



Outra perspectiva para compreender “serviço” no ISS: levando a sério a liberdade e mercado em uma demo- cracia

*Another perspective to understand “service” in ISS: taking free-
dom and market seriously in a democracy*

Natércia Sampaio Siqueira^[a], Ana Claudia Lima Pinheiro Mascarenhas Silva^[b]

^[a] Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Ceará (1998), Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (2002) e Doutora em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (2011). Atualmente é Procuradora Fiscal do Município de Fortaleza e professora da graduação, mestrado e doutorado do curso de direito da Universidade de Fortaleza. Fortaleza, CE-Brasil, e-mail: nupesq@unifor.br

^[b] Estudante de Direito da Universidade de Fortaleza. Bolsista da Fundação Cearense de Apoio ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FUNCAP. Fortaleza, CE-Brasil, e-mail: anaclaudialpmascarenhas@hotmail.com

Resumo

Este artigo questiona a compreensão que se tem atribuído ao termo serviço, que compõe a hipótese de incidência tributária do ISS. Primeiramente, trata-se da prática jurídica brasileira que se seguiu à Constituição Federal de 1988, caracterizada pelo ativismo judicial com fundamento no normativismo constitucional, oponível ao debate político democrático. Em

seguida, afirma-se que a compreensão do serviço como fazer implica uma perspectiva semântica do direito, que se opõe a uma sua concepção como interpretação construtiva, a partir de um todo constitucional. Posteriormente, assinala-se que uma adequada interpretação que parta da coerência principiológica deve considerar a justa concorrência, a neutralidade tributária e a isonomia, que são imprescindíveis ao mercado. Ao final, conclui-se que o entendimento de serviço, para delimitar o campo de incidência do ISS, não se limita a um fazer. Antes, alcança todas as atividades que não tenham por objeto bens.

Palavras-chave: Semântica. Interpretação. ISS. Serviços.

Abstract

This paper discusses the understanding about service in ISS – tax service. In first place, it deals the juridical practice in Brazil, whose distinguish mark is the judicial activism in reason the constitutional normativism, that opposes itself to a political democracy deliberation. After, it states that the actual service’s meaning imply a semantic perspective of law that is incompatibility with a constructive interpretation that starts from a constitutional whole. This article argues that a coherence interpretation with the unity of principles must obey the just concurrence, the tax neutrality and the isonomy, that are necessary to market. In the end, the conclusion is that the service’s meaning as a doing obligation, to restrict the actives whose are burden to ISS, isn’t correct. Before, service must be understood like every active that doesn’t deals with goods.

Keywords: Semantic. Interpretation. ISS. Services.

Introdução

Algumas teses jurídicas em direito tributário são apresentadas e compreendidas como dogmas, tendo dominado a doutrina e mesmo a jurisprudência. Uma delas é a de que o serviço, que delimita a competência tributária dos municípios, consubstancia, necessariamente, obrigação de fazer. Por decorrência, compreende-se que algumas atividades, como as de locação, por não envolverem “fazer”, mas um “dar”, estariam fora do raio de tributação dos municípios: é o que determina a súmula vinculante 31 do STF.

A partir deste dado, o presente artigo se propõe a questionar a tese de que a hipótese de incidência do ISS consubstancia, necessariamente, um fazer. Para tanto, inicia-se com uma breve abordagem histórica, quando se considera que a alteração epistemológica e normativa na

prática jurídica brasileira, após a Constituição de 1988, se caracteriza pela fundamentalização e judicialização do direito, com a consequente expansão da matéria constitucional.

Neste ambiente, levanta-se a hipótese de que a doutrina e jurisprudência brasileiras sentiram-se muito a vontade para explorar o conteúdo da regra matriz de incidência tributária, opondo-a ao legislador. Ou seja, haveria um arquétipo constitucional das diversas espécies de imposto, cabendo ao intérprete e aplicador do direito o trabalho atomístico de delimitação semântica deste molde, como se estivesse a desvendar a verdade sobre a matéria constitucional.

Posteriormente, é realizado o contraste entre a perspectiva do direito como semântica e a sua compreensão como processo interpretativo intencional, a partir de uma base axiológica integrada. Adotando-se esta última concepção, o presente artigo posiciona-se pela liberdade humana, consubstanciada no exercício da faculdade para construir, vivenciar e revisar um projeto de vida, como o eixo axiológico fundamental ao direito tributário.

Dando continuidade a esta trilha de considerações, trabalha-se a relação entre mercado e liberdade humana, quando se pontua a imprescindibilidade da espontaneidade do mercado à liberdade. Por conseguinte, é exposta a cadeia de implicações recíprocas entre justa concorrência, isonomia e neutralidade, com o propósito de garantia do mercado econômico.

Da integração desses princípios, chega-se à conclusão: a compreensão do serviço como obrigação de fazer resulta de uma perspectiva semântica do direito, que desconsidera a base axiológica com fundamento na liberdade humana, uma vez que os vácuos de tributação desta tese decorrentes criam verdadeiros regimes de apartheid fiscal. A vivência do direito como processo interpretativo, coerente a uma base axiológica integrada, faz-se necessária a compreensão do serviço não pelo contrato de prestação de serviço, mas como atividade econômica que não possua por objeto “bens”. Tal proposta de interpretação evita injustos benefícios fiscais que desequilibram a espontaneidade de funcionamento do mercado; por via de consequência, a liberdade e igualdade.

1. O contexto do problema

É conhecida a linha de tempo pela qual se analisa a prática jurídica nas democracias ocidentais. O marco inicial costuma ser o liberalismo burguês do séc. XIX, cujo método prevalente foi o silogismo legal ou de precedentes. Isto, porque tanto se enquadrava nas aspirações positivistas de depuração do método científico, mediante o afastamento da metafísica, como porque possibilitava a crença da sujeição à vontade geral, manifesta na letra da lei. Ademais, o silogismo atendia aos anseios da segurança jurídica; ao alimentar o sentimento de que o juiz resolveria o caso concreto pela aplicação da norma já posta e existente, o método silogístico fazia com que o direito, aos olhos da sociedade, aparentasse se realizar por instituições impessoais, longe do arbítrio judicial (PERELMAN, 2997, p. 33).

Mas durante o século XIX, a eclosão de movimentos proletários, concomitante a exploração de novas perspectivas hermenêuticas, possibilitou a teorização e o desenvolvimento do Estado Social. A cláusula do Estado Social não apenas trouxe uma nova categoria de direitos, chamada de sociais, como demandou ao Estado intervir nas relações sociais, econômicas e culturais. Ao invés de legalista, a cláusula social respalda-se no modelo do Estado administrativo e intervencionista, que carece de uma nova técnica normativa para desincumbir-se de suas missões.

A nova técnica normativa, por conseguinte, abandonou o modelo de regra na qual se atribui consequências jurídicas específicas ao fato tipificado. Ela antes enfatizou competências e finalidades, possibilitando discricionariedade administrativa para eleger o meio que melhor assegurasse, no caso concreto, o atingimento do interesse público. Tal mudança, por sua vez, reforçou a perspectiva teleológica da hermenêutica jurídica, que para além do silogismo legal, tomou por parâmetro interpretativo a finalidade normativa. Entretanto, a grande guinada ocorreu após o segundo conflito bélico mundial do século XX, com a construção do modelo do Estado Democrático de Direito, que sintetizou as liberdades fundamentais com o Estado Social na Constituição, a qual se atribuiu normatividade.

No Estado Democrático de Direito, o direito passou a ter por base normativa a Constituição, que positivou e reconheceu os direitos huma-

nos sob a perspectiva da dignidade. Neste contexto, a lei é compreendida a partir da Constituição; não pode contrariá-la e deve realizá-la. A normatividade constitucional concedida às tradicionais liberdades e aos direitos sociais os tornou vinculantes para todos os poderes do Estado e para a própria sociedade, reivindicando a construção de uma hermenêutica constitucional que integre conceitos metafísicos positivados à prática jurídica.

Antes de se limitar a aplicar as consequências legais ao fato concreto, idêntico ao tipificado legalmente, ou de analisar a finalidade da lei, a hermenêutica parte da Constituição, que reconhece uma série de direitos relacionados à dignidade humana. A prática jurídica torna-se mais sofisticada, realizando-se por uma dinâmica efetivamente dialética; mas para além de uma relação de acréscimo de significado entre fato e lei (CÓSSIO, 2007, p. 60), entra um novo componente, a Constituição, através da qual se lê a norma a ser contextualizada no fato.

Mas a alteração normativa e hermenêutica se estendeu, em cenário Europeu, por dois séculos tumultuados, nos quais se foi do Estado Liberal ao Estado Social e, deste, ao Democrático de Direito. As mudanças na prática jurídica acompanharam as mudanças sociais, econômicas e culturais, encorpendo uma efetiva vivência dos vários institutos que terminaram adquirindo *status* constitucional: liberdade, mercado, previdência, assistência, educação. No Brasil, entretanto, a mudança na prática jurídica deu-se em um intervalo inferior de tempo: da última década de 1990 à primeira década de 2000. Não obstante, incorporou-se na doutrina brasileira a simplificação histórica de modelos de Estado e gerações de direitos que se seguiram em contínua evolução dialética, tendo-se chegado, no Brasil, ao Estado Democrático de Direito sem que se tenha tido uma efetiva vivência do liberalismo burguês e do Estado Social.

Ademais, o silogismo legal – ou de decreto – foi recrudescido, já na segunda metade do século XX, pelo golpe militar. Apenas após o término da ditadura, seguida da estabilização democrática, é que o Brasil se apropria de uma prática jurídica axiológica, a partir da normatividade constitucional que adotou por modelo de Estado o Democrático de Direito.

Mas sem efetiva vivência dos direitos e institutos positivados constitucionalmente ou da prática jurídica axiológica, o Brasil vê-se às

voltas com a experimentação da hermenêutica constitucional. Para tanto, socorre-se no amplo material fornecido pela internet, que incorpora teorizações e práticas estrangeiras. Ocorre que a rapidez da mudança epistemológica e de técnica normativa, desacompanhada de uma efetiva vivência dos novos conceitos e metodologia através da qual se passou a realizar a prática jurídica, gerou consequências marcantes. Pode-se assinalar como primeira delas a desconsideração do momento legislativo como elementar à democracia.

Referido fato se agravou diante da mora, seja do legislativo ou do próprio executivo, na regulação e realização de direitos e institutos previstos na Constituição Federal. Uma segunda consequência, inerente à realidade brasileira, reforça a característica anterior: a fundamentalização das normas constitucionais. A doutrina e o judiciário foram reconhecendo a característica de fundamental a um crescente grupo de direitos e institutos, ainda que não expressamente previstos no texto constitucional, opondo-o ao legislativo e executivo.

Já a terceira consequência é decorrência direta da feição normativa atribuída à Constituição: uma vez que a norma constitucional assegura direitos fundamentais, o juiz deve aplicá-la, direta e imediatamente, ao caso concreto, prescindindo do legislativo. O judiciário, em razão da formação técnica dos seus juízes e do conhecimento das peculiaridades fáticas, estaria na situação adequada para extrair dos princípios constitucionais a melhor regulação do caso concreto. Mas por este proceder, no qual se reconhece o caráter criativo da hermenêutica constitucional, confunde-se a subjetividade da interpretação judicial com a discricionariedade do legislativo. Dentro do permissível, o juiz teria liberdade para escolher a melhor resolução possível do caso concreto: tanto quanto o legislador, disporia de liberdade na construção do direito.

Mas ao assim se proceder, perde-se a dimensão interpretativa do direito: é verdade que a interpretação não oferece um resultado objetivo como operações aritméticas, mas ela não implica plena liberdade. Antes, demanda que a resolução do caso concreto se dê através de uma leitura coerente e fiel dos textos normativos e práticas jurídicas. O Juiz não se deve atribuir o papel de adotar a política que julgue mais conveniente, desprezando a adotada pelo legislativo. Ele deve manter-se fiel à política legislativa, ainda que, pessoalmente, preferisse outra.

O fato é que os limites da subjetividade hermenêutica têm-se revelando como grande desafio à prática jurídica brasileira. Em razão da inevitável adoção de uma hermenêutica constitucional, ainda que sem o domínio de suas técnicas e dos conceitos axiológicos constitucionalizados, ao judiciário se tem atribuído ampla e direta sindicabilidade da Constituição, o que tem ocorrido mediante a ampliação do conteúdo constitucional, com a consequente restrição da política legislativa.

2. O tributo no contexto de constitucionalização, fundamentalização e judicialização do direito

As novas características da prática jurídica, quais sejam, constitucionalização, fundamentalização e judicialização do direito, se tem feito presente com especial densidade no direito tributário. O tributo, por envolver uma relação de poder do Estado face à sociedade, mereceu atenção redobrada na elaboração de uma Constituição que se pretendia Democrática de Direito. Insculpiu-se uma série de princípios e regras, limitadores do poder de tributar, tais quais: legalidade, irretroatividade, vedação ao confisco, anterioridade anual e nonagesimal, liberdade de locomoção. Ademais, a Constituição Federal foi pródiga no delineamento das espécies e subespécies tributárias, especialmente dos impostos.

A prodigalidade normativa com a qual a Constituição delineou os impostos, no contexto do reconhecimento normativo à Constituição na era da redemocratização, estimulou um comportamento interessante na doutrina tributária, que foi seguido pelo judiciário. A doutrina passou a extrair do texto constitucional os elementos que comporiam a regra matriz de incidência tributária. Partindo das regras de competência tributária, a doutrina deduziu os principais elementos normativos dos vários impostos previstos constitucionalmente: aspecto material, pessoal, espacial e temporal → sujeito ativo, sujeição passiva e base de cálculo.

Mediante lógica inquebrantável, empregou-se, em matéria tributária, o conteúdo de conceitos e institutos trabalhados em outro ramo do ordenamento jurídico, tais quais: propriedade, bem imóvel, circulação de mercadorias, prestação de serviços. Ou seja, passou-se a construir a regra matriz de incidência tributária mediante a delimitação ou alcance dos seus elementos constituintes, conforme regulados nos ramos jurídicos ditos de origem.

Tal perspectiva, é bem verdade, reforça o sentimento de segurança jurídica, tão necessário ao direito tributário. A técnica é eminente positivista, não obstante a sua aplicação possa ser justificada na segurança jurídica: é o que faz Misabel Derzi (2007, p. 127), ao considerar que tanto em direito tributário, como em direito penal, a prevalência é dos conceitos, posto que recrudescem a segurança e uniformidade que são especialmente importantes nestes ramos jurídicos. Não se pode, entretanto, olvidar, que a técnica de se delinear a regra matriz mediante o alcance semântico dos institutos, conforme o conceituado no ramo jurídico de origem, esgota, consideravelmente, o conteúdo do imposto. Pouca discricionariedade resta à política do legislador nacional, com competência para traçar as normas gerais sobre os impostos constantes do texto constitucional, como ao ente federado na criação do imposto.

É ainda importante ressaltar que referida conduta epistemológica encontrou terreno fértil no contexto de fundamentalização e judicialização próprio do normativismo constitucional, que se seguiu à Constituição de 1988. A desconfiança no legislativo, em matéria tributária, apresentou por especial consequência a expansão da matéria constitucional, que mediante pesquisa semântica apresenta notas de precisão e exatidão. Socorrer-se no alcance jurídico dos elementos constituintes da regra matriz de incidência tributária, conforme teriam sido conceituados em outro ramo do ordenamento, permite a vivência do direito como fato do ser, sem questionamentos sobre o que deveria ser (DWORKIN, 1999, p. 10).

Ou seja, a delimitação dos institutos conforme a conceituação legal do ramo jurídico de origem faz do direito tributário uma questão semântica acerca do verdadeiro: o verdadeiro sentido ou alcance dos elementos que compõem a regra matriz de incidência tributária. Por esta metodologia, se fortalece o sentimento de exatidão à prática tributária, já que seria apta a afastar o direito do arbítrio do legislativo mediante a preservação do verdadeiro sentido da Constituição Federal.

3. Semântica e direito tributário no Brasil

É importante ater a atenção: mediante a delimitação da regra matriz de incidência tributária pela definição semântica do conteúdo dos elementos que a compõem, resguarda-se o sentimento de preservação

do verdadeiro sentido da Constituição. Por consequência, o direito é tratado como fato, em torno do qual se debate acerca da sua veracidade:

Todos pensam que as proposições jurídicas são verdadeiras ou falsas (ou nem uma coisa nem outra) em virtude de outros tipos mais conhecidos de proposições, das quais as proposições jurídicas são parasitárias, como poderíamos dizer. Essas proposições mais conhecidas oferecem aquilo que chamarei de fundamentos do direito. A proposição de que ninguém dirige a mais de 90 quilômetros por hora na Califórnia é verdadeira, pensa a maior parte das pessoas, porque a maioria dos legisladores disse “sim”, ou levantou a mão quando um texto sobre o assunto veio para em suas mesas. Podia não ser verdadeira se nada disso tivesse acontecido; não poderia então ser verdadeira apenas pelo que tivesse dito um fantasma, ou pelo que se tivesse encontrado no céu, em tabuinhas transcendentais (DWORKIN, 1999, p. 7).

Mais adiante, prossegue o pensador norte americano (1999, p. 40):

Os filósofos que insistem em que os advogados seguem, todos, certos critérios linguísticos para avaliar as proposições jurídicas, talvez inadvertidamente, produziram teorias que identificam esses critérios [...] Quando os filósofos da linguagem desenvolveram teorias mais sofisticadas do significado, os filósofos do direito tornaram-se mais cuidadosos em suas definições, e passaram então a afirmar que estavam descrevendo o “uso” dos conceitos jurídicos, com o que queriam dizer, em nosso vocabulário, as circunstâncias nas quais as proposições jurídicas são consideradas como verdadeiras ou falsas por todos os juristas competentes [...]

Este proceder foi difundido na prática jurídica tributária brasileira: a delimitação do conteúdo jurídico dos elementos da regra matriz tributária, de forma a revelar o verdadeiro arquétipo construído constitucionalmente. O direito passa a se resolver como problema linguístico, à semelhança do debate acerca da correta acepção de casa: o Palácio de Buckingham se enquadraria no significado de casa ou fugiria ao seu alcance semântico? (Dworkin, 1999, p. 49). Neste esforço de delimitação dos aspectos integrantes da regra matriz, se chegaria à realidade da

estrutura constitucional, com a preservação do sentimento de segurança, exatidão, precisão, concomitante à reconfortante ilusão da verdade.

Não se estranha, desta feita, que a doutrina e jurisprudência pátria tenham se motivado a trabalhar a regra matriz como realidade atômica, individualizada e suficiente, analisável em seus elementos de acordo com o conceito jurídico que constaria do ramo de origem. Assim deu-se com o ISS, cuja regra de competência consta do art. 156, III, da Constituição Federal. Ao deparar-se com o termo serviço, a doutrina tratou de debruçar-se na delimitação da regra matriz mediante a análise acerca do conteúdo jurídico de ‘serviço’. Neste proceder, concluiu que o aspecto material da hipótese de incidência do ISS seria o contrato da prestação de serviços, tal qual conceituado pelo Código Civil, que traz por objeto um fazer:

Geraldo Ataliba esclarece que, no caso de conflitos de divergência sobre a aplicação ou execução de contratos, tendo em vista sua real natureza, 'os tribunais se serão obrigados a aplicar as regras ou o regime jurídico da 'obrigação de fazer' ou 'de dar', segundo as lições da doutrina que, por sua vez, busca extrair esses critérios das normas jurídicas, e não das designações que as partes tenham adotado. Ora, se é assim eu penso que nós juristas, que estudamos Direito Tributário, podemos repousar na mesma suposição, e portanto usar o mesmo instrumental e seguir a mesma orientação. Quando estamos diante de um caso – parece-me nítido – em que a constituição diz que é preciso que haja operação mercantil (e eu sei que isto é inquestionável) a operação mercantil configura obrigação 'de dar' e, num outro caso, a Constituição dá à outra pessoa constitucional, competência para tributar um tipo de obrigação 'de fazer' (que é o contrato de locação de serviços) estou muito tranquilo a dizer: onde eu encontrar na teoria do direito civil, instrumental para reconhecer a obrigação 'de fazer', tenho que dizer, não cabe ICMS, pode caber ISS. Onde eu encontre obrigação 'de dar', direito: não cabe ISS, pode caber ICM'. [...]

O cerne da distinção, não há dúvida alguma, emerge da característica, do conceito, da nota fundamental do ato ou da situação plasmada (materialmente) na Constituição. A 'prestação de serviço', demanda esforço humano, pessoal personalizado, que pode ou não traduzir-se em um bem corpóreo ou mesmo implicar na utilização de materiais, sem que tolha

ou desvirtue sua efetiva natureza (obrigação de 'fazer'). O IPI não se distingue do ISS pela qualificação, dificuldade, grandeza ou espécie de esforço humano, mas fundamentalmente pela prática de 'operações' (jurídicas, jamais tecnológicas⁰ – implicando em obrigação de 'dar' (a exemplo do ICMS) um bem objeto de anterior elaboração (MELO, 1988, p. 123, 124 e 125).

Referida metodologia foi adotada pelo STF, que a incorporou por ocasião da súmula vinculante 31: “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”. A metodologia é, inequivocamente, semântica, como se a tarefa da doutrina e dos tribunais se resumisse à reconstrução do conteúdo dos elementos que compõem a norma tributária, desvelando o verdadeiro ‘ser’ constitucional. Um trabalho atomístico, solitário e isolado, em que cada termo utilizado é trabalhado na busca da sua significação jurídica, até chegar-se à regra matriz de incidência constitucional.

3.1. Art. 110 do Código Tributário Nacional

A metodologia consistente na delimitação do conteúdo jurídico dos elementos que compõem a regra matriz de incidência tributária encontra respaldo na literalidade do CTN, mais especificamente no art. 110, que dispõe:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Referido dispositivo é utilizado como fundamento último desta metodologia que concentra os esforços na revelação de qual seria a verdadeira matriz ou molde constitucional dos impostos. Ele, no entanto, é arguido, sem que se lhe questione um dado básico: poderia a lei complementar ou ordinária estabelecer o método a ser utilizado para compreensão e aplicação do direito? Isto, ainda quando a adoção da técnica interpretativa imposta em lei afastasse o que há de mais rele-

vante no debate hermenêutico: a forma teórica de se ver o direito? (DWORKIN, 1999, p. 8).

De fato, a metodologia que a doutrina e a jurisprudência adotam, face ao disposto no art. 110 do CTN, significa perceber o direito como atividade de desvendamento ou delimitação do conteúdo dos institutos que compõem o molde constitucional do imposto. Mas isto se indis põe com outras formas de se conceber o direito: compreendê-lo, ao invés de atividade de desvendamento, como interpretação intencional ou proposital; é o que Dworkin (1999, p. 71-74) chama de interpretação construtiva, já que realizada com o propósito de revelar o objeto interpretado em suas melhores luzes.

Duas formas profundamente diversas de se compreender e praticar o direito, a envolver um primeiro debate epistemológico e filosófico que não é modelável ou solúvel por regras de interpretação impostas pelo legislativo. Ou seja, a norma posta pelo legislador e mesmo pelo Constituinte não é apta a estancar o debate de epistemologia jurídica, acerca de como se deve perceber e vivenciar o direito. É esta uma primeira razão pela qual se compreende que o art. 110 do CTN não possui força ou aptidão para enclausurar os debates tributários em pesquisas e indagações atomísticas sobre o conteúdo jurídico de cada elemento que compõe a denominada regra matriz tributária.

3.2. Direito como interpretação

A perspectiva do direito como pesquisa semântica com o propósito de reconstrução do arquétipo dos impostos, tal qual teria sido estruturado pelo constituinte, retira do direito a dimensão de uma interpretação intencional, que parte de um todo constitucional. O caráter interpretativo, é verdade, demanda que se mantenha uma conduta de fidelidade e coerência com o dado interpretado, mas a intenção permite ao intérprete a construção de uma interpretação que revele o objeto em sua melhor luz.

Ademais, pensar o direito como atividade interpretativa intencional ou construtiva é diferente de concebê-lo como desvelamento isolado de um instituto. Ou seja, antes do que um labor arqueológico, no qual se reconstrói, minuciosamente, um artefato mediante a junção dos seus fragmentos, o direito como interpretação parte de um todo constitucio-

nal, que irradia seu sentido para os diversos ramos do ordenamento jurídico.

A interpretação de uma parte possui por início o todo, que se pretende coerente e integrado (DWORKIN, 1999, p. 229). Esta busca da integridade a partir de um conjunto de princípios revela-se incompatível com a significação semântica atomística de uma parte: a equação é bem mais completa e complexa.

Até aqui, se pode tirar uma primeira conclusão: a reconstrução da regra matriz de incidência tributária mediante pesquisa semântica sobre o conteúdo de seus elementos constituintes impede à prática jurídica uma atividade interpretativa construtiva ou proposital, que parta de um todo constitucional coerente e integrado. Esta, não parece ser a melhor forma de se compreender o direito.

4. Integridade axiológica e competência tributária

Para melhor esclarecer o anteriormente afirmado, uma vez mais se busca reforço na teoria de Dworkin, que desvela a intencionalidade de um direito interpretativo, que se procura realizar na sua integralidade. O direito vai além de um conjunto de regras explícitas (DWORKIN, 1999, p. 229), às quais se devem delimitar o conteúdo jurídico dos elementos constituintes. Antes, o direito parte de uma base ou conjunto de princípios, que deve ser apreendido como moralmente coerente; o juiz/aplicador, por conseguinte, não deve se limitar ao passado, com o objetivo de desvendar a 'verdade' do direito posto pelos legisladores, constituintes e precedentes judiciais. Ao invés, deve interpretar "a prática jurídica contemporânea como uma política em processo de desenvolvimento" (DWORKIN, 1999, p. 271). Nesta atividade de leitura e compreensão, a partir de um todo axiológico que se pretende integrado, o juiz descobre e inventa o direito (DWORKIN, 1999, p. 271), desempenhando os papéis de autor e crítico de um romance em cadeia (DWORKIN, 1999, P. 275).

Seguindo a concepção do direito como um romance em cadeia, na qual a interpretação deve esmerar-se em revelar o dado interpretado na sua melhor luz, a partir de uma leitura coerente do todo axiológico, é inevitável a conclusão anteriormente firmada: a prática jurídica tributária, consubstanciada na delimitação semântica dos elementos que compõem a regra matriz, revela-se incompatível com o projeto interpretati-

vo, que parta da integridade principiológica. Antes, é preciso que se trabalhe, coerentemente, a base axiológica do direito tributário para, somente então, delimitar-se as competências para tributar.

4.1. Integridade axiológica no direito tributário

Trabalhar-se a base axiológica coerente para o direito tributário é tarefa difícil, uma vez que vários são os princípios. Entretanto, da sua leitura em conjunto, resta evidente uma preocupação nodal: a proteção da liberdade e individualidade humana face ao poder impositivo tributário. A capacidade contributiva, a segurança jurídica, a vedação ao confisco e o mínimo vital apresentam a função de assegurar ao indivíduo a sua dignidade e integridade, ou seja, o exercício da faculdade moral de elaborar e vivenciar uma história de vida que lhe seja pertinente (RAWLS, 2000, P. 60-61).

Veja-se bem: as diversas liberdades fundamentais, como liberdade de profissão, de associação, de pensamento, de crença e de locomoção, são protegidas em direito tributário pelos princípios acima enumerados: capacidade contributiva, segurança jurídica, irretroatividade, anterioridade, vedação ao confisco e mínimo vital. Referidas liberdades, por sua vez, são aspectos específicos da liberdade fundamental, a manifestar-se na individualidade humana para adotar e vivenciar determinado modelo de vida. De maneira que o bem maior que os princípios tributários buscam assegurar é a liberdade; a faculdade de cada pessoa para vivenciar sua vida da forma que entenda mais compatível com a sua natureza e personalidade, com os seus interesses e desejos.

Quando se argui, por exemplo, a segurança jurídica e a vedação ao confisco para a proteção da profissão, o propósito é o de assegurar, prioritariamente, a liberdade humana, já que o trabalho é imprescindível à realização do homem em seu projeto de vida. É preciso observar e compreender que o que se está a proteger não é o patrimônio ou a riqueza afetada à determinada atividade, mas a realização da dignidade e liberdade humana que possui por aspecto elementar o trabalho.

4.2. Mercado e liberdade humana

Mas a liberdade humana não se protege, no direito tributário, exclusivamente, pela relação direta entre pessoa física e tributo. Outros institutos se interpõem nesta relação, já que são fundamentais à liberdade humana nesta sua perspectiva de realização do homem dentro de sua história de vida. Ou seja, para proteger de forma eficaz a liberdade humana, não se trabalha, tão somente, a relação entre contribuinte e fazenda pública, mas a relação entre outros institutos e tributos.

Talvez, o mais importante destes institutos seja o mercado, que se revela fundamental à liberdade humana, não apenas em razão da liberdade de profissão e da propriedade. Isto, porque através do instituto do mercado, permite-se à pessoa que ela amealhe o seu quinhão de bens sociais de acordo com as suas preferências e gostos. Para explicar tal característica, Dworkin (2005, p. 81-84) utiliza-se do exemplo do leilão em uma ilha deserta: um grupo de náufragos, ao aportarem em uma ilha inabitada, enfrenta o problema de delimitar como se deve fazer a divisão dos bens que constam da ilha. Poderiam optar por uma divisão mecanicamente igualitária: se houvesse na ilha duzentas mangas e duzentos cajus para dez náufragos, cada qual iria receber 20 mangas e 20 cajus. Não obstante, algum náufrago poderia alegar que não gosta de cajus, de forma que referido quinhão de bens não resultaria das suas preferências pessoais. Para contornar referido problema, a melhor solução seria distribuir iguais quantidades de concha por entre os náufragos para que adquiram, no leilão, os bens que julguem mais satisfatório às suas prioridades, sob o custo da soma das preferências pessoais. Ou seja, caso a maior parte dos participantes do leilão prefiram mangas, o lance para adquiri-las tende a ser mais elevado, de forma que cada náufrago que lhes demonstre preferência se encontrará sob o seguinte dilema: adquirir manga ao custo da escassez de suas conchas ou preservar as suas conchas para a aquisição de outros bens ao desgosto de não adquirir manga que tanto lhe apraz.

O mercado funcionaria à semelhança do leilão da ilha deserta: nele, cada qual opta por qual bem adquirir, ao custo da soma das preferências pessoais. Se parte expressiva da sociedade prefere música sertaneja à ópera, o resultado é que os recursos sociais serão preferencialmente direcionados à música sertaneja, de forma que quem a prefere terá uma maior acessibilidade, tanto qualitativa como quantitativa, dos bens de

sua preferência à disposição. Já o aficionado por óperas, tanto terá maior dificuldade para encontrar o que lhe agrada, como terá que desembolsar um maior valor para adquirir bens e serviços relacionados à ópera.

Mas o leilão no qual consubstanciado o mercado possui por objeto não apenas bens materiais, como imateriais; é o caso do trabalho. Isto, porque no mercado o indivíduo é igualmente livre para escolher sua profissão, sob o custo determinado pelas preferências pessoais. É exemplo: a depender de os interesses pessoais valorizarem a atividade “a” mais do que a “b”, aquele que opte por dedicar-se à atividade “a” tenderá a ter uma melhor remuneração do que quem escolha a atividade “b”. No mercado, as preferências individuais determinam o valor de uma atividade ou trabalho, não a opinião constituída pelos políticos ou técnicos estatais acerca de que atividades seriam mais valiosas para a sociedade ou demandariam maior esforço e dedicação, de forma a merecerem melhor remuneração.

Ou seja, não é o governo quem decide quais os bens mais valiosos a uma boa vida, determinando para produção de que bens ou serviços os recursos sociais serão direcionados. Cada qual se responsabiliza pelas suas escolhas, de forma que a soma das preferências individuais é o fator que determinará para produção de que bens ou serviços os recursos sociais serão direcionados. O mercado salvaguarda a liberdade da pessoa para amearhar o seu quinhão de bens, sem interferência estatal. Por estas considerações, compreende-se que a proteção da espontaneidade do mercado face à tributação revela-se elementar à liberdade humana, que é o vetor cardeal da onde irradiam os princípios tributários. Aqui, já se pode assentar uma segunda conclusão: a relação entre mercado e tributo é tão importante quanto a relação entre contribuinte e tributo para a construção de um direito tributário que respeite a liberdade humana de construir e vivenciar o estilo de vida pertinente a cada qual.

4.3. Mercado e neutralidade

Mas para que o ordenamento jurídico respeite a espontaneidade de funcionamento do mercado, de forma que a determinação da produção e custo seja função da soma dos interesses pessoais, é importante

delimitar qual o critério que deve ser preferencialmente utilizado para comparar os fatores de produção pelo ordenamento jurídico.

Neste tocante, o ordenamento jurídico brasileiro vem demonstrando preferência pelo “porte ou estrutura organizacional” como fator de comparação entre os fatores de produção. Veja-se o que ocorreu no direito privado: até o Código Civil de 2002, o critério utilizado para especializar o regramento jurídico era o da natureza da atividade. Isto é, as atividades de comércio, independente do porte organizacional, estavam sujeitas ao direito comercial, ao passo que as outras atividades econômicas eram subordinadas ao direito civil.

Observou-se, entretanto, que a natureza da atividade não mais se revelava como critério satisfatório para a especialização do direito comercial. Os seus complexos institutos, tais como inscrição em junta comercial, escrituração contábil e fôlencia, mais se adequavam às atividades que apresentavam porte organizacional estruturado, apto a suportar os rigores formais do direito comercial. Por consequência, o direito comercial deu lugar ao direito empresarial, cujo parâmetro de especialização concentra-se, precisamente, na forma como se desenvolve a atividade e não na natureza da atividade: “considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços” (art. 966/CC). Isto significa que à sujeição ao direito empresarial não importa a natureza da atividade, se indústria, mercancia ou serviços, mas a forma como se realiza a atividade: profissional, com intuito econômico e organizadamente.

É interessante ainda observar que tal inovação não é fruto originário do Código Civil, mas da própria Constituição Federal. É significativo que a CF/88, ao tempo em que reservou a atividade econômica à iniciativa privada no contexto da livre concorrência, determinou a especialização do ordenamento jurídico às atividades de porte rudimentar: “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País” (art. 170, IX/CF). Isto significa que o porte organizacional foi o adotado pela Constituição Federal como o parâmetro de comparação entre os fatores de produção: os que apresentem porte organizacional estruturado serão sujeitos ao normal regime jurídico, ao passo que as atividades dotadas de porte rudimentar deverão sujeitar-se a obrigações jurídicas simplificadas.

Irrepreensível a lógica constitucional: adotando-se por parâmetro o porte organizacional, as obrigações jurídicas se adequam às reais aptidões dos fatores de produção, de maneira que o direito vai atuando sob os ditames da igualdade e sem interferir na espontaneidade do mercado; nas escolhas referentes à produção e consumo. Ou por outras palavras: a adoção do porte organizacional como parâmetro preferencial para diferenciar e especializar o regime jurídico realiza a isonomia e a consequente neutralidade, já que, nestas condições, o direito não se presta a criar regimes aleatoriamente benéficos que estimulam determinada atividade e consumo em detrimento de outras atividades e consumos, com prejuízo da espontaneidade de funcionamento do mercado e do protagonismo da soma dos interesses individuais na determinação dos bens a serem produzidos.

Aqui, chega-se a mais uma importante conclusão parcial: à espontaneidade do mercado faz-se necessário que o regime jurídico não intervenha nas escolhas de produção e consumo mediante a criação de benefícios que tornem determinada atividade e consumo mais atraentes. A soma das escolhas individuais cabe a escolha sobre os bens e serviços a serem produzidos, revelando-se o parâmetro “do porte organizacional” como adequado à manutenção e preservação da espontaneidade do funcionamento do mercado, que em última análise apresenta por propósito a proteção da liberdade humana para amealhar o quinhão de bens que seja mais pertinente à história de cada qual.

4.4. Mercado e neutralidade tributária

Se de forma genérica a Constituição Federal impõe a especialização do regime jurídico para as atividades de porte organizacional rudimentar, ela especifica referido critério ao direito tributário:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais

ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

A constituição manteve estrita coerência ao determinar a especialização do regime tributário, adotando por critério o porte ou estrutura organizacional. É ainda importante observar que o porte organizacional nada mais reflete do que a capacidade contributiva: a especialização do direito tributário em função do porte organizacional possibilita a adequação da imposição tributária às reais possibilidades dos fatores de produção, o que realiza a capacidade contributiva e a isonomia; por consequência, a neutralidade. Ou seja, a utilização do porte organizacional harmoniza a intrincada relação entre os mais relevantes princípios tributários: “a neutralidade não é diferente da igualdade, mas apenas um aspecto dela, precisamente quando se procura, em vez de verificar o direito do contribuinte, analisar o dever negativo por parte do ente estatal, decorrente dos efeitos do princípio da justa concorrência” (ÁVILA, 2008, p. 99)

O que se tem é uma cadeia de implicações: à espontaneidade de funcionamento do mercado deve-se assegurar a justa concorrência; a justa concorrência realiza-se pela neutralidade tributária, a manifestar-

se no dever negativo do Estado de não instituição de regimes de benefícios fiscais aleatórios; a neutralidade tributária consubstancia, no âmbito do mercado econômico, a ideia da tributação igual entre iguais e da tributação desigual entre desiguais, mediante o parâmetro fundamental do porte organizacional. Seguindo esta linha de co-implicação principiológica, chega-se à meta principal: a espontaneidade de funcionamento do mercado, a resguardar a liberdade humana. Este é o eixo axiológico a partir do qual deve partir a interpretação tributária.

5. Novos padrões classificatórios

A partir do eixo axiológico da preservação da espontaneidade de funcionamento do mercado, que levou à adoção do porte organizacional como critério preferencial de comparação entre os fatores de produção e especialização do regime jurídico, antigos padrões revelam-se ultrapassados, como a natureza da atividade. Já se falou que o critério da natureza da atividade foi, expressamente, afastado, como parâmetro de especialização do direito comercial; a sua substituição pelo direito empresarial teve por consequência a adoção de novo parâmetro: a forma ou modo da atividade. Não mais interessa se a atividade desenvolvida é indústria, serviço ou comércio; o definitivo consiste na metodologia de exercício da atividade, se é prestada de forma organizada, habitual e com intuito econômico.

A definição de empresário ainda traz revelação importante, ao adotar uma classificação dicotômica das atividades econômicas: “considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços” (art. 966/CC). As atividades, quanto à natureza, foram classificadas ou como circulação e produção de bens ou como circulação e produção de serviços. Isto significa que não obstante o código civil trace conceito específico para o contrato de prestação de serviços, a consubstanciar um fazer (art. 594), ao tratar das atividades econômicas ele utilizou-se de uma classificação dicotômica com alcance bem mais amplo do que um fazer.

Por esta linha de considerações, já se percebe, em um primeiro momento, que a noção de serviço não é uniforme no direito privado: se o código civil trabalhou um conceito preciso para os contratos de pres-

tação de serviços, ao tratar das atividades econômicas ele empregou ao termo serviço uma feição residual, a abarcar o que não se presta a classificar como bem. Referida concepção também se encontra no código do consumidor, ao definir fornecedor:

Art. 3º Fornecedor é toda pessoa física ou jurídica, pública ou privada, nacional ou estrangeira, bem como os entes despersonalizados, que desenvolvem atividade de produção, montagem, criação, construção, transformação, importação, exportação, distribuição ou comercialização de produtos ou prestação de serviços.

§ 1º Produto é qualquer bem, móvel ou imóvel, material ou imaterial.

§ 2º Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.

Também aqui, tem-se uma classificação dicotômica, da qual não resulta a restrição da prestação de serviço a um fazer, tanto que o Parágrafo 2º enumera como serviço atividades que envolvem um dar: crédito. Ademais, tanto o art. 966 do Código Civil, como o art. 3º do Código de Defesa do Consumidor, trata de atividades econômicas, que é a base a partir da qual se trabalha a competência tributária: a Constituição Federal estabelece diferentes tributos sobre diferentes atividades econômicas, atribuindo as atividades com bens, sejam de industrialização ou/e de mercancia, à competência tributária da União e dos Estados e as atividades com serviços à tributação dos municípios. Ou seja, a competência tributária não o foi definida com parâmetro em contratos específicos, mas com esteio em atividades, segundo uma dicotomia tipológica – e não conceitual – que também é a empregada no direito privado.

Ademais, a utilização do conceito de serviço como qualquer atividade econômica que não tenha por objeto bens está em consonância com a superação de um rígido parâmetro classificatório com esteio nas diferentes atividades, o que acontecia à época do direito comercial. A doutrina do direito tributário que se prendeu à delimitação semântica de serviço como fazer desenvolveu-se no contexto em que o parâmetro da natureza da atividade revelava-se predominante, o que justifica, em parte, o seu sucesso. Mas nos dias atuais, referido parâmetro rui, não apresentando mais a relevância que antes se lhe atribuía.

Principalmente, a utilização de um rígido padrão conceitual classificatório com esteio na espécie de atividade leva à instituição de vácuos tributários que desequilibram a concorrência: ao passo que determinadas atividades são tributadas, outras são prestadas livres de tributação, não obstante equivalente aptidão para o pagamento de tributo. Com isto, o regime tributário, para além de ferir a isonomia mediante a criação de privilégios que se indispõem, na sua essência, ao princípio republicano, prejudica a espontaneidade do funcionamento do mercado, uma vez que a ausência de tributação estimula o exercício de determinada atividade, assim como o respectivo consumo. Outra não é a consequência: o Estado, mediante a tributação, passa a influir nas decisões de produção e consumo, prejudicando o protagonismo da soma das preferências individuais na determinação dos bens sociais a serem produzidos; o que, em última análise, prejudica a liberdade humana.

Por estas considerações, não se estranha a coerência constitucional em insistir no porte organizacional como principal critério de comparação e especialização do ordenamento jurídico, concomitante à delimitação das competências tributárias com respaldo em bens e serviços, ao invés de utilizar-se de uma criteriosa classificação com esteio na natureza da atividade. Ao utilizar-se de uma classificação dicotômica, a competência tributária é concedida sem vazios ou buracos negros, assegurando a sujeição de todos a um mesmo regime tributário cujas especializações, se ocorrerem, terão por parâmetro o porte organizacional ou outro índice que reflita a capacidade contributiva, mas não critérios funcionais que remetem a privilégios inadmissíveis.

Aqui, faz-se importante frisar que a insistência em uma rígida classificação em torno da natureza da atividade termina por gerar especializações de regime com esteio no tipo de trabalho ou função, que é precisamente o que o art. 150, II/CF busca abolir: o critério funcional não se revela como apto a igualar e diferenciar os contribuintes em matéria tributária. Antes, o critério definitivo é a capacidade contributiva, que na dinâmica de mercado pode ser auferida pelos índices do porte organizacional ou pelo grau de essencialidade do bem ou serviço.

Por este momento, chega-se a mais uma conclusão: a Constituição adota uma rede coerente e integrada de valores, princípios e institutos, mediante o propósito de se assegurar a espontaneidade do mercado, fundamental à liberdade e igualdade. No prosseguimento da

tessitura sistemática desta teia principiológica, a Constituição estipula parâmetros de especialização do regime jurídico cujo principal propósito consiste na adequação das obrigações jurídicas às reais possibilidades dos fatores de produção, sem diferenciações por critérios funcionais que terminariam por gerar privilégios aleatórios, incompatíveis com as justas condições para concorrência no mercado.

A insistir em uma diferenciação de regime com critério que se reporta aos diferentes tipos de contrato, o resultado é a criação de privilégios que remetem aos dos comerciantes na época das corporações de ofícios. Não se pode esquecer: o propósito principal é a criação de justas condições de concorrência, de forma a se manter a espontaneidade de funcionamento do mercado: para tanto, a especialização do direito tributário não pode se dar por critérios aleatórios, que criem benefícios incompatíveis com o mercado e a república.

6. Conclusões: interpretação axiológica da competência municipal para instituição do ISS

Não apenas a doutrina, como o judiciário, adotou a metodologia em direito tributário que o tem tratado não como questão de interpretação, mas de semântica: descortinar a regra matriz de incidência tributária mediante a delimitação do conteúdo dos vários elementos que a compõe. O debate centra-se no verdadeiro sentido ou conteúdo da regra matriz constitucional, o que reduz o direito a uma questão da verdade sobre fatos.

Tal procedimento metodológico, por sua vez, ganhou guarida na prática jurídica brasileira que se seguiu à constituição de 1988, caracterizada pela fundamentalização e judicialização do direito, que levaram à expansão da matéria constitucional. A regra matriz, com os seus principais elementos, estariam presentes na Constituição federal, cabendo o seu desvelamento mediante um trabalho arqueológico solitário: a definição do conteúdo jurídico de cada aspecto que compõe o arquétipo constitucional do tributo. Desta forma, trabalhou-se a regra matriz de incidência tributária do ISS: estipulação do conteúdo jurídico de serviço, mediante a conceituação do contrato da prestação de serviços.

Ocorre que a metodologia de se reduzir o direito a uma discussão semântica sobre o alcance jurídico dos elementos que integram o arquétipo constitucional dos tributos, deixa descoberta a perspectiva do direi-

to como processo hermenêutico a reivindicar interpretação criativa, a partir de uma base axiológica coerente e integrada. A perspectiva do direito tributário como delimitação da regra matriz constitucional tem criado vácuos de tributação, com prejuízo à base axiológica que gira em torno do eixo fundamental da liberdade humana.

Neste momento, importa considerar que as sociedades contemporâneas democráticas têm se caracterizado pela perspectiva da liberdade como exercício da faculdade moral para se construir e vivenciar um modelo de vida. Para tanto, deve-se oportunizar ao indivíduo a associação, a profissão, bem como a livre escolha do quinhão de bens que melhor satisfaça aos seus interesses, desejos e personalidade, o que justifica a preservação da espontaneidade de funcionamento do mercado. Nele, cada qual tem a igual liberdade para decidir acerca de a qual atividade se dedicar e que bens adquirir, longe de interferências estatais que imponham, estimulem ou mesmo desestimulem determinados serviços e bens, por compreendê-los em conformidade ou desconformidade com o modelo de vida valorosa. Por outras palavras, a espontaneidade do mercado guarda a liberdade humana no que ela se revela de mais basilar: a faculdade de construir, vivenciar e revisar um modelo ou estilo de vida longe de influências estatais.

Mas para que se assegure a espontaneidade de funcionamento do mercado, é necessário que o regime jurídico que o regulamente o faça mediante o objetivo de preservar e mesmo construir justas condições de concorrência, que se revelam incompatíveis com a criação de benefícios arbitrários, que interfiram artificialmente no mercado ao criarem condições benéficas de atuação para determinados fatores de produção em detrimento de outros. Para que se atinja referido desiderato, mediante a instituição de um regime jurídico isonômico e neutro, que preserve a espontaneidade das escolhas de produção e consumo, o ordenamento jurídico adotou por critério preferencial para comparar os fatores produtivos e especializar o regime jurídico o porte organizacional.

Tal parâmetro não apenas se revela como escolha explícita do constituinte em expressos dispositivos constitucionais – art. 170, IX e art. 146, III, d – como foi o adotado pelo direito privado, que deixou de lado o padrão classificatório com esteio na natureza da atividade para adotar o do porte organizacional. Com parâmetro no porte organizacional, o direito empresarial especializou-se, concomitante à dicotomia

classificatória adotada pelo direito privado, que passou a distinguir as atividades econômicas entre as que têm por objeto serviços e as que têm por objeto bens.

Ou seja: diferente da classificação dos contratos, seara na qual se conceituou serviço como obrigação de fazer, ao trabalhar com a natureza das atividades econômicas, o direito privado tem-se utilizado de uma classificação que as divide entre bens e serviços, de maneira a se considerar as últimas como as não enquadráveis nas atividades econômicas com bens. Por outro lado, trazer esta classificação para o direito tributária evita vácuos ou buracos negros na tributação, possibilitando que atividades do mesmo porte possam ser tributadas, sem desequilíbrios na concorrência.

Ou seja, a distinção das atividades econômicas entre bens e serviços assegura a isonomia e neutralidade tributária, ao extinguir injustos privilégios tributários que desequilibram a concorrência e, por consequência, a espontaneidade de funcionamento do mercado. Ademais, pode-se desenvolver raciocínio inverso ao até aqui realizado: a classificação dicotômica das atividades com base em sua natureza não resulta de uma leitura constitucional a partir do direito privado. A própria Constituição federal, já em 1988, distinguiu as atividades econômicas entre as que têm por objeto bens e as que têm por objeto serviços, entregando as primeiras à competência tributária dos Estados e da União federal e as últimas à competência tributária dos municípios. Seguindo o sistema constitucional que apresenta por base axiológica a proteção da liberdade humana, para o quê se faz imprescindível a preservação da espontaneidade de funcionamento do mercado, não haveria coerência em a Constituição federal ter-se utilizado de um termo limitado para serviço, deixando a descoberto uma série de atividades econômicas da tributação.

Por considerações que se pretendem axiologicamente coerentes, chega-se à conclusão de que “serviço”, para fins da delimitação da competência tributária do ISS, não deve ser conceituado pelo contrato de prestação de serviços, mas pela atividade econômica de serviço, que abarca todas as atividades que não têm por objeto ‘bens’. Ainda que sob o risco da redundância, é sempre esclarecedor reter a cadeia de implicação entre mercado, justa concorrência, neutralidade e isonomia: à espontaneidade de funcionamento do mercado deve-se assegurar a

justa concorrência; a justa concorrência realiza-se pela neutralidade tributária, a manifestar-se no dever negativo do Estado de não instituição de regimes de benefícios fiscais aleatórios; a neutralidade tributária realiza, no âmbito do mercado econômico, a ideia da tributação igual entre iguais e da tributação desigual entre desiguais, mediante o parâmetro fundamental do porte organizacional. Seguindo esta trilha, assegura-se a liberdade humana para reunir o seu quinhão de bens em conformidade com a sua personalidade e preferência, que demanda a preservação do protagonismo das somas das preferências individuais para a determinação de que bens serão produzidos, de que forma serão distribuídos e a que custo.

Mas a perspectiva semântica do direito tributário, que se fecha em uma reconstrução atomística de sentido dos elementos que compoariam a regra matriz de incidência tributária, por não levar em consideração a coerência com uma base axiológica, não se incomoda com os vácuos tributários que, utilizando-se da interessante nomenclatura utilizada por José Casaldanabais, podem ser denominados de apartheid fiscal. Esse vácuo de tributação cria regimes injustificadamente privilegiados, que prejudica a concorrência e o mercado.

Desta feita, faz-se necessária a superação da tese jurídica sedimentada na súmula vinculante 31 do STF, no sentido de que o serviço tributável pelo ISS consubstancia, necessariamente, um fazer, o que exclui a locação de bens do raio de incidência tributária dos Municípios. Conforme o já afirmado: tal tese resulta de uma leitura semântica atomística do direito, que não leva em consideração a base axiológica com eixo na liberdade humana, que deve nortear o processo de interpretação. É preciso, para que se respeite a liberdade humana, que se leve o mercado a sério, assim como os mecanismos que preservam a sua espontaneidade, tais quais justas condições de concorrência e neutralidade. Sem que se realize uma leitura coerente à base axiológica, o direito não atuará de acordo com os mais elevados princípios constitucionais. Ou seja, continuar a trabalhar o direito tributário como delimitação semântica dos arquétipos constitucionais das várias espécies de impostos, sem preocupação com a coerência axiológica fundamental do direito, denigre a prática jurídica em casuísmo com consequências prejudiciais aos institutos elementares de uma democracia: liberdade, mercado e igualdade.

Referências

- ÁVILA, H. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- COSSIO, C. **Teoria de la verdad jurídica**. Buenos Aires: Librería el foro, 2007.
- DERZI, M. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. São Paulo: Editora revista dos tribunais, 2007.
- DWORKIN, R. **O império do direito**. Tradução Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes. 1999.
- _____. **Virtude soberana: teoria e prática da igualdade**. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- MELO, J. E. S. **O imposto sobre produtos industrializados (IPI) na constituição de 1988**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991.
- PERELMAN, C. **Lógica jurídica**. São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- RAWLS, J. **Justiça e democracia**. Tradução de Irene A. Paternot. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

Recebido: 08/01/2015

Received: 01/08/2015

Aprovado: 29/01/2015

Approved: 01/29/2015