



**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU*
EM DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS**

GABRIEL NUNES MELLO

**ISS: aspectos polêmicos da
Lei Complementar nº 116/2003**

Brasília
2011

GABRIEL NUNES MELLO

**ISS: aspectos polêmicos da
Lei Complementar nº 116/2003**

Projeto de trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título no curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas, do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

BRASÍLIA

2011

GABRIEL NUNES MELLO

ISS: OS ASPÉCTOS POLÊMICOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003

Projeto de trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título no curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas, do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em ____/____/____/,
com menção _____(_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Professora Mestra Janete Ricken Lopes de Barros

Integrante: Professora Mestra Lara Morais.

Integrante: Prof.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
1 O ISS.....	10
1.1 No Mundo.....	10
1.1.2 No Brasil.....	12
1.2 Conceito do ISS.....	16
1.3 Regra matriz de incidência do ISS.....	20
2. A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.....	22
2.1 A ampliação da lista de serviços de serviços e possível conflito com o ICMS.....	22
2.2. A inconstitucionalidade manifesta de itens previstos na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.....	28
2.3 O equívoco da incidência do ISS sobre os serviços notariais cartorários e de registros públicos.....	35
2.4 Exclusão da base de cálculo do ISS da subempreitada na atividade de construção civil.....	39
3. A CONTROVÉRSIA ACERCA DA TAXATIVIDADE DA LISTA ANEXA A LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003.....	43
3.1. Entendimento contrário, a favor da taxatividade da lista anexa.....	46
3.2. A questão dos congêneres.....	47
CONCLUSÃO.....	50
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	52

RESUMO

A finalidade do presente estudo é discutir os aspectos controvertidos da Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003, utilizando como fonte de estudo doutrina e a jurisprudência dominante, de modo a demonstrar as incoerências da citada lei. A lei de regência do ISS acrescentou cerca de cem atividades tributadas em relação a anterior, em sua lista anexa. O apêndice da LC nº 116/2003 incluiu atividade que não se configuram como serviços, além de utilizar, em alguns aspectos, do mesmo fato imponible a do ICMS. O Supremo Tribunal Federal já sinaliza acerca da necessária reforma à Lei Complementar nº 116, editando, inclusive, sumula vinculante para tratar do assunto.

Palavras chave: ISS, lista anexa, inclusão de itens, impropriedades

ABSTRACT

The purpose of this study is to discuss the controversial aspects of Lei Complementar nº 116 of July 31, 2003, using as a source of study dominant doctrine and case law, in order to demonstrate the inconsistencies of law. The law that governs the ISS added about one hundred activities taxed in relation compared to earlier in your attached list. The appendix to the Law 116/2003 does not include activities that are configured as services, and use, in some respects the same fact the ICMS. The Supreme Court already signals about the necessary reform of the Lei Complementar nº 116, editing, including binding precedents to discuss the matter.

INTRODUÇÃO

Os primeiros focos da tributação em nossa civilização ocorreram no império egípcio, onde as classes inferiores eram obrigadas a arcar com o nabesco estilo de vida dos grandes faraós e sua corte, posteriormente todas as civilizações dominantes utilizavam esse artifício para sustentar os reinos.

Desde os primórdios da civilização esse artifício é utilizado na mesma proporção em que é contestado, pois as populações se insurgiam contra a obrigatoriedade de, além de trabalhar arduamente, visto não existirem à época nenhuma espécie de legislação trabalhista, pagar tributos para patrocinar o estilo de vida luxuoso dos governantes.

Após alguns séculos, a contestação aos tributos permanece principalmente nos países subdesenvolvidos, caso do Brasil, haja vista a inexistência de uma contraprestação adequada ao volume arrecadado com os diversos impostos.

A sanha em arrecadação é tamanha que os governantes utilizam formas obscuras para incrementar a cobrança de modo a burlar a Constituição Federal, pois a sua promulgação pautou-se em privilegiar o contribuinte, no capítulo referente ao sistema tributário nacional, prevendo todos os possíveis tributos a serem exigidos e suas formas de cobrança, limitando o poder de tributar do estado.

O estudo em tela expõe uma dessas formas de se exigir a tributos por meios obscuros, com a edição da Lei Complementar nº 116 de 2003. A citada Lei define os serviços a serem tributados pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza em sua lista anexa.

Com a edição da referida lei, estão sendo tributadas atividades que não se enquadram no conceito de serviço, desvirtuando o

sentido da nossa Carta Maior, além de conter em seu bojo atividade que deveriam ser tributadas pelo ICMS, dentre outras incoerências.

Importante destacar o trabalho minucioso do Supremo Tribunal Federal em julgar ações que versam sobre as impropriedades da lista anexa a Lei Complementar nº 116/2003, de modo a amenizar a teratologia da edição da lei em referencia.

O estudo em análise tenta demonstrar algumas das impropriedades da lei de regência do ISS, utilizando as lições de renomados doutrinadores, especialmente utilizando como marco teórico o estudo realizado pelo jurista Gustavo Masina que expõe em seus estudos os conflitos da tributação do ISS, bem como decisões do Supremo Tribunal Federal, de modo compelir o poder legiferante a extirpar do ordenamento jurídico a lei e elaborar outra mais adequada a realidade brasileira.

No primeiro capítulo, será abordado os aspectos conceituais acerca da tributação do imposto sobre serviços com uma introdução sobre o início da tributação do imposto no Brasil e no mundo de forma a estabelecer a relação entre a origem da tributação sobre serviços e a atual concepção da tributação, de modo a demonstrar o desvirtuamento da cobrança atual do imposto.

A edição da Lei Complementar nº 116/2003, a tributação do imposto sobre serviços foi ampliada, alcançando fatos geradores que, claramente, não se enquadram no conceito do serviço, eivando a norma jurídica de vícios de inconstitucionalidade, fator que será tratado no segundo capítulo.

A Lei Complementar nº 116/2003, possui uma lista anexa que trata dos serviços a serem tributados, a qual possui um conflito acerca da taxatividade ou não da referida lista. Outra questão que merece ser descortinada é a questão dos congêneres, a lista anexa além de trazer um

extensivo conteúdo, muita vezes, no item classificado como serviços é empregada a palavra *congêneres*, alargando a base de cálculo do imposto e retirando a função da lista anexa. Essas incongruências serão debatidas no terceiro capítulo.

1. O ISS – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

Para demonstrar as impropriedades da lei de regência do ISS, se mostra necessária uma análise global do imposto, desde o início da tributação dos serviços, de modo a verificar as razões da instituição do imposto e a atual formula de cobrança, que se mostra totalmente desvirtuada da concepção original.

Nesse capítulo será abordado a origem e todos os aspectos técnicos do imposto sobre serviço, facilitando a compreensão da controvérsia trazida a análise no presente estudo.

1.1. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO NO MUNDO

Há vestígios da tributação sobre serviços no Egito, onde tintureiros pagavam um imposto sobre seus serviços, sendo os primeiros contatos com tal tributação. Em Roma dizia-se que o Imperador Constantino tinha um imposto sobre serviços de nome *chrysagyrum* ou *lustralis collatio*. Como sempre existiam os anistiados da tributação, neste caso estavam isentos do referido imposto os clérigos e os que faziam trabalhos manuais, como os oleiros e os carpinteiros.

Por volta da metade do século XX, havia preocupação dos Estados de substituir o imposto sobre volume de vendas por um imposto sobre o “valor acrescido”, com o objetivo de tributar a circulação econômica dos bens, tanto de mercadorias (bens materiais) como de serviços (bens imateriais).

A França foi o primeiro país a instituir o imposto sobre o valor acrescido. Em 1954, foi aprovada a *taxe sur la valeur ajoutée*, o imposto era geral, aplicando-se a todas as operações realizadas, não era cumulativo,

permitindo o abatimento do imposto já pago na operação anterior; a diferença entre os débitos anteriores e os créditos seria a importância paga do imposto, o que importava pagá-lo sobre o valor que fosse agregado ou acrescido, um início da tributação em cascata adotada pelo Brasil posteriormente.

A partir de 1º de julho de 1954, a França passa a tributar as vendas por meios de dois impostos: um incidia sobre a venda de produtos ou mercadorias pelos atacadistas, sendo a base de cálculo do imposto o valor acrescido, outro incidia sobre operações como o comércio a varejo, a locação de serviços e todas as demais prestações de serviços, tendo por base de cálculo o valor da receita auferida, gravando os serviços pelo preço total. Na verdade os impostos se complementavam.

Influenciada pelo sistema tributário francês a Comunidade Econômica Européia (hoje União Européia), em comissão presidida pelo Professor Fritz Neumark, chegou a conclusão, em 1962, que deveria ser adotado pelos membros da CEE um imposto sobre vendas sobre o valor acrescido. Assim, a comissão propôs, em segunda diretiva, regulamento detalhado do imposto. O tributo deveria ter um campo de incidência genérico, tendo por base a transmissão de bens e as prestações de serviços efetuados de forma onerosa, inclusive nas importações de bens. Contribuinte seria a pessoa que executasse de maneira independente, com habitualidade, operações relativas às atividades de produtor, comerciante ou prestador de serviços. Considerava-se transferência de bens a do poder de disposição de um bem material, como proprietário, abrangendo incorporação de um bem móvel a um bem imóvel. Prestação de serviços seria toda operação que não constituísse transmissão de um bem. Local da prestação, em princípio, seria aquele onde o serviço fosse prestado, o direito cedido ou concedido, ou onde o objeto locado fosse utilizado ou explorado. Fato gerador do imposto seria o momento da prestação do serviço. A base de cálculo seria constituída pela remuneração da prestação de serviços, incluídos todos os atos e impostos, fechando assim a regra matriz de incidência do imposto.

Assim, todos os países integrantes da CEE se adaptaram as orientações da comissão e incorporaram a seus Sistemas Tributários o imposto incidente sobre serviços, imposto repleto de indagações sobre a sua incidência, situação que perdura até os dias de hoje e tema do presente estudo.

1.1.2. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO NO BRASIL

Na Constituição de 1934, a tributação sobre os serviços era feita apenas sobre diversões públicas, com a denominação de “imposto sobre diversões públicas”, disposto no art. 13, § 2º, inc. III, da CF de 1934, porém totalmente distinto do sistema atual, na edição da Carta Política permitia-se a competência concorrente entre Estados e a União (art. 11), alguns Estados-membros passam a tributar certos serviços por meio do “imposto de transações”. Este era exação de competência estadual, tendo como hipótese de incidência a ampliação do campo de alguns negócios jurídicos não abraçado pelo imposto de vendas e consignações (IVC), como locação de bens móveis hospedagem, empreitada, concerto, pintura, estacionamento de veículos, revelação de filmes, etc.

Na Constituição de 1937, o sistema permanecia praticamente inalterado, onde os estados tributavam certos serviços por meio do IVC ou por meio do imposto de indústrias e profissões, restando ao Município a arrecadação do imposto sobre diversões públicas.

Posteriormente, com a promulgação da Constituição de 1946, o imposto de indústrias e profissões passa para a competência do Município (art. 29, inc.III), mantido para este o imposto de diversões públicas (ar. 29, inc. IV), nesse descortino poderiam os Estados-membros legislar sobre imposto não previsto na Constituição (art. 21), inclusive sobre transações e sobre venda e consignações (art. 19, IV).

O sistema tributário da época estava configurado, nas palavras de Sergio Pinto Martins, “pela existência de três sistemas tributários autônomos, sistema estanques, separados (da União, dos Estados-membros e dos Municípios).”¹ A enumeração dos impostos era feita pelo critério jurídico e não econômico, pois as denominações utilizadas eram imposto de *selo*, *de vendas e consignações*, *de indústrias e profissões*, etc. Tais denominações, sendo jurídicas, não atingiam um conteúdo econômico, criando lacunas na tributação.

Referido sistema reclamava uma reforma, pois, além de ser embasado em critérios jurídicos e não econômicos, ainda continham algumas distorções: o imposto de exportação era de competência dos Estados e não da União, o que prejudicava seu papel de instrumento de política monetária e cambial; o imposto sobre vendas e consignações tinha incidência em cascata, cumulativa; muitos impostos não tinham qualquer finalidade econômica, podendo, portanto, ser suprimido.

Dada as elevadas distorções constante no antigo Sistema Tributário Nacional, fez-se necessária uma reforma tributária empreendida pela EC nº 18/65, marco da tributação nacional. Esse novo sistema tributário passou a adotar, entre outros, o *imposto sobre serviços de qualquer natureza* (ISSQN), como fato gerador individualizado da respectiva obrigação, nascendo efetivamente o ISS.

O surgimento do ISS deu-se por meio da seguinte disposição retirada da EC nº 18/65:

Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendido na competência tributária dos Estados.
Parágrafo único. Lei Complementar estabelecerá os critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12.

¹ MARTINS, Sérgio Pinto, Manual sobre o Imposto Sobre Serviço, 8ª ed. revista e ampliada, p. 04

Assim, pela discriminação de rendas tributárias ditadas pela EC nº 18/65, o Município recebeu competência tributária em relação ao ISS, desde que não compreendidos os serviços na competência tributária da União e dos Estados, cabendo a lei complementar pontuar as diretrizes para distinguir as atividades relativas a “serviço de qualquer natureza” das entendidas como “operações relativas a circulação de mercadorias”, distinção até hoje preservada. À lei complementar competia, pois, estabelecer critérios para diferenciar os “serviços de qualquer natureza”, de competência dos Municípios, e as “operações relativas a circulação de mercadorias”, de alçada dos Estados.

Era importante a finalidade da lei complementar ao estabelecer critérios para distinguir as referidas atividades, visto que o ISS estava configurado como “tributo residual”, ou seja, atividades que não estivessem na competência tributária da União e dos Estados estariam na competência do Município e os serviços que estavam na competência tributária da União e dos Estados não poderiam ser alcançados pelo ISS, mesmo que as citadas entidades políticas da Federação não se utilizassem de suas competências tributárias (art. 8º do CTN).

Os Municípios, portanto, apresentavam-se com competência denominada residual, visto que somente poderiam legislar sobre serviços que não fossem alcançados pela competência das demais entidades tributantes, tendo havido, por conseguinte, um processo de exclusão. Com tal situação, a doutrina inclinou-se pela natureza residual do ISS.

Trata-se, o ISS, de um imposto sobre circulação de bens, representada pela movimentação de bens, mercadorias ou serviços em direção ao consumo, nestes termos, circulação é a movimentação de bens mediante uma ou mais trocas, em direção ao consumo.

Na circulação, o bem econômico permanece no estado em que se encontra em qualquer criação ou aumento de utilidade, havendo

apenas sua transferência, de um patrimônio para outro. O ISS, assim, onera a circulação de serviços.

O ISS, recai, pois, sobre a prestação de serviços, ou melhor sobre a transferência onerosa de um bem imaterial a terceiro, não sobre a simples atividade, tomando por base o entendimento consolidado do colendo Supremo Tribunal Federal, aquele que somente transporta pessoas ou bens para si próprio não presta serviços, não provoca a incidência do ISS, pois apenas o transporte para terceiros é que representa prestação de serviços, venda de um bem imaterial, provocadora da incidência do imposto.²

Da mesma forma, empresa imobiliária que realiza construção civil para si própria não é prestadora de serviços,³ ainda que tenha por objetivo a revenda.

Logo o requisito básico da incidência do ISS é a prestação de serviços a terceiros. Desse modo, somente o serviço de transporte prestado a terceiro é tributável não o transporte em si.

A Constituição Federal de 1967, iniciou a problemática da incidência do ISS, pois dando outra função a lei complementar, exigia apenas que os serviços de qualquer natureza fossem definidos em lei complementar (art. 25, inc. II). Não mais se exigia que a lei complementar oferecesse critérios para distinguir as atividades, submetidas ao ICM, atual ICMS, e ao ISS, como previa o parágrafo único do art. 15 da EC nº 18/65. Assim, a Constituição de 1967 apenas determinou que a lei complementar fixasse diretamente quais as atividades que seriam consideradas como serviços, imputando o recolhimento do imposto aos Municípios, iniciando uma contestável exigência tributária.

O Decreto-lei nº 406/68, definiu a lista de serviços com 29 itens, no ano seguinte seguiu-se o Decreto-lei nº 834/69, aumentou o rol de serviços para 66. Em junho de 1984 a Lei nº 7.192, veio a acrescentar mais

² RE nº 101.339, Rel. Min. Moreira Alves, D.J.U. de 08.06.1984.

³ RE nº 78.927, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, D.J.U. de 04.07.1974.

um serviço a lista totalizando agora 67 serviços tributáveis pelo ISS, sobreveio a Lei Complementar nº 56 de 15 de dezembro de 1987, aumentando o rol de serviços para 100, culminando com a vigente Lei Complementar nº 116 de 2003, que acrescentou 140 serviços alçando para exagerados 240 tributáveis pelo ISS, importando, logicamente, na tributação de serviços que não se configuram serviços a luz da norma hipotética fundamental.

Na Constituição de 1988, o ISS prosseguiu tendo uma base econômica de tributação, onerando serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar. A expressão “não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados”, foi substituída por “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, inc. II, definidos em lei complementar”. Aquela natureza residual do ISS, conseqüentemente, desapareceu, surgindo, em seu lugar, uma simples exceção.

2.1. O CONCEITO DO ISS

A conceituação de serviço, na atual disposição referente ao ISS, imputa a lei complementar essa tarefa, o que nos parece absurdo visto a concepção da palavra decorrer de semântica e hermenêutica própria, não sendo incumbência de lei complementar essa denominação.

Segundo o dicionário Houaiss, “serviço é ato ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho”⁴, em outro turno Pedro Nunes afirma, em uma conceituação mais elaborada que serviço “é o exercício ou desempenho de quaisquer atividades materiais ou intelectuais, com o fim produtivo ou lucrativo; execução de determinado trabalho físico ou mental. Duração desse trabalho”⁵.

⁴ Dicionário Houaiss, Rio de Janeiro: objetiva, 2001. p. 2.559.

⁵ Dicionário de Tecnologia Jurídica, Rio de Janeiro: Freitas Basto, 1974, V.II, p. 1.116.

A solução da jurista Maria Helena Diniz para a definição de serviços consiste no “exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva”.⁶

Melhor definição, contudo, deve ser dirigida ao Sérgio Gonini. Relevante reproduzir, *in verbis*:

Serviço é a prestação de esforço pessoal, criando uma utilidade, em benefício de terceiro. É, portanto, uma atividade humana, prestada para outra pessoa, produzindo em seu favor uma utilidade material ou imaterial. Assim, serviços tributários são todos aqueles prestados em regime de direito privado, que não tenham sido excluídos por força de preceitos constitucionais específicos.⁷

Importante ressaltar que a análise sistemática da Constituição Federal leva à conclusão de que o conceito constitucional de serviços tributável, por via de imposto, não coincide com o emergente da acepção comum desse vocábulo, não desvirtuando, contudo, do conceito geral.

Isso porque, o princípio da capacidade contributiva exige que os impostos incidam sobre fatos com conteúdo econômico. Assim, não são tributáveis o serviço público, os serviços prestados em caráter caritativo ou filantrópico, os desempenhados de forma afetiva (inclusive familiar) e aquele prestado para si mesmo. Somamos a isso os serviços desempenhados em subordinação (trabalhistas ou funcional), cuja remuneração tem caráter ou cunho alimentar, pondo-os em esfera excluída sistematicamente dos desígnios tributários do constituinte.

Conforme o princípio da capacidade contributiva toda legislação de imposto deve ser moldado de maneira a dar efetividades às exigências do princípio da capacidade econômica. Desse modo, o esforço humano posto no núcleo do conceito de serviço tributável há de ser de cunho

⁶ Dicionário Jurídico, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 311.

⁷ Martins, Ives Gandra da Silva (org), ISS Lei Complementar 116/2003, 1ª ed. (ano 2004), 2ª tir. Curitiba: Juruá, 2005. p. 605.

econômico, para que se satisfaçam em sua plenitude as exigências constitucionais.

Por essa forma, constitui serviço não somente o desempenho de atividade ou de trabalho intelectual, como a execução de trabalho ou obra material, nesse sentido é a preciosa lição do mestre Hugo de Brito Machado:

Não é necessário que o conceito de serviço esteja no Direito privado. Muito menos que ele esteja definido em norma de direito privado. Para que ele não possa ser alterado pelo legislador tributário basta que esteja, como está, na Constituição Federal, pois sua alteração pelo legislador implica evidente alteração da norma Constitucional na qual está albergada. Com efeito, a alteração de qualquer conceito albergado por qualquer norma implica alteração dessa norma. Se o legislador altera um conceito que está na Constituição, portanto, altera a própria Constituição.⁸

Pela construção adotada pela melhor doutrina, podemos afirmar que a hipótese de incidência do ISS se consubstancia na prestação a terceiros de utilidades, materiais ou imateriais, de conteúdo econômico e com caráter reiterado, sob regime de direito privado, realizada dentro dos limites do Município, reputando-se acontecido o fato do instante da entrega do serviço pronto e acabado à pessoa interessada.

A materialidade da hipótese de incidência da exação é bem caracterizada por José Eduardo de Melo, importante ressaltar:

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a serviço, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de fazer de conformidade com os postulados e diretrizes de direito privado.⁹

Apesar da bela exação sobre a hipótese de incidência sustentada pelo professor José Eduardo de Melo, não basta a existência de um negócio jurídico cujo objeto seja um serviço; é necessário que o serviço se encontre previamente definido em lei complementar, requisito, absurdo e

⁸ MACHADO, Hugo de Brito, o ISS e a Lei Complementar 116 – o ISS e a Locação ou Cessão de direito de Uso, São Paulo: Dialética, 2003. p. 125.

⁹ MELO, José Eduardo de, Aspectos Teóricos e Práticos do ISS. São Paulo, Dialética, 1999. P. 29.

inafastável para que, de sua prestação, decorra o nascimento da obrigação de pagar o ISS. Em outros termos, sem está prévia definição, não se poderá reconhecer serviço cuja execução dê causa à cobrança do tributo municipal.

Nesse sentido a preciosa lição do jurista Eduardo Botallo, ao definir que:

Não é a simples circunstância de uma pessoa prestar serviço, que pode fazer nascer a obrigação de pagar ISS, mas, sim, o fato de alguém prestar a terceiros, remuneradamente, um serviço definido em lei complementar. Convém sublinhar, ainda, que simples atos intermediários ou paralelos à aludida prestação, não implementam o fato gerador do ISS, que só ocorrerá se estiverem atendidas as demais condicionantes aqui destacadas. Vale dizer, o tributo incide sobre a prestação de serviço descrito na lista aprovada por lei complementar como atividade-fim: não sobre os atos que tão-só, podem levar à mesma prestação, ou seja, atividade-meio, nem sobre os que sejam apenas simétricos ou análogos aos tributáveis.¹⁰

O professor Sacha Calmon Navarro Coelho, ao tratar da hipótese de incidência do ISS, assim dispôs:

A boa doutrina (como Roque Carraza, Aires Fernandino Barreto, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino) extrai da Constituição as seguintes características da hipótese de incidência do tributo do ISS, que podemos assim resumir:

- a prestação de serviços configura uma utilidade material ou imaterial pela a aplicação do trabalho humano, como execução de obrigação de fazer e não de dar coisa;
- não é contrato para prestar serviços, mas a efetiva e real execução daquele contrato;
- deve ser prestada a terceiro, excluindo-se os serviços que a pessoa executa em seu próprio benefício, como o transporte de mercadoria de um estabelecimento a outro da mesma pessoa;
- executado sem vínculo de subordinação jurídica, mas em caráter independente, razão pela qual excluem-se os serviços prestados pelos empregados a seus empregadores e pelos serviços públicos;
- deve ser habitual, e não meramente eventual;
- assim como ser objeto de circulação econômica, executando com objetivo de lucro, excetuando.

A Lei Complementar nº 116/2003, que trouxe a nova e ampliada lista de serviços tributáveis, por outro lado, não tem campo de atuação ilimitado, caso considerarmos que o conceito de serviços tributáveis pelo ISS seja a lista anexa da citada lei, já que deve sujeitar-se a necessários

¹⁰ BOTTALO, Eduardo Domingos, O Regime Jurídico-Tributário dos Serviços de Hospedagem de Sites (Hosting) na Internet. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, 2003. p. 42.

freios da regra matriz do ISS extraída diretamente do texto constitucional, esta sim apta a indicar com maior precisão, os contornos estruturais da exação, no que diz respeito a seus atributos essenciais.

2.2. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS

Regra Matriz de incidência tributária, idealizada por Paulo de Barros Carvalho, é uma norma jurídica, estruturada logicamente, no plano intelectual, que tem como especificidade o fato de que o modelo abstrato de relação jurídica disposto no seu conseqüente tem como objeto, ou prestação, a obrigação jurídica tributária, ou, em outras palavras, o dever jurídico do sujeito passivo de recolher determinada quantia a título de tributo aos cofres do sujeito ativo.

A regra matriz, como norma jurídica que é, possui elementos necessários para sua construção lógica de implicação, que estão dispostos tanto no descritor quanto no prescritor da norma. Os critérios do antecedente, que irão compor as notas necessárias da classe de eventos sociais que a hipótese encerra, são os critérios: material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

Importante para criarmos a regra matriz de incidência é definir todos os critérios, nessa construção idealizada pelo mestre doutrinador Paulo de Barros Carvalho. Assim, temos o critério material que consiste na descrição da ação prevista como apta á ocorrência do prescritor, e, como tal, é composto por um verbo e por seu complemento, sempre encerra um ato, uma ocorrência, daí a necessidade da forma verbal. Mas essa ação necessita ser identificada dentre suas infinitas possibilidades de repetição, no caso do ISS o critério material é a prestação de serviços constantes na lista anexa a LC nº 116/2003.

A função do critério espacial é delimitar as ações no espaço, individualizando-as dentre a gama de ocorrência nos mais diversos

lugares. O local em que deve ser reputada a ocorrência do fato gerador, ou do estabelecimento prestador de serviço ou do local onde ele foi prestado.

Umbilicalmente atrelado ao critério espacial está o critério temporal que ira delimitar aquela ação no tempo, no caso do ISS, consiste no momento da efetiva prestação do serviço.

No conseqüente prescritor observamos os critérios: pessoal e quantitativo. O critério material funda-se na delimitação do sujeito passivo e o sujeito ativo. No caso do ISS o sujeito ativo é o Município e o Distrito Federal e o sujeito passivo são as pessoas físicas, jurídicas, empresas públicas ou sociedade de economia mista, que prestarem os serviços definidos na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Já o critério quantitativo, importante para dimensionar o valor, bem como a expressão econômica da obrigação tributária, ou seja, determinar a própria prestação tributária composta pela base de cálculo e alíquota, sendo a base de cálculo o preço do serviço prestado, a receita bruta deles decorrente ou a receita líquida e, finalmente, o valor anual fixado para certos trabalhos pessoais.

No tocante as alíquotas, relevante a estipulação dos patamares máximos e mínimos, que são definidos em lei complementar, disposição incluída pela Emenda Constitucional nº 37/2002. A mencionada EC, ainda acrescentou ao Ato das Disposições Transitórias, o art. 88, que estabelece alíquota mínima de 2%, enquanto lei complementar não as disciplinar. Tendo em vista que a Lei Complementar nº 116/2003, em seu art. 8º, limitou-se a estabelecer a alíquota máxima em 5%, omitindo-se quanto à fixação da alíquota mínima, prevalece, portanto, a alíquota mínima de 2% nos termos ficados pelos Atos das Disposições Transitórias.

Definidos esses critérios e após uma imprescindível análise dos pontos essenciais da Lei Complementar nº 116/2003, estamos

aptos a questionar algumas inovações trazidas pela indigitada lei complementar, objeto desse trabalho.

2. A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

A legislação aplicável ao imposto sobre serviço é a Lei Complementar nº 116/2003, a qual possui diversas incongruências que ampliaram a base de cálculo do imposto.

Com a edição da Lei Complementar nº 116/2003, muitos fatos geradores que não sofriam a incidência do imposto sobre serviços, passaram a serem tributados utilizando a mesma base de cálculo de outros impostos, afetando, inclusive, a repartição de competências e o pacto federativo, fatores que serão abordados nesse capítulo.

Outro ponto relevante a ser apreciado, é a inclusão de itens de constitucionalidade manifesta previstos na lista anexa a Lei Complementar nº 116/2003, que incluem em seu bojo previsões que não podem ser qualificadas como serviços.

Outros pontos relevantes também serão enfrentados nesse capítulo como: o equívoco da incidência do imposto sobre os serviços notariais cartorários e de registros públicos e sobre a exclusão da base de cálculo o imposto da subempreitada na atividade da construção civil.

2.1. A AMPLIAÇÃO DA LISTA DE SERVIÇOS E POSSÍVEL CONFLITO COM O ICMS

Neste aspecto é relevante saber se a elevação em quase duas vezes da lista de serviços a serem tributados, implicou ou não usurpação de competência tributária estadual, prevista no art. 155, § 2º, inc. IX, letra “b” da Constituição Federal, que determina a incidência do ICMS

sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência impositiva dos municípios.

Ampliar a lista de serviços, ressalvados os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, por si só, não implica invasão da competência impositiva dos Estados-membros. Restringindo a competência tributária estadual, prevista na letra “b” do inc. IX retro referido, por via indireta, a lei complementar sob comento fê-lo de forma legítima e constitucional. De fato a expressão “serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios” não pressupõe a imutabilidade da lista de serviços, mesmo porque a cada dia novos serviços vêm surgindo em função de novas descobertas tecnológicas, capazes de gerar serviços inexistentes.

O enxugamento dos subitens de serviços, conflitantes com o ICMS feito pelo Senado Federal, resultou na intocabilidade da competência impositiva dos Estados-membros.

Contudo, em recente julgado o tema foi alvo de questionamento no pleno do Supremo Tribunal Federal que, por unanimidade, nos autos da Medida Cautelar na Ação Direta de Constitucionalidade nº 4.389/DF, atribuiu interpretação conforme ao art. 1º, *caput*, da Lei Complementar nº 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa à lei, de modo a afastar a incidência do ISS a composição gráfica feita em embalagens exclusivamente destinadas ao processo de industrialização de outra mercadoria, importante destacar a ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO O ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS.

MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA.¹¹

Diversos Municípios interpretam o texto controvertido de modo a considerar permitida a tributação dos serviços de composição gráfica a título de Imposto sobre Serviço, ainda que a atividade represente mera etapa intermediária do processo produtivo de embalagens.

Atualmente, diversas empresas contratam a produção de embalagens personalizadas para acondicionamento de mercadoria. Além de atender questões ligadas à logística, ao transporte e à propaganda, as embalagens muitas vezes também devem observar regulamentos estabelecidos por entidades técnicas e regulatórias, como a Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA e o Instituto Nacional de Metrologia, de Normatização e Certificação de Qualidade – INMETRO.

Mister notar que os Municípios cindem a composição gráfica do processo de industrialização e comercialização para fazer incidir, de modo autônomo, o ISS. Quaisquer atividades relativas à composição gráfica são absorvidas pelo objeto final da operação, que é a venda das embalagens. Assim, concluem que a operação mercantil deveria sofrer a incidência apenas do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços – ICMS.

A questão posta em análise remete a três questões constitucionais de grande repercussão no c. Supremo Tribunal Federal e da nação como um todo, qual seja a garantia tributária do pacto federativo, à obsolescência do modelo civilístico de tributação e à segurança jurídica que deve reger as expectativas dos contribuintes.

O Supremo Tribunal Federal tem sido constantemente provocado a manifestar-se sobre a repartição da competência tributária como salvaguarda imanente à autonomia dos entes federados, a evolução social e

¹¹ MC na ADI nº 4.389/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, D.J.e. de 25.05.2011.

técnica que coloca em cheque a tributação fundada em conceitos arraigados de industrialização, comércio e serviços, e por fim, sobre o perigoso entrave causado pela incerteza excêntrica ao desenvolvimento econômico e pessoal.

Ao invés de adotar modelo harmônico de tributação pelo valor agregado, o sistema tributário atribuiu distintamente a cada ente federado competência para cobrar impostos com base nos aspectos industrial, comercial e de prestação de serviços da atividade econômica. Trata-se de concepção fortemente arraigada nas noções mercantilistas e industriais que dividem a atividade econômica em setores primário, secundário, terciário e quartenário.

Esse modelo dá margens a diversos conflitos por sobreposição de âmbitos de incidência. Para manter a coesão entre os entes federados e dar alguma certeza ao contribuintes, a Constituição estabelece que os conflitos de competência sejam resolvidos por lei complementar de normas gerais, a cargo da União, art. 146. Tanto os estados como a população dos municípios fazem-se representar na formação da vontade política da Nação e que, portanto, a lei complementar de normas gerais goza de legitimidade social, além de jurídica.

Ao interpretar a legislação de regência à luz dos conceitos constitucionais de prestação de serviços e de circulação de mercadorias, a nossa Suprema Corte definiu que serviços gráficos feitos por encomenda e segundo especificações singulares se submetiam ao ISS Municipal¹². Por outro lado, serviços gráficos dos quais resultassem produtos colocados indistintamente no comércio, dotados de características e qualidade quase uniformes, sofreriam a incidência do ICMS estadual.

¹² Nesse sentido RE 94.939, Rel. Min. Clóvis Ramalhete, D.J.U. de 1982; RE 102.599, Rel. Min. Moreira Alves, D.J.U. de 16.11.1984; e RE 111.566, Rel. Min. Rafael Mayer, D.J.U. de 12.12.1986.

Como se percebe, a solução seguiu as mesmas razões de ser aplicadas aos programas de computador, divididos em logiciários de prateleira e logiciários personalizados¹³.

Os mesmos fundamentos que animaram os precedentes apontados são aplicáveis ao caso, mas com a devida ponderação. Nesta etapa histórica, os conceitos civilistas de serviços e de mercadorias servem de ponto de partida, mas não são suficientes. O fato gerador deve ser interpretado de acordo com a expressão econômica da base de cálculo e com o contexto da cadeia produtiva.

O mestre em direito tributário Aires Barreto¹⁴ conceitua prestação de serviços como o esforço humano concretamente desenvolvido em benefícios de outrem, com habitualidade, utilidade produtiva e finalidade lucrativa e sem subordinação funcional ou trabalhista. A jurisprudência desta Corte segue linha semelhante, ao entender não incidir o ISS sobre a locação de bens móveis¹⁵, sobre a atividade realizada em benefício próprio, ao passo em que a exação é cobrada no arrendamento mercantil.

Contudo, conforme transparece nos julgados, a distinção entre a prestação de serviços e as operações de circulação de mercadorias é sutil. Entende a primeira turma do Supremo Tribunal Federal que o fornecimento de bebidas e alimentação por bares e restaurantes envolvia concomitantemente a venda de mercadorias e a prestação de serviços. A indivisibilidade da amálgama serviço-mercadoria não impedia, naquele caso, a diferenciação entre as expressões econômicas de ambas as atividades, devendo a lei estadual distinguir o preço dos serviços do preço das mercadorias como condição necessária à cobrança do imposto, importante destacar a ementa:

¹³ RE 176.626, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, D.J.U. de 11.12.1998.

¹⁴ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 2ª Ed., ver. e at. São Paulo: Dialética, 2005.

¹⁵ Súmula Vinculante nº 31/STF.

ICM. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO, BEBIDAS E OUTRAS MERCADORIAS SIMILARES EM RESTAURANTES E BARES, CONSORCIADO COM A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, TAIS COMO A UTILIZAÇÃO DE MESAS, COPOS, LOUCAS, TALHERES, TRABALHO DE GARCONS, COZINHEIRO ETC. INEXISTÊNCIA DE LEI ESTADUAL FIXANDO A BASE DE CALCULO DO ICM, DISTINGUINDO ENTRE O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS E A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. MANDADO DE SEGURANÇA DEFERIDO A SOCIEDADE COMERCIAL PROPRIETARIA DO RESTAURANTE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO¹⁶.

Ademais, a distinção tributária entre operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços não pode sequer ser obtida a partir de fatos naturais. Basta lembrar o fornecimento de água encanada: trata-se de mineral perfeitamente tangível, de expressão econômica, mas cuja lavra, beneficiamento e distribuição são costumeiramente classificados como prestação de serviços¹⁷.

Desse modo, para o aparente conflito entre o ISS e o ICMS nos serviços gráficos, nenhuma qualidade intrínseca da produção de embalagens resolverá o impasse. A solução está no papel que essa atividade tem no ciclo produtivo.

Tendo as embalagens função técnica na industrialização, ao permitirem a conservação das propriedades físico-químicas dos produtos, bem como o transporte, o manuseio e o armazenamento dos produtos. Por força da legislação, tais embalagens podem ainda exibir informações relevantes aos consumidores e a quaisquer pessoas que com ela terão contato. Trata-se, portanto, de típico insumo, caracterizando como esse tipo de atividade como circulação de mercadoria.

Assim, não há como equiparar a produção gráfica personalizada e encomendada para uso pontual, pessoal ou empresarial, e a produção personalizada e encomendada para fazer parte de complexo processo produtivo destinado a por bens em comércio.

¹⁶ RE 100.563/SP, Rel. Min. Soares Munoz, D.J.U. de 13.04.1984.

¹⁷ Ag Reg no RE 552.948, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, D.J.e de 06.08.2010.

Com esse exemplo prático, temos que a ampliação da lista de serviços tributáveis pelo ISS irá, muitas vezes, conflitar com a competência dos Estados, invadindo sua competência privativa incorrendo em violação do pacto federativo e da segurança jurídica.

2.2. A INCONSTITUCIONALIDADE MANIFESTA DE ITENS PREVISTOS NA LISTA ANEXA À LEI 116/2003

A ampliação da lista de serviços sujeitos à tributação pelo imposto de serviços, como podemos observar, não só repercute no sistema federativo, visto o conflito na tributação com o ICMS, como amplia de forma desarrazoada a lista de serviços constantes na Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, com a inclusão de itens que não podem ser considerados como serviços.

Muitos dos itens constantes da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 são de inconstitucionalidade manifesta, por violação a conceituação do que seja serviço de qualquer natureza, utilizada pela Constituição Federal para definição de competência impositiva municipal.

São os casos dos subitens do item 3, que se referem a “serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres”; do subitem 15.09 há referência a “arrendamento mercantil” (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações”; o subitem 25.01, por sua vez, contempla fornecimento de “caixão urna ou esquifes”, de flores, coroas e outros paramentos”, “aluguel de capela” etc.

Em todos esses casos, há uma confusão generalizada entre prestação de serviços e locação de bens móveis, regida pelo código civil, ou, entre prestação de serviços e fornecimentos de bens materiais.

A expressão “locação de bens móveis” já foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal inconstitucional, através da súmula vinculante

nº 31. Outros itens deveriam seguir a mesma linha e serem decretados inconstitucionais, pois o fundamento da inconstitucionalidade utilizado pela nossa Suprema Corte não se restringe a apenas o item 3.0, conforme observado pela ementa que já havia declarado a inconstitucionalidade do ISS incidente sobre locação de bens móveis, prevista no item 79, da lista anexa a Lei Complementar nº 56/1987, sustentáculo maior da promulgação da súmula vinculante nº 31, *in verbis*:

TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daquele nela previstos.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto Sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a lei maior dispositivos que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional.¹⁸

Extraímos da decisão proferida que, em síntese, onde não houver envolvimento do esforço humano, aplicado à produção, não há que se falar em prestação de serviços, conceituação muito bem empregada pelo Supremo Tribunal Federal.

Cumprе salientar a existência de veto presidencial ao item 3. da lista anexa a Lei Complementar nº 116/2003, sugerido pelo próprio Ministério da Fazenda na promulgação da referida norma, fundamentado pelo precedente supra mencionado, o que torna a súmula vinculante nº 31, apenas uma ratificação do que já havia sido debatido pelo Poder Executivo, importante salientar o texto de veto:

Verifica-se que alguns itens da relação de serviços sujeitos à incidência do imposto merecem reparo, tendo em vista decisões recentes do Supremo Tribunal Federal. São eles:

O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão "locação de bens móveis" constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei no 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar no 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado

¹⁸ RE 116.121, Rel. para acórdão Min. Marco Aurélio, D.J.U. de 11.10.2000

no Informativo do STF no 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a "terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável." Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.¹⁹

Com isso, a tributação pelo ISS sobre a locação de bem móvel, resta devidamente estirpada do nosso ordenamento jurídico, entretanto a fundamentação deve ser estendida a outros itens igualmente inconstitucionais, como os itens 3.02, 3.03, 3.04, 3.05 12.7 e 15.03.

Importante destacar a valiosa manifestação do mestre Hugo de Brito Machado, acerca da possível extensão da inconstitucionalidade dada item 79 da Lei Complementar 56/1987, *in verbis*:

Mesmo não alcançados pelo veto presidencial, os subitens 3.02, 3.03 e 3.04, são desprovidos de validade, porque inconstitucionais, pela mesma razão que levou o Supremo Tribunal Federal a declarar a inconstitucionalidade do item 79 da antiga lista. O subitem 3.02 contempla a cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda, que não envolve, está claro, prestações de fazer, mas simplesmente o consentimento no uso de bens imateriais, posto que essa é a natureza jurídica das marcas e dos sinais de propaganda. O subitem 3.03, por seu turno, contempla a locação dos bens nele indicado, embora se referir a 'exploração de salão de festa', etc., porque a 'exploração' daqueles bens, aí indicada, não se confunde com a realização dos eventos nos mesmos realizados. Uma coisa é por exemplo, a 'exploração de salão de festas', indicada no subitem 3.03, que há de ser entendida como locação de salão de festas. Outra, essa sim compreendida no conceito de serviço, a realização da festa, compreendida no item 12.7, em que está descrita como serviço a atividade de 'show', 'ballet', danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres. O subitem 3.04 contempla locação, sublocação, e arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza. Também nestes casos há necessidade, como facilmente se vê, à atendida pelo uso de um bem e não por uma atividade que se possa caracterizar como serviço [...] O subitem 3.05, finalmente, contempla a cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporários. Nesses atos evidentemente não ocorre serviço. A situação que se cria é exatamente a mesma que se configura nas locações. [...] Além do item 3, com todos os seus subitens, outros itens da lista... também são desprovidos de validade jurídica... o item 15.03, por exemplo descreve 'Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral'. No que submete ao imposto atividade que

¹⁹ Mensagem nº 362, de 31 de julho de 2003, publicada no D.O.U. de 01.08.2003

não consubstancia serviço... É possível que o serviço de manutenção dos bens seja tributário. Isso ocorrerá na hipótese de ser tal serviço prestado por um terceiro, e não pelo próprio locador do bem. E mesmo quando seja prestado pelo próprio locador do bem, poderá ser tributo se estiver expressamente previsto no contrato, de forma autônoma. Essa hipótese, porém, é de ocorrência pouco provável, pois o que normalmente ocorre é a obrigação do locador de manter o bem alugado em perfeitas condições de uso, e neste caso não estará prestado um serviço de manutenção, mas fazendo a manutenção de um bem que lhe pertence. Não haverá, portanto, serviço. [...] 2) Serviço, na composição do âmbito constitucional do ISS, é uma atividade que consubstancia um fazer destinado a atender uma necessidade. 3) o atendimento de uma necessidade mediante a locação, a cessão ou a permissão do uso de um bem móvel, material ou imaterial, não consubstancia serviço, sendo inconstitucional a norma de lei complementar que defina a competência municipal para instituir ISS abrangendo tal situação.²⁰

Corroborando com o entendimento consolidado a tempos pela doutrina e jurisprudência, o Supremo Tribunal Federal, acertadamente editou a Súmula Vinculante nº 31 excluindo a tributação do ISS na locação de bem móvel, com o seguinte verbete: *“É inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”*.

Apesar da congruência da decisão com o disposto no texto constitucional, o enunciado isentando o recolhimento do ISS na locação de bens móveis, não revogou expressamente os itens da lista anexa a Lei Complementar nº 116/2003, dando margem, ainda, a interpretações extensivas, podendo a entidade municipal exigir o recolhimento do imposto de forma equivocada e contra o texto da súmula.

Desse modo, deveria a Súmula Vinculante nº 31/STF, descrever todos os serviços que se configuram como locação de bem móvel, conforme já exposto no brilhante texto do mestre Hugo de Brito Machado.

²⁰ MACHADO, Hugo de Britto, O ISS e a Locação ou Cessão de Direito de Uso, RDIT 1/151, junho de 2004.

2.3. O EQUÍVOCO NA EXIGÊNCIA DO ISS NAS OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING)

Muitos autores entendem que o contrato de *leasing* tem por traço fundamental a operação de financiamento e, não, a utilização temporária do bem, fato que o torna distinto de contrato de locação de bens móveis, incluída no antigo item 52 da lista anexa do DL 406/68, com a redação dada pelo DL 834/69. Sustentam que, por tais razões, as empresas que operam com o arrendamento mercantil estão, invariavelmente, vinculadas a uma instituição financeira. É a tese defendida, por exemplo, por Sampaio de Lacerda, para quem o *leasing* constituiria uma operação financeira.²¹ Outros, analisam a realidade do arrendamento mercantil, como uma contraprestação pelo serviço prestado, isto é, o conteúdo fático do negócio, sustentam a existência de um fator preponderante, qual seja, a locação de bens móveis, advogando a incidência do ISS.

Finalmente existe uma terceira corrente que defende a sua tributação pelo ISS apenas a partir do advento da Lei Complementar nº 56/1987 que inclui, expressamente, no item nº 79, o arrendamento mercantil no rol de serviços tributáveis.

Contudo, a nosso ver, a operação de arrendamento mercantil não deve sofrer a tributação do ISS, pois, conforme amplamente discutido no presente estudo, não basta simples previsão na lista é preciso analisar a natureza jurídica do contrato de *leasing* para verificar se aquilo que a lei determinou como serviço tributável é, de fato, prestação de serviço, não havendo de se confundir o *leasing* com locação de bens móveis.

O *leasing* é um contrato típico, formado com elementos retirados de outros contratos tradicionais como locação de bens móveis, de

²¹ O *leasing* e sua aplicação no campo aeronáutico, RF, 250/425.

compra a prestações, de mútuo etc... que lhe atribui características peculiares.

Tais contratos envolvem necessariamente, uma operação de financiamento para a aquisição do veículo, máquina, equipamento ou imóvel pela arrendadora, bem como opção de compra pelo arrendatário ao final do prazo contratual.

Nesse sentido, adotamos o entendimento do expoente em direito tributário Kiyoshi Harada, quando ao se deparar com o tema ora em tela concluiu:

A operação de leasing, por se tratar de contrato típico, não caracterizador de prestação de serviço, só poderá ser tributada pelo ISS no final do arrendamento sem o exercício da opção de compra. Duplamente irrelevante a inclusão do leasing na lista de serviços LC n. 56/87: primeiramente, porque a lei não tem o poder de criar um por ficção, sendo certo que a própria jurisprudência atual reconhece não se confundir com o serviço de locação de bens móveis; em segundo lugar, porque a citada lei complementar é de inconstitucionalidade manifesta, não se prestando ao objetivo colimado.²²

Extraímos da redação do texto publicado que apesar de fazer referência a antiga lei de regência do ISS, o entendimento é absolutamente compatível com o atualmente disposto no item 15.09, da lista anexa a Lei Complementar nº 116/2003, com a seguinte redação “*Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing).*”.

Perfilhando o mesmo entendimento e acrescentando mais um fundamento para a não incidência do ISS sobre operações de arrendamento mercantil, o qual trata da subordinação do Conselho Monetário Nacional e fiscalização do Banco Central do Brasil para operações financeiras, Sérgio Pinto Martins é incisivo ao concluir a não incidência do

²² HARADA, Kiyoshi, Imposto sobre Serviços e o *Leasing de Veículos*, Rep. IOB de Jur. Verbete 1/12829.

Imposto Sobre Serviço nos caso de arrendamento mercantil, importante ressaltar:

(...) Não se trata de prestação de serviços, mas de atividade financeira, de financiamento, razão pela qual não poderia haver incidência do ISS sobre arrendamento mercantil. O art. 7º da Lei nº 6.099 deixa claro que as operações de arrendamento mercantil subordinam-se ao controle e fiscalização do Banco Central do Brasil, segundo normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, aplicando-se ao que couber, a Lei nº 4.595/64, que trata do Sistema Financeiro Nacional, revelando que o arrendamento mercantil abrange atividade financeira, tanto que há a fiscalização pelo Banco Central do Brasil. Somente com o financiamento há o leasing, pois, se inexistir financiamento, há compra e venda.²³

Podemos deduzir do texto supra a clara incoerência da exigência da tributação pelos Municípios de operações financeiras, onde a fiscalização e controle são privativos da União. Corroborando com a tese defendida, importante reproduzir as lições do Mestre Humberto Ávila sobre o tema:

(...) o fato da operação de leasing financeiro só se realizar mediante esforços humanos do arrendador em benefício do arrendatário não permite a tributação pelos Municípios, pois esses esforços qualificam a própria operação de financiamento, cuja competência é reservada à União Federal, e servem de meio para sua realização, não podendo ser tributadas por outros entes federados.²⁴

Fortes nessas razões, configura-se inconsistente a tributação pelo ISS de operação financeira de arrendamento mercantil (*leasing*), por não estar de acordo com o texto constitucional, devendo ser declarado inconstitucional o item 15.09 da lista anexa a Lei Complementar nº 116/2003.

²³ MARTINS, Sérgio Pinto, Manual do Imposto Sobre Serviço, 8ª ed., p. 264/265.

²⁴ ÁVILA, Humberto, Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza, ISS, Normas constitucionais aplicáveis, Precedentes do Supremo Tribunal Federal, Hipótese de Incidência, base de cálculo e local da prestação, Leasing financeiro: análise da incidência. RDDT 122/120, novembro de 2005.

2.4. O EQUÍVOCO DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS CARTORÁRIOS E DE REGISTROS PÚBLICOS

No subitem 21 da sua lista anexa, a Lei Complementar nº 116/2003 autorizou os Municípios a instituírem o ISS sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais, cometendo mais um grande equívoco, conforme discorreremos nesse item.

Nossa Constituição Federal, em seu art. 236, delegou à iniciativa privada o exercício dos serviços públicos notariais e de registros, *in verbis*:

Art. 236. Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público.

§ 1º - Lei regulará as atividades, disciplinará a responsabilidade civil e criminal dos notários, dos oficiais de registro e de seus prepostos, e definirá a fiscalização de seus atos pelo Poder Judiciário.

§ 2º - Lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro.

§ 3º - O ingresso na atividade notarial e de registro depende de concurso público de provas e títulos, não se permitindo que qualquer serventia fique vaga, sem abertura de concurso de provimento ou de remoção, por mais de seis meses.

Tanto na doutrina quanto na jurisprudência, é pacífico o entendimento referente à natureza pública dos serviços notariais e de registros, embora exercidos pelo particular mediante delegação de poder.

Em que pese a atividade notarial e registral seja executada no âmbito de serventias extrajudiciais não oficializadas, constitui, em decorrência de sua própria natureza, função revestida de estatalidade, sujeitando-se, por isso mesmo, a um regime jurídico de direito público.

As atividades notariais e registrais destinadas “a garantir a publicidade, a autenticidade, a segurança e a eficácia dos atos jurídicos”²⁵, efetivadas “em caráter privado por delegação do Poder Público”²⁶, segundo a antiga orientação do c. Supremo Tribunal Federal “não descaracterizam a natureza essencialmente estatal dessas atividades de índole administrativa”²⁷, restando claro que se trata de serviços públicos, e inclusive dotado de fé pública, nos termos do art. 3º da Lei nº 8.935/94.

A natureza pública das atividades notariais e registrais é reafirmada nas lições de Alex Nunes Figueiredo:

Parte dos emolumentos cobrados pelos ofícios de justiça do foro extrajudicial pertence ao Estado, que em lei específica fixará o percentual que o serventuário deverá recolher aos cofres públicos, após ter recebido pelo serviço prestado, girando esse valor, geralmente em torno de 10%. A outra parte, como visto, cobre as despesas do titular do ofício extrajudicial no desempenho de suas funções²⁸

O Mestre Pinto Ferreira, reafirmando que os serviços de registros e notariais são eminentemente públicos, consignou que “seu bom funcionamento é indispensável à realização dos fins principais do direito, entre eles, no caso vertente, a segurança e a proteção dos valores jurídicos, que o Estado tutela de maneira impessoal.”²⁹

A orientação, antes pacífica do Supremo Tribunal Federal, restou superada no julgamento da ADIN nº 3.089/DF intentada pela Associação de Notários e Registradores do Brasil – ANOREG/BR, que discutia a constitucionalidade dos Itens 2 e 2.1 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

²⁵ Art. 1º da Lei nº 8.935/94, que regulamenta o art. 236 da Constituição Federal, dispondo sobre serviços notariais e de registro. (Lei dos cartórios).

²⁶ Art. 236 da Constituição Federal.

²⁷ MC na ADIN nº 1.378/ES, Rel. Min. Celso de Mello, D.J.U. de 30.05.97.

²⁸ FIGUEIREIDO, Alex Nunes de, *Revistas de Estudos Tributários* 31, Síntese, Porto Alegre, 2003, p. 125.

²⁹ FERREIRA, Pinto, *Comentários a Constituição brasileira*, v. 7. Ed. Saraiva, p. 463.

No julgamento da ADIN em referência, o relator originário, min. Ayres Britto, adotando o entendimento a muito seguido por aquela augusta Corte, foi vencido, admitindo, agora, o c. Supremo Tribunal Federal pela constitucionalidade da tributação pelo ISS nas atividades notariais e registrais.

A antiga orientação do Supremo Tribunal Federal, capitaneada pelo min. Celso de Mello, era no sentido de que emolumentos têm natureza tributária de taxa importante transcrever trecho de seu voto, em sede de cautelar na ADIN nº 1.378/ES:

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que as custas judiciais e os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrais possuem natureza tributária, qualificando-se como taxas remuneratórias de serviços públicos, sujeitando-se, em consequência, quer no que concerne a sua instituição e majoração, quer no que se refere a sua exigibilidade, ao regime jurídico constitucional pertinente a essa especial modalidade de tributo vinculado, notadamente aos princípios fundamentais que proclamam, dentre outras, as garantias especiais (a) da reserva de competência impositiva, (b) da legalidade, (c) da isonomia e (d) da anterioridade.³⁰

Se, por absurdo, fossem consideradas insuficientes tão relevantes e fundamentadas razões jurídicas promanadas do acato do Ministro, basta conferir o RE nº 116.208, na ADI nº 948 e na ADI nº 2.040 que são alguns decisórios, todos com semelhante interpretação, reforçando a antiga posição uníssona e coerente daquela Suprema Corte.

Outrossim, na ADI nº 3.089/DF, a Procuradoria-Geral da República opinou pela procedência da ação direta (fls. 157-167), nos mesmos moldes do Presidente da República, que em sua peça informativa reconhece a inconstitucionalidade dos itens da lista apensa a Lei Complementar nº 116 (fls. 152/153). No que foi integralmente seguido, acresça-se, pelo insigne Advogado-Geral da União (fls. 155).

³⁰ ADI 1.378 MC/ES, Rel. Min. Celso de Mello, D.J.U. de 30.05.1997, p. 23.175

Contudo apesar de sólidos fundamentos, o Supremo Tribunal Federal por maioria entendeu que as pessoas que exercem atividade notarial não são imunes a tributação, porquanto a circunstância de desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no art. 150, § 3º da Constituição. Sustentando que o recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva. Pontua, a nosso ver equivocadamente, que *“a imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados.”* defendendo não haver diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e não-tributação das atividades delegadas.

Obviamente a intenção do legislador era inserir rol dos tributáveis a os serviços de registros públicos, cartorários e notariais, haja vista a sua conhecida capacidade tributária. Contudo não podemos, por vias transversas e atropelando dogmas a muito consolidados, subverter preceitos constitucionais.

Isso porque, os emolumentos tem natureza de taxa, e desse modo, não podemos utilizá-los como base de cálculo para a exigência do ISS, outra espécie tributária, sob pena de se afrontar normas e princípios constitucionais, à medida que teríamos o ISS (tributo) incidindo sobre emolumento (outro tributo).

Além do mais, como as atividades notariais e registrais enquadram-se como serviços públicos do Estado, encontramos restrições constitucionais no art. 150, VI, “a”, vejamos:

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) Patrimônios, renda ou serviços, uns dos outros.

O próprio Código Tributário Nacional em seu art. 79, inc. II, ao dispor que “consideram-se específicos os serviços públicos quando passam a ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidades ou de necessidades públicas”, confirma que os emolumentos (taxas) incidem sobre o serviço público específico nele previsto. Resta clara a total impossibilidade de se instituir impostos sobre serviços públicos, em função da proibição expressa contida no art. 150, VI, da Constituição Federal.

Diante de todo o arrazoado, podemos afirmar, contrariando, *data máxima vênia* o novo entendimento do c. Supremo Tribunal Federal, que os malfadados itens 21 e 21.1, da Lista de Serviços anexa a Lei Complementar nº 116/2003, a qual autorizou aos Municípios instituírem o ISS sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais, classifica-se como hipótese tributária abusiva, nula e desvestida de qualquer validade jurídica, visivelmente insubsistente, e, portanto, insusceptível de produzir quaisquer efeitos jurídicos, por afrontar postulados e normas constitucionais, malferir a legislação infraconstitucional aplicável e ofender doutrina da matéria aqui tratada.

2.5. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISS DA SUBEMPREITADA NA ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CÍVIL

Nos termos da sistemática anterior à Lei Complementar nº 116/2003, cuja disposição encontrava-se no Dec. Lei nº 406/68, a empresa construtora não deveria incluir na base de cálculo do ISS o valor dos materiais por ela fornecidos, bem como o montante das subempreitadas já tributadas, nos termos do art. 9º, § 2º do Dec. Lei nº 406/68, *in verbis*:

Art. 9º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

(...)

§ 2º Na execução de obras hidráulicas ou de construção civil o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes;

- a) ao valor dos materiais adquiridos por terceiros, quando fornecidos pelo prestador de serviços;
- b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

No entanto, a Lei Complementar nº 116/2003, em seu art. 7º, § 2º, definiu que não se inclui na base de cálculo do ISS, somente o valor dos materiais fornecidos pelos prestadores de serviços, não permitindo mais o desconto da subempreitada já tributadas.

A mencionada modificação se deu, pelo fato de o Presidente da República, com parecer no Ministério das Cidades, ter vetado a redação do inciso II do art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003 que a autorizava.

Analisando a redação original da Lei Complementar nº 116/2003 (Projeto de Lei nº 161/89), o serviço executado pelas subempreiteiras sujeito ao ISS poderia ser compensado pela empresa contratante quando do seu recolhimento.

Entretanto, segundo o entendimento do Ministério das Cidades, as razões do veto foram as seguintes:

Norma contida no inciso II do § 2º do artigo 7º do projeto de lei complementar ampliou a possibilidade de dedução das despesas com subempreitadas da base de cálculo do tributo. Na legislação anterior, tal dedução somente era permitida para as subempreitadas de obras civis. Dessa forma, a sanção ao dispositivo implicaria perda significativa de base tributável. Agregue-se a isso o fato de a redação dada ao dispositivo ser imperfeita. Na vigência do § 2º do art. 9º do Dec. -lei 406, de 31 de dezembro de 1968, somente se permitia a dedução de subempreitadas já tributadas pelo imposto. a redação do Projeto de Lei Complementar permitiria a dedução de subempreitadas sujeitas ao imposto. A nova regra não exige que haja pagamento efetivo do ISS por parte da subempreiteira, bastando para tanto que o referido serviço esteja

sujeito ao imposto. Assim, por contrariedade ao interesse público, propõe-se o veto ao dispositivo.³¹

Foi em função dessas razões, que a nova regra deixou de fazer menção à exclusão da base de cálculo do ISS das subempreitadas, possibilitando assim que o imposto incidisse duas vezes. A primeira sobre o valor dos serviços prestados pelo subempreiteiro ao empreiteiro principal e a segunda sobre o valor total cobrado pelo empreiteiro principal ao contratante da obra. Obviamente tal determinação resulta em bitributação, situação jurídica incompatível com o nosso sistema tributário, em função da dupla incidência do imposto sobre serviços.

Assim, a redação do atual art. 7º, da Lei Complementar nº 116/2003 que não possibilita, em tese, que as construtoras deduzam do seu imposto devido o já recolhido pelas subempreiteiras, conforme autorizados nas leis de regência do ISS anteriores, configura flagrante inconstitucionalidade.

As subempreitadas para a realização de parte de obra de construção civil são tributadas pelo ISS, cumprindo ao subempreiteiro recolher o imposto sobre o valor cobrado pela parcela da obra por ele realizada.

Portanto, a subempreitada já é tributada pelo imposto, e caso não seja feita sua dedução do valor total cobrado pelo empreiteiro principal ao contratante da obra, haverá nova incidência do ISS. A dedução do valor das subempreitadas não constitui isenção, mas sim, hipótese de não-incidência tributária visando impedir a bitributação.

O entendimento do Supremo Tribunal Federal, antes do advento da Lei Complementar nº 116/2003, era nesse mesmo sentido, dispondo inclusive que a dedução da base de cálculo dos valores já

³¹ Mensagem nº 362, de 31.07.2003, do Exmo. Sr. Presidente da República, D.J.O. de 01.08.2003.

tributados pelas subempreitadas diz respeito à própria apuração da base de cálculo do tributo, não se tratando de benefício fiscal, importante ressaltar, *in verbis*:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. D.L. 406/68, art. 9º, § 2º, a e b.

I. - Dedução do valor dos materiais e subempreitadas no cálculo do preço do serviço. D.L. 406/68, art. 9º, § 2º, a e b: dispositivos recebidos pela CF/88. Citados dispositivos do art. 9º, § 2º, cuidam da base de cálculo do ISS e não configuram isenção. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88. RE 236.604-PR, Velloso, Plenário, 26.5.99, RTJ 170/1001.

II. - RE conhecido e provido. Agravo improvido.³²

Portanto, tendo como base a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que analisou o ISS de acordo com seus contornos constitucionais, e decidiu pela legitimidade da dedução do valor da subempreitada para efeito de se apurar a base de cálculo do tributo, entendemos que deve o contribuinte, buscar guarida junto ao Poder Judiciário para fazer valer seus direitos e evitar a malfadada bitributação.

Por fim, podemos concluir que o parecer do Ministério das Cidades foi lavrado de forma incompatível com nosso ordenamento jurídico, afrontando normas constitucionais específicas, ocasionando aos Municípios, onde a legislação não foi constitucionalmente adequada, grande prejuízo, não só aos contribuintes com o aumento indevido da carga tributária, mas aos próprios Municípios que terão que movimentar sua “máquina administrativa” para promoverem sua defesa sobre a questão, e também ao Poder Judiciário que ficará ainda mais assoberbado com o ingresso de novas ações judiciais.

³² RE 214414 AgR, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, D.J.U. de 29.11.2002

3. A CONTROVÉRSIA ACERCA DA TAXATIVIDADE DA LISTA ANEXA A LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003

Nesse capítulo, será analisada controvérsia acerca da taxatividade da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, trazendo entendimentos contrários e a favor da taxatividade e analisando o alargamento da base de cálculo do imposto com a inclusão da questão dos congêneres.

Com a promulgação da Lei Complementar nº 116/2003, e sua extensiva lista anexa, revolveu-se a discussão acerca da taxatividade ou não da lei. Correntes doutrinárias respeitadas estão divididas sobre o tema, que por ser complexo merece ser descortinado.

Embora reconhecendo ainda dominante na doutrina e na jurisprudência a tese da taxatividade, filiamos a doutrina contrária, capitaneada por Ayres Barreto e defendida por respeitáveis juristas.

A corrente que sustenta a taxatividade da lista de serviços contida em lei complementar se esvazia dia a dia. A tese mais adequada ao contexto constitucional começa a ser melhor descortinada pelo especialista e procurador do Município de São Paulo Arthur Carlos Pereira Gomes:

Evidenciam que a lista foi baixada simplesmente para desanuviar a zona cinzenta e não para restringir o campo do imposto sobre serviço, o que constituiria absurdo sem limite... Logo, a taxatividade só alcança a mencionada zona cinzenta, sem retirar do campo do imposto sobre serviços puros, serviços que não constituem fato gerador de imposto federal ou estadual... Em face do exposto podemos afirmar que a lista federal é taxativa tão-somente na parte relativa à prestação de serviços consorciada com o fornecimento de mercadoria.³³

³³ GOMES, Arthur Carlos Pereira, Imposto Municipal sobre serviços – Taxatividade Parcial da Lista, Revista de Direito Público nº 20, p. 339.

A lição do nobre procurador nos remete a questão de inclusão de serviços tributáveis pelos Municípios não incluídos na lista anexa a LC nº 116/2003, sendo essa perfeitamente possível, visto o objetivo do texto constitucional é tributar os serviços prestados, sendo incoerente a tributação de atividade que não se configura serviços e isentar de tributação o que realmente se insere na conceituação de serviços.

Seguindo esse posicionamento, Alexandre da Cunha Ribeiro Filho e Vera Lúcia Ferreira de Mello Henriques escreveram:

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

Filiando-se a essa mesma doutrina, sustentando a inexistência da taxatividade da lista anexa a Lei Complementar nº 116/2003, Ayres Barreto, explica o porquê da existência da citada lista, cuja finalidade é primordialmente a de inibir os Municípios da tributarem atividades diversas de serviços, *in verbis*:

Demonstram os estudiosos que a validade e eficácia da lista diz respeito, acertadamente, a inibir a tributação municipal no caso de serviços de transportes e comunicação transmunicipal ou no de serviços confundíveis com operações financeiras, ou ainda próximos, ontologicamente, da atividade de industrialização.³⁴

Dizer que as listas de serviços produzidas em leis complementares são taxativas é afronta a Constituição Federal, repudiando o preceito da autonomia do Município, ao qual cabe instituir e arrecadar os

³⁴ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, Dialética, 2003, p. 114/115.

tributos de sua competência. É manter vivo o antigo preconceito de superioridade formal da União sobre os Municípios, sob o dogma da superioridade hierárquica das leis federais.

Acima de tudo é admitir que a Constituição Federal possa ser alterada por lei complementar, tendo o Congresso de modo ilegítimo, o poder de ampliar, reduzir e suprimir a competência dos Municípios para instituir o ISS.

Em outro turno é plenamente justificável a lei complementar no sentido de regular a matéria, solucionando os aspectos que poderiam redundar em conflitos entre o ISS, ICMS e o IPI, já que são inúmeras as atividades realmente complexas, nesses casos vale a lista, ao fixar as atividades sujeitas ao ISS ou explicar as hipóteses em que seria possível a tributação.

Apesar disso, ainda prevalece o entendimento de que as listas de serviços são taxativas. A piorar, os próprios Municípios são os responsáveis na instalação de tal despropósito. No afã arrecadatório, o legislador municipal, em sua maioria, copiou a lista de serviços consignada na lei complementar, fixando ao lado as alíquotas de cada serviço. Foram poucos aqueles que ousaram estabelecer relação própria, das atividades que realmente interessavam a cobrança do ISS, diante das peculiaridades locais.

Ainda mais que tal tendência segue uma tradição, iniciando-se num período em que os prefeitos e vereadores não passavam de verdadeiros subordinados ao poder central, imbuídos de que lei federal era superior, por direito e pela força. A hierarquia dos poderes preponderava. Como sustenta Aires Barreto, *“este é o fruto, de todo o clima ao longo dos mais de 37 anos da EC 18”*.

3.1. ENTENDIMENTO CONTRÁRIO, A FAVOR DA TAXATIVIDADE DA LISTA ANEXA

Apesar de não nos filiar a doutrina majoritária que assevera ter natureza taxativa a lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, é importante registrar os fundamentos, aos quais respeitáveis mestres em direito tributário se aportam para afirmar tal fato.

A razão desta corrente doutrinária se firmar no sentido da taxatividade da lista anexa a LC 116, visa evitar a abusividade dos Municípios ao editar as normas reguladoras da exigência fiscal do imposto sobre serviço, contudo para que a Constituição seja respeitada devemos abstrair o mundo imperfeito e obedecer aos seus ditames, atribuindo aos Municípios a competência para estabelecer os serviços tributáveis seguindo as peculiaridades de cada região.

Entretanto, existindo a controversa lista anexa demasiadamente detalhada e muitas vezes incluindo em seu rol serviços que não se enquadram como tal, parte da doutrina e da jurisprudência se inclina a favor da taxatividade da lista anexa, importante ressaltar o entendimento de Yonne Dolácio de Oliveira em obra sobre coordenação do mestre Ives Gandra Martins:

Os tipos legais tributários são cerrados, pois devem ser definidos através de indicação exaustiva das notas características desses serviços, sempre necessárias. Essa exigência constitucional tem sua razão de ser na recalcitrância de alguns Municípios e parte minoritária da doutrina, que recusa a definição exigida na Constituição porque deseja tipos aberto, que se descrevem, possibilitando elencos exemplificativos que assegurem limites flexíveis, passíveis de extensão segundo a conveniência do intérprete. Mas a clareza do texto constitucional não deixa dúvidas – os tipos tributários, inclusive os veiculados em através de listas taxativas, são definidos como conceitos legais, funcionando como tipos cerrados. (...) Todavia, o legislador complementar, ao elaborar as listas de serviços, por desconhecimento ou comodismo, às vezes encerra certos itens com cláusulas gerais – ‘congêneres,

demais formas de fornecimento de serviços, outros serviços' – no que são acompanhados pro legisladores municipais. Cláusulas gerais não devem ser consideradas, devendo ser rechaçadas pelo Judiciário.³⁵

Apesar do respeito a orientação doutrinaria supra mencionada, discordamos do entendimento firmado, haja vista a Constituição remeter a Lei Complementar apenas a definição dos serviços tributáveis. A nosso ver o vocábulo definição não denota a exaustão dos serviços sujeitos ao imposto e sim a definição genérica, de modo a permitir que o Município tenha autonomia de descrever seus próprios serviços, preservando o princípio federativo e as peculiaridades de cada região, visto o Brasil ser um país com dimensões continentais e alguns serviços serem exclusivos de determinado estado ou mesmo Município.

Outrossim, o próprio autor acima citado descreve a questão das cláusulas gerais como uma comodidade ou desconhecimento do legislador o que reforça ainda mais a tese de que a lista anexa a Lei Complementar nº 116/2003 não é taxativa.

3.2. A QUESTÃO DOS CONGÊNERES

Outra questão importante relativa ao *caput* do art. 1º da Lei Complementar nº 116 de 2003, diz respeito à teor da lista de serviços anexa a aludida norma. Essa lista inova por arrolar 40 (quarenta) itens de serviços, cada qual desdobrados em subitens, optando o legislador por definir, nos 40 (quarenta) itens, o gênero de serviços a serem tributados, e discriminando, nos diversos subitens as espécies integrantes do respectivo gênero, isto é, os serviços congêneres.

Desse modo, nas palavras da professora Anna Cordelli³⁶, soa inadequada a utilização da expressão congêneres pela nova lista de

³⁵ OLIVEIRA, Yonne Dolácio de, Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 02, coordenação Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, 1998, p. 10/11.

serviços tributáveis pelo ISS, uma vez que todos os serviços congêneres passíveis de tributação estão expressamente elencados na lista anexa à LC 116/2003.

Nesse sentido, entendemos que os Municípios não poderão instituir ISS sobre serviços que sejam congêneres e que possuam a mesma natureza daqueles previstos na LC nº 116/2003, sem observar se eles se enquadram efetivamente na esfera de referência semântica dos signos utilizados pelo legislador complementar. Se, a pretexto de tributar serviços listados na Lei Complementar, forem arrolados pelos Municípios novos serviços ali não especificados, ainda que por meio de cláusulas gerais, haverá inconstitucionalidade na norma municipal.

Para exemplificar é o caso de se desejar tributar qualquer atividade de consultoria ou assessoria de qualquer natureza não contida nos outros itens da lista (17.01). A amplitude da norma já revela a sua inconstitucionalidade, porque a Constituição Federal determinou fossem definidos os serviços, sendo defeso ao legislador simplesmente apontar para aquela forma de uso da cláusula geral.

Ademais soa absurda a inclusão da expressão congêneres a uma lista anexa a qual já destoa pela quantidade absurda de itens, incluindo aqueles que não se configuram como serviços, muitos destes itens já revogados por decisões do STF, nesse sentido é a lição do ex magistrado Adriano Soares Costa.

Aliás, o ISS já é o imposto sobre serviço de qualquer natureza, não havendo necessidade, se a adoção de uma cláusula geral assim tão vaga fosse por si só suficiente, de fazer a discriminação dos serviços tributados.³⁷

³⁶ ALVES, Anna Emilia Cordelli. ISS – Aspectos Relevantes Decorrentes da Análise do art. 1º da Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003, RDDT 99, dez/03.

³⁷ COSTA, Adriano Soares da. Breves notas sobre a LC 116/03 e as cláusulas gerais: os limites da taxatividade. RTFP 56/39, jun/04.

Nestes termos, no nosso entendimento deveria ser revisada a norma que incluiu a expressão “e congêneres” aos itens constantes na lista anexa a LC nº 116/2003, visto a Constituição já definir que serão tributados os serviços de qualquer natureza, mostrando-se inócua e desnecessária essa modalidade.

CONCLUSÃO

O objetivo do estudo em tela era discorrer sobre a ausência de critérios objetivos para o aumento do número de atividades tributadas pelo ISS e suas impropriedades diante do comando inserido na Constituição Federal, o qual permitia a tributação, pelos Municípios de serviços em sua acepção original.

Com a edição da Lei Complementar nº 116 de 2003, incluindo 240 serviços em sua lista anexa, uma situação peculiar se formou, visto constar na referida lista atividades que não se enquadram no conceito de serviço, transmudando tal conceito, incorporando agora os itens constantes na lista anexa a Lei Complementar nº 116/2003.

Desse modo, o conceito de serviços, para efeitos de tributação do ISS, é agora a lista anexa a Lei Complementar nº 116/2003 e não o conhecido por toda a nossa comunidade nas mais diversificadas atividades profissionais.

Tal fato decorre da ânsia da fazenda pública em arrecadar, se sobrepondo inclusive à nossa Carta Maior, atropelando conceitos antigos sobre o que pode ser considerado como serviços.

Contudo, o Supremo Tribunal vem, gradativamente, conforme exposto ao longo do trabalho em comento, tentando extirpar alguns itens dessa lista, por meio de ações diretas de inconstitucionalidade, através da edição de súmulas e sumula vinculante, visando atenuar os nocivos efeitos da edição de tão dispensável lista.

Não somente o Supremo Tribunal Federal como o próprio Poder Legislativo vem, gradativamente contornando o equívoco da edição da famigerada lista anexa a LC 116/2003, um exemplo é o Projeto de Lei

Complementar nº 560/2010, que visa modificar a lista de serviços tributáveis pelo ISS.

A posição adotada no presente trabalho é no sentido de excluir do nosso ordenamento jurídico a lista anexa e mantendo na íntegra a Lei Complementar nº 116/2003, de modo a conferir aos Municípios os serviços que sofrerão a tributação pelo ISS.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29ª ed., rev., atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2008;

PALSEN, Leandro. *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10ª ed., revista e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008;

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto Sobre Serviços*. 7ª ed., atualizada, revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 2006;

MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *ISS Lei Complementar nº 116/2003*. 1ª ed., 2ª tiragem. Curitiba: Juruá Editora, 2005;

MASINA, Gustavo. *ISSQN: regra de competência e conflitos tributários*. Porto Alegre: Livro do Advogado, 2009;

HARADA, Kiyoshi. *ISS : doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008;

MORAES, Bernardo Ribeiro, *Doutrina e Prática do ISS*, São Paulo: RT, 1975;

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS: questões atuais*. Coordenadora: Elizabeth Nazar Carrazza. São Paulo: Quartier Latin, 2007;

SEABRA, Antonio Luiz Bandeira. *ISS: lei complementar nº 116/03*. Leme, São Paulo: Syslook, 2004;

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. São Paulo: Dialética, 2003;

PROCHALSKI, Daniel. *ISS: regra matriz de incidência e conflitos de competência*. Curitiba: Juruá, 2009;

DINIZ, Maria Helena, *Dicionário Jurídico*, São Paulo, Saraiva, 1998;

MORAES, Bernardo Ribeiro, *Doutrina e Prática do ISS*, São Paulo: RT, 1975;

MARTINS, Ives Gandra da Silva (org), *ISS Lei Complementar 116/2003*, 1ª ed. (ano 2004), 2ª tir. Curitiba: Juruá, 2005;

MACHADO, Hugo de Brito, o ISS e a Lei Complementar 116 – o ISS e a Locação ou Cessão de direito de Uso, São Paulo: Dialética, 2003;

MELO, José Eduardo de, Aspectos Teóricos e Práticos do ISS. São Paulo, Dialética, 1999;

BOTTALO, Eduardo Domingos, O Regime Jurídico-Tributário dos Serviços de Hospedagem de Sites (Hosting) na Internet. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, 2003;

BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 2ª Ed., ver. e at. São Paulo: Dialética, 2005;

MACHADO, Hugo de Brito, O ISS e a Locação ou Cessão de Direito de Uso, RDIT 1/151, junho de 2004;

LACERDA, Sampaio de. O leasing e sua aplicação no campo aeronáutico, RF, 250/425;

HARADA, Kiyoshi, Imposto sobre Serviços e o Leasing de Veículos, Rep. IOB de Jur. Verbete 1/12829;

ÁVILA, Humberto, Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza, ISS, Normas constitucionais aplicáveis, Precedentes do Supremo Tribunal Federal, Hipótese de Incidência, base de cálculo e local da prestação, Leasing financeiro: análise da incidência. RDDT 122/120, novembro de 2005;

FIGUEIREIDO, Alex Nunes de, Revistas de Estudos Tributários 31, Síntese, Porto Alegre, 2003;

FERREIRA, Pinto, Comentários a Constituição brasileira, v. 7. Ed. Saraiva;

GOMES, Arthur Carlos Pereira, Imposto Municipal sobre serviços – Taxatividade Parcial da Lista, Revista de Direito Público nº 20;

BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, Dialética, 2003;

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de, Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 02, coordenação Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, 1998

ALVES, Anna Emilia Cordelli. ISS – Aspectos Relevantes Decorrentes da Análise do art. 1º da Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003, RDDT 99, dez/03.

COSTA, Adriano Soares da. Breves notas sobre a LC 116/03 e as cláusulas gerais: os limites da taxatividade. In: JAM jurídica: administração pública, executivo & legislativo, administração municipal, v. 9, n. 9, p. 5-16, set. 2004.

Houaiss, Antônio; Villar, Mauro de Salles. Dicionário Houssais, Rio de Janeiro: Objetiva, 2001;

Nunes, Pedro. Dicionário de Tecnologia Jurídica, Rio de Janeiro: ed. Freitas Basto, 1974;

DINIZ, Maria Helena: Dicionário Jurídico - vol. 1. São Paulo: Saraiva, 1998.