, o texto constitucional, aprovado e promulgado no século passado, não estava preparado para tributar essas novas tecnologias, sendo certo que algumas delas foram incluídas na lista de serviços, por meio da LC nº 157/2016, com base em um alargamento do conceito de serviços que, originalmente, tributava apenas obrigações de fazer.

Agora, muitos defendem que o ISS não deve incidir apenas sobre as obrigações de fazer, mas ainda sobre a “circulação de bem imaterial”. Isto é, com base na nova legislação infraconstitucional, muitos têm argumentado que a competência tributária para tributar serviços de qualquer natureza teria sido atualizada (*up grade*), para deixar de ser a prestação de serviços (obrigação de fazer), para a circulação de bem imaterial⁷³.

⁷³ Em relação ao novo entendimento de serviços para incidência do ISS, Kiyoshi Harada ensina: “Para distinguir o campo de incidência do ISS da área de tributação do ICMS doutrina e jurisprudência apegaram-se ao conceito de serviço, ditado pelo direito privado mediante invocação do disposto no art. 110 do CTN. Nesse sentido a decisão plenária proferida no RE nº 116.121/SP, Rel. Min. Octávio Gallotti, Relator para Acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 25-5-2001: [...] A doutra orientação da ilustrada Turma Julgadora, enfrenta ‘data vênia’, obstáculo na caracterização de locação de coisa como serviço. De fato, configura obrigação de dar, consistente na entrega do bem locado e não de fazer, esta última, própria da locação de serviços. As duas espécies revelam-se distintas, não sendo possível atribuir-lhes idêntico regime jurídico tributário. Em termos de direito civil a prestação de serviço está vinculada a uma obrigação de fazer em contraposição ao fornecimento de mercadoria ligada à obrigação de dar, que pressupõe algo já feito, existente. Entretanto, essa corrente de pensamento deixou de prevalecer a partir do julgamento do RE nº 651.703/PR, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 26-4-2017 em que a Corte Suprema promoveu a interpretação da competência outorgada aos Municípios, levando-se em conta tão somente o texto constitucional que se refere a ‘serviços definidos em lei complementar’, donde a conclusão de que ao legislador complementar foi conferida autonomia para definir os serviços tributáveis pelo ISS, sem se vincular ao conceito de direito privado: [...] O art. 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela Constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN. De fato, o disposto art. 110 do CTN, um instrumento normativo subalterno à Constituição, não se constitui em uma regra de interpretação constitucional. Assim, afastada a antiga discussão acerca da tributação pelo ICMS dos serviços de valor adicionado, surgem, agora, novos desafios para definir a competência tributária em relação a inúmeros itens de serviços, que vêm sendo acrescidos, principalmente, na área da informática com o advento da Lei Complementar nº 157/2016” (HARADA, Kiyoshi. Confronto de fatos geradores entre ICMS e ISS. **Tributário**, 3 mar. 2020. Disponível em:

Como mencionado, o fato de uma atividade constar da relação de serviços anexa à lei complementar não faz dela um serviço automaticamente, sendo necessário verificar a natureza da atividade, qual seja, se há uma obrigação de fazer atrelada a ela.

A ampliação ou alteração desse conceito de serviço parece-nos temerária e poderia agravar a disputa entre Estados e Municípios, como tem ocorrido, por exemplo, com as empresas de *streaming*, que estão na lista de serviços, sem que sua atividade se enquadre no conceito de obrigação de fazer, mas também não se enquadram no conceito de circulação de mercadorias, ou de serviço de comunicação.

Ocorre que há empresas que prestam serviços de comunicação e que pagam ICMS, mas que também começaram a prestar serviços de *streaming*. O Estado, nesse caso, entende que a primeira atividade atrairia a tributação de toda a empresa, inclusive das receitas com as operações de *streaming*, para o ICMS, com o que não concordamos, uma vez que a tecnologia atual permite a segregação das receitas, bem como porque entendemos que a atividade de *streaming* não se enquadraria no conceito de comunicação, que implica a incidência de ICMS.

Outras atividades passam por discussões semelhantes, como é o caso das farmácias de manipulação, tendo-se firmado no STJ o entendimento de que estas devem pagar ICMS sobre os produtos e mercadorias vendidos (prateleira), mas devem pagar ISS sobre os medicamentos manipulados.

Em julgamento recente, o STF, por maioria, apreciou o Tema 379 da repercussão geral e, acompanhando o entendimento do STJ, fixou a seguinte tese: “Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira”.

Ou seja, para os produtos vendidos de forma padronizada deve haver a incidência de ICMS, por tratar-se de mercadorias, mas sobre os medicamentos que são manipulados, por serem personalizados, deve haver a incidência do ISS, com a emissão da respectiva nota de serviços.

Essa posição surgiu considerando situações análogas com base na jurisprudência do STJ, que, por exemplo, já definiu a preponderância da prestação de serviço, com a incidência do ISS, na composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias (Súmula 156 do STJ).

Na construção civil, o STJ firmou entendimento de que o fornecimento de concreto, por empreitada, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS (Súmula 167 do STJ).

Por outro lado, no que se refere aos serviços médicos, o mesmo STJ editou a Súmula 274, que estabelece que o ISS deve incidir sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares, o que demonstra que nem sempre a interpretação segue a mesma lógica da exclusão das mercadorias da base, por falta de previsão expressa na legislação, o que agrava a insegurança jurídica.

Idealmente, deveria haver a segregação dos serviços e das mercadorias, como determina a LC nº 116/2003, para alguns casos, o que seria um desafio para atividades com maior complexidade, mas a tecnologia atualmente disponível permitiria a separação dos valores dos serviços e das mercadorias.

Como foi possível verificar, são inúmeros os casos de desentendimento concernentes à tributação do ISS × ICMS em operações complexas, em que há serviços com o fornecimento de mercadorias⁷⁴.

⁷⁴ Outro conflito de competência entre ISS × ICMS que merece menção trata da atividade de produção, gravação e distribuição de conteúdo audiovisual. Inicialmente, ainda que o Presidente tivesse vetado o item 13.01 da Lista de Serviços anexa à LC nº 116/2003, os Municípios buscaram continuar cobrando o ISS das empresas que exerciam essa atividade sob a alegação de que a produção estaria abarcada pelo conceito de cinematografia (“13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres”). Recentemente, o STJ pacificou o entendimento sobre a não incidência do ISS sobre a atividade de produção, gravação e distribuição de conteúdo audiovisual, entendendo que não é possível, para fins de tributação, enquadrar a atividade em questão em hipótese diversa, de cinematografia, em virtude do veto presidencial, bem como porque, historicamente, a cinematografia já estava contida na lista anexa ao Decreto-lei nº 406/1968 (item 65) e nem por isso justificava a incidência do tributo sobre a gravação (produção) e distribuição de filmes, que estava amparada em hipótese autônoma (item 63), e finalmente porque a atividade de cinematografia não equivale à produção de filmes. A produção cinematográfica é uma atividade mais ampla que compreende, entre outras, o planejamento do filme a ser produzido, a contratação de elenco, a locação de espaços para filmagem e, é claro, a própria cinematografia. O ICMS, por sua vez, tampouco pode incidir, tendo em vista a Súmula 135 do STJ: “O ICMS não incide na gravação e distribuição de filmes e videoteipes”.

Ainda vale a pena citar outro caso clássico que envolve esse litígio, que é a tributação da recauchutagem de pneus; seguindo a mesma linha, em relação à preponderância da atividade, enquanto houver a simples recuperação do pneu do próprio cliente, as mercadorias são acessórios aos serviços que devem ser tributados pelo ISS; ocorre que, se o contribuinte passar a comprar pneus antigos para recauchutar em larga escala, para revender pneus recuperados aos seus clientes, o serviço passaria a ser secundário, prevalecendo a circulação de mercadorias, modificando a tributação para o ICMS.

Raciocínio semelhante foi aplicado na discussão a respeito da incidência do ICMS sobre venda de vídeos (fitas), DVDs (mídia de filme e *shows*) e *softwares*.

Entendeu-se que o ICMS deveria incidir na venda dos *softwares* “de prateleira”, assim como na venda de filmes e *shows* “de prateleira”, com base no valor do suporte físico, pois nesse caso os produtos em questão se enquadrariam no conceito de “mercadorias”, sendo certo que, ocorrendo a contratação de serviços para elaboração de *softwares* “personalizados”, deveria haver a incidência do ISS.

Hoje, com as novas tecnologias disponíveis, embora ainda seja possível comprarmos DVDs ou *softwares* com suporte físico, na maioria das vezes essa operação se dá por *download* ou até mesmo por direito de acesso, via aplicativo, ao filme ou ao programa de computador.

Isto é, em que pese atualmente quase não existir mais a aquisição de filme, *show* ou programa por DVD, mídia ou suporte físico, paga-se para se ter acesso a esses itens de forma digital e virtual. Não há mais uma obrigação de dar ou obrigação de fazer, atrelada à operação, o que estaria fora do campo da incidência do ICMS e até mesmo do ISS, embora a LC nº 157/2016 tenha incluído o *streaming* no rol de serviços tributáveis pelo ISS, ampliando o conceito de serviços para operações imateriais, como mencionamos anteriormente.

De fato, parece que esse impasse, principalmente o que envolve o “novo conceito” de serviços e a tributação dos bens digitais e incorpóreos, está longe de acabar, sendo certo que a reforma tributária que está em tramitação no Congresso Nacional deve enfrentar a questão, dando maior segurança jurídica ao contribuinte, para que ele possa pagar a tributação de forma correta e sem surpresas desagradáveis (certeza do direito e segurança jurídica), seja por meio

de uma reforma mais abrangente e constitucional, seja por meio de uma reforma infraconstitucional.

Para concluir, vale fazer um último apontamento que trata da incidência do ISS sobre a atividade de apostas, jogo autorizado. O TJRJ (Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro) havia se posicionado favorável à tributação do ISS, como pontua Emanuel Borges⁷⁵:

O Jockey Club Brasileiro (JCB), em grau de recurso, indagava a decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (TJ-RJ) que confirmou a tributação, pelo Município do Rio de Janeiro, das “pules” (apostas em cavalos que disputam um páreo). No entender do Jockey, a cobrança do imposto municipal representa tributação da renda. O ministro-relator, ministro Gilmar Mendes, em dezembro de 2014, havia atribuído efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário.

E, nesse sentido, confirmando o mesmo posicionamento, o STF, em decisão recente (RE 634.764), entendeu que a atividade de apostas se enquadra no conceito de serviço, não havendo, por isso, motivos para afastar a tributação⁷⁶:

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), por maioria de votos, decidiu pela constitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) sobre a prestação de serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios e prêmios. A definição do entendimento se deu, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 634764, com repercussão geral (Tema 700).

Note-se que tanto a jurisprudência quanto a doutrina divergem muitas vezes em relação à aplicação e à extensão da lista de serviços anexa à Lei Complementar do ISSQN, o que acaba gerando insegurança aos contribuintes, principalmente para aqueles que atuam com bens digitais, contribuindo ainda para a guerra fiscal entre os Municípios e também para o conflito de competência entre Estados e Municípios.

⁷⁵ BORGES, Emanuel. É constitucional a incidência do ISS sobre atividade de apostas. **Portal Notícias Concursos**, 9 jun. 2020. Disponível em: <https://noticiasconcursos.com.br/mundo-juridico/e-constitucional-a-incidencia-do-iss-sobre-atividade-de-apostas/>. Acesso em: 17 set. 2020.

⁷⁶ Id., *ibid.*

2 A IMUNIDADE E OS CLUBES DE FUTEBOL

2.1 Considerações iniciais sobre a imunidade

A imunidade tributária figura como uma limitação constitucional ao poder de tributar, com natureza jurídica e características próprias, uma vez que encontra fundamento na própria Constituição Federal.

Nas lições de Roque Antonio Carrazza⁷⁷:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Paulo de Barros Carvalho⁷⁸ entende a imunidade tributária como:

[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

As limitações ao poder de tributar são, no entanto, mais amplas e abrangentes do que as imunidades tributárias em si, ao considerar, por exemplo, que a Constituição Federal delimita a atribuição de competência a cada ente político, matéria e forma que deverão ser observadas para a validade e eficácia das normas jurídicas, entre outras.

Hugo de Brito Machado⁷⁹ coaduna com o entendimento de que se trata de uma limitação à competência tributária, dado que a imunidade tributária é uma vedação ao legislador, que não pode instituir impostos sobre o que é imune.

⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 9. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. p. 399.

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 121.

⁷⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de direito tributário II**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 204-205.

Sendo a imunidade tributária uma limitação ao poder de tributar imposto às pessoas políticas, os requisitos legais para dela usufruir são aqueles constantes da lei complementar, nos termos do art. 146, II e III, da CF/1988. Confirmando essa tese, vale invocar a lição de Hugo de Brito Machado⁸⁰:

O art. 150, inciso VI, alínea *c*, da Constituição Federal, diz que a imunidade é concedida atendidos os requisitos da lei. Não se reporta à lei complementar. Não obstante, o estabelecimento dos requisitos para o gozo da imunidade tributária é matéria reservada à lei complementar. Como acontece com as normas jurídicas em geral, a norma de imunidade de que se cuida não pode ser interpretada literal e isoladamente.

Do mesmo modo entende José Eduardo de Melo Soares⁸¹, destacando sobretudo o conceito de que o objetivo da imunidade tributária é o de preservar os valores de interesse nacional. Por isso, defende, inclusive, que a imunidade não se restringe tão somente aos impostos, mas alcança as taxas e contribuições sociais.

Por outro lado, em que pese a imunidade seja revestida de interesse nacional, enquanto as demais formas desonerativas ostentem mera veiculação de política transitória, sustenta Ives Gandra da Silva Martins⁸² que a imunidade tributária diz respeito a impostos, uma vez que as taxas e contribuições são vinculadas a finalidades específicas.

Aires F. Barreto⁸³, anteriormente, acompanhava a maioria da doutrina, considerando que a imunidade é uma exclusão da competência tributária; hoje, “diferentemente, considera que a competência tributária já nasce privada das áreas imunes”.

Seu novo posicionamento considera que:

Ora bem, a imunidade é área estranha e alheia à competência. Dela não faz parte; não a integra. A imunidade é norma negativa de atribuição de competência. Dá margem a uma “não incidência constitucionalmente qualificada”, na terminologia do atacado Mestre José Souto Maior Borges.

⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003. v. I. p. 217. Nesse mesmo sentido, entre outros: CHIESA, Clélio. Imunidade das instituições de educação – Breves comentários sobre os vícios apresentados pela Lei nº 10.260/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, v. 80, p. 35, 2002.

⁸¹ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

⁸² MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

⁸³ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 117.

Não se trata de algo que foi atribuído e depois subtraído, retirado. Ao revés, a atribuição – quando se dá – já vem despida pelo simultâneo ataque da norma negativa à norma positiva de atribuição de competência⁸⁴.

Por outro lado, imunidade e isenção não se confundem, a uma porque a norma imunizante tem como premissa dar concretude ao princípio jurídico constitucional, a duas porque a imunidade diz respeito ao plano da definição da competência, enquanto a isenção é concernente ao exercício da competência.

Notadamente, imunidades ostentam natureza constitucional, sempre expressas, não havendo margem para que lei ou norma infraconstitucional delimite regras em contrário, mesmo no caso de lei complementar.

Relativamente aos princípios e às imunidades, estes geram os mesmos efeitos, ou seja, limitam o poder de tributar, porém os primeiros tratam de normas e diretrizes gerais, distintamente das segundas, como bem apontado por Misabel Abreu Machado Derzi⁸⁵.

À vista disso, há de se concordar que as imunidades veiculam opções políticas a fim de preservar valores caros ao interesse nacional, como desenvolvimento econômico, social, ético, histórico, entre outros. Apesar disso, é preciso cautela no que concerne ao conceito de superior interesse nacional, que parece tão amplo quanto a supremacia do interesse público em detrimento do interesse privado.

Logo, adverte Paulo de Barros de Carvalho⁸⁶:

Apesar de uns e a prazer de outros, cremos que o estudo científico das imunidades jurídico-tributárias não encontrou ainda uma elaboração teórica metodologicamente adequada ao conhecimento de uma fenomenologia. O menos impertinente fiscal da coerência própria das asserções doutrinárias descobrirá desvios lógicos de acentuada gravidade na descrição do instituto, ao lado de abundantes colocações de índole econômica, sociológica, ética, histórica e, em grande profusão, de cunho político. Entre os autores que mais destramente cuidaram do assunto, há poucas discrepâncias, reinando certo

⁸⁴ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 118.

⁸⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Anotações dos atualizadores. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 116.

⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 109.

equilíbrio de conceitos, singular e estranho, num tema que teria tudo para provocar as mais aceras discussões acadêmicas.

Em conclusão, as imunidades tributárias são normas constitucionais de estrutura, destinadas às pessoas políticas de direito constitucional interno, que expressam delimitação ao poder de tributar, restringindo a competência tributária dos entes políticos com a finalidade de preservar valores superiores de interesse nacional.

A Constituição trouxe em seu texto uma série de imunidades; entre elas, podemos destacar: a imunidade recíproca entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal, que decorre do princípio federativo e da autonomia municipal; a imunidade dos partidos políticos, templos de qualquer culto, livros, jornais e papéis destinados à sua impressão, entre outras.

No contexto deste trabalho, passaremos a analisar a imunidade das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, bem como o alcance da imunidade para as associações desportivas sem fins lucrativos.

2.2. Imunidade das associações educacionais e assistenciais

No que se refere à imunidade para associações educacionais e assistenciais, prescreve o art. 150, IV, da CF/1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI – instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

[...]

Dentro das limitações constitucionais ao poder de tributar e tratando das imunidades dos partidos políticos, fundações e sindicatos, o legislador estendeu a imunidade às instituições de educação ou de assistência social, nos termos da lei complementar. Embora o texto constitucional mencione expressamente “nos termos da lei”, a doutrina já posicionou que nesse

caso, dada a natureza da norma regulamentar expedida, a norma que poderia validamente regular as limitações ao poder de tributar seria a lei complementar.

À vista disso, no que tange ao ISS e demais impostos, as entidades educacionais e assistenciais, sem fins lucrativos, não poderiam sofrer encargos tributários relativamente aos serviços prestados, atendidos os requisitos da lei complementar.

A dúvida que se coloca é se os clubes de futebol no Brasil, constituídos historicamente a partir de associações civis sem fins lucrativos, fariam jus à imunidade constitucional em relação às suas receitas. Isto é, se os clubes poderiam se enquadrar nas imunidades instituídas para as associações de educação ou de assistência social.

Esta análise é importante, e precede a parte final do nosso trabalho, pois, se fizerem jus à imunidade, não haveria falar em tributação de suas receitas via ISS, ou até mesmo por outros impostos e contribuições, em virtude da referida norma constitucional de imunidade.

Por outro lado, se não se aplica a imunidade a essas instituições, estariam elas sujeitas à tributação, nos termos da legislação em vigor, desde que os “serviços prestados” se enquadrem no conceito constitucional do imposto, bem como desde que exista serviço correspondente na relação de serviços passíveis de tributação por esse imposto.

Pode-se dizer que os requisitos legais para gozo da imunidade, para as associações sem fins lucrativos, são os previstos no art. 14 do CTN, quais sejam: i. não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; ii. aplicação integral, no País, dos seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e iii. manutenção de escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Vejamos que o legislador impôs ressalvas, restrições ou condições aos sujeitos passivos elencados na alínea *c*, o que não fez aos entes políticos, aos templos de qualquer culto e aos livros, jornais e periódicos e ao papel destinado à sua impressão.

Além de atendidos os requisitos legais definidos pelo CTN, a entidade educacional e assistencial deve ser classificada como entidade sem fins lucrativos, isso significa não ter por objetivo distribuir os seus resultados, tampouco demonstrar intenção de que o patrimônio seja retomado às pessoas que a instituíram.

Para Aires F. Barreto⁸⁷, é necessário que as entidades sem fins lucrativos atendam a dois requisitos: i. não distribuição de superávits, a qualquer título; e ii. não reversão do patrimônio às pessoas que as criaram.

Observa também o autor ser vedado ao Poder Legislativo conceituar entidades “sem fins lucrativos”, sob pena de restringir, significativamente, a imunidade que as alcança.

No Brasil, a grande maioria dos clubes de futebol está constituída sob a forma de associação civil desportiva, sem fins lucrativos, e, para que permaneça dessa forma, não pode haver a distribuição de lucros aos dirigentes ou associados, os quais devem ser, comprovadamente, revertidos à manutenção dos seus objetivos institucionais.

Observemos, como exemplo, o Estatuto Social do SPFC⁸⁸:

Artigo 1º O SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE (“SPFC”), fundado na cidade de São Paulo em 25 de janeiro de 1930, tendo temporariamente suspenso e retomado suas atividades no ano de 1935, é uma associação de prática desportiva sem finalidade econômica ou lucrativa, com prazo de duração indeterminado, com personalidade jurídica distinta da de seus Associados, os quais não respondem, solidária ou subsidiariamente, pelas obrigações contraídas pelo SPFC, regendo-se por seu Estatuto Social, por seus Regulamentos, por seu Regimento e pela legislação vigente.

§ 1º O SPFC tem por objetivo promover, desenvolver, difundir e aprimorar o desporto em todas as suas modalidades, especialmente o futebol, observado o parágrafo seguinte, formando atletas e paratletas em todas as suas categorias, visando a participação em competições profissionais ou não profissionais, nos níveis municipal, estadual, nacional e internacional.

§ 2º O SPFC também tem por objetivo promover, desenvolver, difundir e aprimorar a cultura nas suas mais diferentes modalidades, bem como desenvolver atividades que fortaleçam o convívio social e familiar.

⁸⁷ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 129.

⁸⁸ SÃO PAULO F.C. **Estatuto e Regimento**. Disponível em: <http://www.saopaulofc.net/o-clube/estatuto-e-regimento>. Acesso em: 1º maio 2020.

De início, vejamos, em regra, o conceito de entidade de assistência social:

Considera entidade de Assistência Social aquela que, sem visar o lucro, cumpre um dos objetivos previstos no artigo 203 da Constituição Federal de 1988, ou seja, pratica algum ato que implique na proteção a família, a maternidade, a infância, a adolescência, a velhice, o amparo às crianças e adolescentes carentes, a promoção da integração à vida comunitária, ou a garantia de um salário mínimo mensal a pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprove não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, desde que a prática deste ato seja voluntária, implique em mera liberdade do praticante, ou seja, não decorra de imposição legal⁸⁹.

Já a condição “sem fins lucrativos” significa tão somente a não destinação de seus resultados positivos à distribuição de lucros, visto que a norma constitucional se refere à finalidade das associações educacionais e assistenciais, e não a eventual superávit por estas obtido⁹⁰.

Note-se que o SPFC, por determinação estatutária, é associação civil sem fins lucrativos, não podendo distribuir resultados a seus associados, sendo certo que todo resultado financeiro ou os recursos obtidos com a prática de seus objetivos estatutários são revertidos para a associação.

Assim como o SPFC, todos os demais clubes da primeira divisão do futebol brasileiro adotam esse formato jurídico, e, em tese, teriam direito a não sofrer nenhuma tributação em relação às suas receitas.

Ocorre que, recentemente, alterando seu entendimento de forma unilateral, as autoridades fazendárias passaram a notificar e a autuar os clubes de futebol por, supostamente, deixarem de recolher tributos, no nosso caso o ISS.

O Fisco, de forma abrupta, alterou a orientação interna anteriormente adotada sobre os requisitos para que uma associação pudesse gozar de benefícios fiscais, presentes no art. 15 da

⁸⁹ SOUZA, Igor Nascimento. Assistência social e o IPTU. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **IPTU, aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 281-282.

⁹⁰ STF, ADIMC 1.802/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *Informativo STF* 336, fev. 2004.

Lei nº 9.532/1997, e passou a entender, sem que houvesse alteração legislativa ou até mesmo prova de desvio de finalidade, que todos os clubes de futebol profissional, independentemente da forma como foram constituídos, seriam sociedades empresariais, e portanto, estariam sujeitos à tributação federal e municipal, em clara confusão sobre a finalidade com a atividade da instituição.

Ocorre que essa mudança de entendimento claramente afronta a segurança jurídica, até mesmo porque a fiscalização tem feito aplicação retroativa desse entendimento, não levando em consideração o disposto nos arts. 110 e 111, II, ambos do CTN, uma vez que não cabe ao legislador e muito menos ao intérprete “alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”, e, tratando-se de norma isentiva, a sua interpretação deve ser estritamente literal.

Entendemos que não poderia o Fisco, ao arrepio da legislação em vigor e sem prova de descumprimento das condições para a manutenção do *status* de associação sem fins lucrativos, simplesmente mudar de entendimento em relação à aplicação da norma tributária, e fazê-lo de forma retroativa.

Em outros termos, passou a entender o Fisco que os clubes de futebol profissional não podem ser caracterizados como associação, mesmo que juridicamente assim constituídos, pois a exploração e gestão do futebol profissional, por si só, seria suficiente para afastar a natureza jurídica de associação, ao arrepio da legislação em vigor.

Aparentemente o Fisco confunde a finalidade com a atividade da entidade e altera o conceito legal amplamente difundido de associação, trazendo uma exceção para a sua definição que não está prevista na legislação, doutrina e jurisprudência, qual seja, exercer exploração e gestão do futebol profissional.

Cumprir trazer à baila regime utilizado no direito comparado, a exemplo de Portugal, que tentou criar uma espécie mista de sociedade entre a associação com personalidade civil e a sociedade comercial.

No entanto, Maria de Fátima Ribeiro⁹¹ esclarece que a tentativa restou fadada ao insucesso, uma vez que as sociedades desportivas criadas sob esse modelo já nasciam em grande desvantagem por terem de destinar suas receitas ao pagamento de encargos financeiros anteriores à sua própria instituição, figurando como um dos maiores problemas dos clubes ante o excessivo endividamento, em especial perante entidades públicas.

Ainda nesse modelo de constituição, a proibição de distribuição de dividendos aos acionistas levou à patente rejeição por parte de potenciais interessados, pois a constituição de uma sociedade desportiva dependia da vontade dos clubes⁹².

Em resumo, Portugal acabou por implantar o “Regime Jurídico das Sociedades Anónimas Desportivas (RJSAD)”, e os clubes poderiam optar entre a instituição de sociedade anônima desportiva, tipo especial, subsidiariamente regido pela legislação atinente às sociedades anónimas, mas subordinado aos interesses de seus credores e do clube fundador e cujo lucro poderia ser distribuído aos sócios; e a manutenção do estatuto social sem fins lucrativos, sujeito a regime especial, inclusive no que diz respeito à responsabilização pessoal dos executivos dos clubes por atos de gestão, transparência contábil, garantias aos atos praticados em prejuízo aos clubes, entre outros, quando da participação em competições de natureza profissional⁹³.

Por fim, conta Maria de Fátima Ribeiro⁹⁴ que essa intervenção legislativa não satisfaz os problemas encontrados, já que foram constituídas aproximadamente “três dezenas de sociedades anónimas desportivas, o restante dos clubes manteve opção pelos seus estatutos. [...] precisamente, pela reduzida capacidade de o conjunto de normas que caracterizavam aquele “regime especial de gestão”.

No Brasil, conforme previsto no art. 981 do CC, a sociedade empresária é definida como: “Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados”.

⁹¹ RIBEIRO, Maria de Fátima. **Sociedades desportivas**. Porto: Universidade Católica Editora, 2015.

⁹² Id., *ibid.*

⁹³ Id., *ibid.*, p. 11-12.

⁹⁴ Id., *ibid.*, p. 15.

Em outros termos, na sociedade os sócios exploram uma atividade econômica com a finalidade de obter lucros, que serão devidamente distribuídos aos sócios, enquanto na associação, conforme disposto nos arts. 53 e 54, IV, do CC:

Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.

Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.

Art. 54. Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterá:

[...]

IV – as fontes de recursos para sua manutenção;

[...].

Logo, verifica-se que o ponto principal que diferencia uma sociedade de uma associação reside justamente na possibilidade de os sócios perceberem a distribuição do lucro, ou seja, do resultado da sua operação, enquanto a associação deve reverter, integralmente, os resultados apurados para a própria entidade, para os seus objetivos sociais, sendo irrelevante, portanto, a natureza da atividade, no caso, a prática de futebol profissional.

Vale lembrar, por exemplo, que existem instituições de ensino que são constituídas como associações sem fins lucrativos, tendo direito à imunidade constitucional desde que cumpram os requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN, enquanto outras são constituídas como sociedades limitadas, ou até mesmo sociedades anônimas, sujeitando-se à tributação relativa aos serviços prestados, e podendo distribuir lucros aos seus sócios.

Não é, portanto, a natureza da atividade que determina o direito à imunidade, mas o cumprimento dos requisitos formais, além daqueles estabelecidos na legislação complementar, conforme se verificou anteriormente.

Nesse sentido, Maria Helena Diniz⁹⁵ ensina que:

Não perde a categoria de associação mesmo que realize negócios para manter ou aumentar o seu patrimônio, sem, contudo, proporcionar ganhos aos associados, p. ex., associação esportiva que vende aos seus membros uniformes, alimentos, balas, raquetes, etc., embora isto traga, como consequência, lucro para a entidade.

⁹⁵ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 1. p. 212.

Por oportuno, demasiadamente esclarecedores os apontamentos de Luciano Amaro⁹⁶:

[...] a inexistência de fim lucrativo (exigida pela Constituição) foi corretamente traduzida pelo art. 14 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer a não distribuição de patrimônio ou renda a título de lucro ou participação no seu resultado. Com efeito, quando se fala em entidade sem fim lucrativo, está-se querendo significar aquela cujo criador (ou instituidor, ou mantenedor, ou associado, ou filiado) não tenha fim de lucro para si, o que, obviamente, não impede que a entidade aufera resultados positivos (ingressos financeiros, eventualmente superiores às despesas) na sua atuação. Em suma, quem cria a entidade é que não pode visar a lucro. A entidade (seu criador não visou a lucro) será, por decorrência, sem fim de lucro, o que – repita-se – não impede que ela aplique disponibilidades de caixa e aufera renda, ou que, eventualmente tenha, em certo período, um ingresso financeiro líquido positivo (superávit). Esse superávit não é lucro. Lucro é conceito afeto à noção de empresa, coisa que a entidade, nas referidas condições, não é, justamente porque lhe falta o fim de lucro (vale dizer, a entidade não foi criada para dar lucro ao seu criador, mas para exercer uma atividade altruísta).

Dessa forma, a realização de atividade com fins econômicos, sem nenhuma obtenção de lucros para distribuição a seus associados, cujos resultados econômicos deles provenientes são investidos nas finalidades da entidade, não descaracteriza a associação.

Evidente que uma associação não está condenada a ser deficitária, como tenta fazer crer o Fisco, muito pelo contrário, deve sempre buscar resultados positivos, que não poderão ser distribuídos aos associados ou dirigentes.

Por oportuno, é preciso diferenciar lucro e remuneração paga aos dirigentes e profissionais que atuam nas associações educacionais e assistenciais, verbas que certamente não obstam o alcance da imunidade.

Impossível seria aventar que uma entidade educacional ou assistencial desenvolvesse suas atividades sem participação de equipe técnica especializada, inclusive mediante condução por dirigente.

⁹⁶ AMARO, Luciano. Algumas questões sobre a imunidade tributária. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, nº 4, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 150, 1998. Imunidades Tributárias. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Coedição Centro de Extensão Universitária.

Ora, tais profissionais prestam serviços, quer sejam os estritamente educacionais e assistenciais, quer sejam os trâmites administrativos, de limpeza e manutenção, entre outros, à sociedade sem nenhuma contrapartida necessária à sua subsistência e de sua família? Não parece minimamente razoável. Os valores desembolsados a título de remuneração aos profissionais e dirigentes não descaracterizam o direito dessas entidades à imunidade tributária.

Caso a imunidade aos entes políticos fosse condicionada, por exemplo, no caso da imunidade recíproca, seria esta vedada uma vez que os funcionários públicos recebem remuneração? Não nos parece compreensível, tampouco lícito⁹⁷.

Para Misabel Abreu Machado Derzi⁹⁸:

[...] incompreensível a exigência da inexistência de remuneração de dirigentes e administradores das entidades imunes. Remuneração de serviços prestados não configura distribuição de lucros ou participação nos resultados ou no patrimônio. A diferenciação é elementar. Injustificável frente à Constituição confundir inexistência de lucrativos – característica presente no art. 150, IV, “c” – com pagamentos de remuneração a dirigentes das pessoas imunes. A fraude acaso existente não se combaterá dessa maneira. Outros artifícios remuneratórios poderão ser criados, sob outros títulos.

Para o Ministro Moreira Alves⁹⁹, certo é que as associações civis mesmo que sem fins lucrativos, mas que remuneram seus profissionais pelos serviços prestados, inclusive muitas vezes ostentam melhores condições de prestar um serviço de qualidade à sociedade do que aquelas cujo serviço é voluntário ou de natureza gratuita.

Com efeito, a Constituição, ao conceder imunidade às entidades beneficentes de assistência social, o fez para que fossem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios auxiliados nesse terreno de assistência aos carentes por entidades que também dispusessem de recursos para tal atendimento gratuito, estabelecendo que a lei determinaria as exigências necessárias para que se estabelecessem os requisitos necessários para que as entidades pudessem ser consideradas beneficentes de assistência social. É evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas (por isso, o inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/91, que continua em vigor, exige que a entidade “seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins

⁹⁷ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 130.

⁹⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade das instituições de educação e de assistência social. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Imposto de renda: alterações fundamentais**. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2. p. 176-177.

⁹⁹ ADIN 2.028.

Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos”), mas não exclusivamente filantrópica, até porque as que o são não o são para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo § 7º, do artigo 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas sim, das que, também sendo filantrópicas, sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais para que se impedisse que qualquer entidade, desde que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da imunidade, que é total, de contribuição para a seguridade social, ainda que não fosse reconhecida como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem elas a fins lucrativos. Aliás, são essas entidades – que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a quem o prestam – que devem ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, máxime em época em que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia¹⁰⁰.

Da mesma forma, parece ser lógico, portanto, que é legal e não descaracteriza sua atividade a obtenção de receitas diversas decorrentes da prática da atividade de futebol profissional, sobretudo considerando que todas essas receitas e seus eventuais resultados são reinvestidos para custeio da própria entidade e para manutenção de seus objetivos sociais, quais sejam, time de futebol profissional e demais categorias de futebol, esportes amadores e clube social.

Cabe ainda ressaltar ser descabido o impedimento à aplicação da imunidade por supor que eventuais valores aplicados nos centros de formação de atletas para o atendimento de crianças e adolescentes retornam aos caixas dos clubes, isso porque a possibilidade de que os jogadores da categoria de base, no Brasil, se tornem profissionais é extremamente irrisória. A saber, de trinta jogadores, no máximo seis são aproveitados na categoria profissional¹⁰¹.

¹⁰⁰ **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 94, p. 75-76, jul. 2003.

¹⁰¹ CATEGORIAS de base: a difícil vida para se tornar jogador de futebol no Brasil. **Agência Uva**, 27 nov. 2017. Disponível em: <https://agenciauva.net/2017/11/27/categorias-de-base-a-dificil-vida-para-se-tornar-jogador-de-futebol-no-brasil/#:~:text=Na%20verdade%2C%20a%20possibilidade%20desses,profissional%20n%C3%A3o%20%C3%A9%20nada%20glamouroso>. Acesso em: 30 jul. 2020.

Inclusive nesse sentido são algumas decisões do STF¹⁰² e do próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)¹⁰³ que reconhecem o direito à isenção das associações que atendam aos requisitos legais para tanto; mesmo assim, o Fisco tem insistido, em sentido contrário, em exigir o pagamento de imposto dessas associações desportivas, ao arrepio da legislação.

Decisões recentes do CARF¹⁰⁴ reafirmaram que as entidades desportivas de caráter profissional fazem jus à isenção, autorizada expressamente no parágrafo único do art. 18 da Lei nº 9.532/1997, e mais, mesmo que não houvesse tal previsão específica, os clubes de futebol

¹⁰² Ives Gandra da Silva Martins destaca que o STF, na ADIN 1.802, pacificou o entendimento de que os rendimentos decorrentes da aplicação de recursos de uma sociedade sem fins lucrativos no sistema financeiro não sofrem qualquer tributação, pois esses recursos visam tão somente preservar o patrimônio e manter as finalidades institucionais da entidade (MARTINS, Ives Gandra da Silva; TAVARES, André Ramos. Parecer. Disponível em: gandramartins.adv.br/pareceres. Acesso em: 30 jul. 2020).

Nesse mesmo sentido, prossegue o E. STF sobre as receitas obtidas fora do objeto da entidade imune, mas que visaram à sua manutenção: “Assim se deu, por exemplo, nos casos de instituições de assistência social, ao se decidir que a imunidade não implica na exclusiva gratuidade do serviço prestado (RE 74.792 – RTJ 66/257, RMS 22192-DF – DJ 19.12.96, RMS 22360-3-DF – DJ 23.02.96, ADInMC 2028-5-DF – DJ 16.06.2000); quando foi reconhecida a imunidade das entidades mantidas por empresas (RTJ 878/684) e das entidades de previdência privada que atuam exclusivamente em benefício dos seus associados (RTJ 124/53); ao garantir às instituições de educação ou de assistência social a imunidade com relação aos rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável (ADInMC 1802-DF – Informativo STF 120); ao entender que a exploração de estacionamento, muito embora não se enquadre entre as finalidades essenciais de instituição de assistência social sem fins lucrativos, encontra-se sobre o abrigo da imunidade (RE 218.503-SP – Informativo STF 163, RE 257.700-MG, Informativo STF 193); ao consignar ser imune ao IPTU imóveis utilizados como escritório ou residência de membros de entidade beneficente (RE 221.395-8-SP – DJU 12.05.00); ao garantir o direito à entidade de assistência social de importar, a salvo do recolhimento de IPI e II bens a serem utilizados na prestação de seus serviços (RE 243.807-3-SP, DJU 28.04.2000); ao decidir que as listas telefônicas gozam de imunidade por serem periódicos (RTJ 126/216); ao estender aos veículos de radiodifusão a mesma imunidade prevista para os livros, jornais, periódicos e papéis destinados a sua impressão (ADInMC 773/RJ – DJ 30.04.93); ao afastar a incidência do FINSOCIAL sobre o faturamento decorrente da venda de livros, jornais e periódicos (RE 109484-PR, DJ 27.05.88); e ao garantir que os insumos consumidos na confecção do livro, jornal e periódicos estão abrangidos pela imunidade e não só o papel utilizado diretamente na produção” (RE 190.7614, DJ 12/12/1997).

¹⁰³ Sobre o tema, o debate no CARF já se encontra pacificado, destacando o seguinte entendimento para o Goiás Esporte Clube: “CLUBES DE FUTEBOL CONSTITUÍDOS SOB A FORMA DE ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. DIREITO À ISENÇÃO DO IRPJ E CSLL. As associações civis sem fins lucrativos – inclusive clubes de futebol – que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam tiveram, pelo art. 18 da Lei nº 9.532, de 1997, assegurada a isenção em face do IRPJ e CSLL. Recurso Voluntário Provido” (Processo nº 10120.728006/2011-01 – Contribuinte, Recurso Voluntário, nº do Acórdão 1402-001.311).

No mesmo sentido, há decisão a favor do Coritiba Foot Ball Club: “CLUBES DE FUTEBOL PROFISSIONAL CONSTITUÍDOS SOB A FORMA DE ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. DIREITO À ISENÇÃO DO IRPJ E CSLL. As associações civis sem fins lucrativos, inclusive clubes de futebol profissional, que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam tiveram, tem assegurada a isenção em face do IRPJ e CSLL, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997” (Acórdão 1401-000.838, Processo nº 10980.725900/2011-91, publicado em 13/12/2012, Rel. Fernando Luiz Gomes de Mattos).

¹⁰⁴ Acórdão 9101-003.648 (Clube Atlético Paranaense) e Acórdão 1301-003.869 (São Paulo Futebol Clube), reconhecida isenção tributária de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

profissional, ainda assim, se enquadrariam na condição de associações civis que prestam serviços para as quais tenham sido instituídas e que colocam à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, igualmente alcançadas pela norma imunizante.

Para o CARF, não há impedimento a que uma associação sem fins lucrativos desenvolva atividades econômicas para geração de renda, desde que não partilhe os resultados entre seus associados, revertendo-os integralmente às suas finalidades essenciais, haja vista que as associações civis sem fins lucrativos não auferem lucro, pois apresentam superávits.

É nesse sentido o Parecer PGFN/CAT nº 587/213, ao concluir ser possível o enquadramento das entidades desportivas profissionais sob o regime de associação sem fins lucrativos, e, portanto, ser abrangidas pela Lei nº 9.532/1997.

Assim, se o legislador não distinguiu o exercício de qualquer atividade para manutenção das associações, não cabe ao intérprete, no caso o Fisco, fazê-lo, parecendo descabidos o desenquadramento e a tributação retroativa impostos aos clubes de futebol profissional.

É certo, ainda, que alguns poucos clubes se transformaram em empresa, e reconhecem, estatutariamente, a possibilidade de auferimento de lucro e sua distribuição aos sócios, o que não se dá com os clubes mais antigos e tradicionais que ainda se mantêm como associação sem fins lucrativos e não distribuem lucros. Embora exerçam atividade com conteúdo econômico e remunerem seus profissionais, inclusive os jogadores, aqueles que atendem aos requisitos da lei poderiam se manter imunes à tributação.

Para fins de tributação federal, dispõe o art. 15 da Lei nº 9.532/1997 a respeito das instituições sem fins lucrativos:

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

[...]

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º e dos arts. 13 e 14.

Assim, a melhor interpretação do art. 15, supracitado, deve levar em consideração o previsto no art. 12, §§ 2º, *a e*, e 3º e do art. 13, que dispõem, respectivamente:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

[...]

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

[...]

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998.)

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Averiguamos que as dúvidas quanto à natureza das associações não são restritas apenas ao ordenamento jurídico doméstico; em Portugal, o objeto da sociedade desportiva também é discutido.

Nas lições de Maria de Fátima Ribeiro, “a sociedade desportiva tem um objeto estritamente definido por lei, que o limita – embora a redação da norma possa levantar dúvidas”¹⁰⁵.

As dúvidas pairam, outrossim, onde se lê, no texto legal, a partícula “e”:

Desde logo, e uma vez que no texto da lei, quando se concretiza o objecto, expressamente se lê “e”, fica a questão de saber se a sociedade desportiva deve obrigatoriamente ter por objecto as três actividades enumeradas, ou se será possível que ela explore apenas uma ou duas delas, sem que isso afecte sua qualificação¹⁰⁶.

Em Portugal, curiosamente, é permitido, inclusive, acrescentar ao objeto das sociedades desportivas a exploração do jogo do bingo: “No âmbito do objecto possível das sociedades desportivas enumeradas no art. 2º a exploração do jogo do bingo, que é permitida a estas sociedades [...]”¹⁰⁷.

Notemos que os dispositivos legais anteriormente citados, notadamente o art. 14 do CTN, estabelecem os requisitos para gozo da imunidade constitucional para instituições sem fins lucrativos, prevista no art. 150, VI, *c*, da CF/1988.

Logo, para fazer jus à imunidade prevista no art. 150, VI, *c*, da CF/1988, nos termos do art. 14 do CTN, bastaria a associação; i. não distribuir de forma direta ou indireta qualquer parcela do seu patrimônio; ii. aplicar integralmente no País os recursos, na manutenção dos seus objetivos sociais; e iii. manter escrituração contábil regular.

Ainda em relação ao direito à isenção quanto a impostos federais, a Lei nº 9.532/1997 esclarece que basta que a associação: i. preste os serviços para os quais houver sido instituída; ii. coloque esses serviços à disposição das pessoas a que se destinam; iii. seja enquadrada no

¹⁰⁵ RIBEIRO, Maria de Fátima. **Sociedades desportivas**. Porto: Universidade Católica Editora, 2015. p. 25.

¹⁰⁶ Id., *ibid.*, p. 25.

¹⁰⁷ Id., *ibid.*, p. 25.

conceito de sociedades civis sem fins lucrativos; e iv. atenda aos requisitos dos arts. 12 e 13 da Lei nº 9.532/1997.

Diante do exposto, a toda evidência, os clubes de futebol constituídos sob a forma de associação desportiva sem fins lucrativos e que cumpram os requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN gozariam de imunidade constitucional, desde que se enquadrem como entidade assistencial, educacional, ou ambas, e, nesse caso, portanto, não estariam sujeitos à tributação de suas receitas via impostos.

Qualquer mudança de entendimento¹⁰⁸ em relação a essa questão demandaria uma alteração da legislação federal que regulamenta a imunidade dessas entidades, e não poderia, em hipótese alguma, admitir a retroatividade de seus efeitos, sob pena de infringir os princípios constitucionais da segurança jurídica, certeza do direito e irretroatividade da lei tributária que cria ou aumenta tributos.

Seguindo essa orientação, conforme bem observado pelo doutrinador Sacha Calmon Navarro Côelho¹⁰⁹,

todo o Direito Tributário está marcado pela irretroatividade (legislação, administração e jurisdição) em prol dos justicáveis, ao suposto de que o Direito muda constantemente, seja pela inovação legislativa, seja pela inovação de sua interpretação da lei pela Administração.

Ainda nesse sentido, Misabel Abreu Machado Derzi¹¹⁰ pontua que o “Estado de Direito não é apenas Estado das leis, pois administrar conforme a lei é antes administrar conforme o Direito, razão pela qual a proteção da confiança e a boa-fé são componentes indivisíveis da legalidade, do Estado de Direito e da Justiça”.

¹⁰⁸ Tanto é assim que o art. 100, III, do CTN dispõe:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...]

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.”

¹⁰⁹ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 284.

¹¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 377.

Pois bem, apesar de a imunidade estar presente no âmbito constitucional, atento o legislador a possíveis abusos do poder por parte do Fisco, restou expressamente previsto no CTN a manifestação desses valores, conforme disposto no art. 146:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Em comentário sobre o art. 146, Humberto Ávila¹¹¹ ensina que

o art. 146 do referido Código estabelece que a mudança de orientação na interpretação dada pela Administração só vale para os casos vindouros. Novamente, a questão relativa à segurança jurídica surge quando a Administração quer rever retroativamente a sua posição, por entender que a orientação até então adotada era ilegal. Os argumentos utilizados até aqui também se aplicam à prática administrativa. Um obstáculo a essa compreensão, porém, residiria no caráter provisório da prática administrativa ainda não abrangida pelo prazo decadencial: os atos administrativos, cujo conjunto forma a mencionada prática reiterada da Administração, são editados sob condição resolutiva, isto é, eles produzem efeitos, salvo se verificação posterior, feita ainda dentro do prazo decadencial, demonstre a necessidade de sua revisão. O art. 149 do Código Tributário Nacional autoriza a Administração Tributária a rever os atos de lançamento já feitos quando houver erro de fato. Esse quadro normativo levaria ao entendimento de que a posição anterior da Administração pode ser revista dentro do prazo decadencial e com eficácia para todo o período examinado. É preciso, mesmo assim, fazer alguns temperamentos. Em primeiro lugar, a mudança de orientação da Administração, quer com relação à prática até então adotada, quer com referência aos atos de lançamento já efetuados, só pode dizer respeito a erros de fato, nunca a erros de direito. Com efeito, se a Administração, por algum motivo, entende que a legislação foi mal aplicada, só pode mudar a orientação para o futuro, não para o passado, inclusive por determinação do art. 146 do Código Tributário Nacional. Em segundo lugar, quando envolvidas situações repetitivas no tempo e já houver transcorrido o prazo decadencial relativamente a algum período, pode ocorrer que o contribuinte tenha disposto dos seus direitos de liberdade e de propriedade em razão da avaliação anterior da Administração. Nesse caso, quando houver outros elementos que compensem a falta de vinculatividade da prática administrativa, pode haver proteção da confiança no caso de práticas administrativas sobre situações repetitivas.

Em suma, parece claro que os clubes que se enquadrem como entidades educacionais e de assistência social, à luz da CF/1988, gozariam de imunidade constitucional, desde atendam

¹¹¹ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 457-458.

aos requisitos previstos na legislação em questão, notadamente no CTN, e não poderiam estar sujeitos à cobrança de impostos, sejam eles federais, sejam municipais, como é o caso do ISS.

Carlos Adriano Pacheco¹¹², no entanto, é contrário à imunidade dos clubes e a favor da tributação e do entendimento do Fisco em relação à tributação das receitas. Em suas palavras:

Os Clubes de Futebol Profissional, organizados seja na forma de associações ou de sociedades empresárias, não estão sujeitos à Imunidade Constitucional referente aos impostos, definida no art. 150 da Constituição Federal. O artigo 150 restringe a imunidade ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. Assim, os Clubes de Futebol Profissional não estão sujeitos à imunidade pois diferem das entidades beneficiadas pelo artigo 150 da Constituição Federal.

2.3 Clubes de futebol e sua função social

Finalmente, para concluirmos esta parte do trabalho, vamos tratar do enquadramento dos clubes de futebol como entidades educacionais ou de assistência social, a fim de que se enquadrem na imunidade constitucional para impostos.

Ressalta-se que premissa constitucional considera imune a associação educacional ou assistencial, sem fins lucrativos, nos termos da legislação em vigor.

Nessa linha, alguns questionam se os clubes de futebol se enquadrariam nessa imunidade constitucional. Seriam os clubes entidades educacionais e assistenciais para fins de tributação? Estariam eles alcançados por alguma regra de imunidade?

Ou, diante disso, seria necessária a instituição de uma terceira espécie, isto é, a contemplar mais amplamente qualquer atividade destinada a esses fins, ou quando cumuladas essas atividades possuem as associações natureza mista?

¹¹² PACHECO, Carlos Adriano. Isenção fiscal × futebol profissional. Pacheco Advogados, **Artigos**, jan. 2006. Disponível em: <https://www.pachecoadvogados.com.br/texto.php?cod=15>. Acesso em: 17 set. 2020.

A imunidade elencada no art. 150, IV, c, da CF/1988, em especial no que tange às associações educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, certamente, como já mencionado, tem caráter político e visa preservar valores de interesse nacional.

Irrefutavelmente, o texto constitucional tem o condão de incentivar os particulares, ou seja, a sociedade como um todo, a dedicarem capital e esforços nas atividades educacionais e assistenciais ao lado do Estado.

O acesso à educação é competência comum entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, como disposto no art. 23 da CF/1988:

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

[...]

V – proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação;

[...].

Outrossim, a norma constitucional plasmada no art. 227 garante direitos essenciais à criança e ao adolescente:

Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.

§ 1º O Estado promoverá programas de assistência integral à saúde da criança, do adolescente e do jovem, admitida a participação de entidades não governamentais, mediante políticas específicas e obedecendo aos seguintes preceitos:

[...].

Os clubes de futebol profissional no Brasil, há muitos anos, possuem centros de formação de atletas para jovens atletas entre 13 e 19 anos, enquadrados na denominada categoria de base, contando com alojamentos disponíveis aos que residem em outros Municípios e Estados do País, ou em situação de vulnerabilidade.

O centro de formação, independentemente de o jogador permanecer ou não nos alojamentos, oferece acompanhamento de diversos profissionais, como médicos,

fisioterapeutas, nutricionistas, psicólogos, assistentes sociais, além de atividades escolares, refeições e treinamentos voltados ao futebol de base, aulas particulares, reforço escolar e educação básica de forma direta ou por convênio com instituições de ensino.

É bem verdade que o futebol, no Brasil, figura como uma opção de perspectiva de promoção social, além de propício ao afastamento dos jovens da violência, do uso de drogas, da criminalidade, bem como de situações de vulnerabilidade.

Por outro lado, notoriamente as escolas públicas, em geral da periferia, carecem de locais e materiais esportivos adequados ao desenvolvimento dessas atividades, mesmo que em nível recreativo, também necessário ao processo pedagógico, inerente à evolução física e intelectual do ser humano.

Ademais, a prática de esportes, seja em nível profissional, seja em nível amador, é responsável, em parte, pelo aprendizado de premissas básicas à formação de caráter e ao convívio social, por exemplo.

Cumprе advertir, portanto, que os clubes de futebol profissional, em especial, figuram como coadjuvantes do Estado nas suas tarefas educacionais e assistenciais, e não cabe a este inviabilizar, de qualquer modo, a aplicação e o alcance da imunidade tributária expressamente prevista.

Nesse sentido, elucida Aires F. Barreto¹¹³ que do contrário “o preceito imunitório é vazio, inaplicável e destituído de valor e razão”: “Por conseguinte, seria atribuir incoerência ao texto constitucional imaginar que ele tenha criado expressamente uma imunidade (a das rendas das entidades de assistência social) impossível de ser aplicada”.

Dessa forma, não é razoável que o particular, no caso os clubes de futebol, cumpra precípua função social cabível ao Estado, e este aceite a ajuda, indubitavelmente necessária, e posteriormente crie embaraços à manutenção dessas atividades por meio da tributação.

¹¹³ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 134.

Em Portugal, o desenvolvimento da atividade desportiva é tratado como verdadeiro serviço público, uma vez que “estabelece-se um princípio de colaboração entre as entidades públicas e as entidades privadas (nas quais se incluem as sociedades desportivas) na sua promoção”, como explica Maria de Fátima Ribeiro¹¹⁴.

Expõe ainda a autora¹¹⁵ que a Constituição da República Portuguesa, de modo inovador, consagrou o direito à cultura física e ao desporto, com a colaboração entre Estado e entidades de direito privado:

Nos termos do art. 79.º da CRP: “1. Todos têm direito à cultura física e a do desporto. 2. Incumbe ao Estado, em colaboração com as escolas e as associações e coletividades desportivas, promover, estimular, orientar e apoiar a prática e a difusão da cultura física e do desporto, bem como prevenir a violência física no desporto”.

Em complemento¹¹⁶:

É o seguinte o teor da norma da Lei n.º 5/2007, de 16 de Janeiro: “[o] Estado, as Regiões Autónomas e as autarquias locais promovem o desenvolvimento da atividade física e do desporto em colaboração com as instituições de ensino, as associações desportivas e as demais entidades, públicas ou privadas, que actuam nessas áreas”.

No direito português, igualmente, as atividades dessas organizações não se limitam às competições desportivas e à promoção de espetáculos, cabendo sempre fomentar e desenvolver as atividades relacionadas às práticas esportivas.

Já em nosso ordenamento jurídico pátrio, no disposto no art. 6º, combinado com o § 3º do art. 217, todos da CF/1988, pode-se verificar que o futebol, por disposição constitucional, assumiu um relevante caráter social:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

¹¹⁴ RIBEIRO, Maria de Fátima. **Sociedades desportivas**. Porto: Universidade Católica Editora, 2015. p. 26.

¹¹⁵ Id., *ibid.*, p. 26.

¹¹⁶ Id., *ibid.*, p. 26.

Art. 217. É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não formais, como direito de cada um, observados:

I – a autonomia das entidades desportivas dirigentes e associações, quanto a sua organização e funcionamento;

II – a destinação de recursos públicos para a promoção prioritária do desporto educacional e, em casos específicos, para a do desporto de alto rendimento;

III – o tratamento diferenciado para o desporto profissional e o não profissional;

IV – a proteção e o incentivo às manifestações desportivas de criação nacional.

[...]

§ 3º O Poder Público incentivará o lazer, como forma de promoção social.

Portanto, ao incluir entre os direitos sociais o lazer e a recreação, diretamente ligados à qualidade de vida, que são fomentados pelas práticas desportivas, principalmente o futebol¹¹⁷, o legislador constituinte reconheceu a importância do esporte para a formação do indivíduo, sendo este um direito fundamental, e, dada a impossibilidade do Estado de prover a todos o adequado acesso às atividades físicas, notadamente ao esporte de alto rendimento, parece evidente e natural, decorrência lógica, que os clubes que assim atuem façam jus à imunidade constitucional, seja por seu caráter assistencial e de dignidade da pessoa humana, seja por prover educação básica aos seus atletas, de forma direta, em suas dependências, ou até mesmo de forma indireta, com convênio com escolas.

Como já dissemos, um clube de futebol profissional investe em jovens a partir dos 10 ou 11 anos de idade, até que possam chegar à idade do profissional, com 19 anos. Tomando por exemplo mais uma vez o SPFC, o Centro de Formação de Atletas Laudo Natel, em Cotia¹¹⁸, tem nove campos de futebol, hotel, refeitório, sala de musculação, aulas de reforço, centro médico e fisioterápico, psicólogos, nutricionistas, entre outros profissionais e serviços postos à disposição dos atletas para que possam melhor se desenvolver durante a sua juventude.

¹¹⁷ Nesse aspecto, não pode ser olvidado que o futebol assume uma manifestação de criação nacional, nos termos do inciso IV do art. 217 da CF/1988, conforme voto do relator Ministro Ricardo Lewandowski, com citação da obra de José Afonso da Silva: “[...] José Afonso da Silva bem esclarece que a expressão ‘de criação nacional’, inserta na Carta Magna, ‘não significa’ – necessariamente – ‘que seja de invenção brasileira, mas que seja prática desportiva que já se tenha incorporado aos hábitos e costumes nacionais’. Isso quer dizer, a meu sentir, que o futebol, como esporte plenamente incorporado aos costumes nacionais, deve ser protegido e incentivado por expressa imposição constitucional, mediante qualquer meio que a Administração Pública considerar apropriado. É escusado lembrar que, por mais que alguém, entre nós, seja indiferente ou mesmo refratário a tudo o que diga respeito ao futebol, a relação da sociedade brasileira com os mais variados aspectos desse esporte é estreita e singularíssima, estando ele definitivamente incorporado à cultura popular, seja na música, seja na literatura, seja no cinema, seja, enfim, nas artes em geral, fazendo-se presente, em especial, na maioria das grandes festas nacionais” (ADI 4.976, voto do Rel. Min. Ricardo Lewandowski, P, *DJe* de 30/10/2014, julgado em 7/5/2014).

¹¹⁸ Disponível em: <http://www.saopaulofc.net/estrutura/cfa-cotia>. Acesso em: 17 set. 2020.

Dos atletas que atingem a idade limite todos os anos, apenas dois ou três, no máximo, são profissionalizados e sobem à equipe principal, sendo certo que alguns poucos acabam indo para outros clubes, e a maioria não segue no futebol profissional, mas tiveram a oportunidade de crescer e se desenvolver com dignidade e com todo suporte necessário para sua formação pessoal, o que levarão para o resto de suas vidas.

Inegável que os clubes que assim agem, ainda que consigam algum retorno financeiro pontualmente, fazem as vezes do Estado, provendo educação aos jovens e se enquadrando no conceito de assistência social, fazendo jus, portanto, à imunidade constitucional.

3 O ISS E OS CLUBES DE FUTEBOL

3.1 O problema da cobrança do ISS sobre as receitas dos clubes de futebol

No Capítulo 1, procuramos traçar a regra matriz constitucional do ISS, bem como tentamos esclarecer os aspectos da sua hipótese de incidência, trazendo alguns casos que, atualmente, e até mesmo no passado, levaram o Poder Judiciário a se pronunciar sobre a aplicação do ISS em relação a algumas operações.

No Capítulo 2, defendemos que os clubes de futebol profissional que atendam aos requisitos do art. 14 do CTN, bem como que prestem serviços educacionais e de assistência social aos seus atletas, associados ou à comunidade, teriam direito à imunidade constitucional, não podendo ser tributados em relação às suas receitas, ainda que decorrentes de atividades de cunho econômico e financeiro.

Por fim, neste capítulo tentaremos demonstrar se os clubes de futebol profissional, ainda que não gozassem de imunidade constitucional, estariam sujeitos à tributação do ISS pelo Fisco Municipal, considerando o aspecto material do imposto e a legislação complementar.

Cumprе lembrar que essa questão, atualmente, está em discussão no Poder Judiciário, em razão da ação promovida pelos Municípios em face dos clubes futebol profissional, que estão sendo demandados pelos Municípios em relação ao ISS, sendo certo que todos eles foram surpreendidos com a cobrança do citado imposto municipal sobre as suas receitas.

A discussão a respeito da incidência, ou não, do ISS sobre as receitas dos clubes de futebol passa, necessariamente, pela verificação da eventual imunidade ou isenção, já aventada no capítulo antecedente, bem como pela análise de suas receitas e das atividades que exercem, para que se verifique, eventualmente, a tipificação destas, considerando-se o aspecto material do imposto municipal e a lista de serviços anexa à legislação complementar.

3.2 Contextualização do problema

No Brasil, historicamente, os clubes de futebol, mesmo os profissionais, no mais das vezes, como mencionado, são associações civis sem fins lucrativos, que iniciaram suas atividades a partir de esportes amadores, não necessariamente a partir do futebol, com receitas, em sua maioria, a partir de contribuições de seus associados.

Inclusive já tivemos oportunidade de escrever a respeito da origem dos clubes de futebol no Brasil, bem como da sua evolução para o futebol competitivo e, posteriormente, para o futebol profissional¹¹⁹.

Em suma, o futebol no Brasil não nasceu de forma organizada e profissional. Muito pelo contrário, o esporte que hoje mais cativa os brasileiros originou-se da dedicação e da paixão dos seus integrantes e praticantes, que uniram esforços para montar um time, depois comprar uniformes, ter um local adequado para jogar, depois para treinar etc.

Não se falava em “clube-empresa” no futebol, mesmo depois de a legislação ter atribuído ao jogador de futebol o *status* de profissional, o que se deu em 1933, dada a enorme quantidade de jogadores que deixavam o País para receber melhores salários em outros países onde o esporte já estava se tornando um negócio rentável.

Durante muitos anos foi assim, o futebol “profissional” no Brasil sempre foi dirigido e fomentado por apaixonados, torcedores e jogadores, e apenas os jogadores eram considerados profissionais, em decorrência de determinação legal, mas toda a estrutura dos clubes, criada a partir de associações, com contribuições de associados, sempre foi amadora, salvo raríssimas exceções.

Assim como em Portugal, os clubes não contavam com gestores profissionais que apresentassem o perfil estritamente necessário às funções, pois, em regra, os cargos eram

¹¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; YUNES JR., Faissal. PROFUT – Programa de Modernização da Gestão do Futebol profissional brasileiro – Lei de Responsabilidade Fiscal e financeira para a gestão do futebol profissional e incentivo à formação – Breves reflexões e aspectos tributários controversos. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 14, nº 83, p. 9-22, set./out. 2016.

assumidos levando em conta basicamente a popularidade, em detrimento de critérios ligados à competência exigida à “profissionalização” dos clubes¹²⁰.

Ocorre que, com o advento da televisão, com transmissões ao vivo de partidas e campeonatos, essa “paixão” começou a ganhar corpo e virar um negócio para muitas empresas e outros profissionais, além dos jogadores.

No final da década de 1980 e, certamente, de forma mais definitiva e contundente a partir do início da década de 1990, o volume de negócios e de dinheiro em torno do futebol aumentou consideravelmente.

Jornalistas e canais exclusivos, fornecedoras de material esportivo, loterias, direitos de transmissão, arena, licenciamento de produtos, bilheterias, aprimoramento das regras para tornar o jogo ainda mais atrativo e menos violento, tudo isso passou a fazer parte do mundo do futebol profissional, que deixou o amadorismo para trás e caminhou para fazer do esporte bretão um dos negócios mais rentáveis do mundo.

No mundo todo, os clubes começaram a se transformar em empresas, muitas de capital aberto, com ações negociadas na bolsa de valores, mas no Brasil, embora tivéssemos notado algum avanço, como o fim da lei do passe, com a lei Pelé, a transformação dos clubes em empresa acabou não saindo do papel.

Temos como exemplo novamente Portugal, onde a estrutura associativa se revelou pouco adequada, e, para a participação em competições desportivas de natureza profissional, necessariamente, os clubes teriam de constituir sociedade desportiva, e, uma vez constituída, não seria possível ao clube participar de competições profissionais sob outra forma¹²¹.

No Brasil, a Lei Pelé, que acabou com a “lei do passe”, criou a Sociedade Anônima do Futebol (SAF), determinando a transformação dos clubes (associações) em empresas (sociedades anônimas). Ocorre que, logo após a sua publicação, a referida lei foi alterada, e a

¹²⁰ RIBEIRO, Maria de Fátima. **Sociedades desportivas**. Porto: Universidade Católica Editora, 2015. p. 13.

¹²¹ Id., *ibid.*

transformação tornou-se facultativa, sendo certo que um dos maiores obstáculos para sua implementação foi a carga tributária a que estariam sujeitos os clubes.

Desde então, surgiram alguns clubes-empresas e outros se transformaram, mas, dos clubes da atual série A do campeonato brasileiro, apenas o RB Bragantino está em fase de transformação, já que todos os demais estão constituídos de forma tradicional, como associações civis sem fins lucrativos.

Além disso, atualmente existe um projeto em tramitação no Congresso Nacional que trata da SAF, o qual visa transformar os grandes clubes de futebol profissional do Brasil em empresas, notadamente em sociedades anônimas, como acontece em quase todo o mundo.

Porém, esse projeto de lei ainda sofre algumas resistências, e, dadas outras prioridades do Congresso Nacional, não há prazo ou previsão para ser aprovado, sendo certo que há poucos times no Brasil que adotam outro tipo societário que não seja associação civil sem fins lucrativos, principalmente em virtude da tributação a que estariam sujeitos.

Mesmo a “Sociedade Esportiva Palmeiras”, que tem o termo “sociedade” em sua denominação, ou nome fantasia, na verdade é uma associação civil sem fins lucrativos, e segue o mesmo regime jurídico-societário dos outros clubes tradicionais do nosso futebol.

Pois bem, o volume de dinheiro que circula nas transações envolvendo os clubes de futebol chamou a atenção do Fisco, tanto federal quanto municipal, que mais recentemente passou a fiscalizá-los e a exigir o pagamento de impostos sobre as suas receitas.

Como já tratamos da não incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas dos clubes de futebol em artigo publicado anteriormente¹²², agora resolvemos nos debruçar, de forma mais atenta, na incidência, ou não, do ISS sobre essas mesmas receitas, por entenderem, os Fiscos municipais, ser devido o pagamento desse imposto.

¹²² YUNES JR., Faissal. Tributação das receitas dos clubes de futebol profissional – Omissão legal e ofensa ao princípio da segurança jurídica. *In*: LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna (coord.); ABREU, Claudio de (org.). **Direito tributário**: Constituição e processo: garantias ao contribuinte. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

Para tanto, analisaremos se os clubes de futebol, que não sejam imunes, nos termos do capítulo anterior, ainda que entidades sem fins lucrativos, estariam sujeitos ao pagamento do ISS, bem como se as suas receitas dariam ensejo à referida tributação, levando em conta a regra matriz constitucional do imposto e a lista anexa à legislação complementar.

3.3 Das receitas dos clubes de futebol e da suposta incidência do ISS

Como mencionamos no início deste capítulo, as receitas e as atividades dos clubes de futebol ganharam complexidade a partir do final da década de 1970, em razão da televisão, crescendo nos anos 1980 e decolando de vez a partir do início dos anos 1990.

Ou seja, o futebol deixou de ser um esporte criado e regulamentado pelos britânicos, no final do século XIX, e praticado apenas por jovens da elite universitária de Londres, para se tornar um esporte popular, difundido por todo o mundo, com o investimento de recursos de diversos setores, públicos e privados.

Inegavelmente, as receitas passaram a surgir de diversas fontes, e os times deixaram de ser financiados apenas pelos seus associados e aficionados, fãs do futebol, e essa alteração passou a ser questionada pelo Fisco, que, à revelia da legislação, entendeu que os clubes que recebiam valores de outras fontes, que não fosse apenas a contribuição dos sócios, deveriam ser tributados como se empresa fossem, ainda que estivessem resguardados por uma imunidade constitucional, ou isenção.

Ora, como defendemos no tópico anterior, entendemos que as entidades desportivas de futebol profissional, constituídas sob a forma de associação, gozam de imunidade constitucional, desde que atendam aos requisitos impostos em lei para tanto, e não poderiam ser tributadas pela União em relação aos impostos federais, tampouco pelos Municípios no que concerne aos impostos municipais.

Porém, ainda que assim não fosse, será que poderiam os Municípios exigir o pagamento do ISS dos clubes (associações) em relação às suas receitas? Mesmo que não estivessem amparados por imunidade constitucional, estariam os clubes sujeitos ao pagamento de ISS, considerando a regra matriz constitucional do imposto? Essa é a pergunta a que tentaremos

responder a partir deste momento, considerando tudo o que foi exposto no Capítulo 1 deste trabalho.

Considerando a legislação do Município de São Paulo como referência, analisaremos as receitas atuais dos grandes clubes de futebol e a sua eventual tipificação em relação à materialidade de ISS, levando em conta sua regra matriz e a lista anexa da LC nº 116/2003, com as alterações introduzidas posteriormente.

Lembramos que os clubes de futebol profissional, em sua grande maioria, são constituídos como associações desportivas sem fins lucrativos, tendo como primeira receita, mas não mais a principal, aquela decorrente das contribuições mensais de seus associados, sendo certo que essa é a única receita cuja Receita Federal e a Municipal entendem *não* haver a incidência de qualquer imposto, o que já não ocorre com as demais entradas, conforme veremos a seguir.

De forma incoerente e ilegal, de acordo com o nosso entendimento, o Fisco passou a entender que as demais receitas dos clubes de futebol, ainda que destinadas à manutenção da instituição, e ainda que não se tenha demonstrado a distribuição de lucros ou resultados aos seus diretores estatutários e associados, estariam sujeitas à tributação, por decorrerem de “atividades econômicas”, afastando o enquadramento da imunidade e de eventual isenção, e com a aplicação retroativa desse novo entendimento, ao arripio da CF/1988.

Pois bem, quais seriam essas outras receitas? Qual a natureza jurídica delas? É o que começaremos a analisar.

Atualmente, as maiores receitas recorrentes dos clubes de futebol são aquelas originadas: i. da venda de atletas, ii. de patrocínios, iii. do fornecimento de uniformes, iv. dos direitos de televisão, v. das quotas de competições, vi. do licenciamento de produtos, vii. das bilheterias, viii. das contribuições dos associados, ix. da locação de espaços, x. do Sócio Torcedor, xi. de anúncios e propagandas, xii. de premiações, entre outras, que, segundo o Fisco (Município de São Paulo), estariam sujeitas à incidência do ISS, com base na legislação complementar e respectiva lei municipal.

Dessa relação, quais seriam as sujeitas à tributação via ISS, caso os clubes (associações desportivas sem fins lucrativos) não gozassem de imunidade constitucional ou isenção? Quais das referidas receitas se enquadrariam no conceito de “serviços” ou estariam no rol anexo à LC nº 116/2003, para fins de tributação via ISS?

Para o Município de São Paulo, de acordo com autuações lavradas recentemente contra os clubes sediados em seu território, a maioria delas com exceção da receita decorrente da venda de atletas e contribuição dos associados.

Em função disso, analisaremos a origem e a natureza jurídica dessas operações, a fim de verificarmos se, de fato, poderiam ser tributadas pelo ISS, com base no que estudamos no Capítulo 1 deste trabalho.

3.3.1 Receita com bilheterias dos jogos de futebol

Com base no entendimento equivocado de que os clubes de futebol, que têm por objeto o desenvolvimento, a prática e a manutenção de times de futebol profissional em diversas categorias, não gozam de imunidade constitucional, bem como de que eles não têm mais direito à isenção prevista na Lei Municipal nº 14.863/2008, que a concedeu de forma expressa para as receitas decorrentes de jogos de futebol para a Copa do Mundo de 2014, a municipalidade autuou os clubes para deles exigir o ISS sobre todas as receitas decorrentes das bilheterias dos seus jogos, com base no item 12.11 da Lista de Serviços anexa à LC nº 116/2003 (12. Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres. 12.11. Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador).

Ao contrário do que ocorre com outras receitas que estão sendo tributadas pela municipalidade, nesse caso, ao menos, a sua atividade consta da lista anexa à LC nº 116/2003, item 12.11, embora alguns até questionem se esse “serviço” efetivamente se enquadre no conceito tradicional de serviço, para fins de tributação pelo ISS, ou seja, se se enquadraria como obrigação de fazer, nos termos do CC.

O ingresso dá ao seu titular o direito ao acesso ao estádio, durante o horário do evento, para que o torcedor possa assistir à partida de futebol de determinada competição, ainda que ela

não ocorra a seu contento, que seu time não vença ou que, tecnicamente, o jogo não seja um “espetáculo”.

Nesse caso, entende-se que o que autorizaria a cobrança do ingresso seria uma obrigação de fazer, qual seja, a realização de uma partida de futebol do time profissional, mantido pela associação desportiva com suas receitas, inclusive do ingresso para os jogos, o que se enquadra, teoricamente, no aspecto material do imposto.

Ocorre que, independentemente de constar da lista de serviços, o ingresso para assistir a uma partida de futebol é receita operacional diretamente vinculada à prática de sua atividade estatutária. O ingresso é a receita mais originária que existe para os clubes, pois foi o crescimento do interesse pelo esporte, com o acúmulo de pessoas interessadas em assistirem as partidas, que se iniciou a cobrança de ingressos para que se pudesse ter acesso ao jogos, sendo certo que esse dinheiro, ou receita, é utilizado para a manutenção da equipe, aquisição de novos atletas etc.

Em sentido contrário, a municipalidade tem entendido que a bilheteria deve ser tributada pelo ISS pois conta da lista de serviços e que tais prestações de serviços não se qualificam como atos associativos da entidade para com seus associados, uma vez que não dizem respeito à renda e aos serviços relacionados às finalidades essenciais da entidade, oriundos dos atos associativos, com o que não podemos concordar.

Como já mencionamos, a organização e a realização de partidas de futebol, com equipe própria, estão estritamente relacionadas às finalidades essenciais dos clubes de futebol, sendo certo que, ainda que não sejam prestadas exclusivamente aos associados do clube e do time, o são para aqueles que apreciam o esporte, o espetáculo, especificamente o futebol, ou são torcedores da equipe, e, portanto, são os destinatários e a razão de existir dos clubes, até mesmo por disposição de seus respectivos estatutos.

Então, ainda que desconsiderássemos a imunidade, ou a isenção estabelecida em lei municipal específica, o próprio Fisco reconhece que os serviços prestados por associações sem fins lucrativos aos seus associados não são tributáveis pelo ISS, desde que se enquadrem entre aqueles descritos nas suas finalidades.

No caso da bilheteria, parece evidente que a renda obtida com os torcedores “associados” para a realização das partidas de futebol por uma associação desportiva sem fins lucrativos atende a essa imposição estabelecida pelo próprio Fisco¹²³. O mesmo se dá com os ingressos que compõem o pacote de sócio torcedor, modalidade em que o torcedor se associa à equipe de futebol, a fim de contribuir com a manutenção dela.

Incontestável que a realização de partidas de futebol está intrinsecamente conectada com as atividades previstas no objeto associativo dessas entidades desportivas, que surgiram, ou ainda existem, para a prática de esportes, contribuindo para o cumprimento das finalidades precípuas das entidades.

Ora, se essas associações possuem como principal atividade promover o futebol, entre outras atividades desportivas, a toda evidência a realização de partidas de futebol cumpre a sua finalidade estatutária, e não poderia ser tributada pelo ISS.

Vale lembrar ainda que, de acordo com o Estatuto do Torcedor (Lei nº 10.671, de 15 de maio de 2003), todos aqueles que são aficionados pelo futebol e torcem para qualquer uma das equipes de futebol profissional são assim classificados, para os fins legais, independentemente de associação. Basta torcer, nos termos do art. 2º da referida lei: “Art. 2º Torcedor é toda pessoa que aprecie, apoie ou se associe a qualquer entidade de prática desportiva do País e acompanhe a prática de determinada modalidade esportiva”.

Nesse sentido, vale ressaltar que, para fins da subsunção da hipótese de incidência do ISS, a prestação de serviço não deve somente ser onerosa, mas almejar uma finalidade lucrativa¹²⁴.

¹²³ Nesse sentido, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 10, de 11 de março de 2010: ISS. Associação sem fins lucrativos. Serviços prestados a associados não sofrem incidência do ISS.

¹²⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. Ainda nesse sentido e em complemento: “Na prestação de serviços tributáveis pelo ISS, o elemento finalidade lucrativa é essencial. O fato do ISS ser devido por empresa ou profissional autônomo nos faz ver que todos os serviços onerados pelo imposto municipal devem possuir finalidade lucrativa. Para o ISS interessa a prestação de serviços como circulação econômica, decorrente da venda ou oferecimento à venda. Quem presta serviços sem vendê-los não realiza serviço econômico, mas simples serviço natural. Serviço econômico, objeto do ISS, será esse mesmo serviço quando apresentado à venda, uma vez que o valor do mesmo não se fixa no bem imaterial (valor é relação, qualidade extrínseca do bem). O fato gerador da obrigação tributária relativa ao ISS representa uma negociação de caráter onerosa, isto é, retribuída mediante preço. O lucro, embora em potência, deve estar contido na atividade prestada (explorada). Caso contrário, não haverá incidência do ISS. Assim,

Lembramos, finalmente, que o *fato impositivo* do ISS, nos termos do art. 1º da LC nº 116/2003, é a prestação de serviços constante da lista anexa à referida legislação, ainda que estes não se constituam como atividade preponderante do prestador, e que a incidência tributária baseia-se sempre em um ato ou fato econômico. A prestação de serviços, que se submete ao ISS, é aquela realizada para terceiros, com finalidade de lucro, sendo certo, no caso das entidades desportivas, sem fins lucrativos, que não poderia haver a incidência do imposto, pois não atendidos esses requisitos legais para tanto, ainda que não se aplicasse a elas a imunidade tributária.

Dessa forma, entendemos que, inobstante a cobrança de ingressos para espetáculos e competições desportivas enquadre-se no aspecto material constitucional do imposto, e embora conste expressamente da lista de serviços anexa à LC nº 116/2003, o clube não poderia ser tributado em relação a essa receita, ainda que não gozasse de imunidade constitucional, nos termos do capítulo anterior, por não se enquadrar na materialidade legal do art. 1º da lei complementar, uma vez que o ingresso pago pelo torcedor trata-se de contribuição pecuniária para manutenção do time e do clube, dentro do seu objetivo social e sem a finalidade de lucro.

3.3.2 Receita com *royalties* de contratos de licenciamento

Outra receita que está sendo considerada base de cálculo para o ISS, de acordo com o entendimento do Município de São Paulo, são aquelas provenientes do recebimento de *royalties* decorrentes do licenciamento de produtos, direito do uso de marca e direito autoral.

No que concerne a essas receitas, baseia-se a municipalidade no item 03.02 da lista anexa à LC nº 116/2003, que inclui na relação de “serviços” tributados pelo ISS a “cessão de uso de marca” (3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres. 3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda).

podemos dizer que a concretização da hipótese de incidência do ISS somente se realiza quando os serviços sejam prestados com o fito de lucro ou de remuneração. A prestação de serviços objeto da tributação deve ser remunerada, lucrativa. [...]

O elemento finalidade lucrativa é essencial para a caracterização do fato gerador da obrigação tributária em relação ao ISS. [...]

Somente são alcançados pelo imposto municipal os serviços prestados com fito de lucro ou remuneração, isto é, prestados com finalidade lucrativa” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 121-123).

Ocorre que os contratos que acabaram sendo considerados nessa rubrica pela municipalidade, na verdade, são contratos de licenciamento de uso de marca e não de cessão, como consta expressamente no item mencionado.

Claramente, a municipalidade misturou e confundiu os contratos e a natureza das operações, que não se equivalem, sendo certo que um transfere os direitos e o outro apenas autoriza a exploração comercial das marcas por determinado período, ou enquanto o contrato não for rescindido.

Inclusive, como já mencionamos no Capítulo 1, a doutrina e a jurisprudência entendem que mesmo a cessão de direitos de uso das marcas não se enquadraria no “conceito de serviços”, como obrigação de fazer, e sim como transferência de um direito imaterial, que não estaria sujeita à tributação pelo ISS, por falta de enquadramento no tipo constitucional.

Também como mencionamos anteriormente, outros doutrinadores admitem a ampliação e a atualização desse conceito, para a inclusão de novas operações, e não serviços, no rol de itens passíveis de tributação pelo ISS, incluindo-se a obrigação de dar coisa imaterial, e até mesmo uma interpretação extensiva da lista de serviços anexa à legislação complementar, o que nos parece temerário, sem que isso ocorra por emenda à Constituição, por afronta à segurança jurídica e certeza do direito.

Ainda que pudéssemos admitir essa ampliação do conceito de serviços, nunca poderíamos aceitar a aplicação retroativa desse novo entendimento, sendo certo que, ainda no caso dos clubes, eles gozariam de imunidade em relação às receitas decorrentes de sua atividade principal, desde que destinada aos fins estatutários, o que ocorre com os clubes sediados na capital de São Paulo.

Ou seja, não se pode confundir os contratos de licenciamento de uso da marca com os contratos de cessão de direito de uso de marca, pois distintos em suas obrigações.

A diferença de conceitos e natureza jurídica da licença e cessão de uso de marca é clara, pois na licença o contrato exprime uma autorização para o uso e/ou exploração de direitos sobre

a propriedade intelectual, enquanto na cessão, ao contrário, a propriedade intelectual é transferida (total ou parcial), assumindo a natureza de uma *venda*, sendo o cessionário novo titular do bem.

Inclusive, o Decreto nº 7.708/2012, que instituiu a Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (NBS), nas Notas Explicativas do Capítulo 11, define que:

7) Para os fins deste Capítulo:

[...]

b) “licenciamento” compreende a autorização para usar ou explorar comercialmente direito patrimonial de qualquer categoria de propriedade intelectual;

c) “cessão temporária de direitos de autor” compreende a transferência, total ou parcial, de titularidade por tempo estipulado em contrato ou pelo prazo máximo de cinco anos na hipótese de não haver estipulação contratual escrita.

Note-se que o licenciamento de direitos difere da transferência de titularidade da marca, o que só ocorre na cessão de direitos, sendo somente este o objeto de tributação pelo item 03.01 da LC nº 116/2003, ainda ressalvado entendimento jurisprudencial e doutrinário em sentido contrário.

Portanto, em razão da tipicidade tributária fechada, não estando descrita no rol anexo à LC nº 116/2003, a tributação sobre o contrato de licença de uso da marca, até sob o ponto de vista formal, deve ser afastada da tributação do ISS, ainda que se constituam em receitas das entidades desportivas.

Ademais, não se pode olvidar que a licença de uso da marca configura uma nítida *obrigação de dar*, que se opera pela simples autorização temporal do direito para que outrem tenha a fruição mediante certa remuneração, caracterizando uma verdadeira *locação de bem móvel*, que não importa, ou demanda, de parte do cedente qualquer outra atividade, que não a de *dar*¹²⁵.

¹²⁵ Inclusive nesse sentido, o E. TJSP (Tribunal de Justiça de São Paulo), em sede de arguição de inconstitucionalidade, decidiu que, mesmo nos casos de cessão de uso de marcas, não há falar na incidência do ISS: “Arguição de inconstitucionalidade – Definição de serviço constante de listas anexas às L.C. ns. 116/03 e 13.701/03 que preveem incidência de ISS na cessão do direito de uso de marcas – Fato que não configura prestação de serviço – Ofensa aos artigos 154, 1, e 156, II, CF. Incidente julgado procedente” (Arguição de Inconstitucionalidade nº 31.2011.8.26.0000, Rel. Desembargador Corrêa Vianna, julgada em 4/5/2011). E ainda:

Em síntese, a natureza jurídica das receitas sobre os *royalties* dos contratos de licenciamento de uso da marca possui a natureza jurídica de pagamento por uma “obrigação de dar”, não se enquadrando em “obrigação de fazer”, e, portanto, não podendo estar sujeitas ao ISS.

3.3.3 Receitas do programa “Sócio Torcedor”

Com base em experiências bem-sucedidas de clubes internacionais, notadamente da Europa, os clubes brasileiros criaram o programa “Sócio Torcedor”. É certo que pode haver diferenças pontuais entre cada programa, mas, *grosso modo*, o clube tenta capitalizar suas atividades com a fidelização do torcedor, que, com uma contribuição periódica, ajuda financeiramente o clube e recebe, em contrapartida, algumas vantagens, que vão desde a preferência na compra de ingressos, sorteios, brindes, descontos em lojas e parceiros conveniados etc.

Embora não exista disposição expressa para enquadramento dessas receitas na lista de serviços anexa à LC nº 116/2003, a prefeitura de São Paulo entendeu que elas poderiam ser enquadradas no subitem 12.11, ou seja, como serviços de diversões, lazer e entretenimento relacionados com “Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador”.

Novamente, parece haver uma falta de compreensão, por parte do Fisco, em relação à natureza jurídica do vínculo existente entre o clube o torcedor em seus respectivos programas “Sócio Torcedor”.

Mais do que buscar qualquer contrapartida financeira, econômica, ou privilégio, o programa visa aproximar a torcida do clube e permitir que o torcedor contribua e ajude financeiramente a instituição, para que a entidade desportiva possa investir mais na formação de um time competitivo, ou seja, para o exercício regular de seu objeto estatutário.

“Reexame Necessário. Embargos à execução. ISS. Incidência sobre contrato de cessão de direito de uso de marcas. Descabimento. Atividade insuscetível à incidência do imposto, porquanto envolve obrigação de dar, que não se confunde com prestação de serviço. Precedentes desta Corte. Sentença mantida por seus próprios fundamentos. Inteligência do art. 252 do Regimento interno desta Corte. Recurso oficial não provido” (Rel. João Alberto Pezarini, 14ª Câmara de Direito Público, *DJ* de 25/9/2014).

Novamente, reiteramos que dentro desse limite e de acordo com os critérios estabelecidos em lei, o clube que assim age goza de imunidade constitucional, e não poderia se sujeitar à cobrança do ISS. Não bastasse isso, as receitas decorrentes do programa “Sócio Torcedor” não se enquadram no rol de serviços passíveis de tributação do imposto em questão, até mesmo porque não se enquadram no conceito de serviços.

A título exemplificativo, podemos citar o programa Sócio Torcedor do SPFC, que, conforme regulamento disponibilizado no sítio eletrônico (<https://www.sociotorcedor.com.br/app/sejasocio.aspx>), envolve os seguintes benefícios:

- recebimento gratuito do welcome kit com cartão de sócio(a);
- certificado de sócio torcedor gratuito via internet;
- acesso a área exclusiva no site;
- descontos em estabelecimentos comerciais conveniados com o SPFC e informados no site oficial;
- participação em concursos e promoções;
- clube de vantagens;
- rede de descontos futebol melhor;
- programa de fidelidade em caso de presença em jogos;
- preferência na compra antecipada de ingressos pela internet antes da venda para demais torcedores;
- revista oficial SPFC INSIDE;
- descontos na compra de ingresso; e
- camisa oficial ST (no 12º mês de pagamentos consecutivos e ininterruptos, válido só para sócio titular sendo 01 por ano).

Ou seja, nota-se que não há prestação de serviços de diversões, lazer ou entretenimento voltados às “Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador”, que justifique a incidência do ISS sobre essas receitas.

Reiteramos que o sócio torcedor realiza sua contribuição, como forma de apoio ao seu time, que, em contrapartida, caso exercida a faculdade prevista no respectivo plano do torcedor, recebe uma série de benefícios, basicamente na forma de brindes (camisetas, revistas) e preferência na aquisição de ingressos, entre outros.

Inclusive, o regulamento do programa reforça que o intuito dele é “ajudar a construir um time e um clube cada vez mais fortes. Mas não é só isso, você fará parte de um time de torcedores que poderá estar mais próximo do time do coração”¹²⁶.

Dessa forma, resta evidente que, ainda que os clubes não estivessem amparados pela imunidade, ou pela isenção, há ausência de materialidade da hipótese de incidência do ISS, supostamente prevista no subitem 12.11 da lista da LC nº 116/2003, não se admitindo a incidência do imposto.

3.3.4 Receitas decorrentes de sinais de propaganda, publicidade, anúncios, contratos de patrocínio

Os clubes de futebol, notadamente aqueles que possuem estádio para a realização das partidas, possuem receitas decorrentes de placas publicitárias fixas, colocadas em diversos locais do estádio, placas móveis, que são colocadas apenas em dias de jogos, anúncios do placar eletrônico, *banners* para entrevistas e até mesmo anúncios sonoros, entre outros anúncios e propagandas, realizadas em dias de jogos, e até mesmo durante os treinamentos, para divulgação por emissoras de TV.

Além disso, os clubes de futebol também recebem valores consideráveis para divulgação de marcas, produtos e serviços em seus uniformes, considerando a exposição das imagens em jornais, revistas, mídias sociais, programas de televisão, entre outros.

Novamente, tanto no caso das receitas dessa natureza advindas do estádio quanto daquelas que decorrem da exposição de marcas em seus respectivos uniformes, a municipalidade pretendeu fazer incidir o ISS, sendo certo que, nesse caso, ainda mais grave, item correspondente que constava da lista anexa à LC nº 116/2003 (subitem 17.07) como “atividade de veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade por qualquer meio” foi excluído do campo de incidência do ISS, por veto presidencial¹²⁷, pelas seguintes razões:

¹²⁶ Disponível em: <https://www.sociotorcedor.com.br/app/sejasocio.aspx>. Acesso em: 30 jul. 2020.

¹²⁷ BRASIL. **Mensagem nº 362, de 31 de julho de 2003**. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/mensagem_veto/2003/mv362-03.htm. Acesso em: 17 set. 2020.

O dispositivo em causa, por sua generalidade, permite, no limite, a incidência do ISS sobre, por exemplo, mídia impressa, que goza de imunidade constitucional (cf. alínea “d” do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988). Vale destacar que a legislação vigente excepciona – da incidência do ISS – a veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade por meio de jornais, periódicos, rádio e televisão (cf. item 86 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987), o que sugere ser vontade do projeto permitir uma hipótese de incidência inconstitucional. Assim, ter-se-ia, *in casu*, hipótese de incidência tributária inconstitucional. Ademais, o ISS incidente sobre serviços de comunicação colhe serviços que, em geral, perpassam as fronteiras de um único município. Surge, então, competência tributária da União, a teor da jurisprudência do STF, RE nº 90.749-1/BA, Primeira Turma, Rel.: Min. Cunha Peixoto, *DJ* de 03.07.1979, ainda aplicável a teor do inciso II do art. 155 da Constituição de 1988, com a redação da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993.

Note-se que nesse caso o subitem da lista que daria suporte a essa tributação foi vetado, pois a atividade estaria amparada por imunidade, isso sem levar em consideração que até mesmo a entidade desportiva já gozaria de imunidade, conforme asseveramos anteriormente.

Além disso, cabe frisar que os clubes de futebol não prestam serviços ou desenvolvem material de publicidade e propaganda, somente cedendo espaço para a veiculação das mídias e marcas, atividade essa que nem sequer se enquadraria no subitem 17.07 da lista de serviços constante do texto original da LC nº 116/2003, caso ele não tivesse sido vetado pelo Presidente.

Essa atividade, de ceder os seus espaços para veiculação de imagens e propaganda, é uma obrigação típica do contrato de patrocínio, que pode ser definido como um acordo de vontades, em que o patrocinado, diante de uma prestação pecuniária, compromete-se a colaborar com a publicidade do patrocinador.

Trata-se, portanto, de uma atividade-meio, de forma que os clubes não são responsáveis pela produção ou criação das peças publicitárias, mas apenas pela sua exposição, não se responsabilizando pelo êxito e retorno dessas ações, bastando a mera divulgação das marcas dos patrocinadores e anunciantes.

Até mesmo por essa razão, e diante da exclusão do subitem 17.07 da lista do ISS anexa à LC nº 116/2003, que o contrato de patrocínio nem sequer foi incorporado pela legislação municipal vigente¹²⁸.

Logo, não se pode admitir a incidência do ISS sobre receitas de atividades que não estão incluídas na lista oficial de serviços da LC nº 116/2003, na qual restou claro que a atividade praticada pelos clubes é um fato tributariamente atípico, pois não se ajusta a nenhuma hipótese de incidência tributária do imposto em questão.

3.3.5 Receitas decorrentes da transmissão dos jogos, direitos de imagem não elencados na lista do ISS

Outra receita que foi objeto de autuação por parte do Fisco municipal em relação às associações desportivas é aquela originada a partir do recebimento de valores pelos direitos de transmissão das partidas pela televisão (aberta, fechada e *pay per view*), de acordo com os diversos campeonatos disputados.

Preliminarmente, cumpre salientar que, no mais das vezes, as receitas de transmissão decorrem dos contratos firmados entre as emissoras de televisão com CBF, FPF, Conmebol etc., como contraprestação pela cessão da imagem dos clubes, atletas e da própria competição.

¹²⁸ Nesse sentido deve ser destacada a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 2/2013: “ISS – Subitem 17.07 (vetado) da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Patrocínio. Não há incidência de ISS sobre receitas de patrocínio quando não há contraprestação de serviços tributáveis. (g.n.) [...] 4.1. Constam dos contratos apresentados as seguintes obrigações da patrocinada (consulente): inserir a logomarca da patrocinadora em material promocional, publicitário e destinado à comunicação concernente ao projeto; inserção da logomarca da patrocinadora em todas as mídias em que estiver presente em ações promocionais; menção da patrocinadora em todos os ‘releases’ da assessoria de imprensa da patrocinada, como parceira no projeto; manutenção de ‘link’ da patrocinadora no ‘site’ da patrocinada; colocação de ‘banner’ enviado pela patrocinadora no dia e local do evento; distribuição de material promocional na saída do evento. 2/2 5. As atividades descritas acima se enquadram nos serviços de veiculação e divulgação de textos, desenhos, e outros materiais de propaganda e publicidade por qualquer meio. 6. Devido à promulgação da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que produziu efeitos a partir de 01/08/2003, a atividade de veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade por qualquer meio foi excluída do campo de incidência do ISS, porque houve vetos presidenciais à inclusão desse serviço na nova Lista de Serviços. Tal mudança foi incorporada pela legislação municipal vigente. 6.1. Desta forma, não incide ISS sobre as atividades em apreço, destinadas à divulgação das empresas patrocinadoras dos eventos realizados pela consulente”.

Ainda nesse sentido, a Solução de Consulta do Departamento de Rendas Mobiliárias nº 1922, bem como a Consulta nº 2312, em que fora definido que os valores pagos a título de patrocínio recebido sem a contraprestação de serviços previstos na Lista do art. 1º da Lei nº 13.701/2003 não sofrem a incidência do ISS.

Na mesma linha, a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 14, de 29 de janeiro de 2007, na qual restou consignado que receitas oriundas de patrocínio não serão tributadas se o patrocinado não for contratado para prestar serviços sujeitos ao ISS.

Trata-se, assim, de negociação de direito de imagem das entidades desportivas, situação em que estas, mediante contrato de cessão de direitos patrimoniais de imagens, são remuneradas para que possam autorizar a transmissão do evento esportivo, com a sua respectiva imagem institucional e dos seus atletas.

Por essa modalidade contratual, os clubes cedem os direitos econômicos e patrimoniais às emissoras, para que exibam as imagens (atletas e símbolos) de sua propriedade, conforme previsto no art. 42 da Lei nº 9.615/1998: “Art. 42: Às entidades de prática desportiva pertence o direito de negociar, autorizar e proibir a fixação, a transmissão ou retransmissão de imagem de espetáculo ou eventos desportivos de que participem”.

Novamente, destaca-se que a natureza jurídica desse contrato não é propriamente uma prestação de serviços (obrigação de fazer), mas sim uma obrigação de dar, com a permissão da exibição das imagens da partida, do jogo, dos atletas e dos símbolos distintivos das equipes, que não se sujeita, ou poderia se sujeitar, ao ISS, sendo certo, inclusive, que não há, nem poderia haver, a inclusão dessa operação na lista de serviços anexa à LC nº 116/2003¹²⁹.

Da mesma forma, ainda nos contratos firmados diretamente com as emissoras de televisão, não há dúvidas de que está sendo negociado o direito de imagem dos clubes, da mesma forma que ocorre com os contratos fechados por meio das federações ou confederações.

A propósito, reconhecendo a inexistência de prestação de serviço na hipótese de cessão do direito de uso de imagem, já se manifestou o E. TJSP, conforme decisão¹³⁰ a seguir:

¹²⁹ Nesse sentido, vale destacar o regulamento da Conmebol no que se refere à remuneração decorrente da transmissão, que é definido como um direito consecutivo da cessão de imagem do clube: “Os direitos de TV, filmagem, transmissão de imagens audiovisuais e Internet, além de todos os direitos comerciais gerais do torneio, como são direitos de imagem, imagens de jogadores e/ou clubes de futebol dentro do torneio, publicidade estática, etc., assim como todos os reconhecidos no art. 62 dos Estatutos da Conmebol, pertencem integralmente à Conmebol, que distribuirá a sua parte a seu critério entre os clubes que participam através de suas associações-membros. Pelos direitos de transmissão televisiva das partidas de futebol, cada clube receberá um montante determinado pelo Comitê Executivo da Conmebol, de acordo com jogos para jogar em casa, e dependendo do estágio em que se encontra (art. 16.7)” (Disponível em: <http://www.conmebol.com/pt-br/regulamento-geral>, tradução livre).

¹³⁰ APL 1013387-66.2014.8.26.0037 SP 1013387-66.2014.8.26.0037, Rel. Burza Neto, 18ª Câmara de Direito Público, julgado em 10/9/2015, publicação em 16/9/2015.

Ação Declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária – Inexigibilidade do recolhimento de ISS sobre verbas recebidas a título de remuneração pela cessão dos direitos de exploração comercial de uso da imagem, voz e apelidos de atletas – Atividade que não se enquadra no conceito de prestação de serviço para incidência do ISS – Recurso voluntário e reexame necessário desprovidos.

Sendo assim, entendemos que ainda em alusão às receitas mencionadas neste ponto do nosso trabalho, não poderia haver a cobrança do ISS, seja pela aplicação da imunidade às entidades desportivas que cumpram os requisitos legais, seja pela falta de previsão expressa na lista de serviços, seja pela não tipificação do contrato ou da obrigação como obrigação de fazer.

3.3.6 Receitas com a locação de imóveis, cessão de espaços, cadeiras cativas e estacionamento

Outra receita que tem sido objeto de autuação por parte do Fisco municipal é a decorrente da locação dos bens imóveis de propriedade dos clubes, ou cessão temporária de espaços, para exploração ou até mesmo camarotes.

Novamente parece equivocado e até mesmo abusivo o entendimento do Fisco de que essas receitas estariam sujeitas à incidência do ISS, mesmo que desconsiderássemos a imunidade a que fazem jus as entidades desportivas sem fins lucrativos, conforme asseveramos anteriormente.

Em primeiro lugar, porque a locação de bens imóveis não encerra qualquer obrigação de fazer em sua essência e, assim, não se confunde com a locação de serviços, havendo até mesmo Súmula Vinculante (n. 31) nesse sentido, a qual já mencionamos no Capítulo 1 deste trabalho.

Ora, nesse caso, a locação de imóveis (locação do estádio para *shows* e eventos) e de áreas para a instalação de prestadores de serviços e lojas dentro da sede ou do estágio, bem como a locação de espaço para estacionamento (boxes), não está vinculada a qualquer prestação de serviços sujeita a tributação, razão pela qual não deve haver a incidência do ISS, seja por falta de tipicidade, seja por não se enquadrar na definição de serviços.

Raciocínio semelhante aplica-se aos valores pagos pelos titulares de cadeiras cativas, sejam os valores pagos a título de manutenção ou até mesmo em caso de transferência de titularidade. Tais valores não podem ser enquadrados como prestação de serviços, e, ainda que o fossem, não poderiam acarretar a incidência do ISS, pois são totalmente revertidos para a manutenção do clube e do seu patrimônio.

No caso do SPFC, este comercializou as cadeiras cativas do Estádio do Morumbi por meio dos denominados “títulos de proprietário”, cuja propriedade e posse são dos adquirentes.

Diante da ausência de titularidade no que tange a essas cadeiras, não há falar em exploração comercial delas, visando lucro, bem como na prestação de qualquer serviço relacionado ao ressarcimento proporcional dos valores gastos com a manutenção delas, sendo certo que todo dinheiro arrecadado sob essa rubrica é integralmente utilizado para limpeza e manutenção do setor.

Lembramos que mesmo os titulares de cadeira cativa pagam ingresso para assistir aos jogos, mas teriam os seus lugares reservados para as partidas e garantia de ingressos com preços reduzidos.

Dessa forma, incompatível o enquadramento que pretendeu atribuir a municipalidade a fim de tentar justificar a cobrança do ISS para essas receitas, qual seja, subitem 03.02 da lista, ou seja, pela suposta “exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, *stands*, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza”.

Por essas razões, também entendemos não haver materialidade para a cobrança do ISS em relação aos valores recebidos pela manutenção e transferência de titularidade das cadeiras cativas.

Seguindo a mesma trilha, a municipalidade também tentou cobrar ISS dos clubes por suposta prestação de serviço de estacionamento, previsto no subitem 11.01 (estacionamento) da LC nº 116/2003, com base nas receitas originadas a partir dos contratos de locação de “box garagem”.

Novamente, essas receitas são utilizadas sempre a favor da instituição, para o exercício de suas atividades, sem a distribuição de resultados ou pagamento a diretores estatutários, enquadrando-se, portanto, na hipótese de imunidade prevista na Constituição, conforme citamos anteriormente em diversas oportunidades.

Ainda que assim não fosse, novamente estaríamos diante de um contrato de locação de bem imóvel, e não de prestação de serviços, com obrigação de fazer. Não há serviço de manobrista ou obrigação de guarda dos veículos. Há apenas a locação de espaço físico, bem imóvel, para estacionamento de veículo, em dia de jogos, ou até mesmo para frequência do clube social.

Ao contrário das cativas, em que há a transferência da titularidade ao adquirente, no caso das vagas de garagem, o contrato é de locação, por prazo determinado, com pagamento de locação mensal, podendo ser renovado, ou não, de acordo com a vontade das partes.

Novamente, não há e não pode haver a incidência de ISS sobre a locação de bens imóveis, tema esse, inclusive, já sumulado pelo STF (Súmula Vinculante 31), citada anteriormente.

Como vimos, mais uma vez a tentativa da municipalidade em fazer incidir o ISS sobre as receitas dos clubes não pode lograr êxito por falta de tipificação na legislação complementar, uma vez que a maior parte de suas receitas não se caracteriza como prestação de serviços, por falta de previsão legal e por não se enquadrar no aspecto material constitucional.

4 CONCLUSÃO

Consideramos que a tributação sobre serviços, ainda que em formato distinto do atual, está presente no ordenamento jurídico brasileiro desde a vinda da Família Real (1808), dada a necessidade de incremento da arrecadação.

Quando da promulgação da CF/1988, não foi diferente, e a tributação dos serviços ganhou destaque especial, estando presente na competência tributária dos Municípios e do Distrito Federal, nos termos do art. 156, III, da CF/1988, bem como, de forma mitigada, na competência dos Estados e do Distrito Federal, exclusivamente no que se refere aos serviços de transporte interestaduais, intermunicipais e serviços de comunicação, sendo essencial para a garantia da autonomia municipal.

A divisão da competência para a tributação dos serviços, entre os Estados e Municípios, estabelecida na atual Constituição, acabou por agravar o conflito entre os referidos entes políticos, que, antes, tratavam, exclusivamente, a respeito da preponderância da atividade tributada, qual seja, serviços ou circulação de mercadorias.

Atualmente, a LC nº 116/2003, com as modificações introduzidas pela LC nº 157/2016, regulamenta o ISS previsto na competência do art. 156, III, da CF/1988, trazendo em seus respectivos anexos a relação de “serviços” passíveis de tributação pelos Municípios e pelo Distrito Federal.

Inclusive, ainda hoje se discute se a lista anexa à legislação complementar é taxativa ou exemplificativa. Há posicionamentos nos dois sentidos, sendo certo que, recentemente, o STF consolidou o entendimento de que a lista de serviços tributáveis pelo ISS é taxativa, mas admite interpretação extensiva em relação aos serviços lá descritos, contrariando entendimento de outra posição doutrinária que defende que não poderia a lista de serviços limitar ou restringir a tributação dos serviços por parte dos Municípios, bem como não se admitindo a invasão dessa competência por parte dos Estados.

A tributação do ISS sempre foi atrelada à definição de “prestação de serviços” como “obrigação de fazer”, já a tributação do ICMS dependeria sempre de uma “obrigação de dar”.

Com o surgimento de novas tecnologias e conflitos a respeito da incidência de impostos sobre essas novas atividades, alguns passaram a admitir um novo conceito de “serviços” para fins dessa tributação, entendendo que o ISS poderia incidir sobre “obrigações de fazer” ou sobre “circulação de bem imaterial”, desde que incluídos na lista dos “serviços” tributados, com o que não podemos concordar, por afrontar a materialidade constitucional do imposto, sob pena de atentar contra a segurança jurídica.

Pois bem. Entendemos que a CF/1988, no art. 156, III, atribuiu aos Municípios a instituição de impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar, à qual compete tão somente definir ou esclarecer normas gerais, não permitindo, entretanto, qualquer tentativa de limitação à competência tributária municipal, ou invasão por parte dos Estados-membros.

Não há dúvidas de que a LC nº 116/2003 é o veículo normativo responsável pela regulação do ISS, bem como que o rol apresentado em sua lista anexa tem natureza exemplificativa, sendo permitido ao Município tributar novos serviços, desde que o fato gerador se enquadre no conceito de prestação de serviço determinado pela natureza da sua obrigação, qual seja, obrigação de fazer, e não contrarie a CF/1988.

Malgrado a condição de eficácia dessa competência seja afeta à lei complementar, certo é que o contribuinte precisa se valer do Poder Judiciário para, em alguns casos, determinar a incidência correta, ou do ICMS ou do ISS, em virtude de conflitos oriundos das obrigações de prestação de serviços cumuladas com o fornecimento de mercadorias.

Prevê ainda o texto constitucional limitações ao poder de tributar, a fim de estabelecer garantias mínimas aos contribuintes, segurança jurídica e certeza do direito, em especial via imunidades e princípios, visando incentivar e proteger determinadas atividades, entidades e valores.

Assim o fez em relação às imunidades atribuídas às associações de educação e de assistência social, em que os contribuintes, isto é, particulares, atuam como coadjuvantes das atividades necessárias ao desenvolvimento econômico e social do País, o que caberia, originariamente, apenas ao Estado.

Presente na CF/1988, a imunidade veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades educacionais e assistenciais, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (complementar).

Como vimos, os requisitos legais para o gozo da imunidade, por enquanto, só podem ser aqueles elencados no art. 14 do CTN, ou seja, não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, aplicação integral às suas finalidades essenciais e manutenção de sua escrituração fiscal; já a condição de associação sem fins lucrativos se refere à não destinação de seus resultados à distribuição de lucros.

A toda evidência, os clubes de futebol, constituídos sob a forma de associação desportiva sem fins lucrativos e que atendam aos requisitos do CTN, fariam jus à imunidade tributária, desde que figurem como entidade educacional, assistencial ou ambas.

Notadamente, como demonstramos, a tentativa de Portugal em implantar um Regime Jurídico das Sociedades Anónimas Desportivas, impondo aos clubes de futebol constituição sob o regime de sociedades anônimas, fracassou por não satisfazer os problemas até então existentes.

No Brasil, parece-nos que a implantação de um novo regime jurídico ressoaria mais insegurança jurídica, o que acabou não ocorrendo com a publicação da Lei Pelé, que tentou forçar a migração dos clubes profissionais para atividades empresariais, mas não logrou êxito em fazê-lo, contribuindo para uma lacuna em relação à tributação deles.

É preciso admitir que a função social das atividades oferecidas pelos clubes de futebol, nos centros de formação de atletas, é semelhante ao objeto de entidades educacionais e assistenciais, quer seja para fazer as vezes do Estado, a fim de garantir o cumprimento dos direitos fundamentais e da dignidade da pessoa humana, quer seja para figurar como perspectiva de promoção social.

Assim sendo, a existência de superávit sem distribuição de lucros, de eventuais remunerações pagas aos profissionais, de serviços prestados mediante remuneração ou qualquer

outra obtenção de receitas decorrentes da prática da atividade de futebol profissional são circunstâncias que não desnaturam a associação desportiva sem fins lucrativos, e, outrossim, não impedem o alcance da norma imunizante, contanto que os eventuais resultados sejam reinvestidos no custeio da própria entidade e manutenção de seus objetos sociais.

Dessarte, qualquer mudança de entendimento da Fazenda Pública quanto à natureza jurídica dos clubes de futebol para tributação de suas receitas, quando ausente prova de descumprimento das condições necessárias e suficientes ao enquadramento como associação desportiva sem fim lucrativo, afronta a segurança jurídica e os ditames constitucionais, sobretudo se for feita de forma retroativa.

Ainda que não pudessem gozar da imunidade tributária das associações sem fins lucrativos, entendemos que os clubes de futebol, constituídos como associações sem fins lucrativos e que atendam aos requisitos legais, não poderiam ser tributados pelo ISS, como pretendem alguns dos Municípios em que se estabelecem os clubes de futebol profissional, seja pela não correspondência com a regra matriz constitucional do imposto, seja pela falta de previsão legal dos “serviços” por eles prestados, seja pela inadequação das receitas auferidas por eles ao conceito de “serviços” para fins de incidência do imposto (não incidência), ainda que se considere a exemplificatividade da lista.

Diante do exposto, podemos concluir que os clubes de futebol profissional no Brasil, constituídos sob a forma de associação civil sem fins lucrativos e que atendam aos requisitos de lei, notadamente as condições estabelecidas no art. 14 do CTN, gozam de imunidade tributária, uma vez que podem se enquadrar como entidades assistenciais e educacionais, considerando o esporte como parte da formação humana; portanto, não poderiam ser tributados pelo ISS.

Ainda que assim não fosse, concluímos que não poderiam os Municípios exigir validamente dos clubes de futebol o pagamento do ISS, uma vez que as suas receitas não se enquadram na tipicidade do referido imposto, seja porque não constituem obrigação de fazer, seja porque não encontram correspondência na lista de serviços anexa à LC nº 116/2003, com exceção da receita decorrente da venda de ingressos, que, embora esteja presente na lista de

serviços, também não poderia dar ensejo à mencionada tributação, por ter natureza semelhante à contribuição associativa, paga pelo associado do clube.

Dessa forma, por todas as razões acima expostas, concluímos, finalmente, que o ISS não poderia ser validamente exigido pela municipalidade dos clubes de futebol, sob pena de infringir o ordenamento jurídico constitucional e legal vigente.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. Algumas questões sobre a imunidade tributária. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, nº 4, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. Imunidades Tributárias. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Coedição Centro de Extensão Universitária.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1992.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.
- ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- BERGAMINI, Adolpho; BOMFIM, Diego Marcel (coord.). **Comentários à Lei Complementar nº 116/03**: de advogados para advogados. São Paulo: MP Editora, 2009. v. 2.
- BORGES, Emanuel. **É constitucional a incidência do ISS sobre atividade de apostas**. **Portal Notícias Concursos**, 9 jun. 2020. Disponível em: <https://noticiasconcursos.com.br/mundo-juridico/e-constitucional-a-incidencia-do-iss-sobre-atividade-de-apostas/>. Acesso em: 17 set. 2020.
- BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS: do Decreto-Lei nº 406/68 à LC nº 116/2003 (à memória de Geraldo Ataliba). *In*: **ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição**. Organizador Heleno Taveira Tôrres. Barueri, SP: Manole, 2004.
- BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 17 set. 2020.
- BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm. Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 864, de 12 de setembro de 1969**. Altera o artigo 2º do Decreto-Legislativo nº 18, de 15 de dezembro de 1961, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0864.htm. Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002**. Altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm. Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016**. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990 [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987**. Dá nova redação à Lista de Serviços a que se refere o art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1987. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/LEIS/LCP/Lcp56.htm. Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. **Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm. Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.671, de 15 de maio de 2003.** Dispõe sobre o Estatuto de Defesa do Torcedor e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.671.htm#:~:text=LEI%20No%2010.671%2C%20DE%2015%20DE%20MAIO%20DE%202003.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Estatuto%20de%20Defesa%20do%20Torcedor%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias.&text=Art.,prote%C3%A7%C3%A3o%20e%20defesa%20do%20torcedor.&text=\(Inclu%C3%ADdo%20pela%20Lei%20n%C2%BA%2012.299%2C%20de%202010\)](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.671.htm#:~:text=LEI%20No%2010.671%2C%20DE%2015%20DE%20MAIO%20DE%202003.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Estatuto%20de%20Defesa%20do%20Torcedor%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias.&text=Art.,prote%C3%A7%C3%A3o%20e%20defesa%20do%20torcedor.&text=(Inclu%C3%ADdo%20pela%20Lei%20n%C2%BA%2012.299%2C%20de%202010).). Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm. Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998.** Institui normas gerais sobre desporto e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19615consol.htm. Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. **Mensagem nº 362, de 31 de julho de 2003.** Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/mensagem_veto/2003/mv362-03.htm. Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. Senado Federal. **Lei orçamentária nº 70, de 22 de outubro de 1836.** Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/540984/publicacao/15632561>. Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 167.** O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docsinternet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula167.pdf. Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 31.** É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>. Acesso em: 17 set. 2020.

BRITO, Edvaldo. ISS: local da prestação do serviço e isenção. **Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTrib**, v. 6, nº 90, jan./mar. 1994.

CALMON, Sacha; DERZI, Misabel. Aspecto espacial da regra-matriz do Imposto Municipal sobre Serviços à luz da Constituição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 88, p. 126-145, jan. 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. rev. Coimbra: Almedina, 1993.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **O ISS na Constituição**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1976 (inédita, apresentada, em novembro de 1976).

CARRAZZA, Roque Antonio. A regra-matriz constitucional do ISS – Questões conexas *In*: CARRAZZA, Roque Antonio. **Impostos em espécie**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 9. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Impostos em espécie**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CATEGORIAS de base: a difícil vida para se tornar jogador de futebol no Brasil. **Agência Uva**, 27 nov. 2017. Disponível em: <https://agenciauva.net/2017/11/27/categorias-de-base-a-dificil-vida-para-se-tornar-jogador-de-futebol-no-brasil/#:~:text=Na%20verdade%2C%20a%20possibilidade%20desses,profissional%20n%C3%A3o%20%C3%A9%20nada%20glamouroso>. Acesso em: 17 ago. 2020.

CHIESA, Clélio. Imunidade das instituições de educação – Breves comentários sobre os vícios apresentados pela Lei nº 10.260/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, v. 80, 2002.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2020.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Anotações dos atualizadores. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. A imunidade das instituições de educação e de assistência social. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Imposto de renda**: alterações fundamentais. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004. v. 2.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 1.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **A ciência do direito**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Teoria da norma jurídica**: ensaio de pragmática da comunicação normativa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **A autopoiese do direito na sociedade informacional**: introdução a uma teoria social sistêmica. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Ensaio de teoria constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

GUERRA FILHO, Willis Santiago; CARNIO, Henrique Garbellini. **Introdução à sociologia do direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

HARADA, Kiyoshi. Confronto de fatos geradores entre ICMS e ISS. **Tributário**, 3 mar. 2020. Disponível em: <https://tributario.com.br/harada/confronto-de-fatos-geradores-entre-icms-e-iss/#:~:text=Para%20distinguir%20o%20campo%20de,n%C2%BA%20116.121%2FSP%2C%20Rel. Acesso em: 8 set. 2020.>

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **ISS**: doutrina e jurisprudência. 2. ed. reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014.

LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna (coord.). **Impostos em espécie**: perspectiva sistemática. Organizadores Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa e Claudio de Abreu. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003. v. I.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de direito tributário II**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MARCONDES, Rafael Marchetti. **A tributação da imagem de artistas e esportistas**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Fato gerador do ISS. Município com competência impositiva. Inteligência do art. 12, *a*, do Dec.-Lei 406/1968, à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. **Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTrib**, v. 32, nº 233, maio/jun. 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) *et al.* **O tributo**: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (org.). **Doutrinas essenciais**: direito tributário. 2. ed. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. V.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Imunidades das instituições religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; TAVARES, André Ramos. **Parecer**. Disponível em: gandramartins.adv.br/pareceres. Acesso em: 30 jul. 2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; YUNES JR., Faissal. PROFUT – Programa de Modernização da Gestão do Futebol profissional brasileiro – Lei de Responsabilidade Fiscal e financeira para a gestão do futebol profissional e incentivo à formação – Breves reflexões e aspectos tributários controversos. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 14, nº 83, p. 9-22, set./out. 2016.

MELLO, Linneu de Albuquerque. O aspecto espacial do ISS na LC nº 116/2003. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004. v. 2.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do direito**. 26. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

OLIVEIRA JR., Piraci Ubiratan de. **Autonomia das associações desportivas e o clube empresa**. São Paulo: Iglu, 2012.

OLIVEIRA, Lucas Borba de. Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). **Jusbrasil**, [s.d.]. Disponível em: <https://lucasborba23.jusbrasil.com.br/artigos/405053452/imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss>. Acesso em: 30 jul. 2020.

PACHECO, Carlos Adriano. Isenção fiscal × futebol profissional. Pacheco Advogados, **Artigos**, jan. 2006. Disponível em: <https://www.pachecoadvogados.com.br/texto.php?cod=15>. Acesso em: 17 set. 2020.

RIBEIRO FILHO, Alexandre da Cunha; HENRIQUES, Vera Lúcia Ferreira de Mello. Nova legislação para o ISS. **Revista de Administração Municipal**, Rio de Janeiro: IBAM, nº 140.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Sociedades desportivas**. Porto: Universidade Católica Editora, 2015.

SÃO PAULO F.C. **Estatuto e Regimento**. Disponível em: <http://www.saopaulofc.net/o-clube/estatuto-e-regimento>. Acesso em: 1º maio 2020.

SÃO PAULO. **Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003**. Altera a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Prefeitura do Município de São Paulo, 24 dez. 2003. Disponível em: <http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-13701-de-24-de-dezembro-de-2003>. Acesso em: 17 set. 2020.

SAYEG, Ricardo; BALERA, Wagner. **Fator CapH capitalismo humanista: a dimensão econômica dos direitos humanos**. São Paulo: Max Limonad, 2019.

SAYEG, Ricardo; BALERA, Wagner. **O capitalismo humanista**. Petrópolis: KBR, 2011.

SILVA, Felipe Ferreira. **Tributação no futebol: clubes e atletas**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária: para uso das Faculdades de Ciências Econômicas e Administrativas**. 2. ed. rev., aum. e atual. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1981.

SOUZA, Igor Nascimento. Assistência social e o IPTU. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **IPTU, aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004. v. 2.

TÔRRES, Heleno Taveira. Conceito de estabelecimento como critério de solução de conflitos no ISS. **Thomson Reuters**, 2 jul. 2012. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5tvd/conceito-de-estabelecimento-como-criterio-de-solucao-de-conflitos-no-iss-heleno-taveira-torrs>. Acesso em: 30 jul. 2020.

TÔRRES, Heleno Taveira. É inconstitucional cobrar ISSQN no município do tomador de serviço. **Conjur**, 8 ago. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-ago-08/consultor-tributario-inconstitucional-cobrar-issqn-municipio-tomador-servico>. Acesso em: 30 jul. 2020.

TORRES, Ricardo Ezequiel. **Intributabilidade pelo ISS de atividades que não caracterizam efetivos serviços**: desconstruindo aspectos da LC nº 116/03. Monografia (Graduação em Direito Tributário) – Insper – Instituto de Ensino e Pesquisa, São Paulo, 2011. Disponível em: http://dspace.insper.edu.br/xmlui/bitstream/handle/11224/1220/Ricardo%20Ezequiel%20Torres_trabalho.pdf?sequence=1. Acesso em: 17 set. 2020.

YUNES JR., Faissal. Tributação das receitas dos clubes de futebol profissional – Omissão legal e ofensa ao princípio da segurança jurídica. *In*: LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna (coord.); ABREU, Claudio de (org.). **Direito tributário**: Constituição e processo: garantias ao contribuinte. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.