UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

VITOR HENRIQUE MALIKOSKI COSTA

A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS, DO IBS E DA CBS: NÃO INCIDÊNCIA SOBRE OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS SUCUMBENCIAIS

CURITIBA

2025

VITOR HENRIQUE MALIKOSKI COSTA

A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS, DO IBS E DA CBS: NÃO INCIDÊNCIA SOBRE OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS SUCUMBENCIAIS

Dissertação apresentada ao curso de Pós- Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito do Estado.

Orientador: Professor Doutor José Roberto Vieira.

CURITIBA

2025

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SISTEMA DE BIBLIOTECAS – BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

Malikoski Costa, Vitor Henrique
A regra-matriz de incidência tributária do ISS, do IBS e da CBS: não incidência sobre os honorários advocatícios sucumbenciais / Vitor Henrique Malikoski Costa. – Curitiba, 2025.
1 recurso on-line : PDF.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito.
Orientador: José Roberto Vieira.

1. Incidência tributária. 2. Honorários de sucumbência. 3. Impostos. 4. Imposto sobre serviços. I. Vieira, José Roberto. II. Título. III. Universidade Federal do Paraná.

Bibliotecário: Pedro Paulo Aquilante Junior – CRB-9/1626

ATA Nº584

ATA DE SESSÃO PÚBLICA DE DEFESA DE MESTRADO PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE EM DIREITO

No dia trinta e um de março de dois mil e vinte e cinco às 14:00 horas, na sala de Videoconferência - 311 - 3º andar, PPGD UFPR - Praça Santos Andrade, 50 - 3º andar, foram instaladas as atividades pertinentes ao rito de defesa de dissertação do mestrando **VITOR HENRIQUE MALIKOSKI COSTA**, intitulada: **A Regra-Matriz de Incidência Tributária do ISS, do IBS e da CBS: Não Incidência sobre os Honorários Advocatícios Sucumbenciais.**, sob orientação do Prof. Dr. JOSÉ ROBERTO VIEIRA. A Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação DIREITO da Universidade Federal do Paraná, foi constituída pelos seguintes Membros: JOSÉ ROBERTO VIEIRA (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), MAURICIO DALRI TIMM DO VALLE (UNIVERSIDADE CATÓLICA DE BRASÍLIA), FÁBIO ARTIGAS GRILLO (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ). A presidência iniciou os ritos definidos pelo Colegiado do Programa e, após exarados os pareceres dos membros do comitê examinador e da respectiva contra argumentação, ocorreu a leitura do parecer final da banca examinadora, que decidiu pela APROVAÇÃO. Este resultado deverá ser homologado pelo Colegiado do programa, mediante o atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca dentro dos prazos regimentais definidos pelo programa. A outorga de título de mestre está condicionada ao atendimento de todos os requisitos e prazos determinados no regimento do Programa de Pós-Graduação. Nada mais havendo a tratar a presidência deu por encerrada a sessão, da qual eu, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, lavrei a presente ata, que vai assinada por mim e pelos demais membros da Comissão Examinadora.

CURITIBA, 31 de Março de 2025.

Assinatura Eletrônica
02/04/2025 11:17:02.0
JOSÉ ROBERTO VIEIRA
Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica
26/05/2025 10:51:44.0
MAURICIO DALRI TIMM DO VALLE
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE CATÓLICA DE BRASÍLIA)

Assinatura Eletrônica
03/04/2025 16:05:55.0
FÁBIO ARTIGAS GRILLO
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Documento assinado eletronicamente de acordo com o disposto na legislação federal Decreto 8539 de 08 de outubro de 2015.
Gerado e autenticado pelo SIGA-UFPR, com a seguinte identificação única: 438622
Para autenticar este documento/assinatura, acesse https://siga.ufpr.br/siga/visitante/autenticacaoassinaturas.jsp e insira o codigo 438622

TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação DIREITO da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da Dissertação de Mestrado de **VITOR HENRIQUE MALIKOSKI COSTA**, intitulada: **A Regra-Matriz de Incidência Tributária do ISS, do IBS e da CBS: Não Incidência sobre os Honorários Advocatícios Sucumbenciais.**, sob orientação do Prof. Dr. JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que após terem inquirido o aluno e realizada a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua APROVAÇÃO no rito de defesa.

A outorga do título de mestre está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 31 de Março de 2025.

Assinatura Eletrônica
02/04/2025 11:17:02.0
JOSÉ ROBERTO VIEIRA
Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica
26/05/2025 10:51:44.0
MAURICIO DALRI TIMM DO VALLE
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE CATÓLICA DE BRASÍLIA)

Assinatura Eletrônica
03/04/2025 16:05:55.0
FÁBIO ARTIGAS GRILLO
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Documento assinado eletronicamente de acordo com o disposto na legislação federal Decreto 8539 de 08 de outubro de 2015.
Gerado e autenticado pelo SIGA-UFPR, com a seguinte identificação única: 438622
Para autenticar este documento/assinatura, acesse https://siga.ufpr.br/siga/visitante/autenticacaoassinaturas.jsp e insira o codigo 438622

DEDICATÓRIA

Às MULHERES da minha vida, por ela, pelo amor, carinho e apoio incondicional.

AGRADECIMENTOS

A Julita Malikoski, a quem tenho orgulho de, unicamente, chamá-la de Mãe. Pela vida, carinho, amor e contínuo incentivo aos estudos. E ao meu Pai de coração, Hamilton de Souza, pelo acolhimento.

A Lidinalva Malikoski, minha amada madrinha, pelo amor, conselhos e contribuição, nos momentos mais difíceis e, claro, por abrir as portas de sua casa e proporcionar este trabalho.

A Tamara Marin, minha amada, por apoiar-me e estar comigo em todas as etapas desse processo, com todo cuidado, carinho e auxílio contínuo, desde o processo seletivo até o momento dos ajustes finais desta dissertação; além da compreensão pelos momentos de indisponibilidade.

A Família – tios, tias, padrinhos e madrinhas, avó, primos e primas – que faltaria espaço para mencioná-los nominalmente, pois são muitos, com numerosas lembranças e bons momentos vividos, mas que guardo com carinho, além da reciprocidade, amor e pelo incentivo para chegar até aqui.

Aos amigos e amigas, por apoiar esse processo e compreender minha ausência.

Aos colegas da academia e do trabalho, pelos valorosos debates e aprendizados.

Ao Gaia Silva Gaede Advogados, pela oportunidade e pelos aprendizados sobre a *"práxis"* do Direito Tributário.

Ao Mestres, desde o ensino fundamental e médio à graduação e pós-graduação, em especial às professoras Cristina Leitão e Thaïs Savedra, pelo incentivo à pesquisa e ao exercício do magistério, desde a oportunidade para ministrar aulas sob as suas supervisões aos convites para publicações de artigos e capítulos de livro que propiciaram o ingresso e a finalização do mestrado.

Ao grande Mestre, professor José Roberto Vieira, a quem é imensurável a gratidão e carinho pelos ensinamentos e oportunidade de ser seu orientando, especialmente nos momentos em que trabalhamos em conjunto – no estágio de prática em docência e na construção deste trabalho – além da inspiração para seguir o caminho do magistério.

Por fim, à educação pública e aos programas de incentivo ao ensino e à pesquisa, que possibilitaram meu acesso à educação. Sem o PROUNI e o Programa de Pós-Graduação em Direito da UFPR – totalmente gratuitos – eu não teria sequer a oportunidade de escrever estes agradecimentos.

RESUMO

Neste trabalho, constrói-se a Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), notadamente com relação ao critério material das respectivas hipóteses, para verificar se há ou não incidência desses tributos sobre os honorários advocatícios sucumbenciais. A construção dessas Regras-Matrizes de Incidência, baseadas na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 116/2003 e na Lei Complementar nº 214/2025 conclui que os honorários sucumbenciais remuneram uma atividade que não se configura como fato jurídico tributário desses tributos. O Direito Positivo refere-se ao conjunto de normas jurídicas vigentes em um país em um certo tempo, enquanto a Ciência do Direito é o estudo sistemático dessas normas, criando-as por meio da interpretação realizada pela Ciência do Direito. A norma jurídica de incidência, nesse contexto, é estruturada como um juízo hipotético composto por hipótese (critérios material, temporal e espacial) e consequência (critérios pessoal e quantitativo). No caso do ISS, a Regra-Matriz de Incidência Tributária possui, como critério material, o verbo "prestar" e o complemento "serviços de qualquer natureza", envolvendo uma relação jurídica bilateral entre prestador e tomador, com a entrega de uma utilidade na forma de obrigação de fazer. A reforma tributária, introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, propôs a substituição do ISS pelo IBS e pela CBS. As Regras-Matrizes de Incidência do IBS e da CBS têm, como critério material, o verbo "realizar" e o complemento "operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos ou serviços". Esse critério material abrange uma ampla gama de operações econômicas, tanto de bens tangíveis quanto intangíveis e serviços, indicando que essas operações devem estar inseridas em um ciclo econômico que vai da produção ao consumo e deve ser realizada por sujeito passivo habitual do imposto, a partir dos limites prescritos no texto constitucional. Ao analisar os honorários advocatícios, identificou-se que os honorários de sucumbência decorrem de decisão judicial que impõe à parte vencida o pagamento ao advogado da parte vencedora, sem vínculo contratual ou prestação de serviços realizada pelo advogado à parte vencida. Assim, os honorários sucumbenciais remuneram uma atividade que não se enquadra no critério material do ISS, pois não há uma relação bilateral entre prestador e tomador, tampouco a entrega de utilidade na forma de serviço. De mesmo modo, tal atividade não se enquadra na materialidade do IBS e da CBS, uma vez que não se configura como operação econômica de consumo de bens ou serviços. Assim, a atividade que dá causa aos honorários sucumbenciais não está sujeita à incidência do ISS, do IBS ou da CBS, pois não preenche os critérios materiais previstos nas hipóteses de incidência desses tributos.

Palavras-chave: Regra-Matriz de Incidência Tributária; ISS; IBS; CBS; Honorários Sucumbenciais.

ABSTRACT

In this work, the Tax Incidence Matrix Rules (TIMR) of the Tax on Services of Any Nature (ISS), the Tax on Goods and Services (IBS), and the Contribution on Goods and Services (CBS) are constructed, particularly concerning the material criterion of the respectives hypothesis, to verify whether or not these taxes are levied on sucumbency attorney fees. The construction of these Incidence Matrix Rules, based on the Federal Constitution, Complementary Law nº 116/2003, and Complementary Law nº 214/2025, concludes that sucumbency fees remunerate and activity that does not constitute taxable events for these taxes. Positive Law refers to the set of legal norms in force in a country at a certain time, while the Science of Law is the systematic study of these norms, creating them through interpretation conducted by the Science of Law. The incidence legal norm, in this context, is structured as a hypothetical judgment composed of a hypothesis (material, temporal and spatial criteria) and a consequence (personal and quantitative criteria). In the case of ISS, the Tax Incidence Matrix Rule has, as its material criterion, the verb "provide" and the complement "services of any nature," involving a bilateral legal relationship between provider and recipient, with the delivery of a utility in the form of an obligation to do. The tax reform introduced by Constitutional Amendment nº 132/2023 proposed replacing the ISS with the IBS and CBS. The Incidence Matrix Rules of IBS and CBS have, as their material criterion, the verb "perform" and the complement "operations with material or immaterial goods, including rights or services". This material criterion covers a wide range of economic operations, both tangible and intangible goods and services, indicating that these operations must be part of an economic cycle from production to consumption and must be performed by the habitual taxpayer, within the limits prescribed in the constitutional text. When analyzing attorney fees, it was identified that sucumbency fees arise from a judicial decision that imposes on the losing party the payment to the winning party's attorney, without a contractual link or service rendered by the attorney to the losing party. Thus, sucumbency fees remunerate an activity that do not fit the material criterion of ISS, as there is no bilateral relationship between provider and recipient, nor the delivery of utility in the form of a service. Similarly, that activity do not fit the materiality of IBS and CBS, as they do not constitute an economic operation of consumption of goods or services. This, the activity that causes sucumbency fees are not subject to the incidence of ISS, IBS or CBS, as they do not meet the material criteria provided in the incidence hypotheses of these taxes.

Keywords: Tax Incidence Matrix Rule; ISS; IBS; CBS; Sucumbency Fees.

LISTA DE ABREVIATURAS OU SIGLAS

Art.	Artigo
ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
ADO	Ação Declaratória de Inconstitucionalidade por Omissão
CPC/2015	Código de Processo Civil de 2015
CPC/1939	Código de Processo Civil de 1939
CPC/1973	Código de Processo Civil de 1973
CTN	Código Tributário Nacional
CF/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
Des.	Desembargador
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LC	Lei Complementar
Min.	Ministro
§	Parágrafo
PIS	Programa de Integração Social
Rel.	Relator
RE	Recurso Extraordinário
Resp	Recurso Especial
RMIT	Regra-Matriz de Incidência Tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 14
2 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA 17
2.1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS 17
2.2 ANTECEDENTE DA NORMA – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA 24
2.2.1 Critério Material 24
2.2.2 Critério Temporal 25
2.2.3 Critério Espacial 27
2.3 CONSEQUENTE DA NORMA – RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA 28
2.3.1 Introdução 28
2.3.2 Critério Pessoal 28
2.3.2.1 Sujeito Ativo 28
2.3.2.2 Sujeito Passivo 29
2.3.3 Critério Quantitativo 30
2.3.3.1 Considerações Iniciais 30
2.3.3.2 Base de cálculo 31
2.3.3.3 Alíquota 33
3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS 35
3.1 ANTECEDENTE DA NORMA – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA 35
3.1.1 Critério Material 35
3.1.1.1 Generalidades 35
3.1.1.2 Verbo “prestar” 37
3.1.1.3 Complemento “serviços” 39
3.1.1.3.1 Considerações preliminares 39
3.1.1.3.2 Conceito de Direito Privado: obrigação de fazer 43
3.1.1.3.3 Conceito de serviço na jurisprudência do STF 48
3.1.1.3.3.1 Questões preliminares 48
3.1.1.3.3.2 ISS sobre locação de bens móveis – Tema/RG nº 212– RE nº 626.706/SP 49
3.1.1.3.3.3 ISS sobre leasing – Tema/RG nº 125 – RE nº 592.905/SC 50
3.1.1.3.3.4 ISS sobre Plano de Saúde e Seguro-Saúde – Tema/RG nº 581 – RE nº 651.703/PR 50
3.1.1.3.3.5 ISS sobre contratos de franquia – Tema/RG nº 300 – RE nº 603.136/RJ 51
3.1.1.3.3.6 ISS sobre exploração de atividades de apostas – Tema/RG nº 700 - RE nº 634.764/RJ 52

3.1.2.3.3.7 ISS sobre licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada – Tema/RG nº 590 – RE nº 688.223/PR 53
3.1.1.3.4 A lista anexa à LC nº 116/2003 e os "serviços" não tributáveis pelo ISS 53
3.1.2 Critério Temporal 59
3.1.3 Critério Espacial 60
3.2 CONSEQUENTE DA NORMA – RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA 64
3.2.1 Critério Pessoal 64
3.2.1.1 Sujeito Ativo 64
3.2.1.2 Sujeito Passivo 64
3.2.2 Critério Quantitativo 65
3.2.2.1 Base de cálculo 65
3.2.2.2 Alíquota 67
4. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IBS E DA CBS 69
4.1 GENERALIDADES 69
4.2 ANTECEDENTE DA NORMA – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA 73
4.2.1 Critério Material 73
4.2.1.1 Limites Constitucionais 73
4.2.1.2 Operações 81
4.2.1.3 Bens, inclusive direitos 84
4.2.1.4 Serviços 88
4.2.1.4.1 Considerações iniciais 88
4.2.1.4.2 O suposto e controvertido conceito residual de serviço 88
4.2.1.5 Não incidência qualificada: Imunidades 96
4.2.2 Critério Temporal 97
4.2.3 Critério Espacial 98
4.3. CONSEQUENTE DA NORMA – RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA 101
4.3.1 Critério Pessoal 101
4.3.1.1 Sujeito Ativo 101
4.3.1.2 Sujeito Passivo 102
4.3.2 Critério Quantitativo 104
4.3.2.1 Base de Cálculo 104
4.3.2.2 Alíquota 106
5. OS HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS 108
5.1 DEFINIÇÃO 108

5.2 O PLANO CONSTITUCIONAL 111
5.3 TITULARIDADE 113
5.4 ORIGEM, FINALIDADE E CARÁTER DOS HONORÁRIOS CONTRATUAIS E SUCUMBENCIAIS 116
5.5 OS PRINCÍPIOS QUE REGEM O ARBITRAMENTO DOS HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS: CAUSALIDADE E SUCUMBÊNCIA 119
5.6 BREVE RESUMO-CONCLUSÃO A RESPEITO DOS HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS 123
6 A NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE OS HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS 124
6.1 A NÃO INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA 124
6.2 A NÃO INCIDÊNCIA DO IBS E DA CBS SOBRE OS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA 128
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS 130
REFERÊNCIAS 135

1 INTRODUÇÃO

No desenvolvimento da atividade de prestação de serviços advocatícios, os advogados têm como fonte de remuneração e receita – de acordo com o Estatuto da Advocacia (Lei nº 8.906, de 04/07/1994) – o percebimento de honorários, que se subdividem em duas espécies: (i) contratuais, decorrentes da prestação dos serviços de advocacia, ou (ii) sucumbenciais, oriundos da sucumbência da parte adversa nos processos judiciais que o advogado patrocinou[1].

A Constituição da República Federativa do Brasil, de 05/10/1988 (CF/1988), ao definir o sistema de partilhas de competências tributárias, concedeu aos Municípios a atribuição para instituição de imposto sobre "*serviços de qualquer natureza* [...] *definidos em lei complementar*" (art. 156, III).

O artigo 129 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (na redação dada pelo artigo 2º da Emenda Constitucional nº 132, de 20/12/2023), prevê que, a partir de 2033, o referido imposto será extinto, dando lugar ao imposto "*... sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços*" (IBS) de competência "compartilhada" entre Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 156-A da CF/88) e à contribuição *"... sobre bens e serviços*" (CBS), de competência da União Federal (art. 195, V, da CF/1988).

O § 8º do artigo 156-A da CF/88 prevê que "… *a lei complementar de que trata o* ***caput*** *poderá estabelecer o* ***conceito de operações com serviços****, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para* ***qualquer operação*** *que* ***não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos***" (grifamos).

Este conceito amplo visa assegurar que praticamente qualquer tipo de prestação que não envolva a entrega de bens ou direito seja tributada como serviço.

A Lei Complementar nº 214, de 16/01/2025, instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e trouxe, supostamente, a definição do conceito de "bens e serviços, inclusive direitos", prescrevendo que se considera como "... *serviços todas as demais que não sejam enquadradas como operações com bens...*".

Por outro lado, a Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003, prescreve as regras gerais do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, doravante apenas ISS, da qual é possível extrair o critério material da hipótese de incidência tributária do imposto, estabelecido como a "… *prestação de serviços constantes na lista anexa...*" da referida Lei.

---

[1] "*Art. 22. A prestação de serviço profissional assegura aos inscritos na OAB o direito aos honorários convencionados, aos fixados por arbitramento judicial e aos de sucumbência"*.

Sem adentrar, neste momento, no mérito da escolha do legislador – ao restringir a definição dos serviços de qualquer natureza àqueles previstos em lista taxativa disposta em lei complementar – há nítidas extrapolações do conceito constitucional estabelecido pelo constituinte originário, seja pela referida Lei Complementar, na definição dos serviços em lista anexa, seja pelos Municípios, no exercício da sua aptidão legislativa para exigência do imposto.

O direito positivo, no artigo 1º, "*caput"*, da Lei Complementar nº 116/03, ao estabelecer as normas gerais acerca do ISS, prevê como critério material da hipótese de incidência tributária desse imposto a prestação de serviços constantes à lista anexa da mencionada Lei, que elenca, em seu item nº 17.14, a prestação de serviços de "advocacia".

Contudo, quando trata da incidência do ISS sobre os "serviços de advocacia", o texto do direito positivo não é suficientemente preciso sobre qual das espécies de honorários advocatícios incidirá o imposto, provocando dúvidas tanto aos advogados incluídos na sujeição passiva do imposto como aos municípios investidos da capacidade tributária ativa para sua exigência.

Ocorre que, diante da problemática incerteza acerca da incidência do ISS, do IBS e da CBS sobre os honorários sucumbenciais, é relevante a construção e a análise da regra-matriz de incidência desses tributos, em especial no que diz respeito à definição do conceito de "serviço" compreendido no critério material dos antecedentes normativos, bem como da natureza jurídica e das características dos honorários sucumbenciais, a fim de verificar a ocorrência ou não do fato correspondente à hipótese de incidência dos aludidos tributos sobre tais honorários.

Ainda se faz necessária a análise do conceito de "bens, inclusive direitos e serviços", previsto no texto constitucional, para fins de incidência do IBS e da CBS, a fim de verificar se houve alteração do conceito de serviço previsto originariamente na Constituição ou se o mesmo conceito atribuído ao ISS é aplicável ao IBS e à CBS, notadamente com relação à previsão do artigo 156-A, § 8º, da CF/1988, ao estabelecer que a lei complementar poderá definir como serviço qualquer operação que não seja classificada como bens e direitos[2].

---

[2] "*Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)* […]
§ 8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o ***caput*** *poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)*".

Espera-se que a conclusão do problema de pesquisa proposto elucide e esclareça, aos sujeitos que compõem a relação jurídica contida nas regras-matrizes de incidência tributária do ISS, do IBS e da CBS, o enquadramento ou não dos honorários de sucumbência no conceito de serviço englobado pelo critério material da hipótese de incidência desses tributos.

Para responder à problemática proposta, singulariza-se, como objetivos específicos de análise deste trabalho: (1) diferençar Ciência do Direito e texto do Direito Positivo para fins de definição de Norma Jurídica de Incidência e da Regra-Matriz de Incidência Tributária; (2) construir as Regras-Matrizes de Incidência Tributária do ISS, do IBS e da CBS, com base no texto constitucional e legal, acrescida das considerações dadas pela Ciência do Direito; (3) verificar se há diferenças entre o conceito de "serviço" para o ISS, para o IBS e para a CBS; e (4) descrever as características, a origem e a finalidade dos honorários sucumbenciais para verificar seu enquadramento ou não no conceito de serviço contido no critério material das Regras-Matrizes de Incidência Tributária do ISS, do IBS e da CBS.

2 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

O texto do **Direito Positivo** e a **Ciência do Direito** são campos antagônicos e diametralmente opostos, cuja distinção é essencial para compreender o estudo da Norma Jurídica de Incidência Tributária.

O **Direito Positivo** está vertido em linguagem voltada a disciplinar o comportamento humano, no quadro de suas relações intersubjetivas, mediante um complexo de proposições prescritivas que se destinam a regular a vida das pessoas[3]; normalmente expressas nos textos de leis, decretos, portarias, instruções normativas *etc*.[4].

A **Ciência do Direito**, por sua vez, descreve o enredo normativo, estudando esse feixe de proposições, isto é, o cientista do direito debruça-se sobre o universo do direito positivo, observando-as, investigando-as, interpretando-as e descrevendo-as segundo determinada metodologia.

A **linguagem** do Direito Positivo é **prescritiva** – sendo assim, prescreve comportamentos adequados a uma vida harmônica em sociedade – enquanto a linguagem da Ciência do Direito é **descritiva** e não trata da realidade social, mas, sim, do direito positivo, tratando de forma indireta a realidade social[5].

É isso, pois o objeto da Ciência do Direito é o próprio Direito Posto, enquanto o objeto do Direito Positivo é o comportamento em sociedade, de modo que a linguagem da Ciência do Direito se apresenta como uma metalinguagem: uma linguagem que fala de outra linguagem.

As **lógicas** também são diferentes: no Direito Positivo, aplica-se a lógica **deôntica** – que trabalha com os valores de validade e invalidade. Na Ciência Jurídica, por sua vez, utiliza-se a lógica aristotélica, **apofântica**, com valores de verdade ou falsidade[6].

A título ilustrativo, lembra-se da crítica de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, acerca da caracterização da Ciência do Direito como "linguagem descritiva", sob o argumento que o objetivo da ciência jurídica não é apenas "descrever" o texto do Direito Positivo, mas, sim,

---

3 "*A lei jurídica (a regra jurídica) não é um fim em si mesma (não é uma realidade metafísica existindo em si e por si), mas um instrumento que torna possível a convivência social, nos moldes desejados pelo Estado*" – Alfredo Augusto BECKER, **Teoria geral do direito tributário**, p. 55.

4 "*… o conjunto dos textos do direito posto ocupa o tópico de suporte físico, repertório das significações que o jurista constrói, compondo juízos lógicos, e que se reporta ao comportamento humano, no quadro de suas relações intersubjetivas* ('*significado'*)" – Paulo de Barros CARVALHO, **Curso de direito tributário**, p. 50.

5 *Ibidem,* p. 124.

6 *Ibidem,* p. 92.

explicá-lo, com sua metodologia própria o "como", o "porquê" e o "para que" dos fenômenos jurídicos positivados[7].

Para JOSÉ ROBERTO VIEIRA, cabe à Ciência do Direito e ao intérprete do direito **construir a norma jurídica** e "*... não apenas retirar a norma jurídica das obras do direito positivo como implicando afirmar que ela já estava ali pronta e acabada*", de modo a se debruçar sobre o direito posto, investigando todos os ângulos de sua linguagem – sintático, semântico e pragmático – a fim de revelar o conteúdo, o sentido e o alcance do texto positivado[8]. Como muito bem elucida PAULO DE BARROS CARVALHO, *"... A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo*"[9].

A **norma jurídica** é, portanto, o resultado da interpretação do texto do direito positivo, dado pela Ciência do Direito, constituindo uma proposição através da qual se estabelece que, ocorrendo determinado fato ou conjunto de fatos (suporte fáctico), a ele devem ser imputadas certas consequências (efeitos jurídicos)[10]. Para ser completa, a proposição jurídica deve conter (1) a descrição de um suporte fáctico do qual resultará o fato jurídico e (2) a prescrição dos efeitos atribuídos ao fato jurídico respectivo[11].

Segundo GERALDO ATALIBA, a **estrutura da norma jurídica** é composta por (1) hipótese, (2) mandamento e (3) sanção[12]. Assim, acontecido o fato previsto na hipótese da lei (hipótese legal), o mandamento, que era virtual, passa a ser atual e se torna atuante, a exigir inexoravelmente certos comportamentos de determinadas pessoas (tornam-se obrigatórios). Caso descumpridos, incidirá a sanção.

HANS KELSEN, ao inicialmente versar sobre a questão relativa ao **dever ser**, diferencia a norma jurídica em primária e secundária, na qual "…*a lei jurídica associa condição jurídica a consequência jurídica ... quando ocorre o denominado antijurídico, 'deve' acontecer*

---

7 José Souto Maior BORGES, O Direito como Fenômeno Lingüistico, o Problema da Demarcação da Ciência Jurídica, sua Base Empírica e o Método Hipotético-Dedutivo*, in* **Anuário do Mestrado em Direito**, n. 4, p. 11-16.

8 José Roberto VIEIRA, Ciência do Direito, A semestralidade do PIS: Favos de Abelha ou Favos de Vespa ?, *in* **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 83, p. 89-91. Como lembra GERALDO ATALIBA, *"... ao intérprete cabe reconhecer e identificar os diversos aspectos da h.i., aplicando as noções científicas no seu trabalho exegético. Não incumbe ao legislador desdobrar sinoticamente, de forma didática, seus comandos e preceitos, esquematizando-os para facilitar a tarefa do hermeneuta. O legislador não é cientista, nem didata. Esgota sua tarefa formulando a hipótese e o respectivo comando, como melhor lhe pareça*" – Geraldo ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 76.

9 No mesmo sentido, *"A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo*" – CARVALHO, **Curso**…, *op. cit.,* p. 49.

10 Nessa linha, norma jurídica pode ser conceituada como "*... o juízo ou significação que a leitura daqueles textos* [do direito positivo] *faz surgir em nossa mente...*" (acrescentamos nos colchetes) – José Roberto VIEIRA, **Regra-Matriz de Incidência do IPI**: **Texto e Contexto**, p. 59.

11 Marcos Bernardes de MELLO, **Teoria do Fato Jurídico**, p. 19.

12 Geraldo ATALIBA, **Hipótese**…, *op. cit.,* p. 39.

a sequência antijurídica" (norma primária), e, "*... a norma que determina a conduta, que evita a coação, só pode valer como norma jurídica secundária*"[13].

Posteriormente, essa concepção foi superada pelo próprio HANS KELSEN, ao propor que a norma primária estabelece a relação jurídica de direito material ou substantivo, tendo, em sua hipótese, um fato de possível ocorrência e, em sua consequência, uma relação jurídica, enquanto a norma secundária descreve a inobservância da conduta prescrita na consequência da norma primária e estabelece a correspondente sanção[14].

A norma jurídica tributária de **incidência** é dotada de uma estrutura lógica que contém um juízo hipotético, isto é, uma **hipótese de incidência**, à qual o legislador enlaça uma **consequência jurídica** (relação deôntica entre dois ou mais sujeitos), desde que acontecido o fato previsto na hipótese[15] [16]. JOSÉ ROBERTO VIEIRA bem ilustra esse raciocínio:

> [...] ponha-se grifo na tipificação da *norma jurídica como juízo hipotético*, em que se vincula certa consequência à realização condicional de um acontecimento, sendo que a previsão hipotética do evento e a consequência estão conectadas pelo princípio do *dever-ser*, diferentemente do que ocorre com as leis da natureza, em que a relação é promovida pelo princípio da causalidade (regra natural: *'Se A então B; regra jurídica: Se A então deve ser B').*
> [...] Tanto as normas primárias quanto as secundárias apresentam idêntica estrutura lógica: uma hipótese e uma consequência, unidas pelo conectivo ou operador deôntico, assim chamado por constituir-se num '*dever ser'*[17].

GERALDO ATALIBA descreve que a **incidência** da norma é condicionada à ocorrência do fato previsto na respectiva hipótese, averiguando-se, em cada caso, se ocorreu o fato subsumido à hipótese, para apurar se houve ou não a incidência da norma, dando lugar ao mandamento[18].

A incidência, portanto, ocorre quando "*... concretizada a previsão normativa do antecedente, difundem-se os efeitos do conseqüente, instaurando-se um específico vínculo jurídico, até então em potencial"*(sic)*,* isto é, o fato ocorrido no *"mundo dos fatos*", deixa de ser um mero fato e ganha a qualidade de "fato jurídico", desencadeando-se os efeitos do consequente previsto na norma[19]. Isso se dá através da subsunção, que é "*... o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei*"[20].

---

13 Hans KELSEN, **Teoria Pura do Direito**, p. 93.
14 Hans KELSEN, **Teoria Geral das Normas**, p. 68.
15 A norma jurídica pode ser classificada como "*... normas que definem os princípios, normas que delimitam a incidência tributária, e normas que estabelecem providências administrativas*" – VIEIRA, **A Regra-Matriz**..., *op. cit.,* p. 59.
16 Paulo de Barros CARVALHO, **Direito Tributário: linguagem e método**, p. 154.
17 VIEIRA, **A Regra-Matriz**..., *op. cit.,* p. 57.
18 ATALIBA, **Hipótese**..., *op. cit.,* p. 40.
19 VIEIRA, **A Regra-Matriz**..., *op. cit.,* p. 58.
20 ATALIBA, **Hipótese**..., *op. cit.,* p. 65.

De maneira específica, a estrutura da **norma tributária** é composta por um juízo hipotético-condicional, o qual haverá uma **hipótese**, chamada também de suposto ou antecedente, à qual se conjuga um mandamento ou consequência, de modo que a hipótese trará uma previsão de um fato, enquanto a **consequência** prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária), que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto[21].

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, nessa estrutura, a hipótese (descritor) será composta de um **critério material** (comportamento de uma pessoa), condicionada no tempo (critério **temporal**) e no espaço (critério **espacial**), enquanto na **consequência** (prescritor), terá um critério **pessoal** (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério **quantitativo** (base de cálculo e alíquota)[22].

Por outro ângulo, uma estrutura alternativa, porém superada, é a de GERALDO ATALIBA, constituída pela hipótese de incidência, pelo mandamento e pela sanção, sendo que, a hipótese de incidência, é composta pela indicação dos sujeitos ativo e passivo e dos critérios para sua determinação (aspecto pessoal), da indicação da materialidade ou consistência material do fato descrito (aspecto material), acompanhado da qualificação das coordenadas de tempo (aspecto temporal) e de lugar (aspecto espacial), cuja base imponível é ínsita ao aspecto material, restando, ao mandamento, a alíquota (aplicável à base calculada para obter o "*quantum"* devido, objeto da obrigação nascida do fato imponível); cabendo, por fim, a sanção, em caso de descumprimento, visão qual se encontra superada[23].

Em que pese a relevância da estrutura trilhada por GERALDO ATALIBA, adotar-se-á, neste trabalho, **a estrutura sugerida** por PAULO DE BARROS CARVALHO, que a denomina de "**Regra-Matriz de Incidência Tributária**".

O texto do Direito Positivo não apresenta normas jurídicas logicamente organizadas, de tal modo que PAULO DE BARROS CARVALHO propõe o desenho da **Regra-Matriz de Incidência Tributária**, método pelo qual organiza o texto do direito positivo tributário ao propor a compreensão da mensagem legislada num contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado, no âmbito do chamado "giro linguístico", dentro da concepção do "constructivismo lógico-semântico"[24].

---

[21] CARVALHO, **Curso**…, *op. cit.,* p. 308.
[22] *Ibidem,* p. 308.
[23] ATALIBA, **Hipótese**..., *op. cit.,* p. 106.
[24] CARVALHO, **Direito Tributário**…, *op. cit.,* p. 153.

A construção da regra-matriz de incidência, como a de toda e qualquer norma jurídica, é realizada pelo intérprete, a partir dos estímulos sensoriais extraídos do texto legislado[25]. Trata-se de "*... norma toda especial, que tem o dom de revelar a essência do tributo*"[26].

A utilização desse método conduz ao domínio da mente humana sobre as complexidades do fenômeno jurídico da incidência tributária, permitindo ao intérprete extrair a mensagem trazida no texto do direito positivo e formar a chamada "norma jurídica", identificando seu antecedente – hipótese de incidência da norma – e seu respectivo consequente – relação jurídica formada em virtude da incidência normativa[27].

A ligação entre **hipótese e consequência** dá-se mediante os efeitos da **incidência**: ocorridos certos fatos-conteúdos ou suportes fácticos, a regra jurídica incide. Exemplificando, "*... a sua incidência é como a da prancha da máquina de impressão, deixando a sua imagem colorida em cada folha*"[28].

A respeito da **incidência**, explica GERALDO ATALIBA: "… *o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e* ***automática*** *comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma*" [29]. Isso é, a norma tributária tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato esse cuja verificação acarreta **automaticamente** a incidência normativa.

Sob outra perspectiva, PAULO DE BARROS CARVALHO discorda do efeito "automático da incidência", sob o argumento de que a incidência é realizada pelo homem – o intérprete – de modo que a norma não incide por força própria, mas, sim, é incidida[30].

A incidência é identificada pelo intérprete ao verificar a **subsunção do fato à norma**, ou seja, verificar que o fato ocorrido no mundo fenomênico, fato jurídico tributário em sua materialidade concreta, guarda absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese, instalando-se o laço obrigacional em que o sujeito ativo se torna titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e o sujeito passivo do dever de cumpri-la[31].

---

25 *Ibidem,* p. 629.

26 VIEIRA, **A Regra-Matriz**..., *op. cit.,* p. 60.

27 "*... as leis não trazem normas jurídicas organicamente agregadas, de tal modo que nos seja lícito desenhar, com facilidade, a indigitada regra-matriz de incidência, que todo tributo hospeda, como centro catalizador de seu plexo normativo. Pelo contrário, sem arranjo algum, os preceitos se dispersam pelo corpo do estatuto, compelindo o jurista a um penoso trabalho de composição. Visto por esse prisma, o labor científico aparece como árduo esforço de procura, isolamento de dados, montagem e construção final do arquétipo da norma jurídica*" – CARVALHO, **Direito Tributário**…, *op. cit.,* p. 154 e 627.

28 Francisco Cavalcanti PONTES DE MIRANDA, **Tratado de Direito Privado**, T. I Introdução, Pessoas Físicas e Jurídicas, p. 57.

29 ATALIBA, **Hipótese**…, *op. cit.,* p. 42.

30 CARVALHO, **Direito Tributário**…, *op. cit.,* p. 335.

31 CARVALHO, **Curso**…, *op. cit.,* p. 329.

Com isso, operando-se o fato que corresponde ao previsto na hipótese, propagam-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência: o vínculo obrigacional contido na relação jurídica tributária.

Como já anteriormente mencionado, PAULO DE BARROS CARVALHO estrutura a Regra-Matriz de Incidência Tributária dividindo-a em hipótese tributária e consequência tributária[32].

A hipótese, também chamada de antecedente, suposto, antessuposto ou pressuposto, é conceituada como a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais como relatado no antecedente de norma individual concreta, fará romper o vínculo que o legislador estipulou na consequência (relação jurídica tributária)[33].

Conforme o magistério de GERALDO ATALIBA, a hipótese de incidência traz, a partir da descrição legislativa hipotética, um fato a cuja ocorrência "*in concretu"* a lei atribui a força jurídica para determinar o nascimento da obrigação tributária[34].

Em linha com os ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO, existem três critérios para identificação do fato social descrito na hipótese de incidência: o critério material, composto por um verbo acrescido de um complemento, bem como os critérios espacial e temporal, ou seja, o núcleo do acontecimento fáctico e seus condicionantes de espaço e de tempo[35].

Enquanto a hipótese, como descritora, anuncia os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato, o consequente, como prescritor, nos dá os critérios para identificação do vínculo jurídico que nasce (relação jurídico-tributária), possibilitando saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo, a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir a prestação, bem como o seu objeto[36].

O consequente é composto por dois critérios: o pessoal e o quantitativo. O critério pessoal é o conjunto de elementos, colhidos no prescritor da norma, que aponta quem são os sujeitos da relação jurídica – de um lado, o sujeito ativo credor, ou pretensor, e, de outro, o sujeito passivo ou devedor – enquanto o critério quantitativo apresenta o objeto da prestação, consubstanciado na base de cálculo e na alíquota, que permitem encontrar as referências às

---

32 "*... falamos em Hipótese de Incidência Tributária (a descrição) e Fato Jurídico Tributário (o fato)*" – VIEIRA, **A Regra-Matriz**..., *op. cit.,* p. 62.

33 CARVALHO, **Curso**…, *op. cit.,* p. 327.

34 "*A hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador instituiu um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua h.i., a ela associando o mandamento 'pague'*" – ATALIBA, **Hipótese**..., *op. cit.,* p. 61 e 69.

35 CARVALHO, **Direito Tributário**…, *op. cit.,* p. 155.

36 CARVALHO, **Curso**…, *op. cit.,* p. 367.

grandezas com que o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, a fim de permitir mensurar a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo[37].

Por fim, importante alertar sobre o equívoco da utilização da expressão "fato gerador" para designar a hipótese de incidência, porque alude simultaneamente a duas realidades distintas: a descrição legislativa abstrata do fato que origina a obrigação tributária (hipótese de incidência tributária) e o acontecimento concreto que gera essa obrigação (fato jurídico tributário)[38].

[37] *Ibidem,* p. 367.
[38] *Ibidem,* p. 326.

2.2 ANTECEDENTE DA NORMA – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

2.2.1 Critério Material

O critério material é o aspecto mais complexo da hipótese de incidência, pois é nesse critério que se contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do núcleo do arquétipo em que a hipótese de incidência consiste[39]. Nele, há referência a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, a ser realizado em determinado espaço e tempo[40].

> É o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidências. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (que a h.i. define) pertence. […] Aspecto material é a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços[41].

No critério material da hipótese de incidência é que se encontra a própria descrição da essência do fato tributável. AIRES BARRETO expõe que no critério material é que se encontram os contornos, o perímetro ou o desenho daquele evento que, uma vez consumado, terá o condão de ensejar o nascimento da obrigação tributária[42].

Contudo, é equivocado tratar o critério material como "a descrição objetiva do fato", pois tal descrição pressupõe também as circunstâncias de espaço e de tempo que o condicionam – que são os critérios espacial e temporal do antecedente – de modo que se estaria conceituando a própria hipótese de incidência tributária inteira[43].

PAULO DE BARROS CARVALHO explica que o critério material da hipótese – também denominado de núcleo central da hipótese – é formado, invariavelmente, por um **verbo**, que sugere um comportamento humano de "dar, fazer ou ser" seguido de seu **complemento**, que reflete uma imagem abstrata de um fato jurídico[44]. No mesmo sentido, JOSÉ ROBERTO VIEIRA[45] confirma tal descrição ao afirmar que "… *o critério material do antecedente normativo apresenta comportamentos de pessoas, representados por um verbo e seu*

---

39 ATALIBA, **Hipótese**…, *op. cit.,* p. 69.
40 CARVALHO, **Direito Tributário**…, *op. cit.,* p. 156.
41 ATALIBA, **Hipótese**…, *op. cit.,* p. 106.
42 Aires Barreto, **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**, p. 31.
43 CARVALHO, **Direito Tributário**…, *op. cit.,* p. 482.
44 *Ibidem,* p. 482.
45 VIEIRA, **A Regra-Matriz**…, *op. cit.*, p. 83.

complemento", destacando a relevância de se *"... identificar um termo essencial da oração que compõe o critério material: o verbo*".

O **verbo**, por sua vez, estará empregado no modo **indicativo**, para indicar situações que aconteceram no passado e que se encontram finalizadas[46]; e será **pessoal** – para indicar um comportamento humano – e de **predicação incompleta**[47], o que importa a obrigatória presença de um complemento[48].

Em razão do verbo possuir caráter pessoal, PAULO DE BARROS CARVALHO entende que não é necessária a inclusão do critério pessoal na hipótese porque a pessoa já integra o critério material, enquanto JOSÉ ROBERTO VIEIRA compreende que é possível a inclusão de um "critério pessoal" na hipótese de incidência tributária, quando a pessoa que realiza a ação do verbo tem características especiais e a presença de uma pessoa na hipótese se torna inegável "… *quando se faz menção, no critério material, ao comportamento de pessoas, quando se requer um verbo pessoal, e quando se repele qualquer verbo impessoal*"[49].

Verifica-se, assim, que o critério material da hipótese de incidência é composto por um verbo, que representa um comportamento humano, e seu complemento, situação em que ambos refletem uma imagem abstrata de um fato jurídico a ser realizado.

2.2.2 Critério Temporal

O critério temporal da hipótese é o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, que oferece os elementos do exato e preciso instante em que ocorre o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra o devedor e o credor da obrigação tributária[50].

Segundo JOSÉ ROBERTO VIEIRA esse critério "*... permite a identificação da coordenada que limita, no tempo, a ocorrência factual...",* a fim de estabelecer o exato

---

[46] "*Um dado decisivo para discernir a hipótese tributária do fato, aliás, reside no tempo verbal que as prescrições normativas empregam. Se bem atinarmos à fraseologia dos textos jurídicos, perceberemos que as hipóteses tributárias se costumam expressar com o verbo empregado no infinitivo, já o verbo que conforma o fato jurídico tributário está registrado sempre no pretérito. Com efeito, a expressão 'fato' é a forma irregular do particípio passado do verbo fazer, justificando-se também por isso a preferência pelo termo em meio à locução 'fato jurídico tributário'*" – CARVALHO, **Curso**…, *op. cit.,* p. 328.

[47] Um verbo pessoal transitivo necessita de um complemento para transmitir uma informação completa. Para MARCELO CARON BAPTISTA, "*... o critério material somente pode ser definido como um comportamento humano representado por meio de um verbo pessoal transitivo*" – Marcelo Caron Baptista, **ISS: Do Texto à Norma**, p. 253.

[48] CARVALHO, **Curso**…, *op. cit.,* p. 339.

[49] VIEIRA, **A Regra-Matriz**, … *op. cit.,* p. 64.

[50] CARVALHO, **Curso**…, *op. cit.,* p. 344.

momento em que se instala o laço obrigacional, até então hipoteticamente previsto no consequente da norma[51].

Tal critério é importante para "… *determinar, com precisão, em que átimo surge o direito subjetivo público de o Estado exigir de alguém prestações pecuniárias*".[52] Dessa maneira, 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 imponível (e, pois, nascida a obrigação tributária)*"[53].

O critério temporal da hipótese é também relevante para fins da exata identificação da lei aplicável, nas questões relativas à vigência e eficácia da lei, da observância da irretroatividade (art. 150, III, "a", da CF/1988), da anterioridade (art. 150, III, "b"e "c", da CF/1988)[54]; além da contagem do prazo decadencial para formalização do respectivo crédito tributário (arts. 150, § 4º e 173, I, da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional)[55].

Embora pertinente a classificação dos fatos como "instantâneos", "continuados", "periódicos" e "compostos", tal classificação "… *não traz proveito em termos de estrutura de norma tributária. A incidência ataca unicamente o resultado de uma situação, estado, operação, serviço que – enquanto não verificado – não faz eclodir o tributo*" [56].

---

51 VIEIRA**, A Regra-Matriz**..., *op. cit.,* p. 63.

52 CARVALHO, **Direito Tributário**… *op. cit.,* p. 491.

53 ATALIBA, **Hipótese**…, *op. cit.*, p. 93.

54 "*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:* [...]
III - cobrar tributos:
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)".

55 *"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.* [...]
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação" (sic)
"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

56 "*São 'instantâneos' os fatos em que a ocorrência se dá mediante a prática de um simples ato. Por outro lado, são 'continuados' os fatos que demandam a permanência ao longo de um determinado lapso de tempo. Os fatos 'periódicos' são aqueles repetidos (em regra, anualmente, como é o caso do ITPU, do IPVA e do ITR). Por fim, os fatos 'compostos' são aqueles que necessitam da abrangência de diversos elementos para sua formação*" – MELO, ISS…, *op. cit.,* p. 323.

Assim sendo, o critério temporal da hipótese de incidência estabelece o exato momento em que o fato descrito no antecedente da norma ocorre, instituindo, nesse instante, a relação jurídica tributária entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação.

2.2.3 Critério Espacial

O critério espacial é a indicação de **circunstâncias de lugar**, contida explicita ou implicitamente na hipótese de incidência, relevante para a configuração do fato jurídico tributário[57]. Tal critério possibilitar marcar, no espaço, *"... o acontecimento do fato jurídico tributário, adstringindo-o a determinada extensão do território..."*[58].

Trata-se, assim, "… *da coordenada de espaço em que ocorre o comportamento de pessoas físicas e jurídicas descrito no critério material do suposto*"[59]. É **o local da ocorrência do fato** tipificado no texto do direito positivo que dá nascimento à relação jurídica tributária.

Esse critério **não trata do âmbito de vigência e eficácia da norma jurídica**, cuja vigência diz respeito à extensão territorial onde a lei produz efeitos e pode ser aplicada, mas, sim, do local em que se considera ocorrido o fato que se identifica com a hipótese de incidência do tributo, ou seja, no caso do ISS, por exemplo, a indicação do local onde o serviço é considerado prestado[60].

Logo, o critério espacial da hipótese da norma refere-se à indicação do local onde ocorre o fato jurídico tributário, conforme descrito na hipótese, e não à extensão territorial onde a lei produz efeitos, sendo responsável por assinalar o lugar em que ocorrerá o fato que corresponde à hipótese de incidência.

---

57 ATALIBA, **Hipótese**…, *op. cit.,* p. 92-93.

58 VIEIRA, **A Regra-Matriz**..., *op. cit.,* p. 63.

59 Betina Treiger GRUPENMACHER, A Regra-Matriz de Incidência do Imposto sobre Serviços, *in* **Regra-Matriz de incidência tributária: da teoria à prática**, p. 207.

60 "*Alguns estudiosos menos atentos superpõem este critério ao recorte geográfico do âmbito territorial de validade ou eficácia da lei tributária. A impropriedade deste procedimento torna-se evidente pelo simples exame da classificação dos tributos segundo o grau de elaboração do critério espacial da hipótese empreendida por PAULO DE BARROS CARVALHO: tributos cujo critério espacial determina locais específicos para ocorrência do evento (ex. o Imposto de Importação e as repartições aduaneiras); tributos cujo critério espacial delimita as áreas onde pode ter lugar a situação fática (ex. o IPTU e a zona urbana do município); e tributos cujo critério espacial admite o acontecimento do fato típico em qualquer lugar, dentro do campo de validade ou eficácia da lei (ex. o IPI e o território nacional, exceto o IPI incidente nas importações)*" – VIEIRA, **A Regra-Matriz**..., *op. cit.,* p. 63.

2.3 CONSEQUENTE DA NORMA – RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

2.3.1 Introdução

Ocorrido o fato jurídico tributário – descrito no antecedente da norma – instala-se a relação dele decorrente, isso é, a relação jurídica tributária, também denominada de obrigação tributária, que é composta pelo sujeito ativo, com o direito subjetivo de exigir a prestação objeto da obrigação tributária, e pelo sujeito passivo, que tem o dever jurídico de adimplir a prestação tributária[61].

2.3.2 Critério Pessoal

2.3.2.1 Introdução

O critério pessoal *"... é o atributo da hipótese de incidência que designa o sujeito ativo, expressa ou implicitamente, e estabelece genericamente os sujeitos passivos..."*[62]. Nesse critério, "*... jazem as indicações concernentes aos dois polos da relação tributária: no positivo, o titular do direito à prestação, no negativo, aquele que é jungido ao seu cumprimento*"[63].

2.3.2.1 Sujeito Ativo

O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária. É o credor da obrigação tributária.

Em regra, o sujeito ativo pode ser inferido com base na própria lei, pois, ou se elege como sujeito ativo a pessoa **constitucionalmente titular da competência tributária**, ou se **delega a capacidade tributária ativa** a outra pessoa que não a competente para instituir o correspondente tributo, sendo que, neste caso, tal delegação deve constar expressamente em lei[64].

---

61 CARVALHO, **Direito Tributário**…, *op. cit.,* p. 650.
62 Aires Fernandino BARRETO, **ISS na Constituição e na lei**, p. 35.
63 VIEIRA, **A Regra-Matriz**..., *op. cit.,* p. 66.
64 BARRETO, **Base de cálculo**…., *op. cit.*, p. 36.

A delegação da capacidade tributária ativa, também chamada por GERALDO ATALIBA de "**parafiscalidade"**, "… *consiste isso em a lei atribuir a titularidade de tributos a pessoas diversas do estado, que os arrecadam em benefício das próprias finalidades*" [65].

De acordo com o artigo 7º, "*caput"*, do Código Tributário Nacional (CTN), são delegáveis as "… *funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra*", de forma que a delegação da capacidade tributária ativa é possível apenas a **pessoas jurídicas de direito público**[66].

De todo modo, o § 3º do artigo 7º do CTN permite a delegação "… *a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributo*", razão pela qual a função de arrecadar e exigir a prestação tributária pode ser delegada a **pessoa jurídica de direito privado**[67].

Em suma, o sujeito ativo da relação tributária é o titular do direito de exigir a prestação pecuniária, ou seja, o credor da obrigação tributária e, geralmente, é a pessoa constitucionalmente titular da competência tributária ou, por delegação expressa em lei, outra pessoa jurídica de direito público ou privado, delegação essa denominada "parafiscalidade".

2.3.2.2 Sujeito Passivo

O sujeito passivo da relação tributária é o devedor ou a "… *pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo*"[68].

De acordo com o artigo 121 do CTN, o sujeito passivo poderá estar revestido da feição de (1) **contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato jurídico tributário ou de (2) **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei, além de estar vinculado ao fato jurídico tributário, como determina o artigo 128 do CTN[69].

---

65 ATALIBA, **Hipótese**…, *op. cit.,* p. 83.

66 "*Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra*…".

67 *"Art. 7º* […] *§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos".*

68 ATALIBA, **Hipótese**…, *op. cit.,* p. 84.

69 *"Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

AMÍLCAR FALCÃO lembra que a definição do sujeito passivo principal (contribuinte) "… se determinará pela natural e necessária atribuição do fato gerador", enquanto "*... os sujeitos passivos indiretos, quer por transferência (sucessor e responsável tributário), ou por substituição (substituto legal tributário) só podem resultar de disposição legal expressa...*" [70].

PAULO DE BARROS CARVALHO leciona que, para ocupar a posição de sujeito passivo da relação tributária, exige-se que a pessoa tenha "… *relação com o fato jurídico praticado*", direta ou indiretamente, sendo, nesse caso, autorizado a responder "*... em caráter supletivo, ao adimplemento da prestação...*" [71].

Portanto, o sujeito passivo da relação tributária é o devedor, que pode ser classificado como contribuinte, quando possui relação direta com o fato jurídico tributário, ou responsável, quando sua obrigação decorre de lei e está vinculado ao fato jurídico tributário, sendo que o contribuinte é definido pela atribuição da hipótese de incidência, enquanto os responsáveis são determinados por disposição legal.

2.3.3 Critério Quantitativo

2.3.3.1 Considerações Iniciais

O critério quantitativo é formado pelo binômio base de cálculo e alíquota, sendo composto "*... precisamente pelos dados que possibilitam a fixação dos exatos contornos do objeto da prestação pecuniária, mediante o concurso de base de cálculo e alíquota*" [72].

É por meio desse critério que se conhece quais os contornos e a dimensão numérica do objeto da relação jurídica tributária, para se calcular o "*quantum"* da prestação pecuniária, qual seja, a que o sujeito ativo tem direito de receber e à qual o sujeito passivo tem de adimplir.

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.
[...]
Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode 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 êste em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação" (sic).

70 Amílcar de Araújo FALCÃO, **Fato gerador da obrigação tributária**, p. 134.

71 CARVALHO, **Direito Tributário**…, *op. cit.,* p. 651.

72 VIEIRA, **A Regra-Matriz**, *op. cit.,* p. 66.

Mediante a sua análise, obtém-se, com segurança, o efetivo montante da quantia devida a título do tributo[73].

2.3.3.2 Base de cálculo

A base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da Regra-Matriz de Incidência Tributária que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, a fim de que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária[74].

Para AIRES BARRETO, a base de cálculo "… *é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a dívida tributária*" [75].

Denominada de **base imponível** por GERALDO ATALIBA, trata-se do critério que "… *é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência*", com a finalidade de "… *fixar o critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do 'quantum debeatur'*"[76].

Paralelamente, a base de cálculo apresenta outras funções, num total de três funções distintas: (1) medir as proporções econômicas reais do fato (função mensuradora); (2) compor a específica determinação da dívida (função objetiva); e (3) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma (função comparativa)[77].

A **função mensuradora da base de cálculo** consiste em **medir as proporções reais** do fato jurídico tributário e diz respeito à "… *fórmula numérica de estipulação do conteúdo econômico do dever jurídico a ser cumprido pelo sujeito passivo… para anunciar a grandeza efetiva do evento … enfim, todo e qualquer padrão dimensível ínsito ao núcleo da incidência*".[78] Em termos simples, ela mede a grandeza econômica sobre a qual o tributo será calculado, como renda, patrimônio, serviço, consumo entre outros[79].

---

73 Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**, p. 140.
74 CARVALHO, **Curso**…, *op. cit.,* p. 413.
75 BARRETO, **Base de cálculo**…, *op. cit.,* p 40.
76 ATALIBA, **Hipótese**…, *op. cit.,* p. 108.
77 CARVALHO, **Curso**…, *op. cit.,* 413.
78 *Ibidem,* p. 413.
79 "*O aspecto material da h.i. é sempre mensurável, isto é, sempre redutível a uma expressão numérica. A coisa posta na materialidade da h.i. é sempre passível de medição*" – ATALIBA, **Hipótese**..., *op. cit.,* 108.

Após mensurada a intensidade do fato a ser tributado, a **função objetiva** da base de cálculo surge visando **compor a específica determinação da dívida tributária** e "… *comparece no caráter de mero fator integrante de uma operação aritmética de multiplicação*"[80]. Nessa dinâmica, a base de cálculo é o elemento numérico que, ao ser multiplicado pela alíquota (percentual do tributo), resulta no valor final a ser pago pelo sujeito passivo, razão pela qual, sem a alíquota, não é possível efetivar a função objetiva da base de cálculo.

No entanto, em determinadas situações, o texto do direito positivo se contradiz, ao tratar do critério material da hipótese e da base de cálculo, de modo que a base de cálculo, em sua **função comparativa**, se apresenta como "… *índice seguro para identificar o genuíno critério material da hipótese, ofertando-nos instrumento sólido e eficiente para confirmar, infirmar ou afirmar o enunciado da lei, surpreendendo o núcleo lídimo da incidência jurídica*"[81].

A função **confirmativa** ocorre quando "… *houver total sintonia entre o padrão da medida e o núcleo do fato dimensionado*", enquanto a função **infirmativa** se manifesta quando houver "… *incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como medula da previsão fáctica*". A função **afirmativa** se faz presente quando "… *na eventualidade, ser obscura a formulação legal",* deve prevalecer a base de cálculo como indicadora do critério material da hipótese[82].

Como muito bem lembra AMILCAR FALCÃO, a "…*base de cálculo tem que ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a configurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica*" [83].

Dessarte, a base de cálculo visa dimensionar a intensidade do comportamento jurídico descrito na hipótese para, juntamente com a alíquota, determinar o valor da prestação pecuniária, exercendo, ainda, três funções distintas: medir as proporções econômicas reais do fato jurídico tributário (função mensuradora), determinar a dívida tributária ao ser multiplicada pela alíquota (função objetiva), e confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese de incidência (função comparativa).

---

80 CARVALHO, **Curso**…, *op. cit.,* 415.
81 *Ibidem,* p. 416.
82 CARVALHO, **Direito Tributário**…, *op. cit.,* p. 645.
83 FALCÃO, **Fato**..., *op. cit.,* p. 138.

2.3.3.3 Alíquota

O critério quantitativo é composto também pela alíquota, definida como a quota, fração ou parte que o sujeito ativo chama para si, do valor dimensível (base de cálculo) manifestado pelo fato jurídico tributário[84]. A alíquota é "… *o indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo ... é o fator que deve ser conjugado à base calculada para obtenção do objeto da prestação tributária*"[85].

O resultado da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo enseja na determinação do "*quantum debeatur"* correspondente a cada obrigação tributária, de forma a cumprir a função objetiva da alíquota e da própria base de cálculo (determinar o valor da obrigação tributária) [86].

Isso porque não basta, para se chegar ao "*quantum debeatur"*, apenas a base de cálculo, pois ela é insuficiente para determinar o valor em concreto da obrigação tributária, de modo que a lei deve estabelecer outro elemento para o critério quantitativo que, combinado com, ou multiplicado, pela base de cálculo, permita a fixação do débito/crédito tributário. Com efeito, a *"... obrigação tributária só pode ser determinado mediante a combinação de dois critérios numéricos: a base imponível e a alíquota*" (sic)[87].

Assim sendo, a alíquota é a fração do valor da base de cálculo que o sujeito ativo toma para si, servindo como indicador da proporção a ser aplicada sobre a base de cálculo para determinar o valor da prestação tributária, que deverá ser combinada à base de cálculo para fixar o "*quantum debeatur"* correspondente a cada obrigação tributária, permitindo, assim, a determinação concreta do crédito e do débito tributário.

Apresentadas as generalidades dos critérios que compõem a Regra-Matriz de Incidência Tributária, passa-se à análise pormenorizada de cada um desses critérios, e mais especificamente ao critério material das hipóteses de incidência do ISS, do IBS e da CBS,

---

[84] "*se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração – sob a forma de percentual, ou outra – da base imponível. […] é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponível que o estado se atribui"* – ATALIBA, **ISS**…, *op. cit.,* p. 114.

[85] A respeito da diferença entre base de cálculo e base calculada, "... *a base de cálculo* [é] *a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários, à luz dos critérios dados pela lei.*
Base calculada é o resultado expresso em moeda da aplicação do critério abstrato (designado base de cálculo) a um caso concreto" (acrescentamos nos colchetes) – BARRETO**, Base de cálculo**…, *op. cit.,* p. 43-44 e 90. Na mesma linha: "*A base calculada resulta da aplicação concreta da base imponível (esta no plano legal, aquela no plano da aplicação da lei) ... A base de cálculo é um conceito legal de tamanho; a base calculada é magnitude concreta, é a precisa medida de um fato*" – ATALIBA, **Hipótese**..., *op. cit.,* p. 113-114.

[86] ATALIBA, **Hipótese**…, *op. cit.,* p. 104.

[87] *Ibidem,* p. 115.

extraídos a partir dos enunciados do Direito Positivo e das considerações enriquecidas pela Ciência do Direito.

3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS

3.1 ANTECEDENTE DA NORMA – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

3.1.1 Critério Material

3.1.1.1 Generalidades

Como visto anteriormente, o critério material é um comportamento pessoal composto por um verbo e um complemento. No caso do ISS, a partir de interpretação do texto constitucional, verifica-se que o critério material da hipótese de incidência desse imposto é formado pelo **verbo "prestar"**, acompanhado do **complemento "serviços de qualquer natureza"**. Explica-se.

O texto do direito positivo, em especial o artigo 156, III, da Constituição (CF/1988), atribuiu aptidão aos Municípios para instituir impostos sobre "… *serviços de qualquer natureza...*", qual seja, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)[88].

Desse modo, como leciona HUMBERTO ÁVILA, a Constituição estabelece reserva material sobre as expressões cujo significado mínimo não pode ser desprezado pelo intérprete. Isto é, o texto constitucional estabelece implicitamente conceitos "… *que permitem ao intérprete, mediante operações de aproximação e distanciamento semânticos, construa um conceito constitucional*" [89].

Assim, tanto o intérprete como o legislador infraconstitucional estão limitados a considerar como serviço apenas as atividades que se adequem ao conceito de serviço estabelecido e pressuposto pela Constituição, uma vez que ela incorpora conceitos que não podem ser ignorados.

Para AIRES BARRETO, o constituinte, ao distribuir competências tributárias, descreve um fato a ser realizado geralmente pelo sujeito passivo do imposto e, no caso do tributo em questão, a composição do "… *critério material do ISS* [é] *representada pelo verbo prestar*

---

[88] "*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) (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023) Vigência)".

[89] Humberto ÁVILA, O Imposto Sobre Serviços e a Lei Complementar nº 116/03, In: **O ISS e a LC 116**, p. 169.

e o respectivo complemento serviço, [razão pela qual] *o correto é que o tributo atinja o produtor da ação 'prestar serviço'*" (acrescentamos nos colchetes)[90].

Nesse sentido, MARÇAL JUSTEN FILHO complementa que o "serviço", por si só e enquanto tal, não tem o condão de definir unicamente a materialidade da hipótese de incidência do ISS, pois necessita de um verbo pessoal indicativo e de predicação incompleta a anteceder a palavra "serviço", de maneira que tal vocábulo "…*não designa nem indica uma conduta humana – mas o resultado de uma atividade*" [91]. Por esse motivo, "… *não se tributa o serviço em si mesmo, mas a atividade humana da qual ele decorre ... ou seja, a incidência se dá sobre a prestação de serviço*"[92].

Interpretando o texto constitucional a partir da linguagem – e utilizando-se do plano sintático – verifica-se que materialidade "prestação de serviços" está prevista no próprio texto constitucional, ao excepcionar a incidência do ISS sobre determinados serviços e outorgar aos Estados a aptidão para instituir o ICMS sobre "… *prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*"[93]; o que não deixa dúvidas de que o texto constitucional busca tributar a "prestação de serviços", seja pelo ICMS, seja pelo ISS[94].

Portanto, seguindo o arquétipo constitucional do imposto, o ISS incide sobre a "prestação de serviços", sendo esse o núcleo central e critério material da regra-matriz de incidência tributária do referido imposto, motivo pelo qual esse critério é representado pelo **verbo "prestar"**, acompanhado do **complemento "serviços de qualquer natureza"**, como se passa a pormenorizadamente a demonstrar[95] [96].

---

90 BARRETO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 36.

91 Marçal JUSTEN FILHO, **O imposto sobre serviços na constituição**, p. 78.

92 "*Não se pode considerar a incidência tributária restrita à figura de 'serviço', como uma atividade realizada; mas, certamente, sobre a 'prestação do serviço', porque esta é que tem a virtude de abranger os elementos imprescindíveis à sua configuração, ou seja, o prestador e o tomador, mediante a instauração de relação jurídica de direito privado, que irradia os naturais efeitos tributários*" – MELO, ISS… *op. cit.,* p. 57.

93 "*Se fixamos o pressuposto de que o direito positivo é uma camada linguística, vazada em termos prescritivos, com um vetor dirigido ao comportamento social, nas relações de intersubjetividade, nada mais natural que apresentarmos a proposta de interpretação do direito como um sistema de linguagem.* […] *O plano sintático é formado pelo relacionamento que os símbolos linguísticos mantêm entre si, sem qualquer alusão ao mundo exterior ao sistema...*" – CARVALHO, **Curso**…, *op. cit.,* p. 142-143.

94 "*… de forma implícita, depreende-se que as prestações de serviço, de uma forma geral, são tributáveis pelos Municípios através do ISS, com exceção dos serviços cuja materialidade é reservada à competência estadual"* – Daniel PROCHALSKI, **ISS: regra matriz de incidência e conflitos de competência**, p. 204.

95 CARVALHO, **Direito Tributário**…, *op. cit*., p. 794.

96 "*… no '**antecedente normativo da regra-modelo do ISS**', sem maior detença, é possível identificar o verbo e o complemento nucleares: prestar serviços*" – VIEIRA, **A Regra-Matriz**…, *op. cit.,* p. 83.

3.1.1.2 Verbo "prestar"

Prestar serviço é uma atividade com caráter de bilateralidade. Isso significa que é "… *necessária a existência de duas pessoas diversas, na condição de prestador e tomador, não podendo cogitar-se de alguém que preste serviço a si mesmo*" (sic)[97]. Segundo as lições de IVES GANDRA MARTINS, "… *prestar serviço significa servir, ato ou efeito de servir. É o mesmo que prestar trabalho ou atividade a terceiro, mediante remuneração*" [98].

Como visto no item 3.1.1.1, a incidência do ISS não se limita exclusivamente à expressão de serviço como uma atividade posta ou realizada, mas, sobretudo, sobre a "… '*prestação do serviço', porque esta é que tem a virtude de abranger os elementos imprescindíveis à sua configuração, ou seja, o prestador e o tomador, mediante a instauração de relação jurídica de direito privado*"[99].

Nesse sentido, FÁBIO ARTIGAS GRILLO comenta que na materialidade do ISS "… *pressupõe-se uma relação jurídica contratual bilateral, de conteúdo econômico, em que o tomador e o prestador enquanto partes estabelecem direitos e deveres recíprocos*"[100].

Logo, para que se realize o comportamento que constituiu o critério material da hipótese de incidência do ISS, é necessário que ocorra o exercício, por parte de alguém (prestador), de atuação que tenha por objetivo entregar um serviço a outra pessoa (tomador), a qual remunera o prestador (preço do serviço), como bem leciona MARCELO CARON BAPTISTA[101].

Isso porque o verbo "prestar" exige outra pessoa no cenário da incidência, destinada a usufruir ou receber o resultado da ação, afastando a possibilidade de ser realizado em benefício próprio, de maneira que não é adotada a expressão "realizar serviços"[102].

Dessa forma, para que exista "… *prestação de serviços é necessário acontecer o exercício, por parte de alguém (prestador), de atuação que tenha por objetivo produzir uma*

---

97 CARVALHO, **Direito Tributário**…, *op. cit.*, p. 794.

98 Ives Gandra da Silva MARTINS; Marilene Talarico Martins RODRIGUES, O ISS e a Lei Complementar nº 116/2003 – Aspectos Relevantes, In: **O ISS e a LC 116**, p. 204.

99 MELO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 57.

100 Fabio Artigas GRILLO, O imposto sobre serviços – ISS não incide na sucumbência, *in* **Direito Tributário Multidimensional e Reforma Tributária: Solidariedade, Sustentabilidade e Inovação em Face da Segurança Jurídica**, p. 421.

101 "*… o ISS somente pode incidir se houver realização de serviço para terceiro. Exige-se uma relação envolvendo, pelo menos, duas pessoas: o realizador e o tomador do serviço*" – BAPTISTA, **ISS**…, *op. cit.,* p. 255.

102 "*Quem realiza um serviço para si próprio o faz em seu proveito pessoal. Trata-se de 'serviço' em acepção vulgar. Não envolve riqueza qualquer, ao menos relevante para o ISS. Ninguém paga a si mesmo pela realização de um serviço. Essa ação, pois, não se subsume à sua hipótese de incidência porque não se compadece com a idéia de comportamento economicamente avaliável*" (sic) – *ibidem.,* p. 254.

utilidade relativamente a outra pessoa (tomador)", de maneira que o verbo **prestar pressupõe a existência de um tomador e de um prestador** [103].

Para AIRES BARRETO, o conceito de serviço pressupõe uma relação bilateral entre, no mínimo, duas pessoas, na qual uma pessoa serve à outra, de modo que "… *serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiro*" [104].

Até porque o tomador é sujeito essencial para que se caracterize prestação de serviço, pois não se pode cogitar "… *de prestação de serviços sem que haja destinatário. Sempre que houver 'prestação', alguém 'prestará' a outro. Um sujeito será prestador e outro será tomador ou destinatário. Para que se cogite de prestação de serviço, é forçoso que alguém seja o produtor e outrem, o consumidor*"[105].

No mesmo sentido, HUMBERTO ÁVILA entende que "… *prestar serviços significa fazer alguma coisa em proveito de outrem … e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento*" [106].

AIRES BARRETO e MARCELO CARON BAPTISTA alertam que é tributável somente a prestação de serviço, e não o seu consumo, a sua fruição, utilidade ou sua utilização, sob o argumento que a Constituição, ao definir o prestador, como destinatário constitucional do tributo", elege-o como o verdadeiro agente da ação de prestar serviços e o real beneficiário da retribuição e manifestação do conteúdo econômico, de tal forma que as ações de consumir ou fruir de serviços são realizadas por pessoa diferente do prestador[107].

Assim, pois, quando a Constituição atribui competência para instituição de tributo sobre determinado fato, "… *implicitamente diz quais são os sujeitos das relações tributárias que nascerão do acontecimento dos fatos que o legislador qualificar, na conformidade da*

---

[103] CARVALHO, **Direito Tributário**, *op. cit.,* p. 794.
[104] BARRETO, **ISS**..., *op. cit.,* p. 34.
[105] *Ibidem,* p. 44.
[106] ÁVILA, O Imposto..., *op. cit.*, p. 168.
[107] "*A Constituição (art. 156, III) refere o fato serviço e, necessariamente – embora de modo implícito – seu produtor. Não supõe o fato com abstração de quem lhe dá vida. Pelo contrário, visa indicar, peremptoriamente, ao legislador ordinário, o sujeito passivo do tributo, o "destinatário constitucional tributário. […] Só a prestação do serviço é tributável, porque o conteúdo econômico indica o prestador como o verdadeiro beneficiário da retribuição que, de alguma maneira, é o modo objetivo de mensuração desse mesmo conteúdo econômico. O consumo, a fruição e a utilização do serviço não podem ser postos ou entendidos como compreendidos nessa materialidade da hipótese de incidência porque os sujeitos das ações de consumir, fruir e utilizar são, necessariamente, diferentes do prestador do serviço. […] Não pode haver ISS sobre o fato consumir serviço, fruir serviço ou utilizar serviço porque esses verbos e respectivos complementos não defluem do arquétipo constitucional desse imposto. Assim, se fruidor, se consumidor, se beneficiário de utilidade forem chamados a contribuir, já se estará não diante do fenômeno 'prestação do serviço (desempenho de esforço humano em favor de terceiro), mas sim, de outros quaisquer, inteiramente distintos*" – BARRETO, **ISS**..., *op. cit.,* p. 37.

outorga constitucional. A Constituição não se limita a mencionar fatos, mas explicitamente se reporta aos sujeitos desses fatos"[108]. A lógica por trás disso é de que o prestador é quem extrai o benefício econômico e que se beneficia da remuneração pela prestação – isto é, quem manifesta capacidade contributiva objetiva – sendo ele, assim, o destinatário constitucional do tributo.

Essa relação bilateral, decorrente da prestação de serviços, pressupõe a formação mediante prévio contrato – formal ou informal, verbal ou por escrito –no qual as partes estabelecem direitos e deveres recíprocos, em razão de que "… *o prestador realiza o serviço porque se obrigou a tanto, contratualmente, perante o tomador. A prestação, para aquele, caracteriza um dever jurídico contratual*" [109]. Além disso, "… *é imprescindível que o contrato bilateral tenha conteúdo econômico, fixando-se um 'preço' em contraprestação à utilidade imaterial fornecida pelo prestador ... apresentando, assim, substância econômica, decorrência direta do princípio a capacidade contributiva*"[110].

Dessa forma, o verbo "prestar" carrega, em sua essência, o requisito da bilateralidade, pressuposto indispensável para a configuração da prestação de serviços. A relação jurídica, formada entre prestador e tomador, é marcada por direitos e deveres recíprocos, na qual o tomador usufrui do serviço tomado mediante contraprestação pecuniária, na qual o prestador manifesta a capacidade contributiva objetiva, característica fundamental para a concretização do comportamento que corresponde ao critério material da hipótese de incidência do ISS.

3.1.1.3 Complemento "serviços"

3.1.1.3.1 Considerações preliminares

O texto constitucional não estabelece uma definição explícita do conceito de "serviço" tributável pelo ISS. A Constituição apenas menciona a expressão "serviços", deixando ao intérprete a responsabilidade de delinear o seu significado. A respeito dessa previsão constitucional, AIRES BARRETO[111] elucida que "… *a Constituição não define serviço, para*

---

[108] *Ibidem,* p. 38.

[109] "*Na hipótese de prestação de serviço não contratada antecipadamente vir a ser remunerada, estar-se-á diante de caso de doação, que pressupõe a mera liberalidade do tomador do serviço e não se origina de um dever jurídico a ele correspondente for força de uma relação contratual...*" – BAPTISTA, **ISS**..., *op. cit.,* p. 270.

[110] CARVALHO, **Direito Tributário**…, *op. cit.*, p. 794.

[111] BARRETO, **ISS…**, *op. cit.,* p. 31.

efeitos tributários, [limitando-se] *a fazer referência à expressão 'serviço', como que relegando ao intérprete a tarefa de defini-lo*" (acrescentamos nos colchetes).

A palavra "serviços", na sua acepção literal, encontra sua significação no "*Ato ou efeito de servir*", no "*Exercício, Funções, trabalho do que serve*" ou na "*Execução de trabalho ou desempenho de funções, ordenados ou pagos por outrem*" [112]. No entanto, essa expressão "… *possui conteúdo jurídico-tributário deveras reduzido, limitado a algumas poucas significações possíveis, que compõem o campo material de incidência do ISS*"[113].

O conceito de "serviços", complemento do verbo "prestar" – atinente ao critério material da hipótese de incidência do ISS – é definido por MARÇAL JUSTEN FILHO como sendo a **utilidade prestada ao tomador**. O serviço, consubstanciado em tal utilidade, poderá ser entregue na forma de um bem material ou imaterial, de maneira que "… *o produto desse esforço pode materializar-se em um bem que ocupe fisicamente o espaço ou não*"[114].

No entanto, as atividades que se configuram como serviço não são "… *pura e exclusivamente intelectivas nem pura e exclusivamente materiais*", mas preponderantemente intelectuais ou maiormente materiais. Isso porque a "… *atividade pessoal que conduz à configuração da utilidade consiste em esforço físico e intelectual, só podendo-se tomar a alternativa entre os termos como destinada a indicar esforço preponderantemente físico ou preponderantemente intelectual*" (sic)[115].

Sob essa perspectiva, o conceito de serviço tributável é definido como a "… *prestação de utilidade (material ou não) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito privado, mas não sob regime trabalhista, qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer, decorrente de um contrato bilateral*"[116].

Por outro ângulo, AIRES BARRETO define "serviços" como "… *o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo*" [117].

A locução **"desempenho de atividade"** é o desenvolvimento de um **esforço pessoal** traduzido em um ato ou conjunto de atos. A classificação "**economicamente apreciável"** diz

---

[112] Clóvis Osvaldo GREGORIM *et. al.*, **MICHAELIS: Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**, p. 1928.
[113] BAPTISTA, **ISS**..., *op. cit.,* p. 252.
[114] JUSTEN FILHO, **ISS**…, *op. cit.,* p.82.
[115] *Ibidem,* p. 82.
[116] Marçal JUSTEN FILHO, O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-lei n. 406, *in* **Revista Dialética de Direito Tributário**, p. 66.
[117] BARRETO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 43.

respeito à necessidade de que a atividade configuradora do serviço tributável seja avaliável em termos de moeda, qual seja, uma **atividade com significação econômica**, não podendo ser uma atividade sem valor ou sem nenhuma expressão mensurável, de modo que, em caso contrário, embora corresponda ao conceito de serviço, não será serviço tributável[118].

Enquanto o significante "produtiva **de utilidade"** quer dizer que o resultado do objeto deve ser **útil ao destinatário**, de forma que o comportamento do prestador venha a cumprir ou preencher uma carência, deficiência ou lacuna sentida pelo destinatário. Essa utilidade pode ser material ou imaterial e deve decorrer do **esforço humano do prestador**.

"Para outrem" significa que a prestação seja destinada ao tomador, em uma relação bilateral formada pelo tomador e pelo prestador. Por sua vez, "**sem subordinação"** quer dizer que apenas o serviço em caráter autônomo se enquadra na hipótese de incidência do ISS, motivo pelo qual, se houver subordinação do prestador ao tomador do serviço, configura-se relação de emprego, não sujeita à tributação pelo ISS.

A necessidade de prestação **"sob regime de direito privado"** pressupõe que o serviço é fundado no Princípio da Autonomia da Vontade, em que livremente aderiram o prestador e o tomador, mediante contrato que entrelaça obrigação de fazer em que o prestador se obriga a praticar uma tarefa que pode resultar em uma vantagem para o tomador, que não efetuada sob o regime do direito do trabalho[119]. Ainda, tal característica afasta a prestação de serviço sob o regime do direito público, que, além de imune (art. 150, VI, "a", da CF/88), está sujeita à incidência da Taxa (art. 145, II, da CF/88) [120] [121].

Com o "**fito de remuneração"** traduz que o serviço é prestado com fim de obtenção de contrapartida vantajosa ou equilibrada. E, por fim, "**não compreendido na competência de outra esfera de governo"**, revela que o campo de incidência do ISS está "… balizado pela outorga de competência para tributar certos serviços ao Estado e ao Distrito Federal"[122].

---

[118] *Ibidem,* p. 44.

[119] "*A prestação de serviço sujeita à incidência do ISS é aquela que exige um prévio contrato e, portanto, que perfaz o objeto de uma relação jurídica contratual, de conteúdo econômica*" – BAPTISTA, **ISS**..., *op. cit.,* p. 270.

[120] BARRETO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 45.

[121] *"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;
[…]
Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:[…]
II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição".

[122] BARRETO, **ISS**…, *op. cit…*, p. 46.

Portanto, a partir dessas premissas iniciais, a palavra "serviços" pode ser conceituada como todo **esforço humano**, físico e intelectual, desenvolvido pelo prestador que resulte na entrega de **utilidade** material ou imaterial ao tomador, não realizada sob o regime de emprego.

Ainda sob essa perspectiva, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO leciona que o conceito constitucional de serviço diz respeito à "… *prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendendo à obtenção de um bem material ou imaterial*"[123]. De forma equivalente, MARCELO CARON BAPTISTA conceitua serviço como "… *o esforço pessoal correspondente à prestação-fim de serviço, identificada como uma prestação de fazer, em cumprimento de um dever jurídico de cunho negocial, mediante remuneração, realizada por qualquer pessoa*" [124].

Analogamente, IVES GANDRA MARTINS entende que "serviço" é "… *um bem econômico imaterial, fruto de esforço humano aplicado à produção. É produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade, mas que não se apresenta sob a forma de bem material*" [125].

Em outros termos, "serviço" é o trabalho ou atividade efetivamente entregue a terceiro, mediante remuneração resultante de uma utilidade na forma de obrigação de fazer[126].

Portanto, o conceito de serviço, como arremata MARÇAL JUSTEN FILHO, pode ser considerado como a "… *prestação de esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito Privado, que não caracterize relação empregatícia*"[127].

Com base nessa definição do conceito de "serviços", AIRES BARRETO completa-a ao descrevê-lo como todo esforço humano, ampla e genericamente considerado, voltado e desenvolvido para outrem (terceiros), mediante a existência de conteúdo econômico que reconheça indícios de manifestação de capacidade contributiva[128].

Em suma, podemos, sumariamente, conceituar serviço como o **esforço humano** realizado pelo prestador que tenha por objeto a entrega de **utilidade** material ou imaterial ao

---

[123] SOARES DE MELO, **Impostos**… *op. cit.,* p. 158.
[124] BAPTISTA, **ISS**…, *op. cit.,* p. 492.
[125] "*O termo serviço significa trabalhos ou atividades economicamente imensuráveis, que uma pessoa presta a outra. A expressão 'de qualquer natureza quer dizer de toda origem, de toda espécie, o que amplia o campo dos serviços tributáveis*" – MARTINS; RODRIGUES, O ISS..., *op. cit.*, p. 204.
[126] Vitor Henrique MALIKOSKI; Flávio Augusto Dumont PRADO. A tributação dos honorários advocatícios: aspectos práticos. In: **Sociedade de Advogados. Aspectos Relevantes e Polêmicos**, p. 103.
[127] "*… a atividade pessoal que conduz à configuração da utilidade material consiste em esforço físico e intelectual, só podendo-se tomar a alternativa entre os termos como destinada a indicar esforço preponderantemente físico ou preponderantemente intelectual. Já o produto desse esforço pode, igualmente, ser material ou imaterial*" (sic) – JUSTEN FILHO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 82-83.
[128] BARRETO, **ISS**…., *op. cit.,* p. 36.

tomador, mediante remuneração que possa manifestar presunção de riqueza e indícios de capacidade contributiva objetiva, decorrente de relação com **cunho econômico** e firmada sob o regime de **direito privado**[129].

3.1.1.3.2 Conceito de Direito Privado: obrigação de fazer

Como visto, a utilidade entregue pelo prestador a título de serviço dá-se mediante uma relação bilateral regida pelo direito privado. Essa relação jurídica é consubstanciada – no entendimento de relevantes cientistas do Direito Tributário – em uma "obrigação *de fazer*", à luz da disposição do **artigo 110 do CTN**[130] [131].

Segundo os ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO, a configuração de serviço como "obrigação de fazer" é *"... consagrado pelo direito civil e foi utilizado pelo constituinte para definir competência tributária, não podendo sofrer alterações pelo legislador infraconstitucional, quer complementar, quer ordinário. É o que prescreve o artigo 110 do Código Tributário Nacional*" [132].

MARCELO CARON BAPTISTA alerta que o estudo do campo das "obrigações" não é único e exclusivamente do direito privado, em especial do direito civil, sob o fundamento de que é "… *objeto indissociável do campo da Teoria Geral do Direito, e bem desenvolvido pela doutrina do Direito Civil e do Direito Comercial*". E vai além, ao entender que é tecnicamente adequado se falar em "prestações", ao invés de "obrigações", pois esta se refere ao dever jurídico que a norma impõe ao sujeito passivo de determinada relação jurídica obrigacional, enquanto aquela diz respeito ao "… *comportamento do ser humano objeto da relação jurídica*"[133].

O artigo 110 do CTN prescreve que "… *a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado … para definir ou limitar competências tributária*s".

---

[129] "*Realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto*" – CARVALHO, **Curso**…, *op. cit.,* p. 225.

[130] Cita-se, a título exemplificativo, Aires Fernandino BARRETO, Marcelo Caron BAPTISTA, Marçal JUSTEN FILHO, Paulo de Barros CARVALHO, Ives Gandra MARTINS etc.

[131] "*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*".

[132] CARVALHO, **Direito Tributário**…, *op. cit.,* p. 800.

[133] BAPTISTA, **ISS**…, *op. cit.,* p. 278-279.

Essa disposição determina que o legislador infraconstitucional não pode criar definições diferentes das que já são estabelecidas pela constituição e pelo direito privado. Suponhamos que o Direito Civil define o conceito de "propriedade" como o direito de uso, gozo e disposição de um bem. A lei tributária, ao criar um imposto sobre a propriedade, como o IPTU, deve seguir essa definição e não pode, por exemplo, dizer que propriedade inclui apenas a posse mediante a locação do bem, para ampliar a base de incidência do tributo. Isso é, a legislação tributária não pode alterar ou reinterpretar esses conceitos para tentar ampliar ou restringir a competência para tributar.

No caso do ISS, se o direito privado define "serviço" como o esforço humano do prestador que resulta na entrega de uma utilidade ao tomador, regido pelo direito privado, na forma de obrigação de fazer, a lei tributária não pode alterar esse conceito para ampliar ou restringir a tributação[134].

A ideia é, evitar que os entes, ao instituir seus tributos, alterem ou distorçam conceitos de outras áreas do direito com o objetivo de aumentar a base de incidência e a consequente arrecadação, em razão de o Direito Tributário tratar-se de um ramo de **superposição**[135]. Assim, de acordo com as lições de IVES GANDRA MARTINS, "… *o conceito do direito privado é vinculante, não podendo o legislador alterar o conteúdo e o alcance desse conceito, para efeitos tributários, na forma do artigo 110 do CTN*"[136].

Nesse sentido, AIRES BARRETO entende que "… *o conceito de serviço tributável, empregado pela CF para discriminar (identificar, demarcar) a esfera de competência dos Municípios, é um conceito de Direito Privado",* razão pela qual é indispensável *"...verificar o que, segundo o Direito Privado, se compreende no conceito de serviço*" [137].

A aplicação desse dispositivo, **no que diz respeito ao ISS**, materializa-se no sentido de que a prestação de serviço, enquanto hipótese de incidência do ISS, não é mera e simples situação fáctica, mas uma situação já **juridicizada** pelo ordenamento. Segundo MARÇAL JUSTEN FILHO, "… *não é simples fato do serviço em si mesmo que está, em sua descrição ideal, inserido na materialidade da hipótese tributária: o que se tributa é a prestação de serviço*

---

[134] "*Essa regra proíbe, portanto, que os Municípios alarguem o conceito de serviços, de modo a abarcar outras prestações que tecnicamente não se enquadram como serviço, ampliando sua competência tributária para além dos limites implícitos na competência tributária ancorada na CF*" – Gustavo FOSSATI, **Constituição Tributária comentada**, p. 423.

[135] "… *o direito tributário constitui um direito de superposição, incidindo sobre realidades postas por outros ramos do direito (civil, comercial etc.), torna-se imprescindível buscar o conceito das espécies básicas de obrigações ('dar e fazer'), para delimitar o âmbito do ISS, confrontando com os âmbitos do IPI e do ICMS*" – MELO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 560.

[136] MARTINS; RODRIGUES, O **ISS**..., *op. cit.,* p. 195.

[137] BARRETO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 40.

como adimplemento de uma obrigação", tal qual na forma de **obrigação de fazer**, regida predominantemente pelo Direito Civil [138].

Com efeito, "… *é impossível reconhecer a existência de uma prestação de serviço sujeita ao ISS sem consulta ao negócio jurídico da qual decorreu*". Isso porque se a norma tributária adota o fato juridicizado, sem qualquer limitação à qualificação jurídica realizada por outras normas, está consolidando a qualificação jurídica indicada, de forma que, "*No caso do ISS, parece-nos que a norma tributária propriamente dita está obrigada a respeitar a qualificação jurídica efetuada por normas civis e comerciais…*" [139]. Dessa forma, a chamada "teoria civilista" analisa o serviço sob o enfoque da classificação das obrigações no direito civil[140].

De acordo com a teoria geral das obrigações, extraída a partir da prescrição contida no Livro I da Parte Especial da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil (CC) – as obrigações são lastreadas nas modalidades de **dar** (art. 233 do CC), **fazer** (art. 247 do CC) e de **não fazer** (art. 250 do CC) [141]. Para nós, importam as duas primeiras modalidades.

A distinção entre as obrigações de dar e fazer, segundo AIRES BARRETO, é de simples compreensão: "… *(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*" [142].

No tocante ao imposto sobre produtos industrializados (IPI) e ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), a materialidade desses impostos pressupõe a realização de operação de transmissão de produto industrializado e/ou mercadoria, estabelecida mediante uma obrigação de entregar/dar coisa certa, visto que "… *redundem na transmissão de*

---

[138] JUSTEN FILHO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 87.

[139] *Ibidem,* p. 87.

[140] Esse conceito foi aceito pela própria jurisprudência do STF em 2000, como será analisado adiante, ao julgar o RE nº 112.947-6, que, baseado no art. 110 do CTN, concluiu que *"... o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer"* sob o fundamento de que *"... a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, 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, para definir ou limitar competências tributárias*" – **Supremo Tribunal Federal,** Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 11612, Rel. Min. Octavio Gallotti, Rel. para Acórdão: Min. Marco Aurélio, 11 out. 2000, disponível em < https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur104127/false>, acesso em 12 jan. 2024.

[141] *"Art. 233. A obrigação de dar coisa certa abrange os acessórios dela embora não mencionados, salvo se o contrário resultar do título ou das circunstâncias do caso.*
[…]
"Art. 247. Incorre na obrigação de indenizar perdas e danos o devedor que recusar a prestação a ele só imposta, ou só por ele exeqüível
[…]
"Art. 250. Extingue-se a obrigação de não fazer, desde que, sem culpa do devedor, se lhe torne impossível abster-se do ato, que se obrigou a não praticar" (sic).

[142] BARRETO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 55.

posse ou propriedade daqueles produtos, por isso consubstanciando uma 'obrigação de dar'"[143]. Por outro lado, em raciocínio excludente, resta ao ISS a obrigação formalizada na modalidade de **fazer**[144]; por não estar consubstanciada, em tese, numa obrigação de **dar** ou **não fazer**[145].

Nessa toada, MARÇAL JUSTEN FILHO estabelece que, excluindo as modalidades de obrigações de dar/entregar e não fazer, remanescem as obrigações de fazer, "… *que podem produzir uma prestação de serviço pessoal, caracterizadora do serviço tributável por via do ISS* [pois] *as obrigações de dar não conduzem a um serviço prestado*"[146].

Sob essa perspectiva, interessante é a digressão realizada por AIRES BARRETO ao considerar o **serviço** "espécie" do "gênero" **trabalho**, estabelecendo que "… a noção de trabalho corresponde, genericamente, a um 'fazer'", de forma que serviço é "… *um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros*" [147].

No mesmo sentido, GUSTAVO FOSSATI esclarece que "… *na prestação de serviço, há a obrigação de fazer, traduzida no esforço humano prestado em caráter negocial em benefício de outrem, visando trazer certa utilidade material ou imaterial*"[148].

Em complemento, PAULO DE BARROS CARVALHO diz ser necessário que a atividade desempenhada pelo prestador deve ser apresentar "…*sob a forma de 'obrigação de fazer'* [e] *só será possível a incidência do ISS se houver negócio jurídico mediante o qual uma das partes se obrigue a praticar certa atividade, de natureza física ou intelectual, recebendo, em troca, remuneração*" (acrescentamos nos colchetes) (sic)[149].

Segundo HUMBERTO ÁVILA, "… *a prestação de serviço corresponde ao esforço humano exercido em favor de terceiro,* [de forma que] *qualquer outra atividade que não corresponda a uma obrigação de fazer não poderá ser objeto de tributação*" (acrescentamos nos colchetes)[150]. GERALDO ATALIBA e AIRES BARRETO arrematam esse raciocínio ao

---

[143] José Roberto Vieira, O papel da lei complementar no estabelecimento das fronteiras IPI X ISS: óculos para macacos, *in* **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**, p. 584.

[144] "*O IPI não se distingue do ISS pela qualificação, dificuldade, grandeza ou espécie de esforço humano, mas fundamentalmente pela prática de 'operações' jurídicas (jamais tecnológicas, simplesmente), implicando obrigação de 'dar' um bem" ... A obrigação consiste num 'dar um produto industrializado'..."* – MELO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 70.

[145] "*… o critério diferenciador de ambas as obrigações se dá no sentido de que a obrigação de fazer é aquela que envolve uma prestação onde o fundamental é uma atividade do devedor não consistente na entrega de um bem (nem em uma omissão) ..."* (sic) – JUSTEN FILHO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 91.

[146] *Ibidem,* p. 90.

[147] BARRETO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 33.

[148] FOSSATI, **Constituição**..., *op. cit.,* p. 422.

[149] CARVALHO, **Direito Tributário**…, *op. cit.,* p. 795.

[150] ÁVILA, O Imposto..., *op. cit.*, p. 169.

afirmarem que "… *não se encontrará, na doutrina, nenhuma dissensão quanto à noção, substancial e elementar, de que serviço traduz, sempre, uma obrigação de fazer*" (sic)[151].

Por outro ângulo, MARCELO CARON BAPTISTA esclarece que "… *a hipótese de incidência do ISS refere-se às prestações de fazer*" em razão de que "… *o comportamento tributado pelo ISS é aquele em que o esforço pessoal do devedor se sobrepõe aos materiais e equipamentos eventualmente aplicados*", porque o tomador do serviço "… *quando o contrata, objetiva não a apropriação de um bem mas o resultado do esforço e da capacidade, física ou intelectual, da outra parte, ainda que esse resultado se expresse, no mundo fenomênico, por meio de um bem material*"[152]. Com base nessa perspectiva, "… *consistindo o conceito de serviço tributável por via de ISS no esforço humano a terceiros, segue-se, inexoravelmente, que só pode abranger as obrigações de fazer (e nenhuma outra)*" (sic)[153].

Contudo, não é toda e qualquer obrigação de fazer que se caracteriza como serviço tributável pelo ISS. Existem obrigações de fazer em que não há prestação de uma utilidade através do esforço pessoal do obrigado, como nos casos dos chamados "pré-contratos", em que as partes se obrigam a fazer uma pactuação futura de um contrato, sem a entrega de qualquer utilidade à outra parte contratual. Assim, seriam tributadas apenas as obrigações de fazer "fim", que envolvam uma atividade intelectual e material, que se esgotem em si mesmas, excluindo-se as obrigações consistentes em realizar um negócio jurídico (obrigação meio)[154].

No mesmo sentido, MARCELO CARON BAPTISTA reafirma que a prestação de serviço tributável pelo ISS é "… *aquela em que o esforço do prestador realiza a prestação-fim, que está no centro da relação contratual, e desde que não sirva apenas para dar nascimento a uma relação jurídica diversa entre as partes*" [155]. Assim, "…*se a finalidade da obrigação de fazer for apenas servir de meio à consecução de outro fato (ex: industrialização de produtos), não incidirá o ISS. Se for um fim-em-si-mesmo, incidirá*"[156].

Fato é que, a partir dessa corrente, pode-se entender que a prestação de serviços, sujeita à incidência do ISS, está delineada em uma relação jurídica sob a modalidade de obrigação de

---

[151] Geraldo Ataliba; Aires Fernandino Barreto, ISS – não incidência sobre cessão de espaço em bem imóvel, *in* **Revista de Direito Tributário**, n. 76, p. 48.
[152] BAPTISTA, **ISS**…, *op. cit.,* p. 282.
[153] BARRETO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 58.
[154] JUSTEN FILHO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 90-91.
[155] BAPTISTA, **ISS**…, *op. cit.,* p. 286. Na mesma linha: *"... a prestação de serviços, enquanto fato-jurídico tributário, só tem aptidão de desencadear o fenômeno da incidência se considerada uma atividade-fim de uma dada relação contratual de natureza privada, cujo objeto é o fornecimento de utilidade material ou imaterial obtida pelo desempenho de um esforço físico ou intelectual*" (sic) – GRUPENMACHER, Regra-Matriz…, *op. cit.,* p. 206.
[156] Gustavo Masina, **ISSQN: regras de competência e conflitos tributários**, p. 74.

"fazer", conforme delineado pelo direito privado e protegido pelo artigo 110 do CTN. Diferentemente das obrigações de "dar", que envolvem a entrega de bens ou produtos, a obrigação de "fazer" caracteriza-se pela execução de uma atividade que resulta em uma utilidade prestada a terceiros. No caso do ISS, a obrigação consiste no esforço humano do prestador, que se traduz na entrega de uma utilidade material ou imaterial ao tomador, em caráter negocial, mediante remuneração.

Dessa forma, a partir da leitura do texto do Direito Positivo e da descrição dada pela Ciência Do Direito, entende-se que o critério material da hipótese de incidência do ISS é composto pelo verbo "prestar" e pelo complemento "serviços de qualquer natureza", cujo pressuposto é atividade humana prestada a terceiros, com a existência das figuras do prestador e do tomador, mediante remuneração que possa manifestar presunção de riqueza e indícios de capacidade contributiva, e que resulte na entrega de uma utilidade na forma de obrigação de fazer.

3.1.1.3.3 Conceito de serviço na jurisprudência do STF

3.1.1.3.3.1 Questões preliminares

Examinados os critérios que compõem a Regra-Matriz de Incidência do ISS, a partir do texto do Direito Positivo, alinhado à interpretação dada pela ciência do direito, depreende-se que o critério material da hipótese de incidência do ISS é composto pelo verbo "prestar" e pelo complemento "serviços de qualquer natureza" e seus respectivos contornos.

A partir dessa premissa, analisar-se-á o entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal (STF), firmado sob a égide da repercussão geral – considerado como precedente vinculante a todos os juízes e tribunais, com base no artigo 927 da Lei nº 13.105, de 16/03/2015 (Código de Processo Civil – CPC/2015) – a respeito do conceito constitucional de serviço[157].

[157] "*Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:*
I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;
II - os enunciados de súmula vinculante;
III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;
IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional …".

3.1.1.3.3.2 ISS sobre locação de bens móveis – Tema/RG nº 212– RE nº 626.706/SP

Após a instituição do regime da Repercussão Geral pelo STF, via Emenda Constitucional nº 45 de 30 de dezembro de 2004 (EC nº 45/2004), o primeiro caso analisado nesse regime de julgamento, referente ao conceito de serviços, para fins de incidência do ISS, deu-se no julgamento do Recurso Extraordinário nº 626.706/SP (Tema nº 212)[158].

Nesse julgamento, o STF concluiu que "… *é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviço*", decorrente da locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para "*videogames*" e assemelhados, sob o fundamento de que a controvérsia já foi definida por meio da Súmula Vinculante nº 31, que afasta da incidência do ISS as operações de locação de bens móveis[159].

Por sua vez, a Súmula Vinculante nº 31 fundamentou-se em dois precedentes representativos: RE nº 116.121/SP[160] e RE nº 446.003 AgR[161].

No primeiro julgado, o STF analisou e afastou a incidência do ISS sobre locação de bens móveis, sob o argumento de que a prestação de serviço exige uma obrigação de fazer mediante o emprego de esforço humano pelo prestador do serviço.

No segundo julgamento, o STF também afastou a incidência do ISS sobre a locação de veículos automotores, por se caracterizar como obrigação de dar ou fazer, de modo que o imposto em questão poderia incidir somente sobre obrigações de fazer, sob o argumento de que o conceito de serviço pressupõe a prática de atos que consubstanciam um prestar ou fazer, um "*praestare*" ou um "*facere*".

Em síntese, pode-se afirmar que, no julgamento do Tema nº 212/RG – fundado no entendimento firmado na Súmula Vinculante nº 31 – foi estabelecido que o conceito de serviço

---

[158] **Supremo Tribunal Federal**, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 626.706/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, 08 set. 2010, disponível em <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3914692&numeroProcesso=626706&classeProcesso=RE&numeroTema=212>, acesso em 12 jan. 2025.

[159] "*É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis"* – **Supremo Tribunal Federal,** Súmula nº 31,disponível em:<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1286#:~:text=%C3%89%20inconstitucional%20a%20incid%C3%AAncia%20do,de%20loca%C3%A7%C3%A3o%20de%20bens%20m%C3%B3veis.>, acesso em 12 jan. 2025.

[160] **Supremo Tribunal Federal**, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, Rel. Min. Octavio Galloti, Brasília/DF, 11 out. 2000, disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur104127/false>, acesso em 12 jan. 2025.

[161] **Supremo Tribunal Federal**, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 446.003 AgR/PR, Rel. Min. Celso de Mello, 30 set. 2006, disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur92409/false>, acesso em 12 jan. 2025.

pressupõe o cumprimento de uma obrigação de fazer mediante o emprego de esforço humano pelo prestador de serviço, de tal forma que, nas hipóteses de locação de bens imóveis, não há incidência do ISS em razão da ausência de preenchimento desses dois requisitos[162].

3.1.1.3.3.3 ISS sobre leasing – Tema/RG nº 125 – RE nº 592.905/SC

Ao julgar o Tema nº 125/RG, objeto do RE nº 592.905/SC, o Tribunal Pleno do STF chegou à conclusão de que há incidência do ISS sobre as operações de "*leasing"* financeiro e "*lease-back"*, em razão da caracterização de serviços em operações de financiamento[163].

De acordo com o voto condutor – proferido pelo Min. EROS GRAU – todas as prestações de serviço envolvem, em intensidades distintas, a utilização de algum bem, de tal forma que nem todas as operações de prestação de serviço consubstanciam-se típicas obrigações de fazer. Ou seja, a caracterização de serviços não se faz presente apenas nas obrigações de fazer.

A partir dessas considerações, verifica-se que, neste julgado, o STF afastou o pressuposto de que o critério material da hipótese de incidência do ISS presume unicamente uma obrigação de fazer, entendendo que pode caracterizar-se, também, em determinadas situações de obrigações de dar.

3.1.1.3.3.4 ISS sobre Plano de Saúde e Seguro-Saúde – Tema/RG nº 581 – RE nº 651.703/PR

O terceiro caso relevante sobre o qual o Tribunal Pleno do STF se debruçou na esfera da Repercussão Geral é objeto do Tema nº 581, em que concluiu pela incidência do ISS sobre as atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde[164].

Para chegar a essa compreensão, o Min. LUIZ FUX, relator do voto vencedor, afastou a interpretação isolada e literal do artigo 110 do CTN, acerca da definição dada pelo direito privado ao instituto da prestação de serviço e, consequentemente, rejeitou a adoção das

---

[162] **Supremo Tribunal Federal**, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 626.706/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, 08 set. 2010, disponível em <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3914692&numeroProcesso=626706&classeProcesso=RE&numeroTema=212>, acesso em 12 jan. 2025.

[163] **Supremo Tribunal Federal**, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 592.905/SC, Rel. Min. Eros Grau, disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral482/false>, acesso em 12 jan. 2025.

[164] **Supremo Tribunal Federal**, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 651.703/PR, Rel. Min. Luiz Fux, 29 out. 2016, disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur366612/false>, acesso em 12 jan. 2025.

obrigações em dar, fazer e não fazer, por entender que tal teoria detém cunho eminentemente civilista.

Ainda lembrou que, no julgamento do Tema nº 125, o próprio STF relativizou a aplicação do "conceito de direito privado" e admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de "serviços", desvinculado do conceito de "obrigação de fazer", "… *vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer*" (sic).

Com efeito, adotou a teoria dos efeitos econômicos da atividade ao compreender que o legislador constitucional elencou todos os serviços tributáveis pelos impostos – serviços de comunicação, pelo ICMS; e serviços financeiros e securitários, pelo IOF – remanescendo ao residual os demais serviços de qualquer natureza para o ISS, a fim de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos materiais, sujeitos a remuneração no mercado.

Baseado nessa teoria, entendeu que o conceito econômico de prestação de serviço não se confunde com o conceito de prestação de serviço do Direito Civil, de modo que o conceito de serviços é relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, "... *a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador*".

Como visto anteriormente nos princípios deste mesmo tópico, a ciência do direito considera que o constituinte, ao eleger o prestador como destinatário constitucional do tributo, não adotou o conceito de serviços como a proporção dos seus efeitos ou utilidades propiciadas ao tomador, pois o que se busca tributar é a prestação e não a fruição do serviço.

Dessarte, o julgamento do Tema/RG nº 581 aparenta uma mudança jurisprudencial do entendimento do STF, a respeito do conceito de serviço, superando-se o entendimento da corte, até então, a respeito do "conceito de direito privado" que pressupunha a existência de uma obrigação de fazer para caracterizar-se como serviço, bastando, a partir desse julgamento, que mera entrega de determinada utilidade ao tomador do serviço viabiliza a incidência do ISS.

3.1.1.3.3.5 ISS sobre contratos de franquia – Tema/RG nº 300 – RE nº 603.136/RJ

No julgamento do Tema/RG nº 300, o STF reiterou o entendimento firmado no Tema/RG nº 581, analisado no tópico anterior, e decidiu que há incidência do ISS sobre os contratos de franquia, por se tratar de operações híbridas que comportam tanto obrigações de

dar como de fazer, com a presença de esforço humano a entregar utilidade ao tomador, no caso, ao franqueado[165].

Na análise desse caso, o voto condutor, de relatoria do Min. GILMAR MENDES, ressaltou que, no julgamento do Tema/RG nº 581, não houve "… *uma superação total do entendimento de que o ISS incide apenas sobre obrigações de fazer, e não sobre obrigações de dar*", motivo pelo qual a jurisprudência do STF entende que o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer como obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar.

Com base nessa premissa, decidiu-se que há incidência do ISS sobre os contratos de franquia empresarial, por se tratar de um contrato "híbrido" ou "misto", comportando tanto prestações de dar como de fazer, de maneira que se faz presente "… *a aplicação de esforço humano destinado a gerar utilidade em favor de outrem (o franqueado)*".

3.1.1.3.3.6 ISS sobre exploração de atividades de apostas – Tema/RG nº 700 - RE nº 634.764/RJ

Na análise do tema em epígrafe, o STF concluiu que há incidência do ISS sobre a exploração de atividades de apostas, realizadas mediante a distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, por consubstanciar-se como atividade humana prestada com finalidade econômica, isso é, trabalho (esforço humano) prestado em favor de terceiro[166].

Assim como no julgamento do Tema/RG nº 300, o voto vencedor foi lavrado pelo MIN. GILMAR MENDES, que transcreveu a mesma distinção da construção do conceito de serviço na jurisprudência da Suprema Corte, a fim de adotar a suposta evolução do entendimento a conceituação econômica de serviço.

Portanto, no julgamento desse tema, não houve a atribuição de novos critérios para a conceituação de serviços para fins de incidência do ISS.

---

[165] **Supremo Tribunal Federal**, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 603.136/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, 29 mai. 2020, disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=300>, acesso em 12 jan. 2025.

[166] **Supremo Tribunal Federal**, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 634.764/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, 08 jun. 2020, disponível em <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4019006&numeroProcesso=634764&classeProcesso=RE&numeroTema=700>, acesso em 14 mar. 2025.

3.1.2.3.3.7 ISS sobre licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada – Tema/RG nº 590 – RE nº 688.223/PR

No último e mais recente julgado do Supremo Tribunal Federal, acerca do conceito de serviços, fixou-se a tese de Repercussão Geral de que há "… *incidência do ISS no licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada*"[167].

O voto condutor, proferido sob a relatoria do Min. DIAS TOFFOLI, utilizou a "*ratio decidendi"* do julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) n^{os} 1.945/MT e 5.659/MG, em que se definiu que há incidência do ISS sobre o licenciamento e cessão de direito de uso de programas de computação, sejam eles de qualquer tipo, por encomenda ou de prateleira, de forma que tal distinção não é mais suficiente para definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades.

Quanto ao conceito de serviços, menciona a imprescindibilidade da existência de esforço humano direcionado para a construção de programas de computação, sejam eles da espécie que forem, a configurar obrigação de fazer, que corresponda a utilidades postas à disposição dos respectivos usuários.

Observa-se, portanto, a manutenção, pelo Tribunal Pleno do STF do conceito de serviços consolidado nos julgamentos anteriores da Corte.

3.1.1.3.4 A lista anexa à LC nº 116/2003 e os "serviços" não tributáveis pelo ISS

O artigo 156, III, da CF/1988, prescreve que os serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência dos Estados e do Distrito Federal para instituição do ICMS, serão "… *definidos em lei complementar*". Denota-se que a dicção desta disposição atribui ao legislador complementar a tarefa de definir o conceito de "serviços de qualquer natureza"[168].

---

[167] **Supremo Tribunal Federal**, Recurso Extraordinário nº 688.223/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, 06 dez. 2021, disponível em <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4245695&numeroProcesso=688223&classeProcesso=RE&numeroTema=590>, acesso em 12 jan. 2025.

[168] "*... o verbo 'definir', do latim 'definire', significa delimitar, determinar a extensão ou os limites de algo ... Conceito, do latim 'conceptum' – pensamento, idéia, opinião, noção ... 'é uma noção abstrata ou ideia geral ... e tem significado generalíssimo'...*" (sic) – José Roberto VIEIRA, Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: a Insólita Opção Estatal pelo "Viver Perigosamente", *in* **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**, 2005, p. 329. Sob o ponto de vista específico do ISS: "*É importante destacar*

Contudo, o legislador infraconstitucional, ao editar a LC nº 116/2003, relegou tal atribuição, ao prever que o ISS "… *tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador*" (art. 1º, "*caput"*, da LC nº 116/2003). Ou seja, a referida lei complementar não definiu o conceito de "serviços de qualquer natureza", mas, tão somente, os enumerou na parte anexa à legislação.

Dessa forma, a partir da leitura da LC nº 116/2003, **apenas os serviços previstos na referida lista anexa é que são considerados serviços tributados pelo ISS**. Nesse caso, mesmo que determinada operação se enquadre no conceito de prestação de serviço – definido nos capítulos anteriores – caso não esteja catalogada na referida lista anexa, não poderá sofrer a incidência do ISS[169].

No entanto, caso a lista anexa prescreva determinada operação que não se enquadre no conceito de prestação de serviço – delineado nos tópicos acima – **não estará sujeita à incidência do imposto**, dada sua inconstitucionalidade por contrariar o **conceito constitucional de prestação de serviço**[170]. Desse modo, a lista "… *é de observância obrigatório apenas naquilo que estiver em absoluta sintonia com a Constituição Federal*"[171].

Segundo a jurisprudência dos tribunais superiores, a lista anexa da referida lei complementar possui **caráter taxativo**, ou seja, somente os serviços que estão expressamente previstos nela é que podem ser tributados pelo ISS.

Todavia, há uma nuance nessa taxatividade, conhecida como "**taxatividade mitigada**"[172]. Isso significa que, embora a lista seja taxativa, é permitido enquadrar serviços

---

que definir é mais do que conceituar. Conceituar é a compreensão de uma palavra, concepção ou ideia; já definir é a 'operação linguística que busca a determinação clara e precisa de um conceito ou objeto'" – GRUPENMACHER, A Regra-Matriz..., *op. cit.*, p. 198-199.

[169] *"...o exame da incidência do ISSQN sobre determinado fato exige o trespasse de três etapas: primeiro se deve perquirir se o fato cuja tributação é cogitada se subsume ao conceito constitucional de serviço; somente depois, em caso de ser positiva a resposta quanto ao enquadramento constitucional, deverá ser analisado se há na lista de serviços anexa à lei complementar alguma descrição que possa emoldura-lo; finalmente, haverá de ser examinada a possibilidade de subsunção do fato à previsão da norma de imposição tributária instituída pela legislação ordinária de determinado município*" – MASINA, **ISSQN**…, *op. cit.,* p. 80.

[170] *"... o intérprete estará obrigado a analisar se o serviço contido na lista de lei complementar pode ser assim conceituado em conformidade com a Constituição Federal. Em caso positivo, ter-se-á a lista como válida em relação àquele serviço. Em Caso contrário, ela será inválida e, portanto, sem efeito*". BAPTISTA, **ISS**…, *op. cit.,* p. 315.

[171] *Ibidem*, p. 239.

[172] Tema nº 296/STF: "*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*" **Supremo Tribunal Federal**, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 784439/AL, Rel. Min. Rosa Weber, 15 set. 2020, disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4495933&numeroProcesso=784439&classeProcesso=RE&numeroTema=296>, acesso em 14 jan. 2025.

idênticos ou muito semelhantes aos expressamente previstos, mesmo que com outra nomenclatura, dentro dos itens já listados, mediante interpretação extensiva da referida lista[173].

JOSÉ ROBERTO VIEIRA criticava a "tese da taxatividade", por situar-se na esteira de "… *uma lamentável interpretação literal, que, não progredindo além de uma paupérrima preocupação gramatical, adota uma visão assistemática e miseravelmente* ***apegada ao texto***", sugerindo, assim, a interpretação dessa lista como um rol "exemplificativo". Veja-se:

> Ao passo que a **óptica da exemplificatividade**, percebendo o conteúdo da lei complementar como de normas gerais, cingidas aos limites do dispor sobre conflitos de competência, localiza-se no rumo de uma louvável hermenêutica compreensiva, que, insatisfeita com a penúria textual, assume uma intelecção sistemática, cuja atitude de estabelecer no texto o ponto de partida não se completa e nem se realiza senão quando **logra o contexto** [174].

No entanto, posteriormente, esse jurista reviu seu posicionamento, ao analisar as funções da Lei Complementar Tributária, do artigo 146 da CF/1988 e as duas normas contidas no artigo 156, III, da CF/1988: a de outorga de competência para o município instituir o ISS e a de atribuição à lei complementar para definir os serviços[175]; realizando-se esta última por definir o conceito de serviços de qualquer natureza (art. 156, III, da CF/1988), dispondo sobre os "conflitos de competência" entre Municípios, Estados, Distrito Federal e União Federal (art. 146, I, da CF/1988). Para cumprir esta segunda norma, a lista terá, necessariamente, de ser

---

[173] Tema nº 132/STJ: "*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*" **Superior Tribunal de Justiça**, Recurso Especial nº 1.111.234/PR, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, 23 set. 2009, disponível em: < https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1111234>, acesso em 14 jan. 2025.

[174] VIEIRA, O Papel…, *op. cit.,* p. 596.

[175] "*Art. 146. Cabe à lei complementar:*
I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239 (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)".

taxativa, pois se assim não for, não será imperativa e de nada servirá para dispor e evitar tais "conflitos de competência"[176].

A adoção da lista anexa, para configuração da materialidade do ISS, – segunda norma do artigo 156, III, da CF/1988 – é criticada em razão de contrariar o princípio da **autonomia municipal**, preconizado no artigo 34, VII, "c", da CF/1988, na medida em que "… *os interesses do Congresso Nacional não podem jamais sobrepor-se à autonomia municipal, que restará impossibilitada para auferir os valores necessários (ISS) ao atendimento de suas necessidades*" (sic)[177] [178].

De mesmo modo, GUSTAVO FOSSATI critica a utilização da referida lista por "… *limitar a competência tributária dos Municípios relativamente ao ISS, o que poderia ter sido evitado com a simples menção à possibilidade de tributação de serviços de qualquer natureza*"[179]. Desse modo, "… *a prodigalidade, a benevolência ou a omissão do Congresso Nacional é que irão determinar o alcance da competência dos Municípios, o que não tem nenhuma sustentação constitucional*", desde que a competência encontra-se constitucionalmente traçada, além da necessidade de constante alteração da lista anexa para inclusão de novos serviços[180].

Nessa toada, CARLOS RENATO CUNHA interpreta sistematicamente o texto constitucional para concluir que "… *em respeito à forma de Estado adotada no Brasil – a federativa – não pode a União legislar sobre peculiaridades tributárias de forma a desrespeitar a autonomia dos demais entes federativos*" [181].

De mesmo modo, DANIEL PROCHASLKI critica a limitação da competência dos Municípios mediante a adoção da técnica da lista anexa pelo motivo de a lei complementar converter nossa rígida lei maior numa "**constituição flexível"**, "… *o que ocorreria pela*

---

[176] "*… impõe-se recorrer à argúcia jurídica de SOUTO MAIOR, que, debruçado sobre o disposto no 'artigo 156, III', do Código Constitucional, procede à sua 'decomposição em duas normas': a primeira é a que atribui competência aos municípios para instituir imposto sobre serviços, e a segunda é a que confere competência à União para, através de lei complementar 'definir' esses serviços … De outro lado, ademais, já confessamos – outra vez, com MARCELO CARON BAPTISTA – que '... é necessário reconhecer que não consiste em tarefa do legislador exemplificar ou sugerir, mas tão-só determinar a disciplina da vida em sociedade'; e mais, que, 'quando não dispõe sobre conflitos', '... de nada serve a lista, sendo absolutamente 'inútil, problemática e dispensável'!'"* – VIEIRA, O Papel…, *op. cit.,* p. 598.

[177] "*Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para: […]*
VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais: […]
c) autonomia municipal".

[178] MELO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 81.

[179] FOSSATI, **Constituição**..., *op. cit.,* p. 425.

[180] MELO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 81.

[181] Carlos Renato CUNHA, O Imposto sobre Serviços ISS, a definição de "serviços" em lista e o local da prestação: a visão doutrinária e jurisprudencial, *in* **Tributos municipais em debate**, p. 67.

delegação à União Federal da possibilidade de delimitar a materialidade objeto da competência municipal" [182].

Por outro lado, GUSTAVO MASINA reputa constitucional a adoção dessa lista, em razão da Constituição não conceder autonomia ilimitada aos Municípios, de maneira que a limita "…*seja através das demais normas de competência tributária que garantem aos outros Entes diversas parcelas do mesmo poder, seja por meio das limitações constitucionais ao poder de tributar, seja, finalmente, através de leis complementares nacionais*"[183].

O ponto é que, não obstante criticável a prescrição legislativa a respeito da mencionada lista, diante das suas contrariedades ao texto constitucional – com as quais concordamos – a discussão referente à sua inconstitucionalidade e aplicabilidade demandaria um estudo, por si só, apenas para investigá-la, o que não se pretende neste trabalho, de maneira que a construção do presente critério material da hipótese do ISS **adotará as prescrições vigentes** na LC nº 116/2003 – para fins didáticos e jurídicos propriamente ditos, especialmente nas situações em que houver necessidade da análise de determinado item previsto na referida lista, tal como o item nº 17.14 – com a finalidade de permitir ao leitor a exata compreensão do referido critério à luz do texto legal vigente – embora, repete-se, contrário ao texto constitucional – nos limites expostos no início do presente capítulo.

A LC nº 116/2003 estabelece determinadas **hipóteses de não incidência do imposto**. É o caso do artigo 2º, II, da LC nº 116/2003, que prevê que o ISS não incide sobre "… *a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados*".[184]

De mesmo modo, o inciso I do artigo 2º da LC nº 116/2003 estabelece que o ISS não incidirá sobre "… *as exportações de serviços para o exterior do País*", em atendimento ao comando do artigo 156, § 3º, II, da CF/88, que atribuiu à lei complementar a tarefa de "… *excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior*", de maneira que não pode ser instituído e exigido o ISS sobre os serviços destinados ao exterior.

Ainda, a Constituição prescreve que os serviços de comunicações e transporte intermunicipal e interestadual de cargas e passageiros, que, embora sejam serviços, não são

[182] PROCHALSKI, **ISS**…, *op. cit.,* p. 248.
[183] MASINA, **ISSQN**…, *op. cit.,* p. 81.
[184] Como exposto no item 3.1.1.3.1, tal previsão é inócua, pois o próprio conceito de "serviços" pressupõe a sua prestação "**sem subordinação"**, de forma que apenas o serviço em caráter autônomo enquadra-se a hipótese de incidência do ISS, motivo pelo qual, se houver subordinação do prestador ao tomador do serviço, configura-se relação de emprego não sujeita à tributação pelo ISS.

tributados pelo ISS, em razão da previsão do artigo 155, II, da CF/1988, ao determinar que esses serviços estão sujeitos à incidência do ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal[185].

Por fim, **os serviços públicos**, prestados pela administração pública, também estão fora da regra de incidência do ISS. Segundo MARÇAL JUSTEN FILHO, os serviços públicos estão sujeitos à incidência da taxa (art. 145, II, da CF), de maneira que não poderiam sofrer a incidência do ISS, porque "… *ao reservar a prestação de serviço público à hipótese de incidência de taxa, a Constituição já a excluiu do âmbito de competência atinente a impostos*"[186].

Além disso, os serviços públicos estariam excluídos da abrangência do ISS em razão da imunidade recíproca entre os entes, que impede que um dos entes exija impostos de outros entes (art. 150, VI, "a", da CF/1988). No caso, o serviço público prestado pelos entes estaria abrangido pela regra de imunidade recíproca.

Dessarte, o legislador complementar afastou a tributação pelo ISS dos serviços (1) exportados ao exterior, (2) de transporte intermunicipal/interestadual e de comunicação, (3) prestados mediante regime de emprego, (4) bem como os serviços públicos prestados diretamente pela administração pública.

Assim sendo, em síntese, tem-se que o critério material da hipótese de incidência do ISS, a partir da leitura do texto constitucional, é "prestar serviços de qualquer natureza", compreendido o verbo "prestar" como uma relação jurídica bilateral entre prestador e tomador, enquanto o complemento "serviço" é a entrega de uma utilidade na forma de obrigação de fazer.

Por outro lado, construindo a materialidade da hipótese do ISS com base no texto infraconstitucional – o que se faz para fins didáticos e jurídicos, diante da contrariedade da lista anexa à LC nº 116/03 aos limites constitucionais acima expostos – é acrescida a necessidade de o **serviço estar previsto na correspondente lista anexa à lei**, de modo que, além de se enquadrar na materialidade constitucional do imposto, é necessária a previsão na mencionada lista, o que, repete-se, reputamos inconstitucional.

---

[185] "*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)* [...]
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023) Vigência".

[186] JUSTEN FILHO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 79.

3.1.2 Critério Temporal

A LC nº 116/2003 é silente com relação ao critério temporal do ISS, de forma que cabe à ciência do direito construir o critério relativo à ocorrência do fato, guardando consonância e lógica com o critério material da hipótese[187]. No entanto, tal critério não empenha grandes discussões e posições divergentes pela ciência do direito.

De acordo com as lições de BETINA TREIGER GRUPENMACHER, a temporalidade da hipótese do ISS é identificada "… *no critério material da respectiva regra-matriz de incidência, qual seja, o comportamento prestar serviço, para fins de definição da coordenada de tempo do mencionado fato, o que deverá ser considerado por ocasião da conclusão da obrigação de fazer*"[188]. Também, para PAULO DE BARROS CARVALHO, o critério temporal de incidência do ISS ocorre no momento de prestação do serviço[189].

MARCELO CARON BAPTISTA reforça que o momento da ocorrência do fato previsto na hipótese de incidência da norma do ISS é "… *o exato instante em que se extingue o dever contratual assumido pelo prestador*", ou seja, "… *o fato jurídico tributário ocorre no instante em que o tomador recebe o resultado do esforço do prestador*" [190].

Nessa perspectiva, a lei municipal que instituir o ISS não pode estabelecer, por exemplo, que o critério temporal será o momento da celebração do contrato de prestação de serviço, sob pena de caracterizar a materialidade de tributação como a "… *celebração de contrato de prestação de serviço*"[191].

Nessa aproximação, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO destaca que "… *o simples instrumento contratual representa o mero dever de ser prestado um determinado serviço que, embora venha a ter implicações no âmbito privado (exclusiva relação entre prestador e tomador do serviço), não pode representar nenhum reflexo tributário*"[192]. Nessas condições, tendo o ISS como critério material da sua hipótese a prestação de serviço, "… *não*

---

[187] *"... via de regra, o legislador deixa implícita a indicação desse critério, abrindo ensanchas à análise científica de que só o jurista pode promover [...] entretanto, por não constar da expressão verbal da hipótese, não está o intérprete autorizado a concluir pela inexistência de condicionamento temporal, o que implicaria o absurdo de conceber fato que não se realize no tempo, apenas no espaço. [...] Não está o legislador obrigado a fazê-lo e, de qualquer modo, terá o jurista os instrumentos para trazê-lo a lume"* – CARVALHO, **Direito Tributário**…, *op. cit.,* p. 492.

[188] GRUPENMACHER, **A Regra-Matriz**..., *op. cit.,* p. 221.

[189] CARVALHO, **Direito Tributário**…, *op. cit.,* p. 792.

[190] BAPTISTA, **ISS**…, *op. cit.,* p. 495.

[191] *Ibidem,* p. 495.

[192] SOARES DE MELO, **Impostos**…, *op. cit.,* p. 188.

se considera a celebração do contrato, o 'pagamento' ou o 'negócio jurídico', mas a efetiva 'prestação de serviço'"[193].

Nas palavras de MARÇAL JUSTEN FILHO "… *o fato imponível desse tributo não 'começa a se configurar' com a pactuação da obrigação de prestar serviço. A pactuação da obrigação, antes da ocorrência do fato imponível, é irrelevante para a norma tributária. Para essa, basta e é suficiente a efetiva prestação de serviço*" [194].

Portanto, a formalização do contrato produz efeitos restritos às partes envolvidas, de maneira que a incidência do tributo não está vinculada à celebração do contrato, mas à realização concreta do serviço, isto é, ao cumprimento da obrigação de fazer estabelecida.

Ante todo o exposto, não restam dúvidas e discussões de que o critério temporal do ISS é o momento da prestação do serviço, entendido como o momento da entrega do respectivo serviço contratado, não podendo ser confundindo, portanto, com o momento da pactuação da obrigação de prestar o serviço.

3.1.3 Critério Espacial

Para o ISS, a definição do critério espacial é relevantíssima, pois não só define o local de ocorrência do fato tributável, como também quem será o detentor de sujeição ativa e credor para exigência do imposto.

Segundo BETINA TREIGER GRUPENMACHER, o critério espacial da norma de incidência do ISS está implicitamente descrito na norma constitucional atributiva de competência, sob a óptica de que *"... se o arquétipo constitucional do tributo é a prestação de serviços, o critério espacial só pode ser o local em que se efetiva a prestação, mais especificamente, aquele em que se ultima a prestação*" [195].

No entanto, o legislador infraconstitucional não observou, ao menos integralmente, tal designação constitucional. De acordo com o artigo 3º da LC nº 116/2003, o critério espacial do ISS ocorrerá, em regra, no (1) local do estabelecimento ou do domicílio do prestador, excetuadas as hipóteses em que os incisos do referido dispositivo estabelecem que, para

[193] MELO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 325.
[194] JUSTEN FILHO, **ISS**… *op. cit.,* p. 87.
[195] GRUPENMACHER, A Regra-Matriz…, *op. cit.,* p. 210.

determinados serviços, será (2) no local da execução do serviço ou, ainda, (3) no local do domicílio do tomador[196].

No que tange ao "terceiro critério", pelo qual o artigo 3º, I e § 1º, da LC nº 116/2003 adota o local do **estabelecimento ou domicílio do tomador** como critério espacial da hipótese do ISS – cuja previsão legal se deu a partir da alteração veiculada pela LC nº 157, de 29/12/2016 – o Supremo Tribunal Federal suspendeu a eficácia desse dispositivo e, posteriormente, declarou-lhe **inconstitucional** no julgamento das ADIs nº 5.835 e nº 5.862 e da ADPF nº 499, de maneira que não se mostra pertinente, neste momento, o estudo desta disposição, tendo em vista a sua ausência de produção de efeitos.

De mesmo modo, no que diz respeito ao "segundo critério" – o qual estabelece que a incidência se dará no "local da execução do serviço" – o legislador foi assertivo, pois atrelou à correspondente materialidade do imposto, nas hipóteses *"... especificadas pelos incisos do artigo 3º em exame, respeitou-se o norte constitucional, fixando-se o local da prestação dos serviços*...".

Todavia, o legislador complementar não logrou a mesma sorte ao estabelecer o local de "domicílio" ou "estabelecimento" do **prestador** como o local da ocorrência do fato jurídico tributário. De maneira brilhante, MARCELO CARON BAPTISTA critica tal prescrição legislativa ao lembrar que **não é possível dissociar a materialidade daquele exato local em que o serviço foi prestado**, ou seja, do local em que o esforço do prestador fez desaparecer o dever jurídico contratual[197]. O legislador, por força da congruência do sistema jurídico, não pode considerar que o fato ocorreu em local diverso daquele em que a sua materialidade foi verificada, sob pena de destruição da estrutura da hipótese normativa[198].

---

[196] *"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) (Vide ADIN 3142)* [...]
Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas".

[197] BAPTISTA, **ISS**…, *op. cit.,* p. 516.

[198] "*A desvinculação do critério espacial dos critérios material e temporal destrói a estrutura da hipótese normativa ... se realizada uma prestação de serviço no local A, jamais será lícito ao legislador afirmar que, para fins tributários, aquele mesmo fato, já marcado no tempo e no espaço, foi realizado no local B. O efeito dessa imputação seria o de incompatibilizar a materialidade da hipótese normativa com as suas coordenadas espaciais*" – *ibidem,* p. 516.

Com efeito, se considerado válido e harmônico tal critério "*... a norma incidiria sobre o fato diverso do prestar serviço, uma vez que o critério material então coerente seria o de 'possuir estabelecimento ou domicílio do qual decorra prestação de serviço'*"[199].

Ora, não há como dissociar a materialidade daquele exato local em que o serviço foi prestado, isto é, do local em que o esforço do prestador atendeu ao dever jurídico contratual. Por esse motivo, é vedado ao legislador infraconstitucional, *"... considerar que o fato se deu em local diverso daquele em que a sua materialidade foi verificada...*"[200].

A adoção desse controvertido critério pelo legislador configura-se como uma "ficção jurídica", que corresponde à *"... instrumentalização (criação legal) de uma situação inverídica (falsa), de forma a impor uma certeza jurídica, consagrando uma aparente realidade (jurídica), ainda que não guarde consonância com a natureza das coisas...*"[201].

O artificialismo jurídico, ou a "ficção jurídica", não pode alterar o critério implicitamente prescrito no texto constitucional, tampouco "… *alterar os elementos estruturadores da norma tributária, muito menos invalidar o seu regime jurídico e os diversos princípios esparramados ao longo de seu texto, ou implicar invasão de competência tributária*"[202].

Sob outra visão, GUSTAVO MASINA reputa válido tal critério em razão de que sua finalidade é prevenir conflitos de competência entre as municipalidades, com base na autorização emanada do artigo 146, I, da CF/1988, de modo que "… *não fere qualquer princípio constitucional ... ao contrário, está devidamente conectada à materialidade do imposto advinda da interpretação do art. 156, III, da CRFB, servindo, assim, perfeitamente, ao fim que se destina (solver conflitos de competência intermunicipais)*" (sic)[203]. Embora pertinente, discordamos de tal argumento, em virtude de que "*... é vedado ao legislador e ao intérprete pretender que o critério espacial de sua hipótese de incidência corresponda ao local do estabelecimento ou domicílio do prestador...*"[204].

Dessa forma, o critério espacial da hipótese deverá ser o local da prestação de serviço, qual seja, aquele em que o prestador cumpre com o dever jurídico (prestação-fim), na forma do contrato celebrado com o tomador, sob pena do legislador complementar malferir o critério

[199] *Ibidem,* p. 527.
[200] *Ibidem,* p. 533.
[201] MELO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 336.
[202] *Ibidem,* p. 336.
[203] MASINA, **ISSQN**…, *op. cit.,* p. 145-146.
[204] BAPTISTA, **ISS**…, *op. cit.,* p. 533.

espacial do imposto implicitamente indicado no texto constitucional e de dissociar da materialidade do ISS.

3.2 CONSEQUENTE DA NORMA – RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

3.2.1 Critério Pessoal

3.2.1.1 Sujeito Ativo

O sujeito ativo, no caso do ISS, é aquele a quem pessoa política competente, por meio de lei, atribuir essa condição[205]. Não havendo disposição expressa nesse sentido, entende-se, implicitamente, que a lei prescreve ser o sujeito ativo a própria pessoa política que está exercitando a sua competência tributária, ou seja, o Município ou o Distrito Federal, esse, por força do artigo 147 da CF/1988[206].

Como referido no item 3.1.3, o sujeito ativo da relação tributária está ligado ao critério espacial da hipótese, de forma que será o Município ou o Distrito Federal onde ocorrer a prestação do serviço, ou, de acordo com o texto do direito positivo, o Município ou o Distrito Federal, onde estiver o localizado o estabelecimento ou o domicílio do prestador ou o local da execução do serviço.

3.2.1.2 Sujeito Passivo

No tocante ao ISS, o sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da obrigação tributária[207].

O artigo 5º da LC nº 116/2003 estabelece que o **contribuinte** é o "prestador do serviço", enquanto o artigo 6º do referido diploma prevê as hipóteses em que o **tomador** ou **pessoas diversas com relação ao fato jurídico tributável** serão consideradas **responsáveis tributárias**[208].

MARCELO CARON BAPTISTA lembra que a Constituição, ao estabelecer a competência para tributar a prestação de serviços, indica o **prestador como destinatário**

---

[205] BAPTISTA, **ISS**…, *op. cit.,* p. 560.

[206] *"Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais"*.

[207] BAPTISTA, **ISS**…, *op. cit.,* p. 385.

[208] "*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".

constitucional tributário, de tal forma que, inequivocamente, é quem deverá ter seu patrimônio reduzido pela incidência do imposto, pois ele é quem foi eleito para contribuir para o Estado. Com isso, ainda que a sujeição passiva seja transferida a pessoa diversa, o prestador permanecerá no centro da construção jurídica do imposto[209].

Dessarte, o critério pessoal do ISS é composto pelos Municípios e pelo Distrito Federal, na qualidade de sujeito ativo, enquanto o sujeito passivo será o prestador de serviço, na posição de contribuinte e destinatário constitucional do tributo e, o tomador ou outras pessoas vinculadas ao fato jurídico tributário, na condição de responsáveis tributários, quando eleitos pela legislação municipal.

3.2.2 Critério Quantitativo

3.2.2.1 Base de cálculo

Na situação do ISS, considerando que a materialidade do imposto é a prestação de serviços, "… *a base de cálculo deve ater-se, irrestritamente, aos parâmetros constitucionais e ao fato imponível*" [210].

Sob esse enfoque, MARÇAL JUSTEN FILHO entende que *"... a base imponível desse tributo só pode ser, a nosso ver, a* ***remuneração*** *do serviço. Entendemos esse o único critério apto a obter uma quantificação do aspecto material da hipótese de incidência*"[211].

A "remuneração do serviço", para o renomado autor, está umbilicalmente ligada à prestação de serviço[212]; que "… *funciona como fato signo presuntivo de riqueza quando se tome com um indício de riqueza. Vale dizer, somente enfocando* ***prestação de serviço*** *enquanto evidência de riqueza é que será cabível a tributação*", sob pena de tributação de outra situação material [213].

No entanto, a "remuneração do serviço" não significa "preço do serviço", no sentido de quantia em dinheiro paga ao prestador ou quantia percebida com intuito lucrativo. Na

---

[209] BAPTISTA, **ISS**…, *op. cit.,* p. 562.
[210] MELO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 270. No mesmo sentido, "*Se o ISS incide sobre a prestação de serviços e é esse o núcleo da regra-matriz de incidência do tributo, é esse, portanto, seu critério material*" – GRUPENMACHER, A Regra-Matriz…, *op. cit.,* p. 227.
[211] JUSTEN FILHO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 161.
[212] "*É absolutamente equivocado supor que o ISS possa incidir sobre o resultado da prestação de serviços. O ISS incide sobreo fato de prestar serviços*" – BARRETO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 493.
[213] JUSTEN FILHO, **ISS**…, *op. cit.,* p. 163.

verdade, a remuneração é "… *o benefício economicamente avaliável que é auferido pelo prestador do serviço como contraprestação direta e objetiva da prestação do serviço*"[214].

Por outro lado, o legislador complementar prescreveu, na redação do artigo 7º da LC nº 116/2003, que a base de cálculo do ISS é o "preço do serviço"[215].

O "preço do serviço", à luz dessa corrente, "… *só pode corresponder à remuneração pela prestação de serviços, sendo dela excluídos os valores extrínsecos à atividade*". Isso significa que os valores que são cobrados pelo prestador que não se incorporam ao seu patrimônio são "… *apenas ressarcimento por despesas realizadas no desempenho da prestação* [e] *não devem, sob pena de inconstitucionalidade, integrar a base de cálculo do ISS*" (acrescentamos nos colchetes), em razão da ausência de manifestação de capacidade contributiva sobre esses valores [216].

Da mesma maneira, DANIEL PROCHASLKI compreende que o "preço do serviço" "… *é o valor da remuneração 'pura e simplesmente', dele excluídas todas as verbas cobradas pelo prestador a título de ressarcimento por despesas*"[217].

MARCELO CARON BAPTISTA esclarece-nos ao expor que a base de cálculo constitucionalmente admitida para o ISS é o "preço **da prestação** do serviço", sob o fundamento que o comportamento "prestar serviços" foi eleito pelo constituinte originário e, apenas a remuneração de serviços correspondente ao critério material da hipótese normativa é que poderá ser considerada como base de cálculo do imposto[218].

Dessa maneira, a base de cálculo do ISS é o preço da prestação, ou seja, aquele pactuado para representar, no ambiente da relação contratual, o valor correspondente ao esforço do prestador, a fim de observar e privilegiar a função mensuradora da base de cálculo, dado que o preço é a medida da prestação do serviço[219].

A base de cálculo do imposto, portanto, não é o custo integral da execução do serviço, mas apenas o "preço do serviço" executado, que é refletido na remuneração percebida pelo prestador nos estritos limites definidos na contratação, excluindo-se, assim, eventuais valores de reembolso de despesas incorridas pelo prestador.

---

[214] *Ibidem,* p. 171.

[215] *"Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço".*

[216] GRUPENMACHER, A Regra-Matriz…, *op. cit.,* p. 230.

[217] Ainda, o autor complementa que *"... o prestador, ao empregar insumos necessários ao desempenho da sua atividade, não está comercializando, posto que essa não é sua atividade preponderante. A utilização de materiais é o meio necessário para a realização de alguns tipos de prestação de serviço. A discriminação de materiais e despesas operacionais no documento fiscal realiza-se com o objetivo que possam ser objeto de ressarcimento, sem, no entanto, integrar a base de cálculo do ISS*" – PROCHALSKI, **ISS**…, *op. cit.,* p. 287.

[218] BAPTISTA, **ISS**…, *op. cit.,* p. 573.

[219] *Ibidem,* p. 575.

3.2.2.2 Alíquota

No que diz respeito à alíquota do ISS, o artigo 156, § 3º, inciso III, da Constituição do Brasil dispõe que caberá à Lei Complementar definir as alíquotas mínimas e máximas desse imposto[220]. Em decorrência da autorização constitucional, os artigos 8º e 8º-A da LC nº 116/2003 preveem que os Municípios não poderão instituir alíquotas inferiores ao percentual de 2% ou superiores ao percentual de 5%[221].

MARCELO CARON BAPTISTA faz pertinente crítica ao estabelecimento dessas alíquotas mínimas e máximas por limitar o exercício de sua competência tributária, de modo a suprimir quase que integralmente a autonomia dos Municípios e do Distrito Federal[222]. Porém, tal problemática demandaria como integral objeto de estudo apenas desse critério da Regra-Matriz de Incidência do ISS, o que não faremos neste momento.

Ainda, peculiarmente, o direito positivo prevê o chamado "ISS Fixo", cujo regime dispensa a base de cálculo e a alíquota para aferição do "*quantum"* devido a título de imposto, tendo o imposto apenas um valor fixo anual e, não podendo, dessa forma, o imposto incidir proporcionalmente sobre o preço do serviço prestado (art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei nº 406/1968)[223].

Embora o STF reconheça a recepção do mencionado dispositivo legal e o regime fixo do ISS, que resultou, inclusive, na edição da Súmula nº 663, posteriormente ratificado no julgamento do Tema nº 918, destaca-se que a Ciência do Direito discorda veemente desse instituto, por contrariar à função objetiva e comparativa da base de cálculo, que é exigência

---

220 "*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) (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023) Vigência*
I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)."

221 "*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)".

222 BAPTISTA, **ISS**…, *op. cit.,* p. 624-627.

223 *"Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço. (...)*
§ 3° Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1°, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. (Redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987)" (sic).

constitucional para determinar a identidade específica de um tributo, o que concordamos [224] [225]. No mesmo sentido:

> O 'ISS-fixo', por outro lado, não se coaduna com a regra de competência definida pelo artigo 156, III, da Constituição de 1988, pois a instituição de imposto sobre 'serviço' somente pode ter por hipótese de incidência, conforme já concluímos, a prestação de serviços, o que impõe a adoção de uma base de cálculo que corresponda precisamente ao valor da sua remuneração, conforme pactuado entre prestador e tomador. Tal ocorre porque, qualquer outra dimensão será dissociada do fato 'prestar serviço', o que claramente sobressai pela comparação entre a base de cálculo e o critério material da hipótese de incidência[226].

Por fim, vale lembrar que o artigo 128 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), de 05/10/1988, com redação dada pelo artigo 2º da EC nº 132/2023, estabelece que as alíquotas do ISS serão reduzidas de 2029 a 2032, na proporção de 9/10 (nove décimos) em 2029, 8/10 (oito décimos) em 2030, 7/10 (sete décimos) em 2031 e 6/10 (seis décimos) em 2032, sendo que, em 2033, o imposto será totalmente extinto[227].

Em suma, o critério quantitativo do ISS é composto pelo "preço da prestação do serviço" como base de cálculo do imposto multiplicado pela alíquota (que observará os percentuais mínimo de 2% e máximo de 5%, bem como as reduções estabelecidas pelo artigo 128 do ADCT).

Expostas essas breves considerações acerca dos critérios que compõem a Regra-Matriz de Incidência Tributária do ISS, passa-se à análise e construção da norma de incidência do IBS e da CBS, à luz do texto constitucional, notadamente com relação ao critério material da hipótese.

---

[224] Tema nº 918 "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 nacional"- **Supremo Tribunal Federal**, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 940.769, Rel. Min. Edson Fachin, 24 abr. 2019, disponível em < https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4909510&numeroProcesso=940769&classeProcesso=RE&numeroTema=918>, acesso em 11 mar. 2025.
Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 663, Tribunal Pleno, 24 set. 2003, disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula663/false>, acesso em 11 mar. 2025.

[225] CARVALHO, **Curso**…, *op. cit*., p. 424.

[226] BAPTISTA, **ISS**..., *op. cit.,* p. 641.

[227] "*Art. 128. De 2029 a 2032, as alíquotas dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas fixadas nas respectivas legislações: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)*
I - 9/10 (nove décimos), em 2029; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
II - 8/10 (oito décimos), em 2030; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
III - 7/10 (sete décimos), em 2031; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
IV - 6/10 (seis décimos), em 2032. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)".

4. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IBS E DA CBS

4.1 GENERALIDADES

Antes de adentrar na análise específica dos critérios que compõe a Regra-Matriz de Incidência Tributária do IBS e da CBS, faz-se necessário que sejam prestados alguns esclarecimentos iniciais e gerais a respeito dos tributos incluídos no texto constitucional a partir da edição da EC nº 132/2023.

O artigo 129 do ADCT (na redação do artigo 2º da EC nº 132/2023), prevê que, a partir de 2033, o ISS será extinto, dando lugar ao imposto "… *sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços*" (IBS) de competência "compartilhada" entre Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 156-A da CF/1988) e à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União Federal (art. 195, V, da CF/1988)[228]. Entre 2029 e 2032, dar-se-á o regime de transição do ISS para o IBS e à CBS, mediante redução anual das alíquotas do imposto de competência municipal, na forma definida pelo artigo 128 do ADCT (na redação do artigo 2º da EC nº 132/2023)[229].

No entanto, já a partir de 2026, o IBS e a CBS deverão ser instituídos, com alíquotas reduzidas, na forma prevista no artigo 125 do ADCT (na redação do art. 2º da EC nº 132/2023), sendo que, a partir de 2027, a CBS terá integral vigência, mediante a extinção da contribuição ao PIS e da COFINS (art. 126, II, do ADCT, na redação do art. 2º da EC nº 132/2023).

Com o propósito de uma legislação única e uniforme em todo o território nacional, o artigo 156-A, "*caput"*, da CF/88 (na redação do artigo 1º da EC nº 132/2023), estabeleceu que a Lei Complementar (Federal), a ser editada pelo Congresso Nacional, instituirá o imposto sobre bens e serviços (IBS), de competência "compartilhada" entre Estados, Distrito Federal e Municípios[230].

---

228 *"Art. 129. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)".*

229 *"Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)*
[...]
Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998) [...]
V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)".

230 "*Sendo assim, tanto o IBS quanto a CBS só podem ser validamente instituídos se o forem por meio de lei complementar, assim compreendida, do ponto de vista formal, aquela fonte normativa objeto de aprovação por maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional, conforme exigido pelo art. 69 da Constituição*" – ÁVILA, Limites..., p. 705.

O artigo 195, V, da CF/1988 na redação dada pelo artigo 1º da EC nº 132/2023, atribui à União a aptidão para instituir contribuição "… sobre bens e serviços" (CBS). O artigo 124, parágrafo único, do ADCT prevê que "*A contribuição prevista no art. 195, V, será instituída pela mesma lei complementar de que trata o art. 156-A, ambos da Constituição Federal*".

Com relação ao referido veículo normativo, o Congresso Nacional editou a Lei Complementar nº 214/2025, sancionada em 16/01/2025, que instituiu o IBS e a CBS, com produção de efeitos a partir de 01/01/2026.

O artigo 149-B da CF/1988, na redação dada pelo artigo 1º da EC nº 132/2023, estabelece que IBS e CBS observarão as mesmas regras em relação aos "… *fatos geradores* [hipótese de incidência]*, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos*" (corrigimos nos colchetes), bem como a imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, e regras de não cumulatividade e creditamento.

O inciso IV do § 1º do artigo 156-A da CF/1988 (na redação do art. 1º da EC nº 132/2023), prevê que o IBS terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvada a aptidão para Estados e Municípios fixarem sua alíquota própria por lei específica[231].

A respeito da não cumulatividade, o IBS e a CBS serão informados pelo Princípio da Neutralidade, admitindo ampla apropriação de créditos para posterior compensação dos débitos tributários (art. 156-A, § 1º, VIII, da CF/88, na redação do art. 1º da EC nº 132/2023)[232]. Logo, o texto constitucional dispõe que será não cumulativo, "… *compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço*". No entanto, não dará o crédito

---

[231] "*Art. 156-A* [...] *IV - terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V*;
V - cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica".

[232] "*... neutralidade pressupõe também que a carga tributária deve incidir sobre o valor da operação ao consumidor final, e não sobre o montante acrescido em cada etapa da cadeia de produção e fornecimento de bens e serviços.*
Em regimes cumulativos com longas cadeias produtivas, a alíquota efetiva incidente sobre a operação é maior do que a alíquota nominal. A base de cálculo de uma operação posterior é agravada pelo tributo incidente na operação anterior, o que aumenta artificialmente o preço e oculta o real ônus fiscal suportado" – Cristiano LUZES; Valério de Castro NETO, Tributação de serviços financeiros no IBS e na CBS: Análise do PLP 68/2024, *in* **Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)**, p. 569.
"*O 'princípio da neutralidade' incorpora a característica da neutralidade, a qual deverá fazer parte da estrutura do IBS. O imposto, portanto, deverá ser 'neutro', isto é, deve repercutir na cadeia de circulação do bem ou do serviço de forma a não interferir – ou, no mínimo, não interferir decisivamente – na decisão empresarial. Em outras palavras, o imposto não pode surtir o efeito de um custo de transação insuportável, a ponto de desestimular a atividade econômica ou até mesmo estimular o empresário a desenvolvê-la em outro país*" – FOSSATI, **Constituição**..., *op. cit.,* p. 444.

as aquisições que são consideradas de uso ou consumo pessoal, a serem especificadas em lei complementar (art. 156-A, VIII, da CF/88, na redação do art. 1º da EC nº 132/2023)[233].

O IBS e a CBS serão instituídos e terão eficácia a partir de 2026, sendo o imposto cobrado à alíquota estadual de 0,1% e a respectiva contribuição com a alíquota de 0,9% (art. 125 do ADCT, na redação do art. 2º da EC nº 132/2023), cujos valores recolhidos poderão ser compensados com os débitos das contribuições federais ao PIS e COFINS (arts. 195. I, "b" e IV e 239, da CF/1988)[234].

Em 2027 e 2028, o IBS será cobrado sob a alíquota estadual de 0,05% e à alíquota municipal de 0,05%, enquanto a alíquota da CBS será reduzida em 0,1% (art. 127 do ADCT, na redação do art. 2º da EC nº 132/2023), bem como serão revogadas, a partir de 2027, a contribuição ao PIS e a COFINS (art. 126, II, do ADCT, na redação do art. 2º da EC nº 132/2023)[235].

---

[233] Artigo 156-A, § 1º, VIII: *"será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)*".

[234] *"Art. 125. Em 2026, o imposto previsto no art. 156-A será cobrado à alíquota estadual de 0,1% (um décimo por cento), e a contribuição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal, será cobrada à alíquota de 0,9% (nove décimos por cento). (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)*
[...]
"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
[...]
b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023) Vigência
[...]
Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)".

[235] *"Art. 127. Em 2027 e 2028, o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal será cobrado à alíquota estadual de 0,05% (cinco centésimos por cento) e à alíquota municipal de 0,05% (cinco centésimos por cento). (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)*
Parágrafo único. No período referido no caput, a alíquota da contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, será reduzida em 0,1 (um décimo) ponto percentual. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
[...]
Art. 126. A partir de 2027: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
II - serão extintas as contribuições previstas no art. 195, I, "b", e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal, desde que instituída a contribuição referida na alínea "a" do inciso I; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)".

Analisados os aspectos gerais a respeito do IBS e da CBS, passa-se à análise do texto constitucional acerca dos critérios que compõe a Regra-Matriz de Incidência Tributária de ambos os tributos, mediante análise pormenorizada a respeito do critério material da hipótese de incidência do IBS e da CBS nas operações internas, deixando de se perscrutar, desse modo, sobre as operações de importação de bens e serviços sujeitas à incidência destes tributos.

4.2 ANTECEDENTE DA NORMA – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

4.2.1 Critério Material

4.2.1.1 Limites Constitucionais

O artigo 156-A, § 1º, I, da CF/88 prescreve que o IBS e a CBS incidirão "… *sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços*". A partir de uma interpretação literal do texto constitucional, pode-se extrair que o critério material do IBS e da CBS é composto pelo **verbo** "realizar" e pelo **complemento** "operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços".

A expressão "bens" e "serviços" é criticada por expressar um conceito vago e impreciso, de modo que toda e qualquer transação pode ser abrangida por essa expressão, sugerindo-se que deveria tratar de "… *operações relativas à circulação de bens e serviços*", para o fim de "… *sinalizar operação de natureza mercantil e, ao mesmo tempo, aproveitar o conceito de circulação de mercadorias em relação ao ICMS*"[236].

De fato, o artigo 156-A, § 1º, inciso I, da Constituição Federal de 1988 apresenta um critério material amplo se comparado com o do ISS e do ICMS, aos quais o IBS e a CBS se propõem a substituir[237].

A redação constitucional, ao adotar essa formulação ampla, exige do intérprete análise cuidadosa para identificar o alcance e o significado dos termos utilizados e "… *redobra a importância do esforço que os intérpretes – especialmente doutrina e jurisprudência – deverá dispender na busca de identificação e seus lindes*" (sic)[238]. Transcreve-se:

> Não havendo mais a clara presença de um verbo e seu(s) complemento(s) na descrição constritora do aspecto material da norma matriz de competência, como ocorria em relação ao ICMS (e.g., promover operação de circulação de mercadorias) e ao ISS (v.g., prestar serviços), deve buscar identificar, com a maior precisão possível, os

---

[236] Kiyoshi HARADA, **Comentários à reforma tributária aprovada pela EC nº 132/2023: artigo por artigo**, p. 38.

[237] *"Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)*
[...]
I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)".

[238] Daniela Cristina Floriano Alves BATISTA; Onofre Alves BATISTA JUNIOR; Paulo Roberto COIMBRA SILVA, **Reforma tributária do consumo de 2023**, p. 28.

> contornos das materialidades albergadas pela regra matriz de competência do IBS (sic)[239]

As expressões "operações", "bens" e "serviços*"* "*… passaram a fazer parte da Constituição como um todo, devendo, por isso mesmo, ser interpretados em conexão com os demais dispositivos com os quais passaram a estar linguisticamente vinculados*", bem como de acordo com os **limites** constantes do texto constitucional, que se passa a analisar[240].

Assim, a interpretação do campo de incidência tributária do IBS e da CBS deve partir dos sentidos jurídicos atribuídos aos termos "bens", "serviços" e "operações", observando, em especial, o momento em que foram incorporados ao texto constitucional, respeitando o contexto histórico e normativo que os moldou, bem como os **limites constantes no texto constitucional**[241].

O texto constitucional apresenta **limites expressos**, que correspondem às restrições ou determinações que estão explicitamente declaradas, baseando-se no significado usual ou estipulado das palavras, expressões e enunciados utilizados no próprio texto constitucional[242].

No caso do IBS e da CBS, há limitação expressa referente a **impossibilidade** de que eles incidam sobre os fatos que são de **competência** privativa de outros entes federados, conforme estabelecido pela Constituição[243]. Tal previsão significa que, mesmo no caso de competências tributárias "compartilhadas", como é o caso dos tributos supracitados, eles não podem alcançar matérias reservadas exclusivamente a outros entes, como a tributação sobre renda, de competência privativa da União Federal, ou sobre doações, que é de competência privativa dos Estados[244]. Nesse sentido, defende HUMBERTO ÁVILA:

> […] não podem ser tributados por outros entes federados que não aqueles aos quais a Constituição expressa e privativamente atribuiu a competência para tributar;

---

[239] *Ibidem,* p. 28.

[240] Humberto ÁVILA, Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS, *in* **Revista Direito Tributário Atual** v. 56, ano 42, p. 703.

[241] "*A compreensão dessa simples e antiga diretriz afigura-se fundamental para a compreensão dos novos dispositivos inseridos no texto constitucional pela Emenda Constitucional n. 132/2023. Estes não se encontram ilhados no texto constitucional, como se vivessem num arquipélago distante e isolado de qualquer outro*" – ÁVILA, Limites..., *op. cit.,* p. 703.

[242] "*Limites expressos são aqueles que decorrem daquilo que é dito pela Constituição, isto é, daquilo que é explicitamente comunicado de acordo com o significado convencional ou estipulado das palavras, expressões ou enunciados por ela utilizados*" – *ibidem,* p. 713.

[243] *Ibidem,* p. 713.

[244] "*Não poderá* [o IBS e a CBS] *ser instituído ali onde competência tributária já designada por outro dispositivo constitucional a outro ente, como acontece com as transferências de bens imóveis (gravadas pelo ITBI) ou as doações e heranças (gravadas pelo ITCMD)..."* (acrescentamos nos colchetes) – Lucas Galvão de BRITTO, A materialidade do IBS e da CBS e a "economia do acesso": Cuidados para evitar o excesso na interpretação da expressão direitos no § 1º, I, do art. 156-A, *in* **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023**, p. 422.

> […] competência compartilhada é a competência para instituir o IBS e a CBS. Esta, por conseguinte, não poderá abranger fatos que só privativamente podem ser tributados por outros entes federados no que se refere a outros tributos, como adiante é reforçado pelo exame dos limites implícitos, pressupostos e implicados". Por exemplo, não pode tributar a renda ou doações[245].

Tal limitação busca preservar a distribuição de competências tributárias definida pelo texto constitucional, evitando sobreposições ou invasões de competência entre os entes governamentais.

O texto constitucional também apresenta **limites pressupostos**, "… *no qual o legislador muitas vezes comunica, sem o dizer, conteúdos que são pressupostos pelo conteúdo do que foi expressamente comunicado*"[246]. Nesse caso, o artigo 156-A, § 1º, da CF/1988 assegura que o IBS e a CBS serão informados pelo **Princípio da Neutralidade**. O limite pressuposto relacionado ao **Princípio da Neutralidade**, no IBS e na CBS, está ligado à necessidade desses tributos serem configurados de forma a não interferir nas decisões tomadas no livre exercício da **atividade econômica**[247].

Isso implica que tais tributos só podem incidir sobre **resultados oriundos de atividades econômicas**, uma vez que sua instituição e sua cobrança não deverão restringir ou distorcer essas atividades, pois "… *só faz sentido um tributo ser informado pelo princípio da neutralidade se ele incidir sobre o resultado de uma atividade econômica que, com sua instituição e cobrança, poderia ser restringida*"[248].

Logo, ao determinar que o IBS e a CBS respeitem o princípio da neutralidade, a Constituição estabeleceu que o **exercício de atividade econômica** é um pressuposto indispensável para a definição da correspondente materialidade[249]. Como bem leciona HUMBERTO ÁVILA, "… *os fatos geradores do IBS e da CBS não devem apenas envolver' a prática de um negócio jurídico que tenha por objeto bens ou serviços', como demonstrado até aqui. Eles devem igualmente exigir a prática de um negócio jurídico que 'resulte do exercício de uma atividade econômica'"* [250].

---

[245] ÁVILA, Limites..., *op. cit.,* p. 713.
[246] *Ibidem,* p. 716.
[247] *"Art. 156-A* [...] *§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)".*
[248] ÁVILA, Limites..., *op. cit.,* p. 716.
[249] "*Como a neutralidade, em seu núcleo semântico, envolve o dever de os tributos serem configurados de modo a não produzirem efeitos que alterem as decisões tomadas no livre exercício de atividade econômica, só faz sentido um tributo ser informado pelo princípio da neutralidade se ele incidir sobre o resultado de uma atividade econômica que, com sua instituição e cobrança, poderia ser restringida. Daí se poder dizer que, ao estabelecer que o IBS e a CBS serão informados pelo princípio da neutralidade, a Constituição estabeleceu o 'exercício de atividade econômica' como pressuposto da ocorrência de seus fatos geradores*" – *ibidem,* p. 716.
[250] *Ibidem,* p. 716.

Do mesmo modo, o artigo 156-A, § 1º, VIII, da CF/1988, ao estabelecer a observância da **não cumulatividade** plena do IBS e da CBS – prevendo que será compensado o tributo devido pelo sujeito passivo com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bens, inclusive direito, ou de serviços – implica a existência de uma **cadeia econômica** formada por múltiplas etapas consecutivas, desde a produção até o **consumo** final do bem ou serviço[251]; de jeito que "… *só faz sentido um tributo ser não cumulativo se ele tiver por finalidade destinar o bem ou serviço ao consumo e estiver inserido numa cadeia econômica...*"[252]. A Constituição, ao determinar a não cumulatividade do imposto, pressupõe que os negócios jurídicos envolvendo bens ou serviços tenham como finalidade **destiná-los ao consumo**[253]**.**

Além disso, esses negócios devem estar inseridos em uma **cadeia econômica** composta por múltiplas etapas, desde a produção até o **consumo**. Assim, a incidência do IBS e da CBS não se limita à realização de negócios jurídicos com bens e serviços, mas também incluem a destinação desses bens ou serviços ao **consumo** dentro dessa cadeia econômica, conforme elucida o professor HUMBERTO ÁVILA:

> Por essa razão se pode afirmar que, ao estabelecer que o imposto será não cumulativo, a Constituição '*pressupôs'* que o negócio jurídico que tem por objeto bens ou serviços deve, de um lado, ter a finalidade destinar o bem ou serviço ao consumo e, de outro, estar inserido numa cadeia econômica com várias etapas que vão da sua produção ao seu consumo. Sendo isso verdadeiro, no entanto, os fatos geradores do IBS e da CBS não devem somente abranger a prática de um negócio jurídico que tenha por objeto bens ou serviços; eles devem também abarcar um negócio jurídico que tenha por finalidade destinar os referidos bens ou serviços ao consumo e estes devem estar em geral inseridos numa cadeia econômica com várias etapas que se estendem da sua produção ao seu consumo (sic)[254].

---

[251] Artigo 156, § 1º, VIII: *"... será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)".*

[252] ÁVILA, Limites..., *op. cit.,* p. 716. De forma oposta, MELISSA CASTELLO entende que é irrelevante se tratar de operação comercial, sob o fundamento de que a "…*regra geral pré-2023 determinava a incidência de ICMS sobre as operações em que houvesse a circulação de bens, e a incidência de ISS nas operações com serviços, a adequada classificação de uma operação comercial como operação com bens ou operação com serviços era fator determinante para a apuração dos tributos incidentes. Com o IBS e a CBS, esta classificação deixa de ter relevância, na medida em que os tributos incidentes serão os mesmos, independentemente da natureza jurídica da operação*" –Melissa Guimarães CASTELLO, A hipótese tributária do IBS (art. 156-A, § 1º, I e II, e § 8º, da CF, In.: **O IBS e a CBS na Constituição**, p. 129.

[253] "… *a base ampla é positiva por tributar igualmente qualquer consumo*" – Ana Cláudia Akie Utumi, Art. 156-A, In.: **Comentários à EC 132/2023: Reforma Tributária**, p. 170.

[254] ÁVILA, Limites..., *op. cit.,* p. 716

Por esse motivo, não poderá a lei complementar prescrever que o IBS e a CBS incidem sobre negócios jurídicos que "… *não tivessem a finalidade de destinar o bem ou serviço ao consumo, nem dissessem respeito a bens ou serviços que não estivessem inseridos num ciclo econômico qualquer*"[255].

De maneira convergente, mas com base noutros fundamentos, LUÍS EDUARDO SCHOUERI descreve que o IBS e a CBS visam tributar o **consumo** de bens e serviços, fundado no seguinte argumento:

> "… se a renda foi empregada no ato de consumo, a tributação deve ser idêntica, não importando se o contribuinte comprou um bem ou serviço. […] idealmente, o IBS e a CBS se prestariam a corrigir tal distorção, fornecendo tributação equivalente em ambos atos de consumo. Afinal, não é o bem que é tributado, mas a renda do consumidor, no ato do consumo (sic)[256].

A respeito da incidência do IBS e da CBS "sobre o consumo", GUSTAVO FOSSATI propõe que a renda pode ser tributada em três momentos distintos: *"... (i) no auferimento da renda; (ii) no acúmulo da renda (patrimônio); e (iii) no dispêndio da renda (consumo)*" [257].

Nesse sentido, LUÍS EDUARDO SCHOUERI complementa que se trata de tributação sobre o "consumo da renda", em razão de que "… *o IBS adota uma base 'ampla'. Evita-se, assim, a distinção clássica entre bens e serviços e suas consequentes distorções, que fornecem à renda consumida na tomada de serviços tributação distinta da renda empregada no consumo de bens*" [258].

Sob outro ponto de vista, mas ainda tratando desta "tributação sobre o consumo", GUSTAVO FOSSATI lembra que o campo de incidência é "… *aparentemente amplo, desenhado com a pretensão de cobrir o maior número possível de negócios jurídicos dentro da relação de consumo*"[259].

MELISSA CASTELLO adota entendimento semelhante ao confirmar que a incidência do IBS e da CBS recai sobre o consumo de bens, inclusive direitos ou serviços. A autora afirma que *"... o país finalmente se alinha à melhor prática internacional, ao cobrar um imposto não cumulativo, de base ampla, sobre todas as operações de consumo...*" [260].

---

[255] ÁVILA, Limites..., *op. cit.,* p. 716.
[256] Luís Eduardo SCHOUERI, Prefácio, *in* **O IBS e a CBS na Constituição**, 2024.
[257] FOSSATI, **Constituição**..., *op. cit.,* p. 445.
[258] SCHOUERI, Prefácio…, *op. cit.,* p. 3. Sob ângulo semelhante: "*O consumo de bens e serviços, como um dos momentos típicos da tributação, materializa o dispêndio da renda, podendo ser entendido como um indicador seguro para a capacidade contributiva*" – FOSSATI, **Constituição**... *op. cit.,* p. 445.
[259] FOSSATI, **Constituição**..., *op. cit.,* p. 447.
[260] CASTELLO, A hipótese..., *op. cit.*, p. 126.

Nesse quadro, outros autores também entendem que "… *O IBS* [e a CBS] *somente poderá* [poderão] *alcançar materialidades no contexto de operações de consumo ou produção em cadeia destinada ao consumo*" (acrescentamos nos colchetes). *'In verbis'*:

> Assim, não se pode cogitar, apesar da expressa menção a 'bens materiais ou imateriais, inclusive direitos' ou 'serviços', e a previsão de poder assim ser considerada 'qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos', de qualquer espaço para que o IBS venha onerar a propriedade, o patrimônio ou a renda, devendo todas e quaisquer operações a ele suscetíveis estarem inseridas nas cadeias de produção ou circulação destinadas ao consumo[261].

Trata-se, assim, de tributos incidentes sobre o consumo, dado que "… *alargou-se o espectro e abrangência da competência para instituição do imposto sobre o consumo, por outro lado, pretendeu-se colocar fim às discussões federativas acerca dos conflitos de competência entre ISS e ICMS*"[262].

Desse modo, a '*mens legis'* desses tributos indica, aparentemente, que "… *o IBS e a CBS devem incidir sobre todas as operações de consumo, sempre que elas gerarem valor agregado para os contribuintes do imposto, independentemente da natureza ou classificação do bem ou do serviço transacionado*"[263].

Portanto, o núcleo central da hipótese do IBS e da CBS deve abranger não apenas operações envolvendo bens ou serviços, mas aquelas resultantes do exercício de atividade econômica inserida em um ciclo produtivo que se estende da **produção ao consumo**. Não se tributa, assim, atos e **operações isoladas** com bens, direitos ou serviços que não envolvam a atividade econômica de destinação ao consumo desses itens. A título exemplificativo, ilustra-se a suposta manifestação de capacidade contributiva pelo recebimento de valores relativo à direito a ser indenizado, a qual, embora possa ser caracterizada como "operação com direito", não tem a finalidade de "ser consumida" pelo sujeito a ser indenizado.

Ainda, além de o texto constitucional restringir a materialidade do IBS e da CBS à **operação de consumo de bens e serviços**, resultantes do exercício de **atividade econômica,** também apresenta **limites implicados**, extraídos a partir de interpretação sistemática da Constituição.

Limites implicados referem-se às normas e restrições não expressamente previstas, mas inferidas a partir do conteúdo da Constituição, considerando o contexto linguístico e extralinguístico. Isso significa que "… *o legislador muitas vezes comunica, sem o dizer,*

---

[261] BATISTA; BATISTA JÚNIOR; COIMBRA SILVA, *op. cit.,* p. 229.
[262] *Ibidem,* p. 229.
[263] CASTELLO, A hipótese..., *op. cit.*, p. 125.

conteúdos que são implicados pelo conteúdo expressamente comunicado e inferidos pelo destinatário a partir deste em face de determinado contexto linguístico e extralinguístico"[264].

O conteúdo semântico dos incisos I e II, do § 1º, do artigo 156-A da CF/1988 – quando tratam da competência para instituição do IBS e da CBS sobre a importação de bens e serviços – denota limites implicados à materialidade destes tributos ao impor a necessidade de a operação com bens ou serviços ser realizada por sujeitos passivos **habituais** desses tributos[265].

O artigo 156-A, § 1º, II, da CF/1988, ao tratar da materialidade do IBS e da CBS sobre as operações de importação, faz uma ressalva explícita de que esses tributos incidem independentemente de a pessoa ser sujeito passivo habitual, enquanto o inciso I, que trata das operações gerais, não inclui essa ressalva. A partir disso, o texto constitucional sugere que, ao fazer a ressalva apenas para as importações, nas operações gerais o IBS e a CBS incidem apenas sobre pessoas que são **sujeitos passivos habituais**. Nesse sentido, HUMBERTO ÁVILA enriquece esse raciocínio:

> Ora, se o constituinte, podendo expressamente ressalvar tanto a operação geral quanto a operação de importação, ressalvou expressamente apenas a operação de importação, implicou que a ressalva não se aplica à operação geral. Ao assim proceder, estabeleceu, por implicação, que o imposto em geral incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, '*desde que as operações sejam realizadas por pessoas físicas ou jurídicas que sejam sujeitos passivos habituais do imposto'*. A essa conclusão se chega com base numa implicação escalar há muito utilizada pelos operadores do Direito[266].

Assim sendo, o texto constitucional implicitamente descreve que, nas demais operações "gerais" ou "internas", o IBS e a CBS incidirão somente sobre operações realizadas por sujeitos passivos habituais desses tributos[267]. Essa configuração, salvo melhor juízo,

---

[264] ÁVILA, Limites…, *op. cit.,* p. 717.

[265] *"Art. 156-A* [...]
§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
II - incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)".

[266] ÁVILA, Limites..., *op. cit.,* p. 718.

[267] No mesmo sentido: *"... enquanto quaisquer importações de bens, direitos ou serviços poderão ser tributadas, sejam elas operações realizadas com habitualidade ou não, nas operações internas, apenas quem pratique, com habitualidade, operações com bens, direitos e serviços, poderá ser elencado como contribuinte da CBS e do IBS*" – Rafael PANDOLFO, A sujeição passiva tributária da CBS (e do IBS) na Constituição Federal, *in* **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023**, p. 137.

implica a inclusão do critério pessoal na materialidade desses tributos, como já mencionado no título 2.2.1.

Nesse contexto, além dos limites acima expostos, é importante reconhecer que o intérprete constitucional deve evitar a criação de **conceitos autônomos** que se distanciem das convenções linguísticas e jurídicas vigentes à época da edição da Emenda Constitucional nº 132/2023[268].

Com base nessa premissa, entende-se que "… *para delimitar o campo de competência tributária do IBS e da CBS, deve o intérprete, como ponto de partida, investigar o sentido jurídico decorrente dos termos 'bens', 'serviços', e 'operações' à época da aprovação da EC n. 132/2023*"(sic)[269].

Em síntese, o texto constitucional, ao prescrever que o IBS e a CBS incidirão sobre operações com bens, inclusive direitos, ou serviços, estabelece que tal materialidade **deverá observar limites constantes no próprio texto da constituição**. Sendo assim, o texto constitucional apresenta três limites a serem observados pela materialidade do IBS e da CBS: (1) **limites expressos**, que impedem a incidência do IBS e da CBS sobre fatos de **competência privativa de outros entes governamentais**; (2) **limites pressupostos**, que exigem o **exercício de atividade econômica** para que ocorra a incidência desses tributos, por força do **Princípio da Neutralidade**, que pressupõe a não interferência do IBS e da CBS no livre exercício da atividade econômica; e, ao determinar a observância à **não cumulatividade** – prevendo que o tributo devido será compensado pelo montante cobrado sobre todas as operação sobre as quais o sujeito passivo seja adquirente de bens, inclusive direitos, ou serviços – exige a existência de uma **cadeia econômica destinada ao consumo final**, de maneira que incidirão apenas sobre **operações com a finalidade do consumo** de bens, inclusive direitos, ou serviços. Ainda, por fim, o texto constitucional dispõe sobre (3) **limites implicados**, ao propor a incidência do IBS e da CBS, nas **operações internas**, somente em operações realizadas por **sujeitos passivos habituais desses tributos**, pois a constituição prevê que incidirão sobre operações realizadas por **sujeitos passivos "não habituais"** desses tributos somente nos casos de **importação** de bens, inclusive direitos, ou serviços[270].

---

[268] *"... não se deve presumir a adoção de conceitos autônomos pela Constituição. Assim, o intérprete deve considerar, 'prima facie', que o Constituinte não se afastou das convenções linguísticas preexistentes*" – Helio de MELLO, Thais de LAURENTIIS, O Tipo IVA e a Competência Tributária do IBS e da CBS, *in* **Revista Direito Tributário Atua**l, v. 57, ano 42, p. 274.

[269] *Ibidem,* p. 273.

[270] *"Sendo assim, porém, os fatos geradores do IBS e da CBS não devem apenas envolver 'a prática de um negócio jurídico que tenha por objeto bens ou serviços', que resulte do exercício de uma atividade econômica e seja*

Com efeito, verificado que o critério material da hipótese de incidência do IBS e da CBS – extraído a partir dos limites do texto constitucional – é formado pelo verbo "realizar" e pelo complemento "operações destinadas ao consumo de bens, inclusive direitos, ou serviços, resultantes do exercício de uma atividade econômica com habitualidade pelo sujeito passivo desses tributos", passa-se a delinear o conteúdo das expressões "operação", "bens, inclusive direitos", e "serviços".

4.2.1.2 Operações

Ao delimitar a materialidade do IBS e da CBS, a Constituição utiliza o vocábulo "operações" para relacionar os bens e serviços sujeitos à incidência destes tributos, estabelecendo que "… *incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviço*".

Até a edição a EC nº 132/2023, o legislador constituinte relacionava o termo "operações" a mercadorias, sujeitas à incidência do ICMS, e a palavra "prestações" a serviços. Porém, a partir da EC nº 132/2023, "… *no arcabouço relativo ao IBS e à CBS, o constituinte reformador parece ter rompido com essa dicotomia, ao relacionar o termo 'operações' tanto a 'bens' quanto a 'serviços''*"[271].

No entanto, o texto constitucional, ao tratar do núcleo central da hipótese, expressou-se no sentido de que o IBS, e também a CBS "… *não incidirá 'sobre bens e serviços', mas 'sobre operações com bens ou serviços', o que é – expressamente – algo distinto*"[272].

Uma operação é definida como o "… *ato ou o conjunto de atos em que se combinam os meios necessários à obtenção de determinado resultado*", o que implica que o IBS e a CBS devem incidir sobre **atos ou conjuntos de atos relacionados a bens e serviços**. Porém, esses atos não são exclusivamente econômicos, mas, sim, **atos jurídicos**. Nessa linha, HUMBERTO ÁVILA explana:

> Considerando que uma operação é o "ato ou o conjunto de atos em que se combinam os meios necessários à obtenção de determinado resultado" (Houaiss), o IBS e a CBS então deverão incidir sobre a '*prática de atos'* ou '*de um conjunto de atos'* que tenham

em geral inserido num ciclo econômico que vai da produção ao consumo. É igualmente preciso que o negócio jurídico seja praticado por pessoas físicas ou jurídicas que sejam sujeitos passivos habituais dos referidos tributos. Nessa toada, seria inconstitucional a lei complementar que dispusesse que a hipótese de incidência do imposto abrangeria operações ocasionais não inseridas numa atividade econômica exercida com habitualidade" – ÁVILA, Limites…, *op. cit.,* p. 719.

[271] MELLO; LAURENTIIS, O Tipo..., *op. cit.,* p. 275.

[272] ÁVILA, Limites..., *op. cit.,* p. 713.

> por objeto bens e serviços. Naturalmente que esses atos não são atos puramente econômicos, mas '*atos jurídicos'* […] [273].

Na mesma esteira de pensamento, LUCAS GALVÃO DE BRITTO conceitua **operações** como "… *um conjunto de atos que deem forma a um negócio jurídico em que exista aliorrelatividade e com teor econômico, sendo irrelevante para essa caracterização que o resultado seja lucrati*vo"[274].

Nesse sentido, o IBS e a CBS incidem sobre **operações** com bens ou serviços qualificados como **negócios jurídicos bilaterais**, de modo que "… *os atos que configuram uma operação hão de ser atos bilaterais, isto é, 'negócios jurídicos' que tenham por objeto bens e serviços e sejam praticados entre aqueles que fornecem os bens ou prestam os serviços e aqueles que adquirem os bens ou tomam os serviços*"[275].

Para a palavra "operações", o texto constitucional impõe **limites implícitos** "… *que decorrem daquilo que se encontra subentendido no significado dos enunciados em decorrência do seu proferimento em determinado contexto*"[276]. O artigo 156-A, § 5º, II, da CF/1988, prescreve que a compensação do imposto poderá depender do efetivo recolhimento, sendo necessário que o "… '*adquirente' possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas 'aquisições' de bens e serviços". Dessa forma, os atos que configuram uma operação devem ser bilaterais, ou seja, negócios jurídicos praticados entre fornecedores e consumidores/adquirentes de bens ou serviço*s[277].

A esse respeito, RAFAEL PANDOLFO argumenta que "… *os negócios jurídicos são aqueles nos quais os sujeitos situados nos polos opostos da relação contratual possuem vantagens e contraprestações*", motivo pelo qual, nas situações em que "… *só uma das partes aufere vantagens, sem qualquer contraprestação ou compensação patrimonial, tem-se um negócio jurídico gratuito*", não caracterizador de fato jurídico tributário do IBS e da CBS[278].

Em vista disso, o IBS e a CBS incidirão sobre "operações" com bens e serviços que pressupõem a realização de **negócios jurídicos bilaterais**, praticados entre adquirentes e fornecedores de bens e serviços.

---

[273] *Ibidem,* p. 713.
[274] BRITTO, A materialidade…, *op. cit.,* p. 426.
[275] ÁVILA, Limites..., *op. cit.,* p. 714.
[276] *Ibidem,* p. 714.
[277] "*… os atos que configuram uma operação hão de ser atos bilaterais, isto é, 'negócios jurídicos' que tenham por objeto bens e serviços e sejam praticados entre aqueles que fornecem os bens ou prestam os serviços e aqueles que adquirem os bens ou tomam os serviços*" (sic) – ÁVILA, Limites..., *op. cit.,* p. 714.
[278] PANDOLFO, A sujeição..., *op. cit.,* p. 137.

Em sintonia com essa construção, HELIO DE MELLO e THAIS DE LAURENTIIS sustentam que preexiste um **conceito constitucional** para a expressão "operações", que supõe a realização de uma **operação jurídica ou negócio jurídico**, pois, "… quando da aprovação da EC n. 132/2023, o termo *operação*, para fins de ICMS, era entendido como negócio jurídico", à luz do entendimento jurisprudencial firmado pelo STF no julgamento da ADC nº 49, no qual julgou inconstitucional a incidência do ICMS sobre operações com mera circulação física da mercadoria ou bem, estabelecendo que o conceito de "operação" corresponde a um **negócio jurídico**[279].

Por outro lado, para MELISSA CASTELLO o IBS e a CBS "… *incidem sobre qualquer operação, mesmo quando não há efetiva circulação jurídica do bem ou serviço, assim compreendida como efetiva transferência de propriedade*". Por esse motivo, "… *não só a compra e venda que importa na incidência do IBS e da CBS, mas também a troca, a doação, a dação em pagamento, a locação, a cessão de direito de uso, ou qualquer outra estrutura negocial que propicie a circulação de riqueza*"[280].

Corroborando esse posicionamento, LEANDRO PAULSEN salienta que o IBS e a CBS incidirão sobre **os negócios jurídicos onerosos** desenvolvidos na atividade econômica do sujeito passivo, e "… *não apenas da produção de produtos industrializados, no comércio de mercadorias e na prestação de serviços considerados de modo estrito, mas também, de oferecimento de quaisquer utilidades ... incluindo-se a cessão e o licenciamento de direitos*"[281].

Sob outro ângulo, LUCAS GALVÃO DE BRITO expõe que "… *a materialidade do IBS e da CBS, deve ser limitada à realização de negócios jurídicos onerosos, com intuito mercantil, que tenham por objeto algum direito sobre bens e serviços […] sem que isso coincida com a noção de transferência de propriedade*" [282].

GUSTAVO FOSSATI reforça esse entendimento ao expor que o núcleo central da materialidade do IBS e da CBS são "… *negócios jurídicos dentro da relação de consumo. Seu núcleo são as operações, assim compreendidas como os negócios jurídicos, nos quais participa o empresário, no contexto da sua atividade empresarial*". Em consequência, o negócio jurídico sujeito à incidência do IBS e da CBS deve ser realizado com intuito lucrativo, "… *visando trazer alguma utilidade material ou imaterial para o destinatário da operação*" [283].

---

[279] MELLO; LAURENTIIS, O tipo..., *op. cit.,* p. 275.
[280] CASTELLO, A hipótese..., *op. cit.,* p. 128.
[281] Leandro PAULSEN, **Curso de Direito Tributário Completo**, p. 240.
[282] BRITTO, A materialidade..., *op. cit.,* p. 418.
[283] FOSSATI, **Constituição**..., *op. cit.,* p. 448.

À luz do texto constitucional, o sentido da palavra "operações" – referente à materialidade do IBS e da CBS – significa dizer que esses tributos incidirão "… *sobre 'operações' com bens e serviços e sendo estas qualificadas como negócios jurídicos praticados entre aqueles que fornecem os bens ou prestam os serviços e aqueles que adquirem os bens ou tomam os serviços*"[284].

Em sintonia com essa construção, entende-se que o vocábulo "operação" refere-se a um **negócio jurídico bilateral e oneroso,** com intuito lucrativo, que visa trazer alguma utilidade ao seu destinatário, e tem como consequência a manifestação de riqueza reveladora de capacidade contributiva objetiva pelo prestador/fornecedor dessa utilidade[285].

Em vista disso, o IBS e a CBS incidirão sobre "operações" com **bens e serviços** que requerem a realização de **negócios jurídicos onerosos e bilaterais**, praticados entre adquirentes e fornecedores de bens e serviços.

4.2.1.3 Bens, inclusive direitos

O texto constitucional dispõe que o IBS e a CBS incidirão sobre operações com "… *bens materiais ou imateriais, inclusive direitos*...". Aqui, resta-nos encontrar a significação dos termos "bens imateriais ou materiais, inclusive direitos".

Os bens **materiais** são aqueles que possuem existência física, ou seja, podem ser percebidos pelos sentidos (visão, tato *etc*.). Tais bens têm forma e substância, sendo tangíveis. Os bens materiais têm como características as possibilidades de serem transferidos fisicamente e de sofrerem desgaste e depreciação com o tempo.

Ao classificar os bens de acordo com a sua tangibilidade, FLÁVIO TARTUCE conceitua os "… '*bens corpóreos, '**materiais'** ou tangíveis'* – [sendo] *aqueles bens que possuem existência corpórea, podendo ser tocados. Exemplos: uma casa, um carr*o" (acrescentamos nos colchetes)[286].

---

[284] ÁVILA, Limites..., *op. cit.,* p. 715. No mesmo sentido, a materialidade do IBS e da CBS pode abarcar "… *todas as prestações realizadas pelo empresário, com intuito lucrativo, no âmbito da sua atividade empresarial, no território nacional, visando a trazer alguma utilidade material ou imaterial para o seu destinatário"* – FOSSATI, **Constituição**..., *op. cit.,* p. 448.

[285] Negócio jurídico pode ser conceituado como *"... a declaração de vontade, emitida em obediência aos seus pressupostos de existência, validade e eficácia, com o propósito de produzir efeitos admitidos pelo ordenamento jurídico pretendidos pelo agente*" – Pablo Stolze GAGLIANO; Rodolfo PAMPLONA, **Manual de Direito Civil**, p. 90.

[286] Flávio TARTUCE, **Manual de Direito Civil -** p. 195.

Por outro lado, os bens **imateriais** são aqueles que não possuem existência física, sendo intangíveis. Apesar disso, podem ter valor econômico ou jurídico, como, a título de exemplo, "*softwares*", fundos de comércio, ativos digitais, entre outros. Esses bens, em regra, não têm forma física, mas podem ser representados ou documentados.

Ou seja, de acordo com a sua tangibilidade, os "… '*Bens incorpóreos, **'imateriais'** ou intangíveis'* – são aqueles com existência abstrata e que não podem ser tocados pela pessoa humana" [287].

O Código Civil, no Livro II, quando trata "dos bens", **classifica-os** em imóveis (art. 79), móveis (art. 82), fungíveis e consumíveis (art. 85), divisíveis (art. 87) e singulares (art. 89), classificação da qual a passa a analisar[288].

São bens **imóveis** o solo e tudo o que se lhe incorpora natural ou artificialmente (art. 79 do CC), assim como os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram (art. 80, I, do CC) e o direito à sucessão aberta (art. 80, II, do CC). O artigo 10, II, da EC nº 132/2023 considera como operações com **bens imóveis,** sujeitas à incidência do IBS e da CBS, as operações relativas à (1) construção e incorporação imobiliária, (2) parcelamento do solo e alienação de bem imóvel, (3) locação e arrendamento de bem imóvel e (4) administração e intermediação de bem imóvel[289].

Por sua vez, os bens **móveis** são considerados aqueles susceptíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social (art. 82 do CC). Ainda, são considerados como bens móveis, "por

---

[287] *Ibidem,* p. 195. Exemplificando, *"... podem ser citados como bens incorpóreos os direitos de autor, a propriedade industrial, o fundo empresarial, a hipoteca, o penhor, a anticrese, os bens digitais, entre outros*".

[288] *"Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente*.
[...]
Art. 82. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.
[...]
Art. 85. São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.
[...]
Art. 89. São singulares os bens que, embora reunidos, se consideram de per si , independentemente dos demais".

[289] **"***Art. 10. Para fins do disposto no inciso II do § 6º do art. 156-A da Constituição Federal, consideram-se:*
[...]
II - operações com bens imóveis:
a) construção e incorporação imobiliária;
b) parcelamento do solo e alienação de bem imóvel;
c) locação e arrendamento de bem imóvel;
d) administração e intermediação de bem imóvel".

determinação legal"[290]; as **energias** que tenham valor econômico[291] (art. 83, I, do CC); os **direitos reais** sobre objetos móveis e as ações correspondentes (art. 83, II, do CC) [292]; e também os **direitos pessoais de caráter patrimonial** e as respectivas ações (art. 83, III, do CC) [293].

Imperioso destacar a definição dada ao inciso III do artigo 83 do CC – no qual os honorários sucumbenciais podem, eventualmente, se enquadrar – sendo que "… *os direitos pessoais podem ser conceituados como: relações entre pessoas, abrangendo tanto o sujeito ativo como o passivo e a prestação que o primeiro deve ao segundo*"[294].

Os **direitos pessoais** "… *vinculam uma ou mais pessoas determinadas, ao contrário dos direitos absolutos, que se referem à relação entre o titular de direito e a comunidade em geral, classe em que se incluem os direitos reais*"[295]. Para adquirir o **caráter patrimonial**, os direitos pessoais necessitam de conteúdo econômico[296]; de modo que "… *apenas os que tenham esse conteúdo são passíveis de circulação jurídica. Excluem-se, por exemplo, os direitos inerentes ao poder familiar (art. 1.634). São direitos pessoais, mas sem caráter patrimonial*".[297]

Assim, direitos pessoais de caráter patrimonial são relações jurídicas entre pessoas, envolvendo obrigações de prestação com conteúdo econômico e passíveis de circulação jurídica.

---

[290] "*O legislador, ao qualificar como bens móveis uma série de bens que, por sua natureza imaterial, não poderiam ser absorvidos pelos critérios empregados no artigo antecedente, lhes confere regime mais dinâmico que aquele reservado aos bens imóveis, facilitando especialmente a transferência de sua titularidade*" – Anderson SCHREIBER; Flávio TARTUCE; José Fernando SIMÃO; et al., **Código Civil Comentado - Doutrina e Jurisprudência - 6ª Edição 2025**, p.79.
Código Civil: "*Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais:*
I - as energias que tenham valor econômico;
II - os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes;
III - os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações".

[291] "*Entre as formas de energia tratadas pelo ordenamento jurídico como bens móveis para fins cíveis estão as de origem elétrica, nuclear, solar (captada e transformada) e todas as que tenham conteúdo econômico, que se evidencia não apenas na comercialização ao público ou a clientes específicos, como também na simples circunstância de terem sido realizados gastos financeiros na sua produção*" – (James Eduardo OLIVEIRA, **Código Civil Anotado e Comentado**, p.100.

[292] *"... São móveis por definição legal os direitos reais sobre bens móveis, como o penhor, e as correspondentes ações que protegem estes direitos, os direitos pessoais de caráter patrimonial, incluindo os de crédito, chamados obrigacionais, isto é, os direitos que o credor tem contra o devedor, e os direitos autorais, além das respectivas ações que os protegem*" – *ibidem,* p. 100.

[293] *"... ingressam no rol de coisas móveis os direitos pessoais que tenham um caráter patrimonial, sendo exemplo o valor do aluguel, e, em decorrência, a ação de cobrança na locação*" – Arnaldo RIZZARDO, **Introdução ao Direito e Parte Geral do Código Civil**, p. 438.

[294] OLIVEIRA, **Código**…, *op. cit.,* p. 100.

[295] Eduardo Andrade Ribeiro de OLIVEIRA, **Comentários ao Novo Código Civil – V. II**, p. 46.

[296] "*… podem ter caráter patrimonial, a par de terem caráter imaterial. São esses direitos pessoais de caráter patrimonial que são objeto da classificação, já que suscetíveis de transmissão, de circulação jurídica"* – Renan Lotufo, **Código Civil comentado. v.1**, p.279.

[297] OLIVEIRA, **Comentários**…, *op. cit.,* p. 46.

Voltando à classificação prescrita pelo Código Civil, considera-se como bens **fungíveis** os móveis que podem ser substituídos por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade[298]; enquanto são **consumíveis** os bens móveis cujo uso importa destruição imediata da própria substância, sendo também considerados tais os destinados à alienação. Por fim, são **singulares** os bens que, embora reunidos, se consideram "*de per si"*, independentemente dos demais.

A partir dessa classificação estabelecida pelo Código Civil, a doutrina civilista entende que, "… *em sentido amplo, **'bem'** pode ser definido como tudo aquilo que é desejado pelo homem a fim de atender a seus interesses*" (grifamos)[299].

Tratando da materialidade do IBS e da CBS, HELIO DE MELLO e THAIS DE LAURENTIIS também partem desta definição estabelecida pelo Direito Civil, considerando bens, resumidamente, como "… *todas as coisas que despertam o interesse humano e que podem integrar o patrimônio das pessoas*", definição esta que entendemos adequada[300] [301].

Por fim, com relação à expressão "**inclusive direitos**", utilizada no texto constitucional, parece-nos estabelecer que a hipótese de incidência desses tributos está condicionada a operações com **direitos relativos aos bens materiais e imateriais**, tal como a instituição, cessão ou transmissão de direitos sobre estes bens, desde que tenha conteúdo comercial.

Nesse contexto, LUCAS GALVÃO DE BRITTO explica que a expressão "direitos" "… *deve ser compreendida como uma autorização constitucional para gravar negócios jurídicos bilaterais ou multilaterais, onerosos, com finalidade comercial, mesmo que não envolvam a transferência da 'propriedade' de um bem*" [302].

Até porque, quando a Constituição trata do IBS, não o denomina como "imposto sobre bens, direitos ou serviços – IBDS", mas apenas como imposto sobre bens e serviços,

---

[298] "*Modernamente, afirma-se que os bens fungíveis não se identificam pela sua individualidade, mas pela quantidade e qualidade. Já os bens infungíveis têm individualidade própria, o que impede que o devedor entregue outros bens da mesma natureza em cumprimento à sua obrigação*" – SCHREIBER; TARTUCE, SIMÃO, et al., **Código**..., *op. cit.,* p. 79.

[299] *Ibidem,* p.75.

[300] MELLO; LAURENTIIS, O Tipo…, *op. cit.,* p. 274.

[301] Nesse sentido, bem é conceituado como "*... a coisa material ou imaterial, não necessariamente com valor econômico, e que vem a ser o objeto da relação jurídica que se trava entre os seres humanos*" – RIZZARDO, **Introdução**..., *op. cit.*, p. 423.

[302] LUCAS GALVÃO DE BRITTO lembra que a palavra "direitos" *"... é, possivelmente, uma das expressões com o maior espectro semântico que se conhece no linguajar jurídico,* [pois é] *... um dos elementos indispensáveis de quaisquer relações jurídicas, seja como a eficácia de fato jurídico, seja como correlato do dever no interior de uma relação jurídica*" (acrescentamos nos colchetes) – BRITTO, A materialidade..., *op. cit.,* p. 424.

acrescentando as operações relativas a direitos no que diz respeito aos negócios jurídicos que tenham como objeto direitos sobre bens materiais e imateriais.

Portanto, a materialidade que se dará "inclusive sobre direitos" trata-se da incidência sobre operações com direitos relativos a bens materiais e imateriais.

4.2.1.4 Serviços

4.2.1.4.1 Considerações iniciais

O artigo 156-A, § 1º, I, da CF/1988 (na redação do art. 1º da EC nº 132/2023) prescreve que o IBS e a CBS incidirão sobre operações "… com serviços".

Como visto no item 3.1.1.3, o conceito constitucional de serviço – para fins de incidência do ISS – pressupõe um **esforço humano** realizado pelo prestador, que tenha por objeto a entrega de **utilidade** material ou imaterial ao tomador, mediante remuneração que possa manifestar presunção de riqueza e indícios de capacidade contributiva objetiva, decorrente de relação com **cunho econômico** e firmada sob o regime de **direito privado,** na forma de **obrigação de fazer**.

Considerando que se tratava de conceito consolidado e vigente à época da EC nº 132/2023 – e que "… *o intérprete deve considerar, 'prima facie', que o Constituinte não se afastou das convenções linguísticas preexistentes*" – tal conceito deve ser observado na fixação do critério material da hipótese de incidência do IBS e da CBS [303] [304].

4.2.1.4.2 O suposto e controvertido conceito residual de serviço

Embora o conceito constitucional de serviço, delimitado para fins de ISS, tenha de ser observado na composição da materialidade do IBS e da CBS, o § 8º do artigo 156-A da CF/88 estabeleceu que "… *a lei complementar de que trata o **caput** poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer*

[303] MELLO; LAURENTIIS, O Tipo..., *op. cit.,* p. 274.

[304] *"... a definição do conceito constitucional de serviço antes exposta se mantém para os fins do IBS. Nem mesmo o § 8º do art. 156-A da Constituição ...levaria a conclusão diversa. Isso porque o conteúdo semântico do conceito constitucional de serviço é limite intransponível*" (sic) – Simone Rodrigues Costa BARRETO, *Overruling* da Súmula Vinculante 31: Obrigação de Dar e Obrigação de Fazer: a distinção está superada?, *in* **Direito Tributário Multidimensional e Reforma Tributária: Solidariedade, Sustentabilidade e Inovação em Face da Segurança Jurídica**, p. 901.

operação que ***não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos***" (grifamos).

Visando findar com o "vácuo tributário" existente na dicotomia entre ISS e ICMS, no qual determinadas operações não se enquadravam nos conceitos de mercadoria ou serviço, o constituinte derivado estabeleceu a possibilidade de a lei complementar adotar um conceito residual de serviço, podendo definir como serviço toda e qualquer operação não enquadrada como bens ou direitos sobre bens. Tal ampliação busca, supostamente, evitar "zonas de não-incidência" e, via de consequência, possibilitar a não-cumulatividade plena e a neutralidade da tributação[305].

Para HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, a finalidade desse dispositivo é ampliar a base de incidência do IBS e da CBS e afastar interpretações que visem limitar a materialidade desses tributos, no sentido de que "… *a ideia é que com ele se alcance praticamente todo tipo de operação. Tanto que no texto constitucional se autoriza o legislador complementar a definir serviço como sendo tudo o que não se enquadrar na definição de operação com bem*"[306].

A respeito dessa disposição constitucional, MELISSA CASTELLO elucida que **"…** *em virtude da parte final do § 8º* [do artigo 156-A da CF/1988, na redação dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023]*, o legislador constituinte pretendeu dar amplo alcance aos novos tributos sobre o consumo brasileiro, afastando-se radicalmente da tradição brasileira de tipos com interpretação fechada*" (acrescentamos nos colchetes)[307].

Tal ampliação da base de incidência do IBS e da CBS busca assegurar que praticamente qualquer tipo de operação que não envolva a entrega de bens ou direitos seja tributada como serviço, pois, como entende MAURICIO BARROS, o novo sistema de tributação do consumo, instituído por esses tributos "… *abandonará o sistema de repartição de competências por meio da adoção de critérios materiais referenciados por termos vagos, tais como o são 'mercadorias', 'serviços' e 'comunicação', para uniformizar a incidência sobre quaisquer operações com bens, direitos e serviços*"[308].

---

[305] "*… o constituinte previu o § 8º do art. 156-A, segundo o qual a categoria 'operação com serviços' adquire um caráter residual, na medida em que o legislador complementar pode estabelecer que qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos seja considerada uma operação com serviços*" – CASTELLO, A hipótese..., *op. cit.,* p. 131.

[306] Hugo de Brito MACHADO SEGUNDO, IVA-Dual: pode a Lei dispor livremente sobre o que são Bens Destinados ao Uso ou ao Consumo Pessoal(is)?, *in* **Revista Direito Tributário Atual**, n. 56, p. 317–328.

[307] CASTELLO, A hipótese..., *op. cit.*, p. 125.

[308] Mauricio BARROS, IBS nos serviços de telecomunicações: os avanços da reforma na tributação subnacional indireta, *in* **Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)**, p. 214.

Com efeito, o IBS e a CBS, que se propõem a substituir o ICMS e o ISS detêm "… *como principais características ... a amplitude de sua base, incidente sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e serviços, de modo a evitar a clássica interpretação entre as competências relativas ao ISS e ao ICMS*" (acrescentamos nos colchetes)[309].

No mesmo sentido, GUSTAVO FOSSATI comenta que o legislador constituinte derivado espera que "… *o legislador complementar consiga estabelecer o conceito de operações com serviços, de tal modo que ele seja abrangente o suficiente para evitar discussões de enquadramento semântico e conceitual havidas até hoje, com o intuito de escapar da incidência tributária*" (acrescentamos nos colchetes) [310]. Observe-se:

> [Trata-se de um] conceito residual, ou seja, que ele possa abranger toda e qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos. Em outras palavras, tudo o que não for operação com bens, pode ser entendida como operação com serviços, mesmo que a operação em questão não se identifique com o conceito de serviços já amplamente assentado pela doutrina (acrescentamos nos colchetes)[311].

No entanto, embora a finalidade do legislador constituinte derivado seja propor uma ampla base de incidência ao IBS e à CBS, mediante o estabelecimento de um conceito residual de serviço, tal concepção esbarra em **limites contidos no texto constitucional**.

Isso porque o próprio § 8º do artigo 156-A da CF/1988 (na redação do art. 1º da EC nº 132/2023) determina que o legislador infraconstitucional deverá "… *estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance*" e, ao deixar de fazer isso, adotando mero conceito residual, acabará por malferir **limites principiológicos** contidos no texto constitucional, notadamente os princípios da Segurança Jurídica e da Legalidade[312].

O **Princípio do Estado de Direito** estabelece que o ordenamento jurídico deve ser acessível, compreensível, estável, consistente, igualitário, prospectivo e efetivo, garantindo que a sociedade esteja regida por normas claras e justas. O **Princípio da Segurança Jurídica** assegura que o Direito seja cognoscível, confiável e previsível, promovendo estabilidade nas relações jurídicas e protegendo os cidadãos contra arbitrariedades. Já o **Princípio da Legalidade** determina que as obrigações que restringem a liberdade individual devem estar

---

[309] Luis Eduardo SCHOUERI, **Direito tributário**, p. 262.
[310] FOSSATI, **Constituição**..., *op. cit.,* p. 467
[311] *Ibidem,* p. 468.
[312] "*Os limites principiológicos são aqueles decorrentes dos princípios gerais ou setoriais estabelecidos pela Constituição*" – ÁVILA, Limites…, *op. cit.,* p. 721.

expressamente previstas em lei, enquanto as obrigações tributárias devem ser instituídas diretamente por normas legais, reforçando o respeito à hierarquia normativa e ao Estado democrático[313].

A conjugação desses princípios exige que as materialidades do IBS e da CBS "… *devem ser determinadas o suficiente para que os contribuintes possam, digna e livremente, exercer suas atividades e antecipadamente saber sobre o que devem pagar, onde e quando surge a obrigação de pagar, e/ou a quem e quanto devem pagar seus tributos*" (sic)[314].

Ao adotar um conceito residual de serviço, sem definir seus limites, o legislador infraconstitucional não permitirá a **exata compreensão** pelos destinatários da norma a respeito da materialidade do IBS e da CBS, impedindo-os, consequentemente, de exercer sua atividade e antever se estão sujeitos à incidência desses tributos, o que atenta contra os primados do Estado de Direito, da Segurança Jurídica e da Estrita Legalidade Tributária.

Ora, é obrigação do legislador infraconstitucional **definir o conceito** de "operações com serviços", na medida em que cunhar a definição dessa expressão "… *consiste em demarcar as suas fronteiras de modo a indicar o que se enquadra e o que não se enquadra em seu âmbito, esclarecer a relação que ele mantém com outros conceitos e permitir a compreensão pelos destinatários de quais são os seus principais referentes*". Em outros termos:

> Para que isso seja feito, a definição deve conter o gênero ao qual devem pertencer os referentes que o conceito abrange e as características essenciais que os distinguem de outros. Não por outro motivo que as definições não podem ser nem muito amplas, nem muito restritas; devem indicar as propriedades essenciais e não as acidentais; não podem ser circulares; não podem usar linguagem vaga, obscura e metafórica; e não podem usar desnecessariamente termos negativos. O descumprimento de qualquer dessas regras definitórias fará com que a definição deixe de cumprir seu papel informativo e orientador[315].

Via de consequência, a adoção de uma definição demasiadamente ampla "… *não 'estabelece o conceito' de operações com serviços precisamente por deixar de indicar as propriedades necessárias e suficientes à sua configuração, tampouco estabelece o seu conteúdo e o seu alcance*".[316]

---

[313] "*... o Direito deve ser acessível, compreensível, estável, consistente, igualitário, prospectivo e efetivo (Estado de Direito); o Direito deve ser cognoscível, confiável e calculável (segurança jurídica); e as obrigações restritivas de liberdade devem estar previstas em lei e as obrigações tributárias na própria lei (legalidade geral e legalidade tributária)*" – *ibidem,* p. 721.

[314] *Ibidem,* p. 721.

[315] *Ibidem,* p. 723.

[316] *Ibidem,* p. 723.

Dessa forma, uma definição negativa, mediante a utilização da técnica de "… *definir serviço como tudo que não é operação com bens simplesmente não é definir o conceito de serviço nem fixar o seu conteúdo e o seu alcance*", impedindo, assim, os destinatários da norma de antever e compreender quais fatos se enquadram ou não no âmbito de incidência do IBS e da CBS [317].

Dito isso, caso o legislador infraconstitucional não venha a cunhar uma **definição suficientemente informativa e orientadora** – que permita ao destinatário saber os **exatos limites da definição** do conceito de "operações com serviços", demarcando suas **fronteiras a indicar o que se enquadra ou não em seu âmbito** e estabelecendo a **relação com outros conceitos** – acabará por violar os princípios do Estado de Direito, da Segurança Jurídica e da Estrita Legalidade Tributária. Noutras palavras, o mestre HUMBERTO ÁVILA enriquece o raciocínio:

> […] Tal enunciado não cumpriria o dever constitucional de 'estabelecer o conceito' de 'operações com serviço', nem tampouco funcionaria como uma 'definição', pois não demarcaria as suas fronteiras de modo a indicar o que se enquadra e o que não se enquadra em seu âmbito, não esclareceria a relação que ele mantém com outros conceitos, nem permitiria a compreensão pelos destinatários de quais seriam os seus normais referentes para a maioria dos casos. Com a vênia para empregar exemplos provocativos, um espirro, uma tosse, um soluço, um olhar ou um abraço, certamente não podem ser caracterizados como operações com bens, mas nem por isso poderiam ser qualificados como 'operações com serviços'. Definir serviço como tudo que não é operação com bens simplesmente não é definir o conceito de serviço nem fixar o seu conteúdo e o seu alcance.
> […]
> Nesse sentido, seria inválida a lei complementar que, a pretexto de apresentar uma 'definição' do 'conceito' de 'operações com serviços', se limitasse a reproduzir a expressão constitucional em seu texto simplesmente dizendo, por exemplo, que serviço é 'qualquer operação que não seja enquadrada no conceito de operação com bens'[318].

Portanto, a norma de caráter legal deverá definir o conceito de "operações com serviços", mediante a indicação das **propriedades necessárias e suficientes** à sua configuração, estabelecendo o seu **conteúdo** e o seu **alcance**, sob pena de inconstitucionalidade por contrariar os mencionados princípios.

Do mesmo modo, além da necessidade de delimitação específica do referido conceito, o legislador deverá levar em consideração o norteador da **Capacidade Contributiva**, porquanto "… *a lei complementar que instituir o IBS e a CBS não poderá configurar a sua*

[317] *Ibidem,* p. 723.
[318] *Ibidem,* p. 723.

hipótese de incidência de modo a fazê-lo incidir sobre situações que não revelem manifestação alguma de capacidade econômica"[319].

Até porque o texto constitucional não está "… *a autorizar a instituição de imposto sobre qualquer coisa. Será o elemento histórico, e o sistêmico, que permitirão dar alguma definição aos contornos de tão ampla competência, que, conquanto larga, não é ilimitada*" (sic)[320].

Por esse motivo, indaga-se: "… *tudo o que não seja operação com bens pode ser considerado serviço? ... Serviço pode ser dar carona a um amigo? Entrar em férias? Cortar a cabeça? Dormir depois do almoço? Tais ações não são operações com bens, logo podem ser definidas como serviços?*"[321].

Logicamente que a resposta é negativa, considerando que essas situações não revelam capacidade concreta e individual do sujeito passivo, de maneira que também não podem ser abarcadas pelo conceito residual de "serviços"[322]; uma vez que "… *exclui da ampla definição de serviços quaisquer situações que não sejam reveladoras de capacidade contributiva*" [323].

Como bem lembra SIMONE BARRETO, o IBS e a CBS incidirão sobre "…*as prestações de serviços, e não as fruições, por respeito ao princípio da capacidade contributiva. O que foi permitido à lei complementar, em verdade, foi estabelecer a definição de serviço, observados os limites semânticos do conceito plasmado na Constituição*"[324].

Nesse sentido, GABRIEL SANT'ANNA QUINTANILHA complementa o raciocínio ao afirmar que "… *não cabe a extensão do conceito de obrigação de fazer ou ato de comércio para aquelas condutas que de fato não se caracterizam como tal. Não Pode a lei complementar definir como serviço os fatos da vida que não se traduzem como obrigação de fazer*" [325].

Igualmente, além de atender ao Princípio da Capacidade Contributiva, a definição do conceito de serviços deverá **observar os limites da competência privativa** dos Estados e Municípios, bem como a **competência residual** da União Federal – limites constitucionais

---

[319] *Ibidem,* p. 724.

[320] Hugo de Brito MACHADO SEGUNDO, **Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023**, p. 81.

[321] *Ibidem,* p. 82.

[322] "*Seria inconstitucional, por exemplo, a lei complementar que fizesse os referidos tributos incidirem sobre fornecimentos não onerosos de bens e serviços para uso e consumo pessoal. Tais situações não necessariamente revelam capacidade contributiva concreta e individual, tampouco necessariamente resultam de uma atividade econômica exercida por meio da prática habitual de negócios jurídicos bilaterais*" – ÁVILA, Limites…, *op. cit.,* p. 724.

[323] MACHADO SEGUNDO, **Reforma**..., *op. cit.,* p. 82.

[324] BARRETO, *Overruling..., op. cit.,* p. 903.

[325] Gabriel Sant'Anna QUINTANILHA, **Reforma Tributária brasileira: tributos sobre o consumo**, p. 67.

expressos, como delineado no item 4.2.1.1 – para o fim de não adentrar nesses campos de competência.

De acordo com esse enfoque, HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO comenta que a interpretação literal do "… *texto constitucional autoriza o legislador complementar a definir serviço como sendo tudo o que não se enquadrar na definição de operação com bem, amplitude demasiada que termina tornando sem sentido a própria competência impositiva residual*"[326].

Em contrapartida, SIMONE BARRETO elucida que "… *atribuir ao signo serviço um conteúdo semântico de maior amplitude, de caráter residual, conflitaria com a própria competência residual da União (art. 154 da Constituição), a qual restou inalterada pela Emenda Constitucional nº 132/2023*"[327].

A definição do conceito de serviços para fins de incidência do IBS e da CBS deve, necessariamente, respeitar os limites impostos pelas **competências privativa e residual** estabelecidas pela Constituição Federal. Expandir o significado de serviços além desses limites, representaria uma afronta às competências tributárias específicas da União, dos Estados e dos Municípios.

Assim, a definição do conceito de serviços deve ser cuidadosamente delimitada para evitar a invasão de competências e assegurar o equilíbrio constitucional entre os entes governamentais.

Em resumo, a adequada leitura do § 8º do artigo 156-A da CF/1988 (na redação do art. 1º da EC nº 132/2023), à luz dos limites constantes no texto constitucional, descreve-o e interpreta-o no sentido de que a lei complementar deverá **(1) definir especificamente o conceito de serviços**, mediante a indicação das propriedades necessárias e suficientes à sua configuração, estabelecendo o seu conteúdo e o seu alcance, bem como a relação com outros conceitos, observando, ainda, **(2) o Princípio da Capacidade Contributiva** em sua acepção objetiva, bem como **(3) não se poderá utilizar de definição residual**, por afrontar a competência privativa dos entes e a competência residual da União Federal.

Por essa razão, enquanto não definido o conceito de serviços, nos exatos limites estabelecidos acima, "… *a definição do conceito constitucional de serviço antes exposta* [para o ISS] *se mantém para os fins do IBS* [e da CBS]. *Nem mesmo o § 8º do art. 156-A da*

---

[326] MACHADO SEGUNDO, IVA-Dual..., *op. cit.,* p. 317-328.

[327] BARRETO, *Overruling...*, *op. cit.,* p. 902. Observa-se que a "Competência Tributária Residual", mencionada pela autora, encontra-se prevista nos artigos 154, I e 195, § 4º, da CF/1988 – José Roberto VIEIRA, O Princípio da Federação e as Competências Tributárias: Um Exorcismo Constitucional, *in* **Direito Tributário Paranaense**, p. 38 e 41.

Constituição ... levaria a conclusão diversa", pois o conteúdo semântico do conceito constitucional de serviço é limite intransponível (acrescentamos nos colchetes)[328].

Como assinalou GERALDO ATALIBA, ao analisar a outorga constitucional para definição de serviços sujeitos a incidência do ISS, "*A circunstância de outorgar a Constituição à lei complementar a tarefa de definir os serviços não quer significar, absolutamente, que a Constituição tenha dado ao legislador complementar a liberdade de ampliar o conceito de serviço pressuposto constitucionalmente...*" [329].

Assim, entende-se que, à luz das precisas palavras de SIMONE BARRETO, que "… *a exegese dos signos constantes no texto constitucional restou inalterada. A chamada Reforma Tributária modificou a repartição da competência tributária, mas não modificou a essência, a rigidez da Constituição*" (sic)[330].

Portanto, com base nessa construção, a definição do conceito de serviços restou, até então, inalterada pelo § 8º no artigo 156-A da CF/1988 (na redação dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023), razão pela qual, neste momento, mantém-se a definição de serviços utilizada para fins de incidência do ISS[331].

Entendemos, dessa forma, que o conceito constitucional de serviço, para fins da incidência do IBS e da CBS, como delimitado anteriormente no título 4.2.1.1, pressupõe uma operação decorrente de esforço prestado a terceiro, com a existência das figuras do prestador e do tomador, mediante remuneração que possa manifestar presunção de riqueza e indícios de capacidade contributiva, e que resulte na entrega de uma utilidade na forma de obrigação de fazer.

---

328 BARRETO, *Overruling...*, *op. cit.,* p. 901.

329 Geraldo ATALIBA, Impostos sobre Serviços – Diversões Públicas – Convites e Ingressos Gratuitos*, in* **Revista de Direito Administrativo** nº 104, p. 383.

330 Nessa linha, HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO ressalta que *"...o imposto pretende ser a resultante da unificação de ISS e ICMS. Não pode, portanto, a soma ser assim tão maior que os elementos somados*" – MACHADO SEGUNDO, Reforma…, *op. cit.,* p. 81.

331 Diversamente, HELIO DE MELLO e THAIS DE LAURENTIIS entendem que o § 8º do art. 156-A da CF/88, na redação dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023, *"... se absteve de estabelecer o conceito de serviços, tendo delegado tal mister para a lei complementar. Observa-se, ainda, que a lei complementar pode estabelecer o conceito de serviços com amplitude muito maior do que as definições do termo relativas ao ISS*", o que discordamos – (sic) MELLO; LAURENTIIS, *op. cit*., p. 274.

4.2.1.5 Não incidência qualificada: Imunidades

O texto constitucional apresenta duas hipóteses de imunidades especiais do IBS e da CBS, de maneira que não poderá a lei complementar prever a incidência desses tributos sobre tais hipóteses.

A primeira hipótese de imunidade está prevista no artigo 156-A, § 1º, III, da CF/1988 (na redação dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023) e diz respeito às operações de **exportações de bens e serviços** destinados ao exterior. Nessas operações, embora imunes, é garantido o direito do exportador ao aproveitamento dos créditos decorrentes da não cumulatividade relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviços[332].

A segunda hipótese de imunidade, prevista no artigo 156-A, XI, da CF/1988, na redação (dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023), determina que o IBS e a CBS não incidirão sobre as operações de **prestação de serviço de comunicação**, nas modalidades de **radiofusão** sonora e de sons e **imagens** de recepção livre e gratuita[333].

Portanto, o IBS e a CBS não poderão incidir sobre as operações de exportação de bens e serviços destinados ao exterior, nem nas operações internas de prestação de serviços de comunicação, nas modalidades de radiofusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, em razão das expressas imunidades específicas atribuídas pelo texto constitucional[334].

---

[332] Artigo 156-A, § 1º, III: "*não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)*".

[333] "*Nesse compasso, o IBS* [e a CBS] *não pode incidir (imunidade sobre a chamada 'TV aberta', embora deva haver incidência sobre a dita 'TV fechada', 'por streaming', 'por canal', 'por assinatura', 'a cabo' etc.* […] *A TV aberta (imune) é um serviço oferecido gratuitamente à população pelas emissoras de televisão aberta* […] *Por outro lado, a TV 'por assinatura'* […] *dizem respeito a um serviço de acesso ao conteúdo de canais de televisão abertos e dos canais 'fechados' ou 'pagos...'*" (acrescentamos nos colchetes) (sic) – BATISTA; BATISTA JÚNIOR; COIMBRA SILVA, **Reforma**..., *op. cit.,* p. 36.
Artigo 156-A, § 1º, XI: *"não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)"*.

[334] Lembra-se que só há comunicação se houver um emissor, uma mensagem e um receptor identificado. No caso da recepção livre e gratuita, não há identificação do receptor. Logo, não há comunicação. Trata-se, portanto, de uma imunidade inócua. Além disso, mesmo que se entenda que há comunicação e que não existisse essa norma imunizante – para fins meramente argumentativos – lembra-se que se estaria diante de operação não tributada, pois o critério quantitativo da RMIT, notadamente a base de cálculo, se encontraria "zerado", por se tratar de recepção gratuita, sem qualquer manifestação de capacidade contributiva objetiva.

4.2.2 Critério Temporal

Como delineado no item 2.2.2, o critério temporal da hipótese de incidência tributária permite identificar o momento exato em que o fato jurídico tributário ocorre, determinando quando surge a obrigação tributária, de modo a delimitar temporalmente a relação jurídica entre o sujeito ativo e o sujeito passivo[335].

O texto constitucional não trata, explicitamente, a respeito da ocorrência do critério temporal da hipótese do IBS e da CBS. No entanto, a partir da leitura dos dispositivos que permeiam o critério material da hipótese desses tributos, tratados no item 4.2.1, pode-se entender que o fato que satisfaz à hipótese de incidência do IBS e da CBS ocorre no momento da realização da operação destinada ao consumo do bem, inclusive direito, ou do serviço.

No mesmo sentido, PAULO ARTHUR CAVALCANTE KOURY entende que o critério temporal do IBS e da CBS se dará, para as **operações com bens**, "… *em momento que seja contemporâneo ou posterior à transferência de titularidade do bem, que se dá com a tradição (art. 237 do CC/2002)*", enquanto, relativamente aos **serviços**, "… *em momento posterior à efetiva prestação do serviço, momento este em que o prestador aufere o direito incondicional de ser remunerado, ainda que existem disposições contratuais postergando o pagamento*" [336].

Embora, no presente trabalho, a construção da Regra-Matriz de Incidência do IBS e da CBS dê-se com base predominantemente no texto constitucional, mostra-se relevante mencionar as disposições do texto infraconstitucional.

O artigo 10 da LC nº 214/2025 estabelece, por ficção, alguns critérios para aferição da temporalidade da hipótese do IBS e da CBS, a depender da natureza da operação[337].

Regra geral, considera-se ocorrida a hipótese de incidência do IBS e da CBS no momento "… *do fornecimento ou do pagamento, o que ocorrer primeiro, nas operações com*

---

[335] "*O critério temporal é aquele no qual se encontram as coordenadas de tempo, em que, se ocorrer o fato descrito no critério material, irromperá a relação jurídica prescrita pelo consequente. Critério de fundamental importância, pois é o que permite a identificação do preciso instante em que nasce o vínculo jurídico que liga o sujeito ativo e o sujeito passivo numa relação de direitos e deveres*" – Maurício Dalri Timm do VALLE, **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI**, p. 203.

[336] Paulo Arthur Cavalcante KOURY, IBS e a construção do critério temporal, *in* **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023**, p. 19.

[337] *"Art. 10. Considera-se ocorrido o fato gerador do IBS e da CBS no momento do fornecimento nas operações com bens ou com serviços, ainda que de execução continuada ou fracionada"*.

bens ou com serviços" (inciso I). Ainda, o parágrafo único do artigo 10 considera as seguintes coordenadas de tempo como "momento do fornecimento":

> I - do início do transporte, na prestação de serviço de transporte iniciado no País;
> II - do término do transporte, na prestação de serviço de transporte iniciado no exterior;
> III - do término da prestação, no caso dos demais serviços;
> IV - em que o bem for encontrado desacobertado de documentação fiscal idônea; e
> V - da aquisição do bem em licitação promovida pelo poder público ou em hasta pública.

Ademais, o inciso II do artigo 10 da LC nº 214/2025, ao tratar das operações de execução continuada ou fracionada, reputa ocorrida a hipótese no momento "… *de cada fornecimento de bem ou serviço, mesmo que parcial, ou de cada pagamento, o que ocorrer primeiro*".

Por fim, o artigo 10, III, da LC nº 214/2025, considera ocorrido o antecedente da norma do IBS e da CBS no momento em que "se torna devido o pagamento", nas seguintes operações:

> a) com água tratada, saneamento, gás encanado, serviços de comunicação e energia elétrica, inclusive nas hipóteses de geração, transmissão, distribuição, comercialização e fornecimento a consumidor final; e
> b) de execução continuada ou fracionada em que não seja possível identificar o momento de entrega ou disponibilização do bem ou do término da prestação do serviço, previstas no regulamento.

Dessarte, inobstante as situações legais acima apontadas, considera-se ocorrido fato correspondente à hipótese de incidência do IBS e da CBS no momento da realização da operação de consumo do bem ou do serviço.

4.2.3 Critério Espacial

Como visto anteriormente, o critério espacial da hipótese é configurado pelas "… *coordenadas de espaço estabelecidas pelo legislador como local em que, se se concretizar o comportamento presente no núcleo da hipótese de incidência tributária, nascerá a relação jurídica prescrita pelo consequente normativo*"[338].

Para o ISS, embora amplamente criticada a disposição – e com toda razão – o artigo 3º da LC nº 116/2003 estabelece, regra geral, que a incidência se dará no local do estabelecimento do prestador e, na falta deste, no domicílio do prestador. Tal previsão atrelava

[338] VALLE, **Princípios**..., *op. cit.,* p. 212.

a ocorrência da hipótese – e a consequente sujeição ativa dos municípios – ao local do estabelecimento ou domicílio do prestador, independentemente da origem ou destino da operação.

A grande mudança, com a reforma tributária e com a criação do IBS, dá-se com "… *a mudança da destinação da receita do IBS para o ente de destino. Assim, o local de destino do bem ou do serviço fica com a receita do IBS, firmando-se uma tributação efetiva sobre o consumo*"[339].

No tocante à CBS, tal critério não terá grandes efeitos com relação à capacidade tributária ativa, tendo em vista que, conforme será delineado no item 4.3.1.1, a sujeição ativa dessa contribuição será da União Federal, pouco importando o local da federação no qual ocorra o fato descrito na hipótese, para definição do sujeito ativo da relação jurídica tributária. No entanto, com relação ao IBS, este critério é relevantíssimo, uma vez que determinará o Estado e o Município detentores de sujeição ativa para exigência do imposto, além da sua alíquota - a ser tratado no item 4.3.2.2.

O texto constitucional, em três momentos, delimita que a hipótese de incidência do IBS e da CBS se dará no local de "destino da operação".

Primeiro, o artigo 156-A, § 1º, VII, da CF/1988 (na redação dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023) determina que o IBS "… *será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação*".

Da mesma forma, o inciso II do § 4º desse mesmo dispositivo prevê que o Comitê Gestor do IBS distribuirá o produto da arrecadação do imposto "… *ao ente federativo de destino das operações*".

Por fim, o § 5º, IV, do referido artigo, dispõe que a lei complementar trará "… *os critérios para definição do destino da operação*", sugerindo ao legislador infraconstitucional que poderá ser "… *o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente ou destinatário do bem ou do serviço*", podendo, ainda, estabelecer distinções em razão das características da operação.

Com efeito, à luz dessas disposições, "… *deixa-se de tributar a produção, que ocorre na origem, passando-se a tributar efetivamente o consumo*"[340]. Dessa maneira, o critério espacial da hipótese confirma, novamente, que o critério material do antecedente do IBS e da

[339] BATISTA; BATISTA JÚNIOR; COIMBRA SILVA, **Reforma**..., *op. cit.,* p. 29.
[340] Fábio FLORENTINO; Lara Maria de Holanda BESSA, Art. 156-A, *in* **Comentários à EC 132/2023: Reforma Tributária**, p. 170.

CBS é o consumo de bens e serviços, ao estabelecer que a incidência se dará no local de destino das operações, isso é, no local do consumo dos bens ou serviços.

Portanto, a partir da leitura dos dispositivos do texto constitucional, a incidência do IBS e da CBS dar-se-á no **local de destino das operações**, nas operações com **bens**, entendido como o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, enquanto, para as operações com **serviços**, o local da prestação ou disponibilização do serviço. Ainda, para **ambas as hipóteses**, poderá realizar-se no local do domicílio ou localização do adquirente ou destinatário do bem ou do serviço.

4.3. CONSEQUENTE DA NORMA – RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

4.3.1 Critério Pessoal

4.3.1.1 Sujeito Ativo

Conforme analisado no item 2.3.2, o critério pessoal determina os sujeitos da relação jurídico-tributária e da consequente obrigação tributária que a realização do fato descrito na hipótese de incidência tributária fez nascer. Como lembra GERALDO ATALIBA, "… *consiste numa conexão (relação de fato entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erguidas, em virtude do fato imponível e por força da lei, em sujeitos da obrigação*" [341]. O critério pessoal é composto pelos sujeitos **ativo**, credor da obrigação tributária, e **passivo,** devedor da obrigação tributária.

Com relação à **sujeição ativa da CBS**, não resta de dúvida que será exercida pela União Federal, dado se tratar de Contribuição Especial de competência desse ente e que, até o presente momento, não existe legislação delegando a capacidade tributária ativa desse tributo a outra pessoa jurídica de direito público.

Por outro lado, com relação à **sujeição ativa do IBS,** o tema merece maiores esclarecimentos.

O texto constitucional prevê que o Comitê Gestor do IBS (CG-IBS) arrecadará e distribuirá o produto da arrecadação do imposto aos correspondentes Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 156-A, § 4º, I e II, da CF/88 e art. 156-B, II, da CF/88, na redação dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023)[342]. No entanto, as atribuições de fiscalização, lançamento e exigência

---

[341] ATALIBA, **Hipótese**…, *op. cit.,* p. 77.

[342] *"Art. 156-A.* [...]
§ 4º Para fins de distribuição do produto da arrecadação do imposto, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
I - reterá montante equivalente ao saldo acumulado de créditos do imposto não compensados pelos contribuintes e não ressarcidos ao final de cada período de apuração e aos valores decorrentes do cumprimento do § 5º, VIII; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
II - distribuirá o produto da arrecadação do imposto, deduzida a retenção de que trata o inciso I deste parágrafo, ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado creditamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
[...]
Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) [...]
II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)".

continuam mantidas para cada Estado e Município que detém a capacidade tributária ativa do IBS.

Isso porque o artigo 156-B, § 2º, V, da CF/1988 (na redação dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023) prevê que a fiscalização, o lançamento, a cobrança e a representação administrativa e judicial relativos ao IBS serão realizados pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou compartilhamento da capacidade tributária ativa, cabendo ao CG-IBS a coordenação dessas atividades administrativas, com vistas à integração entre os entes federativos[343].

Como visto, o CG-IBS tem mera função de arrecadar o imposto e repassar aos correspondentes credores da obrigação, que serão os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de "destino das operações", na forma exposta no item 4.2.3.

Portanto, os sujeitos ativos do IBS e da CBS serão os Municípios, os Estados ou o Distrito Federal nos quais se localizar o destino das operações com bens, inclusive direitos, ou serviços, que exercerão, de maneira autônoma, a titularidade do crédito do IBS na proporção das suas alíquotas. Ainda poderão, os Estados e Municípios, definir eventual delegação da capacidade tributária ativa ou compartilhá-la, na forma a ser definida pelo CG-IBS.

4.3.1.2 Sujeito Passivo

Com relação ao **sujeito passivo** do IBS e da CBS, o texto constitucional determina que a lei complementar poderá definir como sujeito passivo, na qualidade de responsável tributário, a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior (art. 156-A, § 3º, da CF/1988)[344].

---

[343] "*Art. 156-B.* [...]
§ 2º Na forma da lei complementar: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)[...]
V - a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)".

[344] "*Ao estabelecer que a lei complementar poderá atribuir a condição de sujeito passivo a terceiro que concorrer para realização, a execução ou pagamento da operação, entendemos que o dispositivo constitucional está tratando da hipótese de sujeição passiva indireta, na condição de responsável por substituição tributária pelo recolhimento do IBS, prevista no art. 128, do Código Tributário Nacional*" (sic) – Ricardo Bernardes MACHADO; Aline Maria do Rego MONTEIRO, Sujeição passiva e responsabilidade tributária no IBS (art. 156-A, § 3º, da CF), *in* **O IBS e a CBS na Constituição**, p. 278.
Artigo 156-A, § 3º: " *Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)*".

No tocante ao **contribuinte**, AMALIA PAULSEN extrai, a partir de interpretação do conteúdo do artigo 156-A, § 1º, VIII, da CF/1988, que o "… *contribuinte deverá ser aquele que vende bens e serviços, e não o consumidor. Isso porque dispõe que o IBS será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente*" [345].

No mesmo sentido, o artigo 156-A, § 5º, V, da CF/1988, na redação dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023, ao tratar da desoneração do IBS e da CBS sobre a aquisição de bens de capital, utiliza-se da expressão "contribuinte" ao se referir ao fornecedor de bens e serviços sujeito à incidência do IBS e da CBS[346].

De maneira semelhante, RAFAEL PANDOLFO acrescenta que "… *o conceito constitucional de contribuinte da CBS e do IBS pode ser sintetizado …* [como] *aquele que desenvolve atividade econômica na qual, com habitualidade, realiza negócios jurídicos envolvendo bens, direitos e serviços*" (acrescentamos nos colchetes)[347].

Desse modo, o **contribuinte** será o fornecedor de bens ou titular do direito a tais bens ou o prestador dos serviços, pois será quem mantiver relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário. Porém, o fornecedor ou prestador deverá realizar tal atividade com **habitualidade**, exceto nas operações de importação, como delimitado no item 4.2.1, quando se tratou da materialidade do IBS e da CBS nas operações internas.

No que diz respeito ao **responsável tributário**, o texto constitucional elege aquele que "… *concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação*". **Concorrer para a realização** ou **execução** de uma operação "… *significa praticar atos sem os quais a operação não ocorreria. A 'realização' abrange etapas ligadas à viabilização e a própria constituição do negócio jurídico, enquanto a 'execução' corresponde à concretização da obrigação já assumida pelo contratado*"[348]. A título exemplificativo, cita-se os "*marketplaces"*, que são

---

[345] Amalia da Silveira Gewehr PAULSEN, A Simetria entre IBS e CBS (art. 149-B, da CF), *in* **O IBS e a CBS na Constituição**, p. 70.

[346] "*... a desoneração, nesse caso, aplica-se àqueles que são contribuintes do IBS e da CBS, ou seja, aqueles que possuem inscrição e fornecem bens e serviços. Por outro lado, a desoneração nestes casos, em regra, não é aplicável ao adquirente consumidor final que não recolhe o IBS e a CBS. É por isso que a nosso ver, mais uma vez, a Constituição designou como contribuinte aquele que fornece bens e serviços*" (sic) – Cristiano LUZES; Francisco LEOCÁDIO, Sujeição passiva do IBS e lei complementar, *in* **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023**, p. 203.
"Art. 156-A [...]
§ 5º Lei complementar disporá sobre: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
V - a forma de desoneração da aquisição de bens de capital pelos contribuintes, que poderá ser implementada por meio de...".

[347] PANDOLFO, A sujeição..., *op. cit.,* p. 138.

[348] *Ibidem,* p. 140.

plataformas digitais que concorrem para a realização das operações efetivadas nos seus ambientes.

Por fim, com relação à expressão "concorrer com o pagamento da operação", ela exerce papel indispensável na extinção da obrigação assumida pelo contratante, de modo que "… *sua participação também deve lhe garantir condições jurídicas e econômicas plenas de apurar, com precisão, o crédito tributário devido*"[349].

Portanto, o critério pessoal do IBS é composto pelos Estados e Municípios ou pelo Distrito Federal, que atuam como sujeitos ativos. Já no caso da CBS, esse papel é desempenhado pela União Federal. Como sujeitos passivos, tanto do IBS como da CBS, figuram o fornecedor ou prestador com habitualidade, na posição de contribuinte, e, aqueles que concorrerem para a realização, execução ou pagamento da operação, serão designados como responsáveis tributários.

4.3.2 Critério Quantitativo

4.3.2.1 Base de Cálculo

Na forma definida no item 2.3.3.2, a base de cálculo é a "… *descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário*". A expressão base de cálculo significa "… *'fundamento para cálculo', 'origem para cálculo' ou 'apoio para cálculo'. Equivale a 'critério para medir', ou 'padrão para avaliar*'", isso é, a unidade de referência que servirá para a aplicação do percentual da alíquota, operação esta que resultará no valor da obrigação tributária[350].

No tocante aos tributos em análise, considerando que a materialidade do IBS e da CBS é a realização de operações destinadas ao consumo de bens, inclusive direitos, ou serviços, resultantes do exercício de uma atividade econômica realizada com habitualidade pelo sujeito passivo destes tributos, "… *a base de cálculo dos referidos tributos deverá refletir o conteúdo econômico do negócio jurídico praticado com os bens e os serviços*"[351].

Dessa forma, a base de cálculo dos referidos tributos será o valor da operação consubstanciada no negócio jurídico praticado com bens e serviços.

---

[349] *Ibidem,* p. 141.
[350] BARRETO, **Base de Cálculo**…, *op. cit.,* p. 38.
[351] ÁVILA, Limites…, *op. cit.,* p. 715.

A despeito da base de cálculo, o texto constitucional prevê expressamente que o IBS e a CBS não integrarão as suas próprias bases de cálculo (arts. 156-A, § 1º, IX e 195, § 17, da CF/1988, na redação dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023), de modo que serão calculados mediante a metodologia conhecida como "por fora" da operação[352]; o que não acontece com os tributos que se propõem a substituir, tal como o ICMS, a Contribuição ao PIS e a COFINS, que são incluídos em suas próprias bases de cálculo – calculando-se, assim, pela via da metodologia chamada "por dentro" [353].

Da mesma forma, a Constituição dispõe que o IPI (art. 153, IV, da CF/1988), o ICMS (art. 155, II, da CF/1988), o ISS (art. 156, III, da CF/1988), a Contribuição ao PIS (239 da CF/1988) e COFINS (art. 195, I, "b" e IV) não integrarão a base do IBS e da CBS, por força do artigo 133 do ADCT da CF/1988 (na redação dada pelo art. 2º da EC nº 132/2023)[354].

Por outro lado, o Imposto Seletivo, cuja competência foi outorgada à União pelo artigo 1º da EC nº 132/2023, e instituído por meio da LC nº 214/2025, integrará a base de cálculo do IBS e da CBS, por força do disposto no artigo 153, § 6º, IV, da CF/1988 (na redação dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023)[355].

À vista disso, a base de cálculo do IBS e da CBS será o valor da operação objeto de negócio jurídico praticado com bens e serviços e não será composta pelos próprios IBS e CBS, pois calculados "por fora", bem como o IPI, o PIS e a COFINS não integrarão suas respectivas bases de cálculo, porém, o Imposto Seletivo a comporá.

---

[352] Artigo 156-A, § 1º, IX: *"não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, I, "b", IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)*
[...]
"Art. 195 [...]
§ 17. A contribuição prevista no inciso V do 'caput' não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 156-A e 195, I, "b", e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)".

[353] "*… na medida em que o IBS não integra sua própria base de cálculo, o tributo deve ser calculado 'por fora' e não mais 'por dentro', dando maior transparência à carga tributária efetivamente incidente...*" – BATISTA; BATISTA JÚNIOR; COIMBRA SILVA, **Reforma**..., *op. cit.,* p. 33.

[354] "*Art. 133. Os tributos de que tratam os arts. 153, IV, 155, II, 156, III, e 195, I, "b", e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239 não integrarão a base de cálculo do imposto de que trata o art. 156-A e da contribuição de que trata o art. 195, V, todos da Constituição Federal*".

[355] "*Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*
[...]
§ 6º O imposto previsto no inciso VIII do caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
[...]
IV - integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)".

4.3.2.2 Alíquota

De acordo com a premissa fixada no item 2.3.3.3, a alíquota é "… *a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponível que o estado se atribuiu*"[356]. Ou seja, é um percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo, para o fim de determinar o exato valor da prestação objeto da obrigação tributária.

No caso da CBS, o artigo 195, § 15, da CF/1988 (na redação dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023), prevê que lei ordinária fixará a alíquota dessa contribuição, dispensando a necessidade de prescrição por meio do veículo da lei complementar, que dispõe a respeito dos demais critérios da Regra-Matriz de Incidência Tributária do IBS e da CBS[357].

O IBS, por outro lado, será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município, ou do Distrito Federal, de destino da operação (art. 156-A, § 1º, VII, da CF/1988, na redação dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023)[358].

A alíquota do IBS, a ser fixada pelos Estados e Municípios, será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou serviços, ressalvadas as hipóteses previstas no texto constitucional (art. 156-A, § 1º, VI, da CF/1988, na redação dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023)[359].

Da mesma forma, a alíquota da CBS será uniforme para todas as operações sujeitas a sua incidência. Isso significa que as alíquotas do IBS e da CBS não terão caráter seletivo – de modo a tributar bens essenciais com alíquotas menores – de maneira que todos os bens e serviços terão, supostamente, a mesma alíquota.

Com efeito, a "*... alíquota do IBS pode variar entre os entes federativos, mas será uniforme para todas as operações com bens e prestações de serviços*"[360].

---

[356] ATALIBA, **Hipótese**…, *op. cit.,* p. 114.

[357] "*Art. 195.* [...]
§ 15. A contribuição prevista no inciso V do ***caput*** *poderá ter sua alíquota fixada em lei ordinária. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)"*.

[358] Artigo 156-A, § 1º, VII: "*será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)*". Tal previsão aponta, também, o critério espacial do antecedente da norma, ao estabelecer que a hipótese de incidência tributária do IBS (e também da CBS) se dará no local de destino da operação, bem como o critério pessoal, ao atribuir sujeição ativa aos entes de destino das operações com bens e serviços, como analisado nos itens 4.2.3 e 4.3.1.1.

[359] Artigo 156-A, § 1º, VI "*a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)*".

[360] BATISTA; BATISTA JÚNIOR; COIMBRA SILVA, **Reforma**..., *op. cit.*, p. 32.

O inciso V do § 1º do artigo 156-A da CF/1988 (na redação dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023) dispõe que os Estados e Municípios fixarão a alíquota do IBS por lei específica, de maneira que não cabe ao Congresso Nacional, em tese, fixar as alíquotas do imposto[361].

O Senado Federal, através de resolução, fixará a alíquota de referência do IBS para observância de cada unidade federativa, que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo (art. 156-A, § 1º, XII, da CF/1988, na redação dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023)[362]. No entanto, é facultado aos Estados e Municípios optar por vincular suas alíquotas à alíquota de referência (art. 156-A, § 10, da CF/1988, na redação dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023)[363].

No início do regime de instituição do IBS e da CBS, em 2026, o imposto será cobrado à alíquota estadual de 0,1%, enquanto a contribuição será cobrada à alíquota de 0,9% (art. 125 do ADCT, na redação dada pelo art. 2º da EC nº 132/2023), cujos valores recolhidos poderão ser compensados com os débitos das contribuições federais PIS e COFINS (arts. 195. I, "b" e IV e 239, da CF/1988).

Vale lembrar, também, que as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre as operações "*… relativas à prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional*", tais como os **serviços de advocacia**, sob análise, serão beneficiadas com "… ***redução de 30% (trinta por cento)*** *das alíquotas dos tributos*" (grifamos), conforme prevê o § 12 do artigo 9º da EC nº 132/2023.

Portanto, a CBS terá sua alíquota fixada por lei ordinária a ser editada pela União Federal; enquanto a alíquota do IBS, que deverá ser uniforme para todas as operações com bens e serviços, será composta pelo somatório das alíquotas previstas nas leis do Município e do Estado de destino da operação, facultada a possibilidade de vinculação à alíquota de referência, a ser fixada por Resolução do Senado Federal.

---

[361] Artigo 156-A, § 1º, V: "*cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)*"

[362] Artigo 156-A, § 1º, XII: *"resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)*".

[363] "*Art. 156-A.* [...] *§ 10. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão optar por vincular suas alíquotas à alíquota de referência de que trata o § 1º, XII. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)*".

5. OS HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS

5.1 DEFINIÇÃO

Os honorários advocatícios são verbas que buscam remunerar o trabalho dos advogados na prestação de serviços jurídicos[364]. Tradicionalmente, o gênero "honorários" advocatícios é dividido em duas espécies: honorários contratuais e honorários sucumbenciais[365].

Os honorários advocatícios "contratuais" são aqueles firmados em contrato entre o advogado e o cliente, com um valor fixado cujo objeto é a prestação dos serviços jurídicos contratados em atividade consultiva ou contenciosa[366].

Nessa linha, CASSIO SCARPINELLA BUENO conceitua os honorários contratuais como *"... a remuneração advinda do contrato de prestação de serviços relacionados à atuação extrajudicial, englobando assessoria, consultoria, ou planejamento jurídico, ou judicial, tendo como escopo a representação em juízo*" [367].

Os honorários contratuais, portanto, decorrem da convenção de direitos e obrigações firmados em determinado contrato de prestação de serviços de advocacia, no qual o cliente, na qualidade de tomador dos serviços "… *receberá a devida assistência jurídica estipulada e detalhada no respectivo objeto contratual, em contrapartida de uma determinada remuneração também convencionada* … [e] *o advogado contratado qualificado como prestador e destinatário dessa verba pactuada*" (acrescentamos nos colchetes).[368]

---

[364] "*... Não parece haver mais do que três alternativas: ou ele é remunerado por algum fundo público ou cooperativo; ou ele é remunerado sempre por seu cliente, mesmo quando esse tenha razão no litígio (e, portanto*, *em tese mereça a mais plena manutenção da incolumidade de sua esfera jurídica); ou ele será pago pela parte que não tem razão no litígio, seja ou não seu cliente*" – Eduardo TALAMINI, Os fundamentos constitucionais dos honorários de sucumbência, *in* **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, ano 15, n. 62, p. 74.

[365] Daniel Amorim Assumpção Neves, **Manual de direito processual civil – V.1**, p. 419

[366] MALIKOSKI; PRADO, A Tributação..., *op. cit.*, p. 100.
"*Os honorários contratuais, como a própria nomenclatura denuncia, são estabelecidos mediante um contrato, preferencialmente escrito, celebrado entre os advogados e seus clientes...*" – Humberto Dalla Bernadina de PINHO, **Manual de direito processual civil contemporâneo**, p. 170.

[367] Cassio Scarpinella BUENO, A natureza alimentar dos honorários advocatícios sucumbenciais, In.: **Tutelas de urgência e cautelares: estudos em homenagem a Ovídio Baptista da Silva**, p 215.

[368] GRILLO, O imposto…, *op. cit.,* p. 415.

Por sua vez, os honorários sucumbenciais são aqueles pagos pela parte vencida ao advogado da parte vencedora, em virtude de uma das partes sucumbir à pretensão da adversa[369]; e decorrem de previsão legal determinando a correspondente fixação pelo juízo [370].

Em alguns procedimentos judiciais, não há condenação da parte adversa aos honorários sucumbenciais, como nos remédios constitucionais de mandado de segurança, "*habeas corpus" etc*., nas ações de controle concentrado de constitucionalidade, como a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC), a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) *etc*., bem como nos procedimentos de jurisdição voluntária[371].

Segundo BARBOSA e MAGNANI, a distinção entre honorários contratuais e sucumbenciais é tênue quanto à finalidade – remunerar o trabalho do advogado – mas diametralmente oposta quanto à origem, de forma que os honorários contratuais se originam do acordo firmado entre o advogado e o seu cliente, enquanto os honorários sucumbenciais têm sua origem na vitória no processo judicial e são devidos pela parte sucumbente, com a qual o patrono vitorioso na causa sequer conhecia ou detinha relação jurídica contratual:

> […] ambos servem para remunerar o advogado (finalidade), contudo os *contratuais* dependem de acordo entre o profissional e o seu cliente […] e os *sucumbenciais* escoram-se na vitória no processo judicial e são de responsabilidade da parte adversa (o sucumbente), pessoa com a qual o advogado vitorioso (titular dos honorários) sequer conhecia (origem) [372].

No Código de Processo Civil vigente (CPC/2015), os honorários sucumbenciais têm seção especial (seção III) dedicada a tratar dos regramentos para fixação da exação sucumbencial, a partir do artigo 85 do CPC. O "*caput"* desse dispositivo prevê que a parte vencida será condenada ao pagamento dos honorários sucumbenciais ao advogado vencedor da causa[373].

---

[369] MALIKOSKI; PRADO, A Tributação..., *op. cit.*, p. 101.

[370] "*Os honorários advocatícios são a compensação pela prestação de serviços jurídicos prestados por advogados. Sob a legislação brasileira, existem honorários advocatícios resultantes de contrato ou da lei. Neste caso, trata-se do pagamento de honorários pela parte sucumbente ao advogado da parte vencedora*" – Rodrigo Luís KANAYAMA; Renato Alberto Nielsen KANAYAMNA, Os honorários de sucumbência da Advocacia Pública: breve análise sob o olhar do Direito Financeiro, *in* **Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Estado do Paraná**, n. 8, p. 147.
No mesmo sentido, os honorários sucumbenciais "… *são aqueles imputados pelo Poder Judiciário à parte que vier a sucumbir – perder – uma determinada ação judicial e, com isso, obrigar-se ao ressarcimento"* – GRILLO, O imposto..., *op. cit.,* p. 415.

[371] MALIKOSKI; PRADO, A tributação..., *op. cit.*, p. 101.

[372] Rafael Vinheiro Monteiro Barbosa; MAGNANI, Daniella de Albuquerque Magnani, **Honorários contratuais vs. Honorários sucumbenciais: o que muda no NCPC?**, p. 3.

[373] "*Art. 85. A sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor*".

Com efeito, a responsabilidade pelo pagamento dos honorários sucumbenciais é objetiva e independe da comprovação de culpa ou dolo da parte vencida, decorrendo "… *simplesmente, de um dado objetivo: a derrota no processo*"[374].

Portanto, a partir da leitura do referido dispositivo legal, o pressuposto dos honorários sucumbenciais é a parte ser vencida/sucumbente na ação judicial, sendo esta parte devedora da exação sucumbencial em face do advogado da parte contrária, credor desta obrigação, cuja fixação se dará por decisão judicial, observando, em regra, o "… *o mínimo de dez e o máximo de vinte por cento sobre o valor da condenação, do proveito econômico obtido ou, não sendo possível mensurá-lo, sobre o valor atualizado da causa*" (art. 85, § 2º, do CPC/2015)[375].

[374] Leonardo Carneiro da Cunha, **A Fazenda Pública em juízo**, p. 132.

[375] "*Art. 85. [...]*
§ 2º Os honorários serão fixados entre o mínimo de dez e o máximo de vinte por cento sobre o valor da condenação, do proveito econômico obtido ou, não sendo possível mensurá-lo, sobre o valor atualizado da causa, atendidos:
I - o grau de zelo do profissional;
II - o lugar de prestação do serviço;
III - a natureza e a importância da causa;
IV - o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço".

5.2 O PLANO CONSTITUCIONAL

O artigo 5º, XXXV, da CF/1988 prevê como direito fundamental o Princípio da Inafastabilidade da Tutela Jurisdicional, ao assegurar que "…*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*".

Para EDUARDO TALAMINI, tal princípio não assegura apenas o direito dos cidadãos ao ingresso no Poder Judiciário ou mesmo o direito à obtenção da tutela jurisdicional, mas muito mais do que isso: o "… *direito de receber uma decisão justa, em um processo justo, que reconheça e assegure o que foi pedido por aquele que tem razão*"[376].

A fixação dos honorários sucumbenciais "… *tem em vista o atendimento dessa imposição constitucional*", de modo que "… *a condenação em verbas de sucumbência visa a reparar ou ao menos mitigar esse dano imposto pela necessidade de recurso ao processo*" [377].

Os honorários sucumbenciais visam atender ao Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição, no que diz respeito ao acesso à justiça, pois trata-se de meio de diminuição dos custos de quem tem razão, configurando-se como um mecanismo que visa "…*a assegurar que a parte destituída de razão arque com honorários do advogado da parte à qual se reconhece o direito à tutela jurisdicional funciona como um instrumento facilitador do acesso à Justiça. Confere ao seu jurisdicionado ... uma possível fonte de custeio de seu advogado*"(sic)[378].

Além de atender a primados constitucionais, a imputação de honorários sucumbenciais busca também efetivar o princípio da responsabilidade jurídica, na medida em que "… *cada sujeito de direito deve responder por seus atos, assumindo as consequências de suas escolhas*"[379].

Isso porque a responsabilidade processual das partes concerne não apenas ao dever de litigar de boa-fé, mas também "… *ao dever de arcar com os custos do processo (custas judiciais e honorários advocatícios)*", o que evidencia a natureza de sanção processual. Observa-se:

> De todo modo, a ideia geral é de que essa carga econômica recaia sobre a parte que não tem razão no conflito posto em juízo. Confere-se a todos o direito de postular em juízo. Mas o jurisdicionado há de atuar sabendo que arcará com as despesas processuais na medida em que não tenha razão quanto à posição que defende no processo[380].

[376] TALAMINI, Os fundamentos..., *op. cit.,* p. 76.
[377] *Ibidem,* p. 77.
[378] *Ibidem,* p. 80.
[379] *Ibidem,* p. 85.
[380] *Ibidem,* p. 86.

À luz dos ensinamentos de CARNELUTI, a condenação da parte vencida ao pagamento das despesas processuais visa atender a um princípio de justiça distributiva, de maneira que quem tornou necessário o processo tenha de suportar o encargo econômico; bem como de "higiene social", à medida que a condenação funcione como um contraestimulo à ação, no sentido de torná-lo mais cauteloso ao lançar mão da tutela jurisdicional[381].

Ademais, o artigo 133 da CF/1988 prevê que "… *o advogado é indispensável à administração da justiça*", de forma que a "… *intervenção de profissional com formação técnica especializada é aspecto imprescindível para assegurar ao jurisdicionado efetivo acesso à Justiça, adequado exercício do contraditório e da ampla defesa, obtenção de proteção jurisdicional plena e adequada – e assim por diante*"[382]; razão pela qual se faz necessária uma adequada remuneração, que se dá mediante a fixação dos honorários de sucumbência.

[381] Francesco CARNELUTI, ***Sistema di diritto processuale civile,*** v. I, p. 436.
[382] *Ibidem,* p. 91.

5.3 TITULARIDADE

Como anteriormente mencionado, o artigo 85, "*caput"*, do CPC/2015, dispõe que a parte vencida pagará ao advogado da parte vencedora os honorários advocatícios sucumbenciais, de maneira que não há qualquer dúvida a respeito de que este é o credor e titular dos valores relativos à exação sucumbencial[383].

Todavia, antes da entrada em vigor do "novel" Código de Processo Civil de 2015, em 16/03/2016, a legislação processual brasileira gerava controvérsias a respeito da titularidade dos honorários de sucumbência.

Como lembra CASSIO SCARPINELLA BUENO, no período de vigência do Código de Processo Civil de 1939 (Decreto-Lei nº 1.608, de 18/09/1939), o diploma processual mostrava-se silente a respeito do tema, razão pela qual "… *prevalecia o entendimento de os honorários pertencerem à parte, em consideração à função de indenizá-la pelo dinheiro gasto com a contratação do advogado*" [384].

De fato, o artigo 63 do CPC/1939 previa que a parte vencida "… *será condenada a reembolsar à parte vencedora as custas do processo e os honorários do advogado*".

Por outro lado, o artigo 64, também do CPC/1939, previa que, na hipótese de "… *a ação resultar de dolo ou culpa, contratual ou extra-contratual, a sentença que a julgar procedente condenará o réu ao pagamento dos honorários do advogado da parte contrária*".

A respeito desse dispositivo, PONTES DE MIRANDA compreendia que, nessa hipótese, os honorários sucumbenciais seriam devidos ao advogado da parte contrária, sob o fundamento de que "… *o juiz, em ação que resultasse de dolo ou culpa, contratual ou extracontratual, ao julgar procedente a ação, teria de condenar o réu ao pagamento dos honorários do advogado da parte contrária*"[385].

Posteriormente, com a edição do primeiro Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil em 1963 (Lei nº 4.215, de 27/04/1963), o texto do direito positivo passou a expressamente dispor que os honorários de sucumbência são de direito do advogado da parte vencedora, ao

---

383 "… *o caput do art. 85 deixa claro que os honorários são devidos ao advogado do vencedor*" – PINHO, **Manual**..., *op. cit.,* p.172.
"*... quanto à remuneração do causídico, a regra legal traçada para a sucumbência, é a de que "a sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor" (art. 85). Trata-se, assim, de remuneração direta ao advogado do vencedor, e não de reembolso de gasto da parte. Constituem, tais honorários, como esclarece o atual Código, 'direito do advogado', tendo, legalmente, 'natureza alimentar' (art. 85, § 14)"* – Humberto THEODORO JUNIOR, **Curso de Direito Processual Civil-v.I,** p. 301.

384 BUENO, A natureza alimentar …, *op. cit.,* p. 215.

385 Francisco Cavalcante PONTES DE MIRANDA, **Comentários ao Código de Processo Civil**, **tomo I**. p. 391.

prever que, "… *tratando-se de honorários fixadas na condenação, tem o advogado direito autônomo para executar a sentença nessa parte podendo requerer que o precatório, quando este for necessário, seja, expedido em seu favor*" (art. 99, § 1º, da Lei nº 4.215/1963)[386].

Da mesma forma, o artigo 99, § 1º, da Lei nº 4.215/1963, ao tratar das transações realizadas pelas partes, ressalvava o direito dos advogados aos honorários fixados pela sentença – isso é, os honorários sucumbenciais – não deixando dúvidas a respeito da sua titularidade, dispondo que "… *salvo aquiescência do advogado, o acordo feito pelo seu cliente e a parte contrária não lhe prejudica os honorários, quer os convencionais, quer os concedidos pela sentença*".

A esse respeito, LUIZ FERNANDO CASAGRANDE PEREIRA comenta que "… *durante o período em que prevaleceu a tese da sucumbência destinada ao jurisdicionado-vencedor, admitia-se que valor ficasse com o advogado se houvesse previsão contratual (art. 99, §1º, do Estatuto anterior da OAB – Lei n. 4.215/1963)*". Transcreve-se:

> [e]vidente que se honorários sucumbenciais fossem destinados aos jurisdicionados-vencedores, os honorários contratuais seriam gradativamente majorados.
> […] Com a sucumbência destinada ao advogado por disposição contratual, os contratuais eram evidentemente menores do que seriam sem essa espécie de previsão no contrato. O mercado sempre se impõe (adaptamos nos colchetes)[387].

Posteriormente, com a edição do Código de Processo Civil de 1973, instituído pela Lei nº 5.869, de 11/01/1973, e com vigência de 1º de janeiro de 1974 a 15 de março de 2016, entendeu-se que os mencionados dispositivos da Lei nº 4.215/1963 foram tacitamente revogados pelo artigo 20 do CPC de 1973, ao estabelecer que "*A sentença condenará o vencido a pagar ao vencedor as despesas que antecipou e os honorários advocatícios*".

Tal previsão, como lembra CASSIO SCARPINELLA BUENO, "… *reavivou a controvérsia sobre a questão, dando ensejo ao prevalecimento do entendimento de que os honorários pertenceriam à 'parte', por se referir a 'vencido' e a 'vencedor'*" [388].

Dando interpretação literal ao disposto no artigo 20 do CPC/1973, BARBOSA e MAGNANI compreendem que é "… *difícil transpor os limites das palavras, que, a depender do caso, fixam estremas muitas vezes seguras ao ofício do intérprete. Irrompe claro que o*

---

[386] "*Na vigência do anterior Código de Processo Civil, o Decreto-lei n. 1.608, de 18 de setembro de 1939, silente a respeito do tema, prevalecia o entendimento de os honorários pertencerem à 'parte', em consideração à função de indenizá-la pelo dinheiro gasto com a contratação do advogado. O entendimento prevaleceu até o advento do anterior Estatuto da Advocacia, Lei n. 4.215/1963, cujo art. 99 atribuía ao 'advogado' o direito aos honorários*" – BUENO, A natureza…, *op. cit.,* p. 215.

[387] Luiz Fernando Casagrande PEREIRA, Comentário aos arts. 23 e 24, *in* **Estatuto da Advocacia e da OAB comentado**, p. 191.

[388] BUENO, A natureza alimentar …, *op. cit.,* p. 216.

diploma processual pensou os honorários sucumbenciais como um adendo à condenação da parte vencida, cujo seu titular seria, a toda evidência, a parte vencedora, e não o seu advogado" [389].

Posteriormente, em 1994, com a entrada em vigor do atual Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil, instituído pela Lei nº 8.906, de 04/07/1994, a problemática relativa à titularidade dos honorários sucumbenciais teve desfecho favorável aos advogados, com a previsão contida no artigo 23 prescrevendo que "… *os honorários incluídos na condenação, por arbitramento ou sucumbência, pertencem ao advogado*", tal como foi mantido no CPC de 2015[390].

[389] BARBOSA; MAGNANI, **Honorários**..., *op. cit.,* p. 3.

[390] "*Em 1994, com a entrada em vigor do atual Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil, Lei n. 8.906/1994, a questão foi expressamente disciplinada e dirimida, preferindo o legislador conferir os honorários, contratuais ou sucumbenciais, ao próprio advogado"* – BUENO, A natureza…, *op. cit.,* p. 216.

5.4 ORIGEM, FINALIDADE E CARÁTER DOS HONORÁRIOS CONTRATUAIS E SUCUMBENCIAIS

Os honorários advocatícios desempenham papel essencial no exercício da profissão da advocacia, representando justa remuneração pelo trabalho técnico e intelectual desenvolvido pelo advogado[391].

Embora os honorários contratuais e sucumbenciais tenham como propósito remunerar o advogado pela atividade da advocacia, diferem significativamente quanto à forma de constituição e à responsabilidade pelo pagamento, refletindo nuances importantes do sistema jurídico.

Tanto os honorários sucumbenciais como os honorários contratuais têm como finalidade remunerar o advogado. Porém, são diametralmente opostos quanto à origem, pois, enquanto os contratuais decorrem de acordo firmado entre o profissional e o seu cliente – que deve honrar com o seu pagamento – os honorários sucumbenciais têm como origem a "…*vitória no processo judicial e são de responsabilidade da parte adversa (o sucumbente), pessoa com a qual o advogado vitorioso (titular dos honorários) sequer conhecia ('origem')*" (sic)[392].

Embora possuam caráter remuneratório, os honorários de sucumbência são verba autônoma e fixada de acordo com a complexidade da causa, bem como depender "…*também do resultado da demanda, só fazendo jus à verba aquele que obteve êxito*"[393].

Ou seja, ao vincular a responsabilidade pelo pagamento à parte derrotada, o ordenamento jurídico busca assegurar que o advogado da parte vencedora receba uma remuneração adequada, ainda que não tenha qualquer relação contratual direta com o devedor. Esse mecanismo não apenas valoriza o trabalho do advogado, mas também contribui para a eficiência e a justiça no âmbito do processo judicial, como exposto no item 5.2.

Fato é que a principal distinção a respeito dos honorários sucumbenciais e contratuais encontra-se no fato que lhe dá origem, embora ambos possuam o mesmo fim: remunerar o trabalho do advogado[394].

---

[391] *"... o trabalho do advogado é remunerado cumulativamente pelos 'honorários contratados' (os honorários 'convencionados' ou 'convencionais') com o seu constituinte e pelos 'honorários da sucumbência', deixando claro ainda, que esses honorários pertencem 'ao advogado', não a seu constituinte, e, portanto, integram sua remuneração pelo serviço prestado*" – BUENO, A natureza…, *op. cit.,* p. 215.

[392] BARBOSA; MAGNANI, **Os honorários**..., *op. cit.,* p. 9.

[393] *Ibidem,* p. 12.

[394] "*Em todos os casos, os honorários têm por finalidade remunerar os serviços prestados pelos advogados diretamente em favor de seus clientes, no exercício das funções públicas e sociais que exercem*" – (PINHO, **Manual**..., *op. cit*., p.170).

Até porque o valor fixado a título de honorários "…*vai remunerar a atividade do profissional ao longo da marcha processual e por essa razão ele deve estar parametrizado com o benefício econômico auferido pela parte (valor da condenação)*". O CPC/2015, em diversas passagens, traz a "… *sensação de que os honorários sucumbenciais existem para remunerar o trabalho do profissional da advocacia no percurso processual*" [395].

O artigo 85, § 2º, incisos I a IV, do CPC/2015 estabelece como critérios para fixação dos percentuais dos honorários sucumbenciais (1) o grau de zelo do profissional, (2) o lugar da prestação do serviço, (3) a natureza e a importância da causa e (4) o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço.

Da mesma forma, ao prever a fixação de honorários por sucumbência recursal, o § 11 do artigo 85 do CPC/2015, prevê que o tribunal determinará o valor "… *levando em conta o trabalho adicional realizado em grau recursal*".

O § 17 do referido dispositivo também assegura ao advogado o direito aos honorários sucumbenciais quando advogar em causa própria, o que não deixa dúvidas, a partir a interpretação sistemática dos dispositivos do CPC/2015, que os honorários sucumbenciais têm caráter remuneratório[396].

Por visar remunerar o trabalho do advogado, o artigo 85, § 14, do CPC/2015, atribui aos honorários sucumbenciais **caráter alimentar** ao dispor que "*Os honorários constituem direito do advogado e têm natureza alimentar, com os mesmos privilégios dos créditos oriundos da legislação do trabalho, sendo vedada a compensação em caso de sucumbência parcial*".

Para CASSIO SCARPINELLA BUENO, os honorários sucumbenciais são verbas "… *vitais ao desenvolvimento e à manutenção ('necessarium vitae') daquele profissional liberal. É de seus honorários que o advogado provê o seu sustento e o de sua família*". Nesse sentido:

> Dentro desse contexto, por serem os honorários a forma, por excelência, de remuneração pelo trabalho desenvolvido pelo advogado, um trabalho humano que merece a tutela do ordenamento jurídico, correta sua qualificação como verba de natureza alimentar, eis que também vitais ao desenvolvimento e à manutenção ('necessarium vitae') do profissional, do qual o advogado provê o seu sustento[397].

Até porque "… *a natureza alimentar de um específico crédito caracteriza-se pela sua 'finalidade' e não pelo nome da remuneração*"[398]. Sob essa perspectiva, o Supremo Tribunal

---

[395] BARBOSA; MAGNANI, Os **honorários**..., *op. cit.,* p. 12.
[396] "*Art. 85 [...] § 17. Os honorários serão devidos quando o advogado atuar em causa própria*".
[397] BUENO, A natureza alimentar …, *op. cit.,* p. 217.
[398] *Ibidem,* p. 221.

Federal, ao editar a Súmula Vinculante nº 47 – para o fim de determinar a ordem da fila de pagamento de precatórios e requisições de pequeno valor – confirmou esse entendimento ao estabelecer que os honorários sucumbenciais "… *consubstanciam verba de natureza alimentar cuja satisfação ocorrerá com a expedição de precatório ou requisição de pequeno valor, observada ordem especial restrita aos créditos dessa natureza*".

Além da prioridade na ordem de pagamento dos precatórios requisitórios, o caráter alimentar dos honorários sucumbenciais pode ensejar a equiparação a créditos trabalhistas, para o fim de concurso de créditos e credores, por exemplo[399].

Embora seja atribuído caráter alimentar aos honorários de sucumbência, por remunerar o trabalho do advogado, ELPÍDIO DONIZETTI explica que "*... a verba honorária de sucumbência visa remunerar o advogado pelo trabalho realizado em juízo. Não se confunde com os honorários contratuais, que são aqueles convencionados entre a parte e o advogado contratado para representá-la no processo"* [400].

Por esse motivo, não se trata de qualquer remuneração com tal caráter, mas a remuneração específica pelo trabalho **em juízo** realizado pelo advogado, não se confundindo, portanto, com a remuneração da prestação de serviço realizada pelo advogado ao seu cliente (honorários contratuais).

Assim, embora ambas as espécies do gênero honorários tenham caráter alimentar, a origem e a remuneração do trabalho do advogado se dão-se de maneiras distintas: nos honorários contratuais, a remuneração decorre de contrato firmado entre o advogado e o seu cliente; enquanto que, para os honorários de sucumbência, a remuneração decorre do trabalho realizado em juízo pelo advogado, tanto que fixado observando o grau de zelo do profissional, o lugar da prestação do serviço, a natureza e a importância da causa e o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço, bem como seus percentuais são derivados do valor do proveito obtido com a ação ou seu valor, e decorre da sucumbência ou da causalidade da parte adversa no feito processual.

---

[399] "*Nesse ponto é importante registrar que o concurso de credores será instaurado quando a constituição dos honorários sucumbenciais ocorrer antes do pedido de recuperação judicial. O crédito de honorários constituído após o pedido de recuperação não está submetido ao juízo recuperacional, ressalvado o controle dos atos expropriatórios pelo juízo universal. Essa conclusão parte da ideia de que a sentença é o marco temporal que qualifica o nascedouro do direito à percepção dos honorários de sucumbência*" – Elpídio DONZETTI, **Curso de Direito Processual Civil -** p. 217.

[400] *Ibidem,* p. 216.

5.5 OS PRINCÍPIOS QUE REGEM O ARBITRAMENTO DOS HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS: CAUSALIDADE E SUCUMBÊNCIA

A atribuição da obrigação de pagamento dos honorários sucumbenciais e a imputação de qual parte será a devedora da obrigação é balizada mediante a análise de dois princípios: o da sucumbência e o da causalidade.

O Princípio da Sucumbência visa impor que "… *todos os gastos do processo devem ser atribuídos à parte vencida quanto à pretensão deduzida em juízo, independentemente da sua culpa pela derrota*"[401].

Para LUIZ FUX, "… *o processo encontra-se informado pelo princípio da sucumbência, segundo o qual a prestação jurisdicional não deve redundar em desfavor da parte que tem razão e, por esse motivo, a verba honorária é considerada pedido implícito*" [402]. A respeito do Princípio da Sucumbência, vale ressaltar a passagem de HUMBERTO THEODORO JÚNIOR:

> […] o encargo da verba honorária, na sistemática do art. 85, é, em princípio, imposição que decorre da lei, independentemente de ter, ou não, o vencido atuado de má-fé. Para suportar dito encargo, basta que a parte tenha sido derrotada na solução dada à causa pela sentença. Nisso consiste o princípio da sucumbência (sic)[403].

No entanto, o Princípio da Sucumbência, isoladamente, não é capaz de oferecer uma solução completamente efetiva para todas as situações enfrentadas no quotidiano jurídico[404]. Isso porque nem sempre a parte vencida é aquela que deu causa indevida a instauração do litígio[405].

Nessa esteira, o Princípio da Causalidade sustenta que a responsabilidade pela exação sucumbencial não "… *pode estar atrelada tão somente à sucumbência, devendo tal questão ser decidida de acordo com a relação de causa e efeito entre os atos praticados por uma das partes*

---

[401] *Ibidem,* p. 214.
[402] Luiz Fux, **Curso de Direito Processual Civil - 6ª Edição 2023**, p.75.
[403] THEODORO JÚNIOR, **Curso**..., *op. cit.,* p.310.
[404] *"... o princípio da sucumbência, por si só, não é suficiente para resolver com segurança todas as situações do cotidiano jurídico. Imagine o processo no qual o réu comparece apenas para reconhecer a procedência do pedido e pagar a quantia que lhe foi cobrada na inicial. Nessa hipótese, ao reconhecer o pedido, o réu deveria responder pelos gastos, porque seria o sucumbente (art. 90). Mas é de se indagar: é razoável tal imposição, se o réu não se opôs ao pedido inicial?*
Por tais motivos, em alguns casos, há que se considerar também na distribuição dos custos processuais o princípio da causalidade, segundo o qual 'deve-se considerar que é responsável pelas despesas processuais aquele que tiver dado causa à instauração do processo'" (sic) – DONIZETTI, **Curso**..., *op. cit.,* p. 214.
[405] "*Pode-se dizer que aqueles que dão causa ao processo são, ou pelo menos deveriam ser, sucumbentes. Contudo, a recíproca não é verdadeira; nem todos os vencidos dão causa ao processo*" – PINHO, **Manual**..., *op. cit.,* p. 172.

e a necessidade de se propor a demanda"; [406] de maneira que "… *a parte que der causa indevidamente à instauração da demanda deverá ser condenada nos honorários de sucumbência*" [407].

Analisar a causalidade unicamente com base na sucumbência aparenta ser uma aproximação excessivamente genérica e superficial para identificar quem foi responsável pelo ajuizamento da ação. Nessa linha, HUMBERTO DALLA BERNADINA PINHO descreve que "… *a teoria da causalidade nada mais é do que um aperfeiçoamento da teoria da sucumbência, visando dar resposta às hipóteses em que esta não se afigurava justa e razoável*" [408].

Nessa toada, HUMBERTO THEODORO JUNIOR alerta que a fixação da exação sucumbencial "… *em muitos casos, porém, a distribuição das despesas do processo não pode se dar apenas à luz de tal princípio* [da sucumbência]*, tornando-se necessária a sua articulação com o princípio da causalidade*" (sic) (acrescentamos nos colchetes), na forma exemplificada abaixo:

> É o que ocorre, por exemplo, quando o processo se extingue, sem solução do mérito, em razão de fato superveniente que esvaziou o objeto do feito. Caberá ao juiz, em semelhante conjuntura, verificar quem deu causa ao processo, para atribuir-lhe responsabilidade dos gastos processuais. Nisso consiste o princípio da causalidade. Em caso de desistência da ação, a jurisprudência tem, igualmente, aplicado o princípio da causalidade, para imputar os encargos sucumbenciais, não ao autor desistente, mas ao réu, quando, nas circunstâncias do processo, ficar evidenciado que este foi quem deu motivo à instauração da demanda[409].

No entanto, CASSIO SCARPINELLA BUENO entende que os honorários decorrem e devem ser fixados, em regra, com base no Princípio da Sucumbência, pois o "*caput"* do artigo 85 do CPC/2015 visa responsabilizar justamente a parte vencida, afastando-se o Princípio da Causalidade, cuja aplicação é excepcional e deve decorrer de expressa previsão legal. Veja-se:

> O dispositivo em destaque convida para o entendimento de que o Código de Processo Civil abandonou o "princípio da causalidade" como fator de responsabilização das despesas (e também dos honorários).
> […]
> A causalidade, no sentido de ser responsabilizado pelo pagamento final das despesas aquele que deu causa ao processo (no sentido de motivo ou de razão), ainda é prevista em algumas hipóteses, inequivocamente de maneira excepcional, a confirmar o acerto desta necessária guinada no sistema processual civil. Tais hipóteses são indicadas ao longo do desenvolvimento do texto.
> […]

[406] *Ibidem,* p. 171.
[407] Alexandre FREIRE; Lenio STRECK; Dierle NUNES et al., **Comentários ao código de processo civil**, p. 155.
[408] PINHO, **Manual**..., *op. cit.,* p. 171.
[409] THEODORO JÚNIOR, **Curso**..., *op. cit.,* p.311.

> Também no caput do art. 85 merece ser destacada a compreensão já exposta no n. 2.8, supra, de que a responsabilização pelos honorários sucumbenciais deve ser imposta ao vencido. É esta a regra que, com o Código de Processo Civil, passou a disciplinar a questão relativa à responsabilização das despesas e dos honorários no lugar da causalidade. Esta, a causalidade, é excepcional e depende, por isso mesmo, de previsão expressa, tal qual a do § 10 do art. 85.
> […]
> O § 1º do art. 90 estabelece que o pagamento das despesas seja proporcional à parcela do que se desistiu, do que se reconheceu ou do que se renunciou. São mais dois elementos importantes para, junto dos já mencionados, entender que a '*causalidade'* como fundamento da responsabilização pelas verbas de sucumbência no CPC de 2015 é a '*exceção'* e não a '*regra'*[410].

De fato, embora considerado pelo ilibado autor como exceção ao Princípio da Sucumbência, o Princípio da Causalidade também é preconizado no artigo 85, § 10º, do CPC/2015, ao estabelecer que "… *nos casos de perda do objeto, os honorários serão devidos por quem deu causa ao processo*"[411].

Porém, HUMBERTO DALLA BERNADINA PINHO destaca a importância da análise conjunta de ambos os princípios ao afirmar que "… *a teoria da causalidade nada mais é do que um aperfeiçoamento da teoria da sucumbência, visando dar resposta às hipóteses em que esta não se afigurava justa e razoável*"[412].

O recente entendimento firmado pela jurisprudência do STJ, a título de precedente vinculante, no julgamento do Tema nº 1.229, confirma a observância a ambos os primados, ao consolidar a diretriz de que "… *os princípios da sucumbência e da causalidade estão relacionados com a responsabilidade pelo pagamento dos honorários advocatícios*". Conforme segue:

> [...] a fixação da verba honorária com base na **sucumbência** consiste na verificação objetiva da parte perdedora, que caberá arcar com o ônus referente ao valor a ser pago ao advogado da parte vencedora, e está previsto no art. 85, caput, do CPC/2015, enquanto o princípio da **causalidade** tem como finalidade responsabilizar aquele que fez surgir para a parte ex adversa a necessidade de se pronunciar judicialmente, dando causa à lide que poderia ter sido evitada (sic)[413].

---

[410] Cassio Scarpinella BUENO, **Curso Sistematizado de Direito Processual Civil V.1**, p. 484.

[411] *"... a previsão constante do § 10 do aludido art. 85, que atribui a quem deu causa ao processo a responsabilidade pelos honorários quando a ação for extinta por perda do objeto, reforça esse entendimento* [de observância ao princípio da causalidade]" (acrescentamos nos colchetes) – PINHO, **Manual**..., *op. cit.,* p. 172.

[412] *Ibidem,* p. 172.

[413] **Superior Tribunal de Justiça**, Primeira Seção, Recurso Especial nº 2.046.269/PR, Rel. Min. Ministro Gurgel de Faria, 09 out. 2024, disponível em < https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1229&cod_tema_final=1229>, acesso em 14 mar. 2025.

Verifica-se, portanto, que a fixação dos honorários sucumbenciais deve ser realizada com base em uma análise equilibrada, que considere tanto o Princípio da Sucumbência quanto o Princípio da Causalidade, de maneira que será condenada ao pagamento dos honorários de sucumbência a parte vencida na ação, salvo nas hipóteses em que o vencedor der causa ao ajuizamento da ação.

5.6 BREVE RESUMO-CONCLUSÃO A RESPEITO DOS HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS

Constata-se, dessa forma, que os honorários sucumbenciais são devidos pela parte sucumbente na ação (devedor) ao advogado da parte vencedora (credor), titular dessa obrigação fixada por decisão judicial, com base em parâmetros do trabalho realizado pelo advogado no curso do processo, tendo, em regra, como base de cálculo, o valor da condenação, do proveito econômico ou da causa, multiplicado pelas alíquotas de 10% a 20% (regra geral), cuja fixação observará qual parte teve a pretensão sucumbida (princípio da sucumbência) e qual parte deu causa à propositura do litígio (princípio da causalidade), tratando-se, assim, de instituto que possui natureza jurídica de sanção processual.

6 A NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE OS HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS

6.1 A NÃO INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA

O artigo 156, III, da Constituição atribuiu aos Municípios a aptidão para instituir impostos sobre "… *serviços de qualquer natureza ... definidos em lei complementar*". No âmbito infraconstitucional, o artigo 1º, "*caput"*, da Lei Complementar nº 116/2003 prevê que o ISS incidirá sobre a prestação de serviços constantes na lista anexa àquela lei. Para a situação em análise, tal lista, em seu item nº 17.14, prevê a prestação de serviços de "advocacia".

A partir da interpretação dessas disposições constantes no texto do direito positivo, delimitou-se, no capítulo 3 deste trabalho, que o critério material da hipótese de incidência do ISS, à luz do texto constitucional, é "prestar serviços de qualquer natureza", compreendido o verbo "prestar" como uma relação jurídica bilateral entre prestador e tomador, enquanto o complemento "serviço" é a entrega de uma utilidade na forma de obrigação de fazer.

Por outro lado, a materialidade da hipótese do ISS, construída a partir do texto infraconstitucional, previsto na LC nº 116/2003 – o que fizemos para fins didáticos e científicos, em razão da sua contrariedade à Constituição – acresce a necessidade de o serviço estar previsto na correspondente lista anexa da lei, de modo que, além de se enquadrar na materialidade constitucional do imposto, é necessária a previsão na mencionada lista. A despeito da inconstitucionalidade dessa exigência de inclusão do serviço na lista, como já advogamos aqui, neste mesmo texto, atrás, passamos rapidamente a considerá-la *"ad argumentandum tantum"*.

A subsunção *"... é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei*", qual seja, quando corresponde "*... completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei*"[414]. Logo, a subsunção do fato à norma de incidência do ISS ocorrerá quando o prestador entregar ao tomador um serviço, consubstanciado numa relação jurídica bilateral, na forma de obrigação de fazer, cujo objeto é a entrega de uma utilidade, desde que tal utilidade esteja devidamente prevista na lista anexa à LC nº 116/2003.

No que diz respeito à advocacia e aos correspondentes honorários advocatícios, que está prevista no item nº 17.14 da lista anexa à LC nº 116/2003, não há dúvidas de que ocorre o fato correspondente ao critério material da hipótese de incidência do ISS sobre os honorários advocatícios "contratuais". Como delineado no capítulo 5, os honorários contratuais decorrem da pactuação firmada entre o advogado e o seu cliente para prestação de serviços de advocacia,

[414] ATALIBA, **Hipótese**..., *op. cit.,* p. 65.

no qual o cliente, na qualidade de tomador desse serviço, remunerará o advogado, prestador do serviço, pela utilidade fornecida[415].

No entanto, à mesma conclusão não se pode chegar com relação aos honorários sucumbenciais[416].

Como visto, os honorários sucumbenciais têm origem na derrota da parte adversa no feito processual, de maneira que são pagos pela parte vencida ao advogado da parte vencedora, em virtude de uma das partes sucumbir à pretensão da parte adversa.

Mesmo que os honorários sucumbenciais tenham caráter alimentar, por remunerar o advogado pelo trabalho realizado em juízo, não decorrem de uma relação bilateral de vontade formada entre o advogado da parte vencedora e o vencido processualmente, mas, sim, da fixação pelo juiz, com base em critérios objetivos estabelecidos pelo artigo 85 do CPC/2015, observada a sucumbência ou a causalidade da parte adversa no feito processual.

O verbo "prestar", que compõe a materialidade da hipótese do ISS – e que é acrescido do complemento "serviço" – exige a presença de um prestador e de um tomador. No caso dos honorários de sucumbência, essas figuras inexistem[417].

O sucumbente e o patrono da parte vencedora não pactuaram qualquer obrigação a ser entregue pelo advogado, de maneira que não se faz presente a figura do tomador[418].

---

415 "*... a referência derivada do mencionado item da Lista Anexa à legislação de regência diz respeito à advocacia e, portanto, aos honorários estritamente pactuados no contrato de prestação de serviços entre o cliente e o advogado, por ocasião da relação jurídica entre eles existentes*" (sic) – GRILLO, O imposto..., *op. cit.,* p. 417.

416 "*Com relação aos honorários contratuais, pagos pelo cumprimento do trabalho contratado, não há dúvidas quanto à incidência do ISSQN, diferentemente do que acontece com os honorários sucumbenciais, haja vista não haver, neste último caso, uma prestação de serviços à parte adversa de um processo judicial*" (sic) – MALIKOSKI; PRADO, A tributação..., *op. cit.,* p. 103.

417 "*… não é efetiva prestação de serviços e uma prévia relação jurídica formada entre o pagador e o recebedor dos honorários para ensejar a incidência do ISSQN, dado que inexiste a 'efetiva prestação de serviço pelo advogado à parte que sucumbiu na ação judicial*'" – *ibidem,* p. 103.
Nesse mesmo sentido, já decidiu o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo: "*Os honorários de sucumbência não constituem contraprestação pelos serviços advocatícios, mas sim um prêmio remuneratório que decorre da norma processual civil, não configurando fato gerador do ISS conforme a Lei Complementar 116/2003* [...] *Tese de julgamento: Honorários sucumbenciais não são tributáveis pelo ISS, pois não decorrem de contrato de prestação de serviços advocatícios, mas de obrigação legal reconhecida judicialmente*" – **Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo**, 18ª Câmara de Direito Público, Apelação Cível/Remessa Necessária nº 1002772-51.2023.8.26.0053, Rel. Des. Marcelo Theodósio, 10 dez. 2024, disponível em <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=18685116&cdForo=0> acesso em 13 mar. 2025.
Da mesma forma, decidiu o **Tribunal de Justiça do Estado de Goiás** (Agravo de Instrumento nº 5028342-11.2022.8.09.0010, 3ª Câmara Cível, Rel. Des. Gerson Santana Cintra, 01 jul.2022).

418 "*Em se tratando de honorários sucumbenciais, se estabelece uma relação jurídica própria entre a parte sucumbente (devedora) e o advogado da parte contrária (credor), tendo por objeto o pagamento da verba honorária (prestação). Não há, pois, quanto aos honorários sucumbenciais, relação jurídica entre a parte sucumbente e o seu próprio advogado"* (sic) – **Superior Tribunal de Justiça**, Recurso Especial nº 2.082.582/RJ, Terceira Turma, Rel. Min. Nancy Andrighi, 20 jun. 2024, disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202300598074&dt_publicacao=20/06/2024>, acesso em 14 jan. 2024. Veja-se, também, a manifestação de FABIO GRILLO: "*Não há incidência*

No que diz respeito ao complemento "serviço" – atinente ao critério material da hipótese desse imposto – definiu-se que é a atividade humana prestada a terceiros – com a existência das figuras do prestador e do tomador – mediante remuneração que possa manifestar presunção de riqueza e indícios de capacidade contributiva, e que resulte na entrega de uma utilidade na forma de obrigação de fazer.

Na exação sucumbencial, o advogado – suposto prestador – não entrega qualquer utilidade ao sucumbente. Pelo contrário, entrega uma "inutilidade" ao vencido, pois o trabalho prestado ao seu cliente – e este trabalho, sim, sujeito à incidência do ISS, pois remunerado mediante honorários contratuais – gerou tal entrega de recursos pelo sucumbente ao advogado vencedor da causa.

Também não há qualquer obrigação de fazer firmada entre as partes, isto é, o advogado não está obrigado a entregar qualquer utilidade material ou imaterial ao sucumbente. Contrariamente, há obrigação legal, chancelada pela decisão judicial, a obrigação de pagar quantia certa, que terá de ser cumprida pelo sucumbente[419]; não tendo, portanto, qualquer obrigação a ser adimplida pelo advogado. O sucumbente não contratou o advogado para entregar tal "inutilidade" a ele. Com efeito, "… *sempre que inexistir prévio contrato de prestação de serviços, seja formal ou informal, expresso ou tácito, inviável em se falar em incidência do ISS*" (sic)[420].

Por outro lado, os honorários contratuais estão sujeitos à incidência do ISS, porque decorrem de uma relação bilateral formada entre advogado e cliente, e decorrem da entrega de uma utilidade na forma de obrigação de fazer entregue pelo advogado ao seu contratante.

Portanto, a palavra "advocacia", constante na lista anexa à LC nº 116/2003, abrange somente a prestação de serviços de advocacia, consubstanciada no percebimento de honorários contratuais pelo advogado, não estando sujeitos, portanto, os honorários sucumbenciais, pois "*… o legislador municipal está impedido … de instituir o referido imposto relativamente a algo*

---

de ISS sobre valores a título de sucumbência, eis que advogado não presta serviço a terceiro sucumbente, e, portanto, não possui qualquer relação jurídica de natureza contratual com o mesmo. Vale dizer, a relação entre a parte que sucumbiu e o advogado beneficiário da verba de sucumbência é uma decorrência direta da aplicação da legislação processual civil, sem vínculo ou manifestação de vontade" – GRILLO, O imposto..., *op. cit.,* p. 430.

[419] Sob o mesmo argumento, **a Seccional da Ordem dos Advogados do Brasil no Paraná** concluiu que "*Não há incidência de ISS sobre valores a título de sucumbência, eis que advogado não presta serviço ao terceiro sucumbente, e, portanto, não possui qualquer relação jurídica de natureza contratual com o mesmo. Vale dizer, a relação entre a parte que sucumbiu e o advogado beneficiário da verba de sucumbência é uma decorrência direta da aplicação da legislação processual civil, sem vínculo ou manifestação de vontade*" – **Ordem dos Advogados do Brasil – Seção do Paraná**, Conselho Seccional, Processo nº 6410/2019, 21 mar. 2019, disponível em <https://www.oabpr.org.br/wp-content/uploads/2020/07/Parecer-Processo-6.410-2019.pdf>, acesso em 14 mar. 2025.

[420] BAPTISTA, **ISS**…, *op. cit.,* p. 271.

que não esteja compreendido no conceito de 'serviço', sob pena de afronta à supremacia constitucional"[421].

De mesmo modo, a base de cálculo do ISS diz respeito ao valor da prestação do serviço, isso é, o montante recebido pelo prestador em função da execução do serviço contratado. Os honorários sucumbenciais não compõem o preço do serviço, pois, como visto, não decorrem de remuneração oriunda da prestação de serviço[422]; tratando-se de valor estranho à remuneração previamente pactuada entre o prestador, no caso, o advogado, e o seu cliente [423].

Assim sendo, os honorários sucumbenciais não podem sofrer a incidência do ISS por não se enquadrarem nos requisitos da materialidade da hipótese de incidência desse imposto, bem como por configurarem elemento estranho à base de cálculo do tributo.

[421] CARVALHO, **Direito Tributário**…, *op. cit.,* p. 799.

[422] "*... os honorários sucumbenciais recebidos por um escritório de advocacia não entram no conceito de 'preço do serviço', uma vez que não foram combinados entre as partes, nem se trata de uma remuneração arcada pelo contratante do serviço"* – Leandro PAULSEN; Omar Augusto L. MELO, **ISS: CF e LC 116 comentadas**, p. 152.

[423] "*... a base de cálculo do ISS somente pode corresponder ao valor da prestação do serviço efetuado, ou seja, o preço do serviço.* [...] *A sucumbência não integra o valor do preço do serviço, estipulado previamente no contrato por manifestação de vontade dos contratantes. Configura, pois, valor estranho à remuneração previamente pactuada e, portanto, à própria base de cálculo do ISS*" – GRILLO, O imposto..., *op. cit.,* p. 420.

6.2 A NÃO INCIDÊNCIA DO IBS E DA CBS SOBRE OS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA

À luz da interpretação do artigo 156-A da CF/1988 (na redação dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023), denota-se que o critério material da hipótese de incidência do IBS e da CBS é composto pelo verbo "realizar" e pelo complemento "operações destinadas ao consumo de bens, inclusive direitos, ou serviços, resultantes do exercício de uma atividade econômica com habitualidade pelo sujeito passivo desses tributos", cuja descrição do antecedente normativo não se identifica com a percepção dos honorários advocatícios de sucumbência.

Como pormenorizadamente exposto no item 4.2.1.2, o vocábulo "**operações"** pressupõe a realização de **negócios jurídicos bilaterais** praticados entre adquirentes e fornecedores de bens e serviços, o que não ocorre com os honorários sucumbenciais. Primeiro, porque a parte sucumbente e o advogado vencedor da causa não realizam uma operação ou negócio jurídico, tampouco o patrono da parte vencedora fornece algum bem ou serviço ao sucumbente, que nada recebe ou adquire dele.

Em segundo lugar, as materialidades do IBS e da CBS pressupõem a realização de operações de **consumo de bens ou serviços,** que envolvem uma cadeia econômica formada por negócios jurídicos que tenham como finalidade destinar bens e serviços ao consumo. Os honorários sucumbenciais, por outro lado, não remuneram serviços consumidos pela parte sucumbente; e muito menos o patrono do vencedor da causa realiza negócios jurídicos visando fornecer serviços à parte vencida.

Nesse sentido, como leciona GUSTAVO FOSSATI a respeito da materialidade do IBS e da CBS, "… *pelo fato de se tratar de um negócio jurídico empresarial, ele necessariamente é realizado com intuito lucrativo, visando a trazer alguma utilidade material ou imaterial para o destinatário da prestação*" [424].

Ora, como já elucidado no item 6.1, o patrono da parte vencedora não entrega qualquer tipo de utilidade ao sucumbente, mas, isso sim, uma "inutilidade", pois seu trabalho ensejou a derrota dele no feito processual.

Muito embora os honorários sucumbenciais possam ser configurados como **bens móveis,** por se tratarem **de direito pessoal de caráter patrimonial** – relações jurídicas entre pessoas, envolvendo obrigações de prestação com conteúdo econômico e passíveis de circulação jurídica – não se tratam de bem sujeito à incidência do IBS e da CBS, pois não

[424] FOSSATI, **Constituição**..., *op. cit.,* p. 448.

decorrem de negócio jurídico bilateral cujo objeto, o serviço que supostamente remunerariam, fosse destinado ao consumo.

De modo equivalente, os honorários sucumbenciais sequer remuneram uma atividade que poderia ser enquadrada no "conceito residual de serviço", previsto no artigo 156-A, § 8º, da CF/1988 (na redação dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023), pois, além de não remunerarem serviços destinados ao consumo, a lei complementar deveria **(1)** definir especificamente o conceito de "serviços", mediante a indicação das propriedades necessárias e suficientes à sua configuração, estabelecendo o seu conteúdo e o seu alcance, bem como a relação com outros conceitos; observando, ainda, **(2)** o Princípio da Capacidade Contributiva em sua acepção objetiva; bem como **(3)** não poderia se utilizar de definição residual, por afrontar a competência privativa dos entes e a competência residual da União Federal, sob pena de inconstitucionalidade material.

Como a lei complementar não definiu o conceito de "serviços", até o momento, mantém-se a definição utilizada para fins de incidência do ISS, na qual a atividade remunerada pelos honorários sucumbenciais não se enquadra, como exposto no item 6.1.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Embora GERALDO ATALIBA, ao exemplificar a norma de incidência, descreva que, "*… ocorrido o fato 'João receber honorários', incide o mandamento 'quem receber honorários pagará 10% ao estado'*", essa lógica, só prospera, para os tributos em questão, quanto aos honorários contratuais, nunca em relação aos honorários sucumbenciais, pois o recebimento destes honorários não se configura como fato jurídico tributário do ISS, do IBS e da CBS[425].

Para se chegar a tal conclusão, foram conjugados os campos do Direito Positivo e da Ciência do Direito para construir a Regra-Matriz de Incidência do ISS, do IBS e da CBS, a partir dos textos da Constituição, da LC nº 116/2003 e da LC nº 214/2025.

Inicialmente, verificou-se que a Ciência do Direito e o Direito Positivo são dois conceitos distintos dentro do campo jurídico. O Direito Positivo é o conjunto de normas jurídicas válidas em um determinado país e em um determinado tempo, expressas em uma linguagem prescritiva, que têm como objetivo disciplinar a convivência social e regular as relações intersubjetivas. Em contraste, a Ciência do Direito refere-se ao estudo sistemático e descritivo do direito posto, utilizando uma linguagem eminentemente científica e descritiva para analisar, interpretar, ordenar e explicar o complexo de proposições normativas que regulam a conduta humana.

Dessa maneira, para o primeiro objetivo específico deste trabalho, chegou-se à conclusão de que o Direito Positivo se ocupa da criação das disposições prescritivas, enquanto a Ciência do Direito se dedica à investigação, descrição e explicação dessas prescrições, estabelecendo uma camada de sobrelinguagem que discorre sobre a estrutura e a lógica do sistema jurídico, mediante a criação das normas jurídicas. A norma jurídica é, assim, o resultado da interpretação do texto do Direito Positivo pela Ciência do Direito, constituindo uma proposição que, ao ocorrer um determinado fato normativamente descrito (suporte fáctico), deve imputar certas consequências jurídicas.

Adiante, com base nessas premissas, estabeleceu-se que a norma jurídica de incidência é uma estrutura lógica que contém um juízo hipotético, onde o legislador vincula uma consequência jurídica à ocorrência de um fato descrito na hipótese, estabelecendo uma relação deôntica entre dois ou mais sujeitos.

A Regra-Matriz de Incidência Tributária, à luz da estrutura proposta por PAULO DE BARROS CARVALHO, é composta por uma hipótese (antecedente) e uma consequência

[425] ATALIBA, **Hipótese**…, *op. cit.,* p. 43.

(consequente). A hipótese inclui um critério material (comportamento de uma pessoa, descrito pela combinação de "verbo e complemento"), critério temporal (quando o fato se tem por ocorrido) e critério espacial (onde o fato se tem por ocorrido). A consequência, por sua vez, engloba a relação jurídica tributária, que envolve o critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Na sequência, construiu-se a Regra-Matriz de Incidência do ISS e verificou-se que, no antecedente, o critério material é formado pelo verbo "prestar" seguido do complemento "serviços de qualquer natureza", compreendido o verbo "prestar" como uma relação jurídica bilateral entre prestador e tomador, enquanto o complemento "serviços" é a entrega de uma utilidade na forma de obrigação de fazer.

O critério temporal, que não é explicitamente versado pela LC nº 116/2003, é identificado no momento da prestação do serviço, ou seja, quando o serviço é efetivamente entregue ao tomador.

O critério espacial, por sua vez, é o local onde o serviço é prestado, embora a legislação infraconstitucional muitas vezes adote, questionavelmente, o local do estabelecimento ou domicílio do prestador como referência.

No consequente da norma, a relação jurídica tributária é estabelecida entre o sujeito ativo, que é o Município ou o Distrito Federal, e o sujeito passivo, que é o prestador do serviço, na qualidade de contribuinte, ou o tomador, na posição de responsável tributário.

O critério quantitativo, neste aspecto, é composto pela base de cálculo, que é o preço da prestação do serviço – que diz respeito à remuneração recebida pelo prestador – e pela alíquota, que varia entre 2% e 5%, conforme estabelecido pela LC nº 116/2003. A base de cálculo deve refletir a remuneração pelo serviço prestado, excluindo valores que não representem a contraprestação direta do serviço. A alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo determina proporcionalmente o valor do imposto devido. Lembra-se da existência do regime de ISS-fixo, aplicável especialmente para profissionais autônomos e sociedades uniprofissionais, embora amplamente criticado esse regime, com o quê concordamos, razão pela qual tal regime é contrário à Constituição.

Durante a construção desta norma de incidência do ISS, sobreveio a chamada "Reforma Tributária", realizada pela EC nº 132/2023, que se propõe a extinguir esse imposto a partir do ano de 2033, para dar lugar a dois novos tributos: o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e a CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), de maneira que se mostrou também

pertinente e relevante a construção da norma de incidência desses novos tributos e o correspondente reflexo nos honorários sucumbenciais.

No antecedente da Regra-Matriz de Incidência Tributária do IBS e da CBS, o critério material é delineado pelo verbo "realizar" e pelo complemento "operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços". Verificou-se que o critério material abrange uma ampla gama de operações econômicas, tanto de bens tangíveis quanto intangíveis, e serviços, indicando que essas operações devem estar inseridas em um ciclo econômico que vai da produção ao consumo, e que deve ser realizada por sujeito passivo habitual desses tributos.

O critério temporal ocorre no momento da realização da operação destinada ao consumo. O critério espacial é definido pelo local de destino da operação, ou seja, onde o bem ou serviço será consumido, novidade essa introduzida pela reforma tributária

No consequente, o sujeito ativo do IBS são os Estados, Distrito Federal e Municípios, enquanto o sujeito ativo da CBS é a União Federal. O sujeito passivo, tanto do IBS quanto da CBS, é o fornecedor de bens ou prestador de serviços que realiza a operação com habitualidade, na qualidade de contribuinte, enquanto a responsabilidade tributária pode ser atribuída à pessoa que concorrer para a realização, execução ou pagamento da operação.

O critério quantitativo é composto pela base de cálculo, que é o valor da operação consubstanciada no negócio jurídico praticado com bens e serviços, e pela alíquota, que, no caso do IBS, é somada pelo percentual fixado pelos Estados e Municípios, e, no caso da CBS, é fixada por lei ordinária da União, sendo ambas as alíquotas, a princípio, uniforme para todas as operações.

A partir da construção da norma de incidência desses tributos, constatou-se que se mantém o conceito de serviço atribuído ao ISS na materialidade do IBS e da CBS. O artigo 156-A, § 1º, I, da CF/1988 (na redação dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023), prescreveu que o IBS e a CBS incidirão sobre operações com serviços, e o conceito constitucional de serviço, para fins de incidência do ISS, envolve um esforço humano realizado pelo prestador, que entrega uma utilidade material ou imaterial ao tomador, mediante remuneração, manifestando presunção de riqueza e capacidade contributiva objetiva.

Esse conceito consolidado, vigente à época da promulgação EC nº 132/2023, deve ser observado na fixação do núcleo central da hipótese de incidência do IBS e da CBS, conforme o entendimento de que o Legislador Constitucional não se afastou das convenções linguísticas preexistentes, bem como conforme o fato de que o legislador complementar, até o momento,

não estabeleceu o conceito de operações com serviços, como possibilitado pelo § 8º do artigo 156-A da CF/1988 (na redação dada pelo art. 1º da EC nº 132/2023).

Após a delimitação da materialidade do ISS, do IBS e da CBS, passou-se à análise dos elementos dos honorários advocatícios sucumbenciais, para verificar seu enquadramento ou não na hipótese de incidência dos aludidos tributos.

Identificou-se que os honorários sucumbenciais são devidos pela parte sucumbente na ação (devedor) ao advogado da parte vencedora (credor), titular desta obrigação fixada por decisão judicial com base em parâmetros do trabalho realizado pelo advogado no curso do processo, tendo, em regra, como base de cálculo o valor da condenação, do proveito econômico ou da causa, multiplicado pelas alíquotas de 10% a 20% (regra geral), cuja fixação observará quem teve a pretensão sucumbida (princípio da sucumbência) e quem deu causa à propositura do litígio (princípio da causalidade).

Distinguiu-se, ainda, que os honorários contratuais são acordados diretamente entre o advogado e o cliente e decorrem de um contrato de prestação de serviços jurídicos, enquanto os honorários sucumbenciais não dependem de um acordo prévio entre as partes envolvidas no litígio. Essa distinção é crucial, pois enquanto os honorários contratuais são pagos pelo cliente que contratou os serviços advocatícios, os sucumbenciais são pagos pela parte adversa que perdeu a ação judicial, conforme determinado pelo juiz.

Ao final, como antecipado, esclareceu-se que os honorários sucumbenciais não podem sofrer a incidência do ISS porque não preenchem os requisitos da materialidade da hipótese de incidência desse imposto, que exige a prestação de um serviço mediante uma relação jurídica bilateral entre prestador e tomador que resulte na entrega de uma utilidade na forma de obrigação de fazer.

No caso dos honorários sucumbenciais, não há prestação de serviço diretamente à parte vencida; ao contrário, esses honorários decorrem de uma obrigação legal imposta pelo juiz, sem que exista um contrato ou uma relação de prestação de serviços entre o advogado vencedor e o sucumbente. Paralelamente, os honorários sucumbenciais remuneram uma atividade que não se enquadra no conceito de “serviço”, pois não resultam de uma obrigação de fazer pactuada entre as partes, tampouco implica a entrega de uma utilidade à parte sucumbente.

De maneira idêntica, os honorários sucumbenciais não devem sofrer a incidência do IBS e da CBS, em virtude de que as materialidades desses tributos pressupõem a realização de operações destinadas ao consumo de bens ou serviços, envolvendo uma cadeia econômica

resultante de negócios jurídicos bilaterais, de forma que os honorários de sucumbência não são fruto de uma operação de consumo, pois não há fornecimento de utilidade ao sucumbente, tampouco ele "consome" os serviços remunerados pelos honorários de sucumbência.

Portanto, é absolutamente inegável a não ocorrência, no mundo tangível, do fato descrito no critério material da hipótese de incidência tributária do ISS, do IBS e da CBS, o que torna impossível a tributação dos honorários sucumbenciais, por não se enquadrar nos pressupostos das respectivas normas de incidência dos referidos tributos.

REFERÊNCIAS

ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. São Paulo: Noeses, 2016

ÁVILA, Humberto. O Imposto Sobre Serviços e a Lei Complementar nº 116/03. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ISS e a LC 116, 2003**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 165-184

_____. Humberto. Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS. *In:* **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo: IBDT, v. 56, 2024, p. 701-730.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 1990.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. ISS – não incidência sobre cessão de espaço em bem imóvel. *In:* **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros, n. 76, 1999.

_____. Impostos sobre Serviços – Diversões Públicas – Convites e Ingressos Gratuitos, *In.* **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, FGV, nº 104, 1971, p.383

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

BARBOSA, Rafael Vinheiro Monteiro e MAGNANI, Daniella de Albuquerque. **HONORÁRIOS CONTRATUAIS VS. HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS: O QUE MUDA NO NCPC?** Disponível em: < https://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-BR&as_sdt=0%2C5&q=BARBOSA%2C+Rafael+Vinheiro+Monteiro.+MAGNANI%2C+Daniella+de+Albuquerque.+HONOR%C3%81RIOS+CONTRATUAIS+VS.+HONOR%C3%81RIOS+SUCUMBENCIAIS%3A+O+QUE+MUDA+NO+NCPC%3F+&btnG=> . Acesso em 25 out. 2024.

BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: RT, 1986.

_____. **ISS na Constituição e na lei**. 4.ed., São Paulo: Noeses, 2018

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Overruling* da Súmula Vinculante 31: Obrigação de Dar e Obrigação de Fazer: a distinção está superada? *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger; GRUPENMACHER, Flávia Treiger (org.). Direito Tributário Multidimensional e Reforma Tributária: Solidariedade, Sustentabilidade e Inovação em Face da Segurança Jurídica. Londrina: Thoth, 2024, p. 891-903.

BARROS, Mauricio. IBS nos serviços de telecomunicações: os avanços da reforma na tributação subnacional indireta. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *et al*. *In*: **Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)**. São Paulo: Max Limonad, 2024, p. 205-220.

BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. **Reforma tributária do consumo de 2023**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024.

BORGES, José Souto Maior. O Direito como Fenômeno Lingüistico, o Problema da Demarcação da Ciência Jurídica, sua Base Empírica e o Método Hipotético-Dedutivo. *In* **Anuário do Mestrado em Direito**, Recife: Universidade Federal de Pernambuco, n. 4, 1998.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 11612. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Relator para Acórdão: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno. Julgado em 11 out. 2000. 25 mai. 2001. Disponível em: < https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur104127/false>. Acesso em: 12 jan. 2024.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 784439/AL. Relator: Ministra Rosa Weber. 15 set. 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4495933&numeroProcesso=784439&classeProcesso=RE&numeroTema=296> Acesso em: 14 jan. 2025

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 626.706/SP. Relator: Ministro Gilmar Mendes. 08 set. 2010. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3914692&numeroProcesso=626706&classeProcesso=RE&numeroTema=212> Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Súmula nº 31. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. *In*: Súmulas. Tribunal Pleno. Disponível em:<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1286#:~:text=%C3%89%20inconstitucional%20a%20incid%C3%AAncia%20do,de%20loca%C3%A7%C3%A3o%20de%20bens%20m%C3%B3veis.> Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 116.121/SP. Relator: Ministro Octavio Galloti. Brasília/DF, 11 out. 2000. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur104127/false> Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 446.003 AgR/PR. Relator: Ministro Celso de Mello. 30 set. 2006. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur92409/false> Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Tribunal Pleno. Tema nº 212 - Incidência do ISS sobre locação de bens móveis. Relator: Ministro Gilmar Mendes. 8 set. 2010. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3914692&numeroProcesso=626706&classeProcesso=RE&numeroTema=212> Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 592.905/SC. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Eros Grau. 16 set. 2008. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral482/false> Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 651.703/PR. Relator: Ministro Luiz Fux. 29 out. 2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur366612/false> Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 603.136/PR. Relator: Ministro Gilmar Mendes. 29 mai. 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=300> Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 688.223/PR. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4245695&numeroProcesso=688223&classeProcesso=RE&numeroTema=590> Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 634.764/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes. 08 jun. 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4019006&numeroProcesso=634764&classeProcesso=RE&numeroTema=700>. Acesso em: 14 mar. 2025.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça.** Primeira Seção. Recurso Especial nº 2.046.269/PR, Relator: Ministro Gurgel de Faria. 09 out. 2024. Disponível em: < https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1229&cod_tema_final=1229>. Acesso em: 14 mar. 2025.

BRITTO, Lucas Galvão de. A materialidade do IBS e da CBS e a "economia do acesso": Cuidados para evitar o excesso na interpretação da expressão direitos no § 1º, I, do art. 156-A. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); VERGUEIRO, Camila Campos; BRITTO, Lucas Galvão de (org.). **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023**. São Paulo: Noeses, 2024, p. 417-429

BUENO, Cassio Scarpinella. A natureza alimentar dos honorários advocatícios sucumbenciais. *In:* ARMELIN, Donaldo (coord.). **Tutelas de urgência e cautelares: estudos em homenagem a Ovídio Baptista da Silva.** São Paulo: Saraiva, 2010, p. 213-234.

_____. **Curso Sistematizado de Direito Processual Civil,** V.I. 14.ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. *E-book.*

CASTELLO, Melissa Guimarães. A hipótese tributária do IBS (art. 156-A, § 1º, I e II, e § 8º, da CF. *In*: CALIENDO, Paulo; GUIMARÃES, Melissa Castello; KOCK, Mariana Porto (coord.). **O IBS e a CBS na Constituição**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p.123-139.

CARNELUTI, Francesco**.** ***Sistema di diritto processuale civile***.v.I, Pádua: Cedam, 1936.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

_____. **Direito Tributário: linguagem e método**. 7.ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CUNHA, Carlos Renato. O Imposto sobre Serviços ISS, a definição de "serviços" em lista e o local da prestação: a visão doutrinária e jurisprudencial. *In*: CUNHA, Carlos Renato; CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler (coord.). **Tributos municipais em debate**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 59-84.

CUNHA, Leonardo Carneiro. **A Fazenda Pública em juízo.** 9.ed. São Paulo: Dialética, 2011.

DONIZETTI, Elpídio. **Curso de Direito Processual Civil**. 27.ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2024. *E-book.*

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 4.ed. São Paulo: RT, 1976.

FOSSATI, Gustavo. **Constituição Tributária comentada**. 4.ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2024.

FREIRE, Alexandre; STRECK, Lenio L.; NUNES, Dierle *et a*l. **Comentários ao código de processo civil**. 2.ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2017. *E-book.*

FUX, Luiz. **Curso de Direito Processual Civil**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023. *E-book.*

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA, Rodolfo. **Manual de Direito Civil.** 8.ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. *E-book.*

GREGORIM, Clóvis Osvaldo *et al.*, **MICHAELIS: Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 2006.

GRILLO, Fabio Artigas. O imposto sobre serviços – ISS não incide na sucumbência. *In:* GRUPENMACHER, Betina Treiger; GRUPENMACHER, Flávia Treiger (org.). **Direito Tributário Multidimensional e Reforma Tributária: Solidariedade, Sustentabilidade e Inovação em Face da Segurança Jurídica** Londrina: Thoth, 2024, p. 411-430.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A Regra-Matriz de Incidência do Imposto sobre Serviços**. In.: CARVALHO, Paulo de Barros. Regra-Matriz de incidência tributária: da teoria à prática. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

HARADA, Kiyoshi. **Comentários à reforma tributária aprovada pela EC nº 132/2023: artigo por artigo**. São Paulo: Rideel, 2024

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil.** V.1. 65.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024. *E-book.*

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo: RT, 1985.

____. O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-lei n. 406. *In*: **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 3, 1995.

KANAYAMA, Rodrigo Luís; KANAYAMA, Renato Alberto Nielsen. Os honorários de sucumbência da Advocacia Pública: breve análise sob o olhar do Direito Financeiro. *In:* **Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Estado do Paraná**, Curitiba: PGE, 2017, n. 8, p. 147-161.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, Tradução de J. Cretella Jr. E Agnes Cretella. – 9.ed. São Paulo: RT, 2013.

_____. **Teoria Geral das Normas,** Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. IBS e a construção do critério temporal. *In*.: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); VERGUEIRO, Camila Campos; BRITTO, Lucas Galvão de (org.). **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023**. São Paulo: Noeses, 2024, p. 185-206.

LOTUFO, Renan. **Código Civil comentado.** V.1. 3.ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2016. *E-book.*

LUZES, Cristiano; NETO, Valério de Castro. Tributação de serviços financeiros no IBS e na CBS: Análise do PLP 68/2024. *In:* SANTI, Eurico Marcos Diniz de, et. al.(org.). *In*: **Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)**. São Paulo: Max Limonad, 2024.

LUZES, Cristiano; LEOCÁDIO, Francisco. Sujeição passiva do IBS e lei complementar. *In*.: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); VERGUEIRO, Camila Campos; BRITTO, Lucas Galvão de (org.). **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023**. São Paulo: Noeses, 2024, p. 196-206.

MACHADO, Ricardo Bernardes; MONTEIRO, Aline Maria do Rego Monteiro. Sujeição passiva e responsabilidade tributária no IBS (art. 156-A, § 3º, da CF). *In*: CALIENDO, Paulo; GUIMARÃES, Melissa Castello; KOCK, Mariana Porto (coord.). **O IBS e a CBS na Constituição**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p. 281-293.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. IVA-Dual: pode a Lei dispor livremente sobre o que são Bens Destinados ao Uso ou ao Consumo Pessoal(is)? *In:* **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, IBDT, v. 56, 2024, p. 317–328, 2024. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2541>. Acesso em: 31 ago. 2024.

_____. **Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023**. Barueri: Atlas, 2024.

MALIKOSKI, Vitor Henrique; PRADO, Flávio Augusto Dumont. A tributação dos honorários advocatícios: aspectos práticos. *In*: VIANNA, Maria Amelia Mastrosa; VASCONCELOS, Rita de Cássia Correa de (coord.). **Sociedade de Advogados. Aspectos Relevantes e Polêmicos**. Curitiba: OAB/PR, 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISS e a Lei Complementar nº 116/2003 – Aspectos Relevantes. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.**) O ISS e a LC 116, 2003**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 185-215.

MASINA, Gustavo. **ISSQN: regras de competência e conflitos tributários.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

MELLO, Helio de; LAURENTIIS, Thais de. O Tipo IVA e a Competência Tributária do IBS e da CBS. *In:* **Revista Direito Tributário Atual.** São Paulo, IBDT, v. 57, 2024, p. 267-282.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: teoria e prática**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil**. Salvador: JusPodivm, 2016.

OLIVEIRA, Eduardo Andrade Ribeiro de **Comentários ao Novo Código Civil**. V.2., 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. *E-book*.

OLIVEIRA, James E. **Código Civil Anotado e Comentado**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. *E-book.*

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL – SEÇÃO DO PARANÁ. Conselho Seccional. **Processo nº 6410/2019**. Curitiba/PR, 21 mar. 2019. Disponível em <https://www.oabpr.org.br/wp-content/uploads/2020/07/Parecer-Processo-6.410-2019.pdf>, Acesso em 14 mar. 2025.

PANDOLFO, Rafael. A sujeição passiva tributária da CBS (e do IBS) na Constituição Federal. *In*.: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); VERGUEIRO, Camila Campos; BRITTO, Lucas Galvão de (org.). **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023**. São Paulo: Noeses, 2024, p. 135-142.

PAMPLONA, Rodolfo. **Manual de Direito Civil.** 8.ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. *E-book.*

PAULSEN, Amalia da Silveira Gewehr. A Simetria entre IBS e CBS (art. 149-B, da CF**)**. *In*: CALIENDO, Paulo; GUIMARÃES, Melissa Castello; KOCK, Mariana Porto (coord.). **O IBS e a CBS na Constituição**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p. 593-611.

PAULSEN, Leandro; MELO, Omar Augusto L. **ISS: CF e LC 116 comentadas**. Rio de Janeiro: GEN, 2022. *E-book.*

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14.ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. *E-book*.

PEREIRA, Luiz Fernando Casagrande. Comentário aos arts. 23 e 24. *In*: PIOVEZAN, Giovani Cassio; FREITAS, Gustavo Tuller Oliveira (Org.). **Estatuto da Advocacia e da OAB comentado**. Curitiba: OAB/PR, 2015, p.188-201.

PINHO, Humberto Dalla Bernadina de. **Manual de direito processual civil contemporâneo**. 5.ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. *E-book.*

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado.** (Introdução, Pessoas Físicas e Jurídicas). T.I. 2.ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

_____. **Comentários ao Código de Processo Civil**, T.I. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001

PROCHALSKI, Daniel. **ISS: regra matriz de incidência e conflitos de competência**. Curitiba: Juruá, 2009.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Barueri-SP: Manole, 2004.

QUINTANILHA, Gabriel Sant'Anna. **Reforma Tributária brasileira: tributos sobre o consumo**. Rio de Janeiro: Forense, 2024.

RIZZARDO, Arnaldo. **Introdução ao Direito e Parte Geral do Código Civil.** 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

SCHREIBER, Anderson; TARTUCE, Flávio; José Fernando Simão *et al*. **Código Civil Comentado - Doutrina e Jurisprudência**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024. *E-book.*

SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. *In:* CALIENDO, Paulo; GUIMARÃES, Melissa Castello; KOCK, Mariana Porto (coord.). **O IBS e a CBS na Constituição**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p. V-XIII.

_____. **Direito tributário**. 13.ed. São Paulo: GEN, 2024. *E-book.*

TALAMINI, Eduardo. Os fundamentos constitucionais dos honorários de sucumbência. *In.:* **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, n. 62, 2015, p. 73-97.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil.** 14.ed. Rio de Janeiro: Método, 2024. *E-book.*

SÃO PAULO. **Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo**. 18ª Câmara de Direito Público. Apelação Cível/Remessa Necessária nº 1002772-51.2023.8.26.0053. São Paulo/SP: 10 dez. 2024. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=18685116&cdForo=0>. Acesso em 13 mar. 2025.

UTUMI, Ana Cláudia Akie. Art. 156-A. *In*.: GAETA, Flávia Holanda (coord.). **Comentários à EC 132/2023: Reforma Tributária**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2024, p. 168-175.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados - IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI**: Texto e Contexto. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. A semestralidade do PIS: Favos de Abelha ou Favos de Vespa? *In*. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 83, 2002, p.89-93.

_____. O papel da lei complementar no estabelecimento das fronteiras IPI X ISS: óculos para macacos. *In*: MOREIRA, André Mendes *et.al*. Congresso Nacional de Estudos Tributários: **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 563-623

_____. Conceito x Definição. Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: a Insólita Opção Estatal pelo "Viver Perigosamente". *In*: BARRETO, Aires Fernandino *et. al.* **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 329-330.

_____. O Princípio da Federação e as Competências Tributárias: Um Exorcismo Constitucional, *In:* MOROSINI, Matheus Monteiro (coord.); HAUER, Carolina Chaves; TAROSSO, Fabriccio Petreli; PADILHA, Robson Ochiai (org.). **Direito Tributário Paranaense: Os 30 Anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Nacional**. V. III. Curitiba: Instituto Memória, 2020, p. 11-52.