

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO CENTRO DE CIÊNCIAS
JURÍDICAS E ECONÔMICAS FACULDADE DE DIREITO**

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER
NATUREZA (ISSQN) SOBRE A CESSÃO DE USO DE ESPAÇOS EM CEMITÉRIOS
PARA SEPULTAMENTO - LC 157/2016 – SUBITEM 25.05**

BRUNA RODRIGUES OLIVEIRA DA SILVA

**Rio de Janeiro
2017/2º Semestre**

CIP - Catalogação na Publicação

RBrun
894i Rodrigues Oliveira da Silva, Bruna
 A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE
 QUALQUER NATUREZA (ISSQN) SOBRE A CESSÃO DE USO DE ESPAÇOS EM
 CEMITÉRIOS PARA SEPULTAMENTO - LC
 157/2016 - SUBITEM 25.05 / Bruna Rodrigues Oliveira da Silva. --
 Rio de Janeiro, 2017.
 67 f.

 Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.
 Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade
 Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, Bacharel em
 Direito, 2017.

 1. ISS. 2. LC 157/2016. 3. Subitem 25.05 à lista de serviços
 anexa à Lei Complementar n° 116/2003. 4. Cessão de uso de espaços
 em cemitérios. I. Huckleberry Portella Siqueira, Vanessa, orient.
 II. Título.

BRUNA RODRIGUES OLIVEIRA DA SILVA

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER
NATUREZA (ISSQN) SOBRE A CESSÃO DE USO DE ESPAÇOS EM CEMITÉRIOS
PARA SEPULTAMENTO - LC 157/2016 – SUBITEM 25.05**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob orientação da **Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.**

**Rio de Janeiro
2017/2ºSemestre**

BRUNA RODRIGUES OLIVEIRA DA SILVA

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER
NATUREZA (ISSQN) SOBRE A CESSÃO DE USO DE ESPAÇOS EM CEMITÉRIOS
PARA SEPULTAMENTO - LC 157/2016 – SUBITEM 25.05**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira**.

Data da aprovação: ___/___/___

Banca Examinadora:

_ Orientador

_ Membro da Banca

_ Membro da Banca

Rio de Janeiro
2017/2º Semestre

Dedico esta monografia à minha querida
mãe, minha base, meu porto seguro.

AGRADECIMENTOS

Agradeço especialmente à minha mãe por toda dedicação e pelo amor incondicional. Tudo que sou hoje eu devo a você. Desejo algum dia ser ao menos um terço da mulher que você é. À minha avó por ser meu grande exemplo de força e superação. Ao meu pai por sempre ter estado ao meu lado. Ao meu avô Ronaldo, à minha madrinha, à minha madrastra e ao meu tio por todo amor, carinho e cuidado. Aos meus primos Matheus e Maurício, aos meus queridos irmãos Rodrigo, Tiago e Karen.

Um agradecimento especial aos meus avós, vovô Avelino e vovó Lea que guardo sempre comigo as melhores lembranças, daria tudo para que vocês estivessem aqui do meu lado.

Não poderia deixar de agradecer às grandes amigas que foram tão importantes para mim nessa reta final entre estudos, OAB, monografia e estágio: Luciana Oaquim, Bruna Garrido e Mariana Folly, minha imensa gratidão pelo apoio, preocupação e compreensão em todos os momentos. Obrigada por nunca saírem do meu lado.

Aos meus queridos amigos que sempre torcem tanto por mim, muito obrigada. Vocês foram fundamentais nessa trajetória.

Gostaria de dedicar um espaço dessa homenagem à minha querida escola, a Escola Dínamis, na qual sempre fui e ainda sou tratada com carinho ímpar por todos. Aos professores e funcionários pelos quais tenho imensa admiração. Vocês todos fizeram parte de uma das melhores fases da minha vida. Muito obrigada.

Agradeço aos meus chefes e meus queridos amigos estagiários, em particular meus chefes Brunno Magalhães e Flávio Paranhos, por toda compreensão, parceria e todos os ensinamentos aos longos desses mais de 2 anos de convivência.

Aos meus professores da Faculdade Nacional de Direito pelas grandes lições durante as disciplinas, contribuição para a formação do meu raciocínio jurídico e preparação para a minha carreira profissional.

Um carinho especial à minha professora e orientadora Vanessa Huckleberry Portella Siqueira, quem despertou meu interesse e paixão pelo Direito Tributário e representa para mim como grande exemplo de estudo e dedicação

A todos aqueles que torceram por mim e acreditaram no meu potencial quando eu mesma, por tantas vezes, deixei de acreditar.

Não seria possível ter chegado até aqui sem vocês.

A todos, muitíssimo obrigada.

Por fim, agradeço à Faculdade Nacional de Direito da por ter me proporcionado cinco dos anos mais importantes da minha vida.

Nacional, amor incondicional, sentimento imortal. Saio desta casa com a certeza de que esse é apenas o início da minha trajetória

“Se queremos progredir, não devemos repetir a história, mas fazer uma história nova”

(Mahatma Gandhi).

RESUMO

O presente trabalho tem por objeto a recente inclusão do subitem 25.05 à lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que a partir de dezembro de 2016, com o advento da Lei Complementar nº 157/2016, passou a contemplar a atividade de cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento, incluindo essa atividade no rol de serviços a serem tributados pelo do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN. A partir de uma análise da conceituação de serviço para fins tributários e de um breve estudo sobre o posicionamento da doutrina e dos tribunais superiores acerca do tema, o presente trabalho concluiu, ao final, que a inclusão do subitem 25.05 na Lista de Serviços anexa à LC 116/2003 (“cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento”) viola o disposto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, uma vez que este dispositivo fixa a prestação de um serviço como a regra-matriz de incidência do ISS.

PALAVRAS-CHAVE: Tributário; ISSQN; Cemitérios; Legalidade; LC 157/2016; Serviços

ABSTRACT

The present work aims at the recent inclusion of the sub item 25.05 in the List of Services attached to Law 116/2003. Since said sub item was enacted via Law 157/2016, the cession of use of spaces in burial cemeteries became subjected to the Tax on Services (ISSQN). From an analysis of the constitutional and legal concept of the term “service” and a brief study on specialized doctrine and case law, this paper will conclude that the inclusion of said sub item by Law 157/2016 violates the provisions of article 156, item III, of the Federal Constitution.

KEY-WORDS: Tax; ISSQN; Cemeteries; Legality; Constitutionality LC 157/2016; Services.

LISTA DE SIGLAS

CRFB/88	Constituição Federal
ISS / ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LC	Lei Complementar
STF	Supremo Tribunal Federal
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
ITBI	Imposto sobre Transmissão <i>Inter Vivos</i> de Bens Imóveis
CTN	Código Tributário Nacional
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
RE	Recurso Extraordinário
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
AgRg	Agravo Regimental
DJe	Diário de Justiça Eletrônico
TJ-SP	Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo
TJ/RJ	Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
TJ/ES	Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo

SUMÁRIO

<u>1. INTRODUÇÃO</u>	<u>12</u>
<u>2. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) E A SISTEMÁTICA LEGISLATIVA APLICÁVEL</u>	<u>17</u>
<u>2.1. Noções Gerais sobre o ISS</u>	<u>17</u>
<u>2.1.1. Características</u>	<u>17</u>
<u>2.1.2. Sujeito Passivo</u>	<u>18</u>
<u>2.1.3. Fato Gerador e Hipótese de Incidência</u>	<u>19</u>
<u>2.1.4. Princípio da Legalidade Tributária</u>	<u>27</u>
<u>2.2. Da Competência Tributária e a Constituição Federal</u>	<u>30</u>
<u>2.3. Da Competência dos Municípios Para Instituir o ISS</u>	<u>32</u>
<u>3. CONCEITO DE SERVIÇOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS DO ISS</u>	<u>36</u>
<u>4. DO SUBITEM 25.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LC 116/03 - ISS SOBRE A CESSÃO DE USO DE ESPAÇOS EM CEMITÉRIOS PARA SEPULTAMENTO INSTITUÍDA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 157, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2016</u> .	<u>41</u>
<u>4.1. Das Atividade dos Cemitérios</u>	<u>42</u>
<u>4.2. Da Inconstitucionalidade do Subitem 25.05 da Lista de Serviços Anexa à LC 116/03</u> ...	<u>43</u>
<u>5. DA JURISPRUDÊNCIA EM TORNO DO CONCEITO DE SERVIÇO</u>	<u>50</u>
<u>5.1 Dos Precedentes e Posicionamento do Egrégio Supremo Tribunal Federal</u>	<u>50</u>
<u>5.2 Dos Precedentes e Posicionamento dos Órgãos Especiais dos Tribunais de Justiça</u>	<u>56</u>
<u>6. CONCLUSÃO</u>	<u>60</u>
<u>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</u>	<u>63</u>

1. INTRODUÇÃO

O imposto sobre serviços de qualquer natureza é um tributo de competência municipal que verifica sua materialidade na Constituição Federal¹ (“CRFB/88”). Assim, é o que se depreende da leitura do art. 156, III, o qual dispõe competir aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, os quais deverão ser definidos em lei complementar.

Além de definir a competência dos Municípios para instituir o ISS, a Constituição de 1988, através do §3º do art. 156 e seus incisos, atribuiu à Lei Complementar competência para fixar: (i) suas alíquotas máximas e mínimas; (ii) excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior e; (iii) regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Assim, seguindo a exigência constitucional, em 2003, foi editada a Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, que prevê as regras gerais aplicáveis ao ISS e estabelece uma lista de atividades que constituem fato gerador do Imposto.

Tal lista foi objeto de ampliação pela Lei Complementar nº 157/16 e, em dezembro de 2016, passou a contemplar novas atividades, dentre elas a “cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento”, atualmente prevista no item 25.05 da Lei Complementar 116/2003.

Ocorre que, a cessão de uso de espaço em cemitério para sepultamento é um negócio jurídico que não envolve obrigação de fazer, nem qualquer tipo de esforço humano por parte do cedente ou qualquer oferecimento de uma utilidade para outrem conjugada com a entrega do bem, mas tão somente a transferência (dar) do direito de uso do bem ao cessionário.

Destaca-se, não há efetiva prestação de serviço no mero ato de dar, ceder, autorizar o uso do espaço.

¹ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

Ou seja, sem a obrigação de fazer algo, de oferecer uma utilidade pelo esforço, “conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”, não há serviço e, sem serviço, não há fato gerador do ISS.

Assim, a partir de uma análise da conceituação de serviço para fins tributários e breve estudo sobre o posicionamento dos tribunais superiores acerca do tema, o presente trabalho concluiu, ao final, que a inclusão do subitem 25.05 na Lista de Serviços anexa à LC 116/2003 (“cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento”) viola frontalmente o disposto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, que fixa a prestação de um serviço como a regra-matriz de incidência do ISS.

Isto porque, por expressa determinação constitucional, apenas atividades que tenham natureza de prestação de serviço podem ser tributadas pelo ISS. Como o próprio nome do tributo indica, não se trata de um imposto sobre atividades de qualquer natureza, mas sim sobre serviços.

Em outras palavras, a CRFB/88 impõe que, ao definir as atividades que constituem fato gerador do ISS, a LC 116/03 (e suas alterações) contemple tão somente aquelas que têm natureza de serviço. Se a LC 116/03 determina a incidência de ISS sobre uma atividade que não é prestação de serviço, extrapola os limites de sua competência e descumpre sua função constitucional.

Com efeito, o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), que estabelece as normas gerais de direito tributário, determina de forma expressa e clara que a legislação 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 para definir ou limitar competências tributárias².

No entanto, esse limite imposto à legislação tributária é descumprido quando a LC 116/03, trata uma cessão de uso como uma prestação de serviço e, de uma só vez:

²“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.”

1. Altera o conceito de cessão estabelecido no direito privado, impondo sobre essa atividade, de forma dissociada da realidade, a natureza de serviço.
2. Altera o conteúdo e o alcance do conceito de “serviço”, termo utilizado pela CRFB/88 ao definir e limitar a competência dos municípios relativa ao ISS, alterando-os para fazer com que contemplem operações de cessão.

Assim, o presente trabalho tem por objetivo um estudo sobre a alteração na lista de serviços da LC 116/03 perpetrada por meio do art. 3º da LC 157/16, notadamente a inclusão do subitem “25.05 – Cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento”.

Inicialmente, o estudo abordará algumas definições a respeito do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), previsto no artigo 156, inciso III da Constituição Federal de 1988.

Neste tópico, pretende-se abordar o campo de competência tributária outorgada aos Municípios pelo texto constitucional, bem como as noções gerias sobre o ISS quanto à sua natureza jurídica, sua hipótese de incidência, a aplicabilidade do princípio da legalidade, critério material do ISS e a taxatividade da Lista de Serviços, anexa à Lei Complementar nº 116 que estabelece o rol de serviços a serem tributos pelos ISS.

Em seguida, os conceitos e características de serviços para fins tributários do ISS serão expostos, através de um estudo sobre o critério material do serviço, além de uma distinção entre os conceitos da obrigação de dar e obrigação de fazer, a fim de elevar o grau de compreensão da questão suscitada sobre a hipótese de incidência do ISS na cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento trazida com o advento da LC 157. Levando à conclusão ao final que o conceito de serviço tributável por via de ISS no esforço humano a terceiros, só pode abranger as obrigações de fazer.

Por fim, definidas as questões preliminares, o trabalho buscará elencar os principais pontos a respeito das atividades desenvolvidas pelos cemitérios particulares representados pelo Sindicato dos Cemitérios e Crematórios Particulares do Brasil, na modalidade de cessão de uso de espaços para sepultamento, mediante a cobrança de um valor fixado especificamente para a

transferência do direito de uso, bem como as principais aplicações e consequências da inclusão do novo subitem 25.05 aos associados.

Nesse sentido, restará demonstrado que a cessão do direito de uso de um bem, seja móvel, imóvel, corpóreo ou incorpóreo, tem como núcleo essencial uma obrigação de dar, de disponibilizar o objeto da cessão ao cessionário.

Trata-se de negócio jurídico que não envolve uma obrigação de fazer, um esforço humano por parte do cedente, mas apenas que este transfira ao cessionário, ou seja, que dê ao cessionário, o direito de uso do bem.

Ou seja, a prestação de serviço tem como núcleo essencial uma obrigação de fazer, assumida pelo fornecedor do serviço perante o contratante. Sem essa obrigação de fazer algo, não há serviço e, sem serviço, não há fato gerador do ISS.

Assim, como a “cessão de uso de espaço em cemitérios para sepultamento” implica tão somente uma obrigação de dar ao cessionário o uso do espaço, não havendo nesse negócio jurídico qualquer obrigação de fazer oponível ao cedente, não corresponde à atividade definida pelo direito privado como prestação de serviço e não deveria estar na lista anexa à LC 116/03.

Em um segundo momento, será traçado um paralelo à discussão ocorrida no passado a respeito da incidência de ISS sobre a locação de bens móveis, que, resolvida pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”), foi considerada inconstitucional repetidas vezes, culminando na edição da Súmula Vinculante n. 31, de 2009: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

Por fim, será feita uma minuciosa análise dos principais julgados do Supremo Tribunal Federal, bem como dos Órgão Especiais dos Tribunais de Justiça em torno do conceito de serviço, que reiteradamente decidiram pela inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, uma vez que não configura uma prestação de serviços, mas uma “verdadeira obrigação de dar”.

Nesse sentido, embora a cessão de uso sob análise não se confunda com uma locação de bem móvel, o instituto da locação, conforme dispõe o art. 565 do Código Civil, nada mais é do que uma espécie de cessão de determinada coisa a outrem: “Art. 565. : Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinando ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”.

Para o desenvolvimento do tema serão analisados o posicionamento da doutrina, através da pesquisa bibliográfica, tais como livros e artigos científicos, dispositivos legais sobre o assunto, bem como análise da jurisprudência dos tribunais superiores com precedentes judiciais que, embora não tratem especificamente da atividade sob análise, podem ser aplicados por analogia, notadamente com a finalidade de elucidar a interpretação que melhor se coaduna com a Constituição e todo o ordenamento jurídico, contribuindo para o debate existente entre os juristas e estudiosos do Direito Tributário.

2. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) E A SISTEMÁTICA LEGISLATIVA APLICÁVEL

2.1. Noções Gerais sobre o ISS

2.1.1. Características

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN – consagra-se como uma das principais fontes de receita dos Municípios brasileiros. Considera-se que na maioria das cidades, ele é o principal modo da arrecadação, ao lado do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e do Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis – ITBI.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é aplicado sobre a venda econômica de serviços, entendidos como bens imateriais, no qual se pressupõe necessariamente, a presença de um prestador e a presença de um tomador dos serviços – considerando que ninguém presta serviço a si próprio – bem como um preço para a operação. Ricardo Lobo Torres assevera:

De sua expressão nominal podem ser extraídas algumas diretivas. O tributo incide sobre o serviço enquanto objeto de circulação econômica, que só se caracteriza com a habitualidade da prestação, a excluir os serviços prestados casualmente, e na lucratividade, assim entendida a intenção de obter vantagens econômicas com a atividade, ainda que o lucro seja invisível ou esteja embutido no rendimento de serviço paralelo.³

Ocorre que, diferentemente do que se possa imaginar, o ISS não incide sobre todo e qualquer serviço indistintamente. Para fazer nascer a obrigação de pagar o imposto é preciso que o serviço encontre correspondência com a lista instituída pelo art. 1º da Lei Complementar 116/2003. Para tanto, deverão ser consideradas a natureza e a essência do serviço prestado, não importando o nome dado a ele pelas contribuintes.

Até o advento da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 a disciplina do ISS foi regida pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, e pelo Decreto-lei nº 406, de 31/12/1968, com as modificações introduzidas pelo Decreto-lei nº 834, de 1969, posto que essa legislação foi recepcionada pela Constituição, nos termos do art. 34, § 5º do Ato das

³TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19ª ed. Editora Renovar, 2013.

Disposições Constitucionais Transitórias, que garantiu a aplicação da legislação anterior, no que não fosse incompatível com o novo sistema tributário nacional.

Nesse sentido, vale destacar que a lei complementar compete estabelecer normas gerais, nas hipóteses de conflitos de competência ou para regular as limitações que estão postas na própria Constituição. A lei complementar, a pretexto de estabelecer normas gerais, não pode inovar, ampliar ou restringir o que está posto na Constituição, porque os limites das respectivas competências estão nitidamente traçados na própria Constituição.⁴

2.1.2. Sujeito Passivo

No que tange ao sujeito passivo da relação tributária, de acordo com o art. 5º da Lei Complementar nº 116/2003, é sujeito passivo o prestador de serviço, na condição de empresa ou de profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo⁵.

Ainda, será considerado sujeito passivo, ao lado do contribuinte, o chamado responsável⁶, nas situações que a lei assim determinar. Com efeito, o art. 128 do CTN dispõe:

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 este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Acerca do tema, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo destacam o momento em que exsurge hipótese de responsabilidade tributária no ISS:

A responsabilidade é visualizada no regime de fonte, em que o legislador atribui ao contratante dos serviços (tomador), a obrigação de reter o ISS, no caso de o contribuinte (prestador dos serviços) não emitir a nota fiscal de serviços, documento equivalente, ou o competente recibo; ou não apresentar prova de inscrição na repartição fiscal do Município.⁷

Do mesmo modo, os ilustres doutrinadores tecem comentários sobre as situações de solidariedade e responsabilidade por sucessão:

4BARRETO, Aires Fernandino. “ISS na Constituição e na Lei”. 3ª ed. São Paulo: Dialética. 2009, p. 14.

5SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 1171.

6COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 2015. p. 399

7 PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, estaduais e municipais**, 2013. p. 337.

“A solidariedade ocorre no caso de os serviços serem prestados por consórcios de empresas, podendo o Município exigir o tributo indistintamente de cada um dos consorciados, apesar de os mesmos terem acordado, entre si, questões afetas Pa responsabilidade pelo pagamento de tributo. A sucessão ocorre nos casos de falecimento em que o de cujus era devedor do imposto, passando a ser responsável o herdeiro; nos casos de fusão, cisão e incorporação, relativamente ao imposto devido pelas empresas fusionadas, cindidas ou incorporadas”⁸

Superada a distinção entre o contribuinte e responsável do ISS, faz-se necessário um breve estudo acerca do fato gerador do ISS.

2.1.3. Fato Gerador e Hipótese de Incidência

Podemos dizer que a hipótese de incidência é a situação descrita em lei cuja previsão é abstrata, tratando-se, pois, de uma hipótese, ou seja, a possibilidade de incidência, uma abstração legal de um fato, enquanto que o fato gerador é a ocorrência dessa hipótese no mundo dos fatos, assim, uma vez realizada, se concretiza como fato gerador que pode ser considerado como o fato efetivamente realizado, materializado.

O Código Tributário Nacional é impreciso na distinção quando trata como fato gerador tanto a abstração inserta na lei quanto a concretização observada no mundo. Vê-se no Art. 114: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Com clareza e precisão didática, Eduardo Sabbag afirma:

hipótese de incidência é a situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre inúmeros fatos do mundo fenomênico, a qual, uma vez concretizada no fato gerador, enseja o surgimento da obrigação principal. (...) fato gerador ou ‘fato imponible’, nas palavras de Geraldo Ataliba, é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede.⁹

O fato gerador do ISS é a prestação – por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo – dos serviços constantes da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

⁸PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, estaduais e municipais**, 2013. p. 339.

⁹SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 672.

A lista anexa enumera, aproximadamente, 230 serviços, divididos em 40 itens. Em tempo, cabe ressaltar que o imposto incide independentemente da denominação dada ao serviço prestado, é o que se conclui a partir da leitura o art. 1º, §4º da LC 116/2003 c/c art. 4º, I, CTN:

“Lei Complementar nº 116/2003

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

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

“Código Tributário Nacional

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

Nesse cerne, Ricardo Alexandre, aduz o seguinte:

O CTN, em seu art. 114, afirma que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Ora, se apenas está definida em lei, a situação não poderia ser denominada de “fato”. Por isso, a boa doutrina afirma que a previsão abstrata deve ser denominada “hipótese”, pois se refere a algo que pode vir a ocorrer no mundo, tendo como consequência a incidência tributária. Daí a famosa terminologia “hipótese de incidência”.¹⁰

Por sua vez, Geraldo Ataliba, pedagogicamente, distinguiu a hipótese de Incidência do fato gerador com as seguintes palavras:

“hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua hipótese de incidência, a ela associando o mandamento “pague”, já o fato impositivo “é o fato concreto localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal – dá nascimento à obrigação tributária”.¹¹

Em relação ao momento da incidência do ISS, podemos dizer que a regra matriz de incidência é dividida em descritor – hipótese e prescritor – sequência. O Professor Paulo de Barros Carvalho nos ensina:

“a hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o

10 ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4ª ed. São Paulo: Método, 2010. p.278-279

11 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 58.

primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar o seu consequente”¹²

Nesse sentido, integram à hipótese de incidência os critérios – material, temporal e espacial – que respondem aos questionamentos relacionados ao fato gerador definindo como, onde e quando poderá ser considerado como ocorrido o fato impositivo. Eis suas breves definições:

1. Critério material (objeto de análise do presente estudo) – É a ação que será exigida para que haja a incidência tributária. É a hipótese prevista em lei que, materializada no mundo real, fará nascer a obrigação de pagar imposto. Ressalta-se que para que ocorra a incidência do tributo, não se considera a celebração do contrato ou pagamento ou ainda o negócio jurídico, mas a efetiva e concreta prestação de serviços.
2. Critério temporal – Indica o momento exato em que a hipótese de incidência-prestar serviços – irá se concretizar.
3. Critério espacial – É o espaço físico – lugar – onde a relação jurídica existente entre o tomador e o prestador dos serviços irá existir.

Dentro do contexto, vale destacar a consequência da diferenciação de hipótese de incidência e fato gerador, estabelecida por Hugo de Brito Machado:

A distinção, que devemos ter presente, entre hipótese de incidência tributária e o fato gerador do tributo é de grande importância para a compreensão da tese que temos sustentado, segundo a qual a ilicitude é irrelevante para o surgimento da obrigação tributária, embora seja inadmissível a tributação de atos ilícitos. A ilicitude do ato praticado nada tem a ver com a relação tributária. isto não implica admitir-se a tributação de atos ilícitos. É indispensável, a este propósito, estabelecer uma diferença entre o ato ilícito como elemento da hipótese de incidência do tributo e a ilicitude que eventualmente pode verificar-se na ocorrência do fato gerador do tributo. Uma coisa é considerar-se, por exemplo, a manutenção de casa de prostituição como hipótese de incidência de um tributo. Outra coisa é admitir-se a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos na referida atividade. A hipótese de incidência do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). É irrelevante que tal aquisição se tenha verificado em decorrência de atividade lícita ou ilícita.¹³

Por fim, o ilustre doutrinador Ricardo Lobo Torres conclui:

12 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

13 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p.113.

O ISS é um imposto residual. Incide sobre os serviços que não estejam essencial e indissolúvelmente ligados à circulação de mercadorias, à produção industrial, à circulação de crédito, moeda estrangeira e títulos mobiliários, pois em todos esses fatos econômicos há parcela de trabalho humano. Em outras palavras, incide sobre os fatos geradores não incluídos na órbita dos outros impostos sobre produção e circulação de riquezas (IPI, ICMS, IOF) e por essa extrema complexidade carece de enumeração taxativa de lei complementar.¹⁴

2.5. Do Critério Material e a Taxatividade da Lista de Serviços

Conforme estudado até o presente momento, à lei complementar compete delimitar, estabelecer e fixar quais atividades devem ser consideradas como serviço para fins de incidência do Imposto de Serviço de Qualquer Natureza.

O serviço tributado pelo ISS recai sobre a circulação econômica de bens imateriais (não se confundindo ou restringindo às prestações de serviço tipificadas pelo direito civil – obrigações de fazer), que são transmitidos economicamente de pessoas para pessoas. Dentro desse cenário, José Cassiano Borges e Maria Lucia Américo dos Reis conceituam serviço da seguinte forma:

“serviços, no sentido econômico, são bens imateriais que estão na circulação econômica, opondo-se a tudo que constitua bem material ou corpóreo. Pode abranger não apenas o fornecimento de trabalho (serviços de advocacia, odontologia, administração, etc) mas também a locação de espaço em bem móveis, a título de hospedagem ou guarda de bens.”¹⁵

Assim, para Aires Barreto, “a essência do aspecto material da hipótese de incidência do ISS não está no termo serviço”¹⁶ isoladamente considerado, mas na atividade humana que dele decorre, vale dizer em prestar serviço.

O autor Bernardo Ribeiro de Moraes, ao discorrer sobre o Decreto-lei nº 406/69, destaca a existência de prestação de serviço, dentre os pressupostos legais do ISS ressaltando, contudo, que o critério material de referido tributo diz respeito à “prestar serviço definido em lei complementar, e que não seja de competência da União ou dos Estados”¹⁷:

14 TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19ª ed. Editora Renovar, 2013. p. 403 - 404.

15 REIS, Maria Lucia Américo dos; BORGES, José Cassiano. **O ISS ao alcance de todos**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora. 2015. p.13

16 BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 29.

17 MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina prática do ISS**. São Paulo: Revista Dos Tribunais. 1984. p. 98-99.

A noção de Serviço (objeto do ISS) não pode ser confundida com a simples prestação de serviço (contrato de direito civil). O conceito de serviço nos vem da economia, do trabalho como produção. De fato, o trabalho, aplicado à produção, pode dar resultado como duas classes de bens, bens materiais, denominado material, produto ou mercadoria; e bens imateriais, conhecidos como serviços. Serviço, assim é expressão que abrange qualquer bem imaterial. [...] O ISS tem seu campo de incidência ligado aos “serviços de qualquer natureza” (venda de qualquer bem imaterial ou serviço), mas na verdade não onera todo e qualquer serviço. Duas limitações, através de duas expressões bastante claras, foram estabelecidas para o caso de incidência do ISS: A primeira, diz que os serviços onerados são os “não compreendidos na competência da União ou dos Estados; e a segunda, esclarece que os serviços devem ser “definidos em lei complementar.”¹⁸

Colaborando para construção do conceito de serviço, Eduardo Sabbag assevera que o serviço é "um bem intangível, imaterial, e incorpóreo que se traduz no trabalho ou atividade economicamente mensurável, a ser executado por uma pessoa com relação à outra."¹⁹

As prestações do serviço tributável pelo ISS é aquela *in commercium*, com um negócio jurídico subjacente, detentor de conotação econômica – até porque a “natureza incorpórea do serviço não impede que sua prestação tenha conteúdo econômico”.²⁰

O referido autor destaca ainda acerca do conceito de obrigação de fazer que é relacionado ao fato gerado do aludido tributo:

Impõe-se definir o que deve ser entendido por *serviço de qualquer natureza*, cuja prestação é tributada pelo Imposto em foco. Trata-se, uma vez mais, de conceito que há de ser buscado no direito privado. Com efeito, o Código Civil, ao cuidar do assunto, estatui que a prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou à lei especial, reger-se-á por suas normas (art. 593) e que ‘toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição’ (art. 594). Trata-se, pois, de uma *obrigação de fazer*.²¹

Fato é que no sistema tributário brasileiro, a Lei Complementar instituidora do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza não trouxe uma definição de serviços, porém optou por implementar uma lista anexa relacionando os serviços sujeitos à referida tributação.

A enumeração de situações tributáveis pelo imposto tem sido interpretada como *numerus clausus*, isto é, taxativa ou exaustiva, vez que a lei municipal é vinculada pela lista anexa.

18 Idem²⁰

19 SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1057.

20 CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS**. São Paulo: Método, 2011. p. 43

21 Idem²⁰

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal consagrou o entendimento de que a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 é taxativa, embora ostente essa característica, admite interpretação extensiva para permitir a incidência do ISS sobre serviços que, apesar de correlatos àqueles previstos expressamente, possuem nomenclatura diferente.

Ou seja, “apesar de taxativa, a lista de serviços permite a interpretação ampla de cada um de seus itens, especialmente quando há a expressão ‘e congêneres’ ao final da descrição”²². Vejamos os julgados a seguir:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. LEI COMPLEMENTAR 56/87. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. CARÁTER TAXATIVO. SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL. EXCLUSÃO. HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SUPRIMENTO DE OMISSÃO. INEXISTÊNCIA DE EFEITO MODIFICATIVO. DESNECESSIDADE DE INTIMAÇÃO PARA IMPUGNAÇÃO. NÃO-VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. ENCAMINHAMENTO AO PLENÁRIO. COMPETÊNCIA DA TURMA. DECLARAÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE POR ÓRGÃO FRACIONÁRIO DO STF. VIOLAÇÃO À RESERVA DE PLENÁRIO. AUSÊNCIA.

1. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento de que a lista de serviços anexa à Lei Complementar 56/87 é taxativa, consolidando sua jurisprudência no sentido de excluir da tributação do ISS determinados serviços praticados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, não se tratando, no caso, de isenção heterônoma do tributo municipal ²³

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. NÃO-INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES BANCÁRIAS. **A lista de serviços anexa à lei complementar n. 56/87 é taxativa. Não incide ISS sobre serviços expressamente excluídos desta.** Precedente: RE n. 361.829, Segunda Turma, DJ de 24.2.2006. Agravo regimental a que se nega provimento.²⁴

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO.

I. - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II. -

22 CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS**. São Paulo: Método, 2011. p. 43.

23 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE RJ 361829 ED**. Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-050 DIVULG 18-03-2010 PUBLIC 19-03-2010 EMENT VOL-02394-02 PP-00491 RTJ VOL-00214-01 PP-00510 LEXSTF v. 32, n. 376, 2010, p. 166-172

24BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI 590329 AgRg**, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 08/08/2006, DJ 08-09-2006 PP-00049 EMENT VOL-02246-08 PP-01696)

Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. - RE conhecido e provido.²⁵

CARTÕES DE CRÉDITO. IMPOSTO DE LICENÇA. A ELE ESTÃO SUJEITAS AS ENTIDADES QUE OS EMITEM, FACE A NATUREZA DAS OPERAÇÕES QUE DE SUA EXPEDIÇÃO SE ORIGINOU. II. APLICAÇÃO DO DECRETO-LEI N.406/68, COM A REDAÇÃO QUE LHE ATRIBUIU O DECRETO-LEI N. 834/69, ART.3, VIII. III. **A LISTA A QUE SE REFEREM O ART.24, II DA CONSTITUIÇÃO, E 8 DO DECRETO-LEI N. 83/69 E TAXATIVA, EMBORA CADA ITEM DA RELAÇÃO COMPORTE INTERPRETAÇÃO AMPLA E ANALÓGICA.** IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.²⁶

Por outro lado, embora o Superior Tribunal de Justiça tenha fixado o entendimento que a lista é exaustiva e não exemplificativa, vale destacar julgados recentes nos quais é utilizada a expressão “interpretação extensiva”, permitindo a leitura extensiva de cada item a fim de enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos, verbis:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 113, § 1º, E 161 DO CTN. INEXISTÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. ISS. **TRIBUTAÇÃO SOBRE SERVIÇOS BANCÁRIOS. LISTA DE SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DOS ITENS. POSSIBILIDADE.** ENTENDIMENTO FIRMADO PELO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. ENQUADRAMENTO DOS SERVIÇOS. REVISÃO. MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. INTERPRETAÇÃO DE LEI LOCAL. INVIABILIDADE. SÚMULA 280/STF.

(...) 2. A Primeira Seção deste Tribunal Superior, ao julgar o REsp 1.111.234/PR, sob o regime do art. 543-C do CPC, reconheceu que **a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei 406/1968 e à Lei Complementar 116/2003, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, porém, uma leitura extensiva de cada item, para que se possam enquadrar os serviços correlatos nos previstos expressamente, de modo que prevaleça a efetiva natureza do serviço prestado e não a denominação utilizada pela instituição financeira.** (...)³².

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. CESSÃO DE DIREITO AUTORAL. NÃO INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

1. "O exame de qualquer texto de lei complementar em matéria tributária há de ser efetuado de acordo com as regras constitucionais de competência. É o que ocorre com o Decreto-lei n.406/68 (com a redação dada pela Lei Complementar n. 56/87) e com a Lei Complementar n. 116/2003, do mesmo modo, com as legislações municipais, cujos termos só podem ser compreendidos se considerada a totalidade sistêmica de ordenamento, respeitando-se os limites impostos pela Constituição à disciplina do ISS" (Paulo de Barros Carvalho. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008, p. 682/683). 2. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN não incide sobre a cessão de direito autoral, porquanto não se trata de hipótese

25 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 361829**. Relator: Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 13/12/2005, DJ 24-02-2006 PP-00051 EMENT VOL-02222-03 PP-00593 LEXSTF v. 28, n. 327, 2006, p. 240-257 RIP v. 8, n. 36, 2006, p. 299-310.

26 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 75952**. Relator(a): Min. THOMPSON FLORES, Segunda Turma, julgado em 29/10/1973, DJ 02-01-1974 PP-00014 EMENT VOL-00934-04 PP-01340.

contemplada na lista anexa à Lei Complementar 116/03. 3. **A interpretação extensiva é admitida pela jurisprudência quando a lei complementar preconiza a hipótese de incidência do ISS sobre serviços congêneres, correlatos, àqueles expressamente previstos na lista anexa, independentemente da denominação dada pelo contribuinte. Se o serviço prestado, não se encontra ali contemplado, não constitui fato gerador do tributo e, por conseguinte, não há falar em interpretação extensiva. É natureza do serviço prestado que determina a incidência do tributo** ²⁷

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. SERVIÇOS BANCÁRIOS. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. MATÉRIA JÁ PACIFICADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO. RESP 1.111.234/PR. ART. 543-C DO CPC. ATIVIDADES ENLOBADAS NA RUBRICAS TRIBUTADAS. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO. VERIFICAÇÃO ACERCA DA EXISTÊNCIA PAGAMENTO PARCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

1. A Primeira Seção do STJ, em sede de recurso especial repetitivo (REsp 1.111.234/PR), sedimentou o entendimento de que **a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, com o fim de enquadrar serviços congêneres aos expressamente previstos** ²⁸

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. OMISSÃO SANADA SEM EFEITOS INFRINGENTES. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. AUSÊNCIA DE CONTRADIÇÃO.

(...) 3. O cerne do debate concentra-se na interpretação dispensada à lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/68. 4. **A jurisprudência majoritária desta Corte firmou-se no sentido de que a lista anexa ao Decreto-Lei n. 406/68 é taxativa, porém comporta interpretação extensiva a fim de abarcar os serviços correlatos àqueles previstos expressamente, uma vez que, se assim não fosse, ter-se-ia pela simples mudança de nomenclatura de um serviço a incidência ou não do ISS.** Contradição afastada. Embargos de Declaração acolhidos em parte, tão somente para sanar a omissão apontada, sem efeitos infringentes. ²⁹

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. SERVIÇOS BANCÁRIOS. LISTA ANEXA AO **DECRETO-LEI 406/68. TAXATIVIDADE. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE.** JULGAMENTO, PELA PRIMEIRA SEÇÃO, DO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 1.111.234/PR). SÚMULA 424/STJ. MULTA POR AGRAVO REGIMENTAL MANIFESTAMENTE INFUNDADO. ARTIGO 557, § 2º, DO CPC. APLICAÇÃO.

1. **A lista de serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68, para fins de incidência do ISS, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, viabilizando o enquadramento de outros serviços idênticos aos expressamente previstos** (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.111.234/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 23.09.2009, DJe 8. 10.2009) (Súmula 424/STJ). 2. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, possuindo, como fato gerador, a prestação de serviço constante na lista anexa ao

²⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1183210/RJ**, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/02/2013, DJe 20/02/2013

²⁸BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg nos EDcl no AREsp 102.327/SP**, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/12/2012, DJe 17/12/2012)

²⁹BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no AgRg no Ag 1352404/MG**, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2011, DJe 13/06/2011

referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo”³⁰

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CONFIGURADA. ISS. LISTA DE SERVIÇOS (DL 406/68). TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. SERVIÇOS DE PRATICAGEM. PRECEDENTES DO STJ. EFEITOS DA REVELIA EM FACE DA FAZENDA PÚBLICA. ARTS. 319 E 320 DO CPC (...).

9. A lista de serviços tributáveis pelo ISS, a despeito de taxativa, admite a interpretação extensiva intra muros, qual seja, no interior de cada um de seus itens, permitindo a incidência da mencionada exação sobre serviços correlatos àqueles expressamente previstos na aludida lista de serviços. Precedentes do STJ: RESP 121428/RJ, Relator Ministro Castro Meira, DJ de 16.08.2004; RESP 567.592/PR, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 15.12.2003 e RESP 256.267/PR, Relator Ministro José Delgado, DJ de 18.09.2000. 10. Sob esse ângulo sobreleva notar entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n.º 75.952/SP, no sentido de que: "A lista a que se referem o art. 24, II da Constituição, e 8º do Decreto-lei n. 83/69 é taxativa, embora cada item da relação comporte interpretação ampla e analógica." 11. In casu, tratando-se de serviços de atracação e desatracação de embarcações a esse gênero pertence a espécie de praticagem, que é o quanto basta para fazer incidir o imposto sobre serviços." (...)³¹

A corroborar com esse entendimento Carla Cristina Paschoalotte Rossi³² destaca:

Da análise das prescrições legais, conclui-se que o aspecto material da hipótese de incidência tributária do ISSQN é prestar serviços. Porém, não se trata de qualquer serviço, mas tão somente aqueles previstos na lista integrante da lei complementar, ainda que envolva fornecimento de material. Ou seja, os serviços tributáveis pelos Municípios devem estar especificados em lei complementar federal. Mas, como a Constituição Federal não institui tributo, apenas atribui competência aos entes federados para tanto, devem os Municípios através de leis próprias instituir o imposto, fazendo constar todos os itens definidos na lei complementar, sob pena de afronta ao princípio da legalidade (art. 150, inc. I da CF)

2.1.4. Princípio da Legalidade Tributária

Os princípios são as normas básicas de um sistema jurídico, são os alicerces do ordenamento jurídico.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello:

Princípio é mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir

30 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1135606/PR**, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/05/2010, DJe 08/06/2010

31 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no REsp 724.111/RJ**, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/12/2009, DJe 12/02/2010

32 ROSSI, Carla Cristina Paschoalotte. **O ISSQN em face da emenda constitucional n.º 37/02 e da lei complementar n.º 116/03**. Artigo federal n.º 2004/0705, elaborado em 12/2003. Disponível em: <www.fiscosoft.com.br>. Acesso em: 26 maio 2014.

a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.”³³

O princípio da legalidade também conhecido como princípio da estrita legalidade, também é uma garantia constitucional genérica no art. 5º, inciso II da Constituição Federal, assegurando que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei.

Assim, inicialmente cabe destacar os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, que assevera:

Por força do princípio da legalidade (CF, art. 5º II), a ponência de normas jurídicas inaugurais no sistema há de ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei, compreendido este vocábulo no seu sentido lato. Em qualquer segmento da conduta social, regulada pelo direito, é a lei o instrumento introdutor dos preceitos jurídicos que criam direitos e deveres correlatos.³⁴

Nesse mesmo sentido Roque Antonio Carrazza nos ensina:

O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício jurídico do direito tributário. A raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, II, da Constituição da República.³⁵

Corroborando para o presente estudo, o autor Eduardo Sabbag ressalta:

no plano axiológico, o princípio da legalidade tributária, abrindo-se para interpretação, apresenta-se carregado de carga valorativa, sendo informado pelos ideais de segurança jurídica e justiça – vetores que não podem ser solapados na seara da tributação.³⁶

Na normal constitucional, o Princípio da Legalidade Tributária é reforçado especificamente pela norma do inciso I do art. 150, que veda a exigência ou instituição de tributos sem lei que o estabeleça, sendo a lei ordinária o veículo in abstracto que materializará a competência tributária. Vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

33 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros editores, 20ª edição, 2005, p. 902/903, apud SILVA, José Afonso da Silva, **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo, editora Malheiros, 22ª edição, 2003, p. 91.

34 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 9ª edição, 1997, p. 139

35 CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros editores, 25ª edição, 2009, p. 255/256.

36 SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 64.

[...]

Já nos moldes da legislação tributária infraconstitucional o Código Tributário Nacional (CTN) traz em seu art. 97 a previsão no que tange à instituição de tributos que, em regra, deve ser feita por meio de lei ordinária que de estabelecer, com clareza, elementos obrigatórios, como corolário do princípio da legalidade estrita, sem o qual não há o que se falar em incidência e, conseqüentemente, em obrigação tributária. Confira-se:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Assim, a lei deve estabelecer tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária, isto é, prever a hipótese de incidência, a descrição do fato temporal e da correspondente prestação, com todos os seus elementos essenciais, bem como a sanção, para o caso de não prestação³⁷.

Nesse sentido, Aires F. Barreto elucida de forma clara e objetiva:

sendo a reserva de lei formal e absoluta, o princípio da legalidade assume conteúdo rígido e estreitíssimo, manifestado através de novo princípio contido em suas dobras: o da tipicidade da tributação, que haverá de ser observado na criação e aumento de tributo” (...)

É inafastável, portanto, que o ISS tenha a sua hipótese de incidência definida exclusivamente em lei (...)

Só a lei pode erigir as hipóteses de incidência do ISS, versar os aspectos que esta comporta e dispor sobre o conseqüente da norma tributária, explicitando o critério pessoal e estabelecendo a base de cálculo e a alíquota.³⁸

Assim, o ISS obedece ao Princípio da Legalidade, o que significa que não pode ser aumentado, ou exigido por decreto ou qualquer outro ato normativo não proveniente do Legislador Municipal.

37 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.34.

38 BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 14.

Por outro lado, suas hipóteses de incidência estão rigidamente delineadas pela lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, conforme já exposto anteriormente, não podendo o legislador municipal criar novas hipóteses de incidência distintas das previstas naquela Lei Complementar.

Nessa esteira, o magistério de Sacha Calmon Navarro Coêlho, afirma que “o princípio da legalidade em matéria tributária forceja no rumo de ser absoluto. Vale dizer o ato do Estado que põe a tributação deve ser ato legislativo em sentido formal e material (lei estrita e escrita).”³⁹

Assim, o elemento material do ISS, qual seja, a prestação de serviço como obrigação de fazer, deve vir definido nesta lei, delimitando com clareza o fato jurídico que ocasionará o surgimento da obrigação, sob pena de violação do princípio da legalidade.

2.2. Da Competência Tributária e a Constituição Federal

A competência em matéria tributária se traduz na atribuição constitucional a cada ente político do poder de editar leis instituidoras de tributos, eis que a própria Constituição não os cria, mas apenas confere à União, aos Estados-Membros, aos Distrito Federal e Municípios a aptidão de instituir impostos dentro dos limites constitucionais.

Nos dizeres de Celso Ribeiro Bastos “Competência, em matéria tributária, é a faculdade atribuída pela Constituição às pessoas de direito público com capacidade política para criar tributos”⁴⁰.

Ou seja, competência tributária está relacionada à capacidade conferida ao ente federativo para legislar, fiscalizar e arrecadar tributos.

Ademais, como observa Luciano Amaro⁴¹, a Carta Magna, delineou um sistema de partilha de competências, em que todos os entes, possuem capacidade para criar tributos e definir seus alcances, desde que respeitados os limites estabelecidos pela Constituição Federal.

39 DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**, São Paulo: Saraiva, 1982, p.32.

40 BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 195.

41 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 115.

No que tange à competência constitucional tributária, Hugo de Brito Machado ensina que se trata de um princípio e assim esclarece:

O princípio da competência é aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada. Já sabemos que a competência tributária é o poder impositivo juridicamente delimitado, e, sendo o caso, dividido. O princípio da competência obriga a que cada entidade tributante se comporte nos limites da parcela de poder impositivo que lhe foi atribuída. Temos um sistema tributário rígido, no qual as entidades dotadas de competência tributária têm definido pela Constituição, o âmbito de cada tributo, vale dizer, a matéria de fato que pode ser tributada.⁴²

Essa outorga constitucional é facultativa no sentido de que cada ente poderá decidir sobre o exercício da competência de acordo com a sua avaliação dos critérios de oportunidade e conveniência. O que, nos termos do art. 8º do Código Tributário Nacional – CTN, não faz deferir-la a outra pessoa de direito público caso não ocorra o seu exercício pela pessoa atribuída pela Constituição. Art. 8º: O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

Contribuindo para o tema, leciona o Professor Roque Antônio Carrazza em seu Curso de Direito Constitucional Tributário:

Exercitar a competência tributária é dar nascimento a tributos, no plano abstrato, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.⁴³

Assim, nota-se que a atribuição de competência oriunda do texto constitucional constitui também uma forma de limitação ao poder de tributar, tendo em vista o texto constitucional que, ao dispor sobre quais são os tributos podem ser criados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e Municípios, faz uma delimitação do campo fático que vem a servir a de limites para as atribuições previstas.

No Título VI da Constituição Federal de 1988, especificamente em seu Capítulo I, temos as competências privativas de cada ente federativo. Contudo, passaremos a analisar apenas a

42 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 44.

43 CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 6. ed., São Paulo: Editora Malheiros, 1994.

competência privativa dos municípios que faz parte do objeto do presente estudo.

2.3. Da Competência dos Municípios Para Instituir o ISS

A Constituição Federal conferiu aos Municípios o *status* de ente federativo, dotando-os de competência legislativa plena e capacidade tributária ativa para fiscalização e arrecadação do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS).

Essa prerrogativa conferida aos Municípios (e Distrito Federal) está no artigo 156, da Constituição. Vejamos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Assim, a partir da leitura do texto constitucional, conclui-se que o artigo 156, III, da Constituição Federal é a norma elementar fixadora da competência municipal para tributar serviços.

Vale ressaltar que a competência tributária conferida aos entes municipais é restringida pelo texto constitucional e demais normas infraconstitucionais, ficando o legislador municipal limitado àqueles serviços expressamente definidos em lei complementar federal e municipal. Vejamos:

[...] embora a Constituição Federal atribua aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para tributar a prestação de serviços, a definição do fato gerador do ISS,

de sua base de cálculo e de seus contribuintes, por exemplo, será dada pelo Congresso Nacional, por meio de lei complementar federal (art. 146, III, a, da CF). A lei municipal de determinado Município que instituir o ISS deverá observar essa regulamentação nacional da matéria, ou seja, não poderá inovar quanto à definição de

seu fato gerador, sua base de cálculo e quanto ao contribuindo do imposto.⁴⁴

Percebe-se que o legislador está vinculado aos conceitos constitucionais que integram as normas atributivas de competências tributárias. Assim, não podem esquivar-se dessa vinculação mediante alterações na normal legal com o escopo de ampliar o alcance de sua competência impositiva.

Nesse sentido, vale destacar a ponderação do Ministro Luiz Gallotti no voto proferido no RE 71.758, afirmando que “(...) se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação e de exportação o que não é exportação, de renda p que não é renda, ruiria todo sistema tributário inscrito na Constituição”⁴⁵

Assim, desconsiderando a limitação material imposta à sua competência tributária, o legislador produzirá ato normativo inválido, por manifesta ofensa à Constituição.

A despeito de qualquer controvérsia doutrinária e jurisprudencial acerca da conjugação das expressões “serviços de qualquer natureza” e “definidos em lei complementar”⁴⁶, o imposto pressupõe a prestação de serviços, conforme a própria nomenclatura transparece.

Nas lições de Paulo de Barros Carvalho⁴⁷, estamos a tratar da definição constitucional do critério material da hipótese de incidência do ISS, isto é, o núcleo da regra-matriz de incidência que indica *in casu* o fato tributável: uma prestação de serviços.

Antes mesmo de se deter à compreensão do termo “serviço” constante do artigo 156, III, da Constituição Federal, é de suma importância destacar o que já foi asseverado pelo Supremo

44 CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS**. São Paulo: Método, 2011. p. 35.

45 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 71758** GB, Relator: Min THOMPSON FLORES, Data de Julgamento: 14/06/1972, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 31-08-1973 PP-06310 EMENT VOL – 00919-01 PP-00272 RTJ VOL-0066-01 PP 140

46 “Se são de qualquer natureza, prescindem de definição; se são definidos, não serão jamais os de qualquer natureza, mas, sim, os definidos.” (AgRg no REsp 953.840/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/08/2009, DJe 14/09/2009).

47 CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 324.

Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 166.772-9, em que se definiu a importância de acatar o sentido técnico próprio das palavras empregadas pelo Constituinte. Nas palavras do Exmo. Ministro Relator Marco Aurélio⁴⁸: "O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico".

E complementa o Exmo. Ministro: "Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios."

Essa elementar lição de hermenêutica constitucional se afigura ainda mais relevante em matéria tributária.

A uma, porque impera sobre a regra-matriz de incidência a ótica da legalidade estrita e da tipicidade fechada, isto é, não pode o intérprete modificar o núcleo daquela regra ao considerar hipótese de incidência diferente daquela delimitada pelo constituinte.

E a duas, pois para efeito de definição e de identificação do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, o art. 110 do Código Tributário Nacional "faz prevalecer o império do Direito Privado - Civil ou Comercial (...)"⁴⁹, veja-se:

"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."

Quando do julgamento Recurso Extraordinário nº 116.121-3⁵⁰, no qual foi relator para acórdão o Exmo. Ministro. Octavio Gallotti, o Supremo Tribunal Federal qualificou a intenção do legislador complementar como meramente pedagógica e até mesmo desnecessária.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 166772**, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/1994, DJ 16-12-1994.

BALEEIRO, Aliomar. "**Direito Tributário Brasileiro**", p. 687, item n. 2, atualizado pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, 11a ed., 2003, Forense.

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 116.121-3**, Relator(a): MIN. OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000

Nas palavras do Exmo. Ministro: “O preceito veio ao mundo jurídico como um verdadeiro alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a premência do Estado na busca de acréscimo de receita”.

Todo o anteriormente exposto conduz a uma conclusão bastante simplória: por expressa determinação constitucional, apenas atividades que tenham natureza de prestação de serviço podem ser tributadas pelo ISS. Como o próprio nome do tributo indica, não se trata de um imposto sobre atividades de qualquer natureza, mas sim sobre serviços.

Em outras palavras: o que não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, não pode ser alcançado pelo ISS.

A implicação lógica dessa conclusão para o presente estudo é a necessidade de se identificar o que a melhor doutrina e a jurisprudência dos tribunais superiores entendem sobre a abrangência do termo “serviços” previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal.

3. CONCEITO DE SERVIÇOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS DO ISS

Os conceitos previstos na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, deve obedecer ao princípio da legalidade, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido nos ensina José Cassiano Borges e Maria Lucia Américo dos Reis⁵¹: “não se pode conceber que serviço seja algo que não represente uma obrigação de fazer”.

Desse modo, não se pode conceber que a norma tributária distorça o conceito de “serviço”, que é dado pelo Direito Privado, uma vez que existe uma distinção necessária entre locação de bens (obrigação de dar ou de entregar) e prestação de serviços (obrigação de fazer), as últimas sendo aquelas que são subsumidas à hipótese de incidência do ISS.

O “serviço” é um “bem intangível, imaterial e incorpóreo”⁵², que se traduz através no trabalho ou atividade economicamente mensurável, a ser executado por uma pessoa com relação à outra⁵³.

No dizer de Maria Helena Diniz, “a obrigação de fazer é a que vincula o devedor à prestação de um serviço ou ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa”. Já a prestação de dar “consiste na entrega de um objeto sem que tenha de fazê-lo previamente, e, na de fazer, na realização de um ato ou confecção de uma coisa, para depois entregá-la ao credor”⁵⁴.

Na lição de Aires. F. Barreto: “não é todo e qualquer fazer que se subsume ao conceito, ainda que genérico, desse preceito constitucional.”⁵⁵

Isto porque, a Constituição Federal, no caso do ISS, descreve de forma genérica, quais os fatos que podem ser adotados pelos legisladores municipais como hipótese de incidência desse imposto.

51 REIS, Maria Lucia Américo dos e Borges, José Cassiano. **O ISS ao alcance de todos**. 2ª ed, Rio de Janeiro, 2015, Freitas Bastos Editora.

52 DANIELEVICZ, Ígor. Os limites entre o ISS e o ICMS: a LC n. 116/2003 em face do DL n. 406/68 e as leis complementares relativas aos ICMS. *In* TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). **ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição**. Barueri: Manoele, 2004, p. 255-277.

53 SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017 p. 1181.

54 DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. Vol. II, 17. ed. São Paulo:Saraiva, 2002, p. 99.

55 BARRETO, Aires Fernandino. **“ISS na Constituição e na Lei”**. 3ª ed. São Paulo: Dialética. 2009, p. 14.

Na lição de Misabel Derzi:

O fato gerador do ISS enquadra-se dentro do conceito de serviço, prestado com autonomia, na mesma linha da definição do Código Civil, que, no seu art. 1.212, assim dispõe sobre locação de serviços: ‘toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição’.⁵⁶

A ilustre doutrinadora reconhece que muitas vezes o trabalho é predominantemente imaterial, ressalvando que noutras a prestação dos serviços se concretiza em bens materiais. De qualquer forma, conclui que para se qualificar uma atividade como serviço o “fundamental é que o fazer haverá de prevalecer o dar”.

Em consonância com o entendimento anterior, vale citar a lição de Humberto Ávila⁵⁷: “a CF/88 ao utilizar o termo ‘serviços’ na regra de competência tributária municipal, incorporou o conceito infraconstitucional pré-constitucional de obrigação de fazer, cujo núcleo semântico é o esforço humano empreendido em benefício de outrem”.

O professor Aires F. Barreto,⁵⁸ de forma muito clara, leciona sobre o tema:

Pode-se mesmo dizer que trabalho é todo esforço humano, ampla e genericamente considerado. [...] É lícito afirmar, pois, que o serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido por outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros.

Para o autor, o conceito de serviço é como uma espécie do gênero trabalho que supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve.

Apenas para arrematar a conceituação acima, veja-se a observação de Aliomar Baleeiro, “a doutrina nacional, em sua configuração técnica mais adequada”, tem identificado o núcleo material da hipótese de incidência do ISSQN – a prestação de serviços – às obrigações de fazer,

56 DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2013

57 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, nov/05.

58 BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 29.

em sentido lato”.⁵⁹

Como se vê, a citada doutrina conclui que o núcleo do tributo (ISS), tal como delimitado no artigo 156, III, da Constituição Federal é único: serviço, assim entendido essencialmente como uma obrigação de fazer.

A matéria em tela e, notadamente, o conceito acima estabelecido de forma uníssona pela doutrina citada não são novidades para o Supremo Tribunal Federal.

Com efeito, é de suma importância não se olvidar de ao menos três ocasiões nas quais este Supremo Tribunal Federal interpretou artigo 156, III, da Constituição Federal:

A primeira delas seria a ocasião do já mencionado julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, cujo acórdão foi publicado em 25 de maio de 2001. Naquela oportunidade, ao analisar a hipótese da locação de bens móveis, o Egrégio Tribunal firmou entendimento no sentido de que vocábulo “serviços” (expressado no artigo 156, III, da Constituição Federal) se refere necessariamente a uma obrigação de fazer.

A fundamentação do julgado foi no sentido de preservar a definição de cada instituto jurídico. Nesse racional, apenas a prestação de serviços, “envolvido na via direta o esforço humano”, é fato gerador do ISS.

O entendimento fixado naquela ocasião norteou de forma pacífica a orientação do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria nos anos seguintes, tendo sido revisitada com esmero no julgamento dos recursos extraordinários de nº 547.245/SC e 592.905/SC, segundo precedente que reputa-se relevante para compreensão da presente controvérsia.

No julgamento daqueles recursos, os quais versavam sobre contratos de arrendamento mercantil e a incidência do ISS, restou fixado o seguinte entendimento:

- (i) o ISS não incide sobre contratações de *leasing* operacional, pois há na essência

59 DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 728.

uma locação, ou seja, uma pura obrigação de dar ou disponibilizar bem sem qualquer elemento de obrigação de fazer; e

- (ii) o ISS incide sobre o *leasing* financeiro e *lease-back*, contratos cujo “núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço”, nos termos do voto condutor do acórdão, proferido pelo Exmo. Ministro Eros Grau.

Complementando o mencionado, a conclusão do Exmo. Ministro Carlos Britto foi também no sentido de que incide o ISS sobre o *leasing* financeiro por consubstanciar obrigação de fazer: “Entendo que disponibilizar crédito para a obtenção de um bem destinado a uso não é senão um ato de intermediar, ou seja, fazer uma intermediação, obrigação de fazer, portanto”.

Ou seja, assim como no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, relativo à locação de bens móveis, esse Supremo Tribunal Federal entendeu no julgamento dos recursos extraordinários de nº 547.245/SC e 592.905/SC que mera obrigação de dar (*leasing* operacional) não se amolda ao vocábulo “serviços” previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal, apenas sendo possível a incidência nas hipóteses do *leasing* financeiro e *lease-back*, nos quais se reputou presente um serviço (fazer).

Por fim, o terceiro e mais recente julgamento do Supremo Tribunal Federal que envolve a interpretação do artigo 156, III, da Constituição Federal – relevante para o caso em tela – é o julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703, no qual se firmou a seguinte tese: “as operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”.

Embora se reconheça que o Superior Tribunal Federal tenha em alguma medida se afastado da orientação até então uníssona no sentido de que artigo 156, III, da Constituição Federal se refere a uma obrigação de fazer nos termos em que definida pela Doutrina Civilista, restou consignado que prestar serviço é oferecer “uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.

Não obstante, também de acordo com o conceito acima jamais poderia se entender que mera obrigação de dar (por exemplo, uma locação de bem móvel) é um serviço.

Ora, se serviço é essencialmente oferecer uma utilidade a outrem de forma “conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”, a simples entrega de um bem ou cessão de direito de uso sobre o mesmo não configura um serviço para os fins do artigo 156, III, da Constituição Federal.

Assim foi claramente decidido em relação à locação de bem móveis e em relação ao leasing operacional, como exposto.

Em outras palavras, ainda que seja uma interpretação ampliativa do artigo 156, III, da Constituição Federal, não há ISS se a atividade realizada pelo sujeito em nada compreenda um fazer (ou oferta de utilidade para outrem) que – combinado ou não com obrigação diversa de dar – configure um serviço.

4. DO SUBITEM 25.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LC 116/03 - ISS SOBRE A CESSÃO DE USO DE ESPAÇOS EM CEMITÉRIOS PARA SEPULTAMENTO INSTITUÍDA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 157, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2016

Em 29 de dezembro de 2016, foi editada a Lei Complementar nº 157 (“LC 157/16”), que promoveu alterações e incluiu dispositivos nas Leis Complementares nº 116/2003 e nº 63/1990 e na Lei nº 8.429/1992, que tratam, respectivamente, sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e, ainda, sobre a Lei de Improbidade Administrativa.

No tocante às alterações e inclusões de dispositivos na Lei Complementar nº 116/2003 (“LC 116/03”), a legislação complementar de 2016 trouxe significativas mudanças em virtude de ter ampliado o rol de de serviços a serem tributados pelo ISS, a partir de março de 2017.

Dentre as inovações trazidas pela referida normal, foi incluído ao item 25 – Serviços funerários – da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, o subitem item 25.05 que dispõe sobre atividade de cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento.

Vejamos:

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

(...)

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

(...)

25 - Serviços funerários.

25.05 - Cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)”.

Contudo, em que pese a legítima vontade do legislador de aumentar a receita tributária em tempos de estagnação econômica, restará demonstrado que o dispositivo legal supratranscrito se encontra eivado por vício de inconstitucionalidade material.

4.1. Das Atividade dos Cemitérios

Como é notório, uma das atividades operacionais de um cemitério consiste na cessão onerosa do direito de uso, perpétua ou temporária, de espaços para sepultamento de corpos cadavéricos humanos.

Ademais, cemitérios também prestam serviços como aqueles relativos aos funerais e a manutenção/conservação de jazigos.

Desde o advento da LC 116/03, os dois serviços acima mencionados encontram-se no campo de incidência do ISS, previstos na lista de serviços anexa àquela lei complementar nos subitens 25.01 e 25.04 respectivamente.

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

(...)

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

(...)

25 - Serviços funerários.

25.01 – Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembaraço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.

25.04 - Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.”

Ocorre que, com a publicação da LC 157/16 em dezembro de 2016, a atividade de cessão de direito de uso de espaços para sepultamento foi inconstitucionalmente incluída no item 25.05 da lista anexa à LC 116/03, o que a torna sujeita ao ISS.

Em apertada síntese, entende-se que a “cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento” jamais poderia ser enquadrada como fato gerador do ISS, pois nitidamente não tem natureza de serviço, mas tão somente uma obrigação de dar/disponibilizar o espaço cedido, de forma que o item 25.05 da lista anexa à LC 116/03 viola frontalmente o inciso III do art. 156 da Constituição Federal.

Isto porque, a cessão de uso de espaço em cemitério para sepultamento trata-se de um negócio jurídico que não envolve uma obrigação de fazer, nem mesmo consiste no oferecimento

de uma utilidade, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, por parte do cedente, mas apenas que este transfira ao cessionário, ou seja, que dê ao cessionário, o direito de uso do espaço.

Assim, os cemitérios particulares realizam a cessão de uso, onerosa e perpétua, de espaços para sepultamento, mediante a cobrança de um valor fixado especificamente para a transferência do direito de uso, a ser quitado à vista ou parceladamente.

4.2. Da Inconstitucionalidade do Subitem 25.05 da Lista de Serviços Anexa à LC 116/03

Conforme já exposto, por força do artigo 156, III, da Constituição Federal, a incidência do ISS está restrita à prestação de um serviço, que no precedente mais recente do Plenário do Supremo Tribunal Federal foi conceituado como a oferta de utilidade para outrem que pode ser “conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”, definido em lei complementar.

Isso não significa dizer que ao legislador foi conferida a liberalidade de ampliar tal conceito de serviço e, por consequência, fazer incidir o ISS em hipótese não autorizada pelo texto constitucional.

Esse é o entendimento já consolidado na mais célebre doutrina de Aires Barreto:

Nem se diga que serviço é aquilo que a lei complementar disser que é, por que tal exegese derruiria todo o sistema constitucional tributário. Como sempre, são escorregas as lições do saudoso mestre Geraldo Ataliba: ‘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 liberdade de ampliar o conceito de serviço pressuposto constitucionalmente’ Não pode a lei complementar definir como serviço o que serviço não é, nem a pretexto de atender à cláusula final do art. 156, III. A lei complementar completa a Constituição: não a modifica.⁶⁰

A lei complementar não pode considerar serviços, para fins de tributação pelo ISS, de fato que não os seja. Sobre o tema, alerta Roque Antonio Carrazza⁶¹:

60 BARRETO, Aires Fernandino. “ISS na constituição e na lei”. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 111

61 CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18. ed., ver., ampl. E atual. São Paulo: Editora Malheiros, 2002. p. 843

Transplantando estas ideias para nosso campo, só os serviços de qualquer natureza (exceção feita aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ambos aludidos no art. 155, II, da CF) podem ser alvo de tributação por meio do ISS. Como corolário disso, fatos que não tipificarem serviços estão fora do alcance deste imposto. Impede notar que nem mesmo a lei complementar nacional pode alterar o precitado esquema constitucional.

Logo, a mera inclusão de uma atividade na Lista Anexa à LC 116/2003, por si só, não tem o condão de emprestar caráter de serviço àquilo que serviço não é, sob pena de se negar o sentido próprio das palavras empregadas pelo Constituinte.

Vale lembrar que, quando ainda integrava o quadro do Superior Tribunal de Justiça, o Exmo. Ministro Luiz Fux acertadamente decidiu em relação à operação de franquias que a sua mera inserção no rol de serviços constantes da lista anexa à LC 116/2003 não possui o “condão de transmudar a natureza jurídica complexa do instituto”.

Na análise do objeto do presente estudo, o que pretendeu o legislador ao incluir a “cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento” na referida Lista de Serviços foi exatamente - por via oblíqua - emprestar àquele negócio jurídico uma natureza de serviço que não lhe é própria, de forma completamente dissociada da realidade e da interpretação conferida pelo Supremo Tribunal Federal ao termo “serviço” previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal.

Com efeito, mais uma vez façamos menção aos ensinamentos do ilustre doutrinador Aires Barreto, que inclusive citando como exemplo a impossibilidade de incidência do ISS sobre a cessão de espaço em bem imóvel, sustenta a inconstitucionalidade da norma que amplia o conceito de serviço e deturpa o núcleo da regra-matriz de incidência do ISS:

“A lei complementar tem que se cingir a definir ou a listar atividades que, indubitavelmente, configurem serviço. Será inconstitucional toda e qualquer legislação que pretenda ampliar o conceito de serviço constitucionalmente posto, para atingir quaisquer outros fatos (iluminados pelos contratos respectivos). À guisa de exemplo, entre os fatos que não podem ser atingidos está a cessão de espaço em bem imóvel. Não pode a lei, complementar ou ordinária, prever a tributação, por via do ISS, de qualquer cessão de espaço em bem imóvel, uma vez que a CF outorgou aos Municípios apenas a tributação de serviços, de modo explícito e inalargável, atribuindo a competência residual à União.”

A cessão de direito de uso de um bem, seja móvel, imóvel, corpóreo ou incorpóreo, tem como núcleo essencial uma obrigação de dar, de disponibilizar o objeto da cessão ao cessionário.

Veja-se que tal negócio jurídico não envolve uma obrigação de fazer, um esforço humano por parte do cedente, ou qualquer oferecimento de uma utilidade para outrem conjugada com a entrega do bem, mas tão somente a transferência (dar) do direito de uso do bem ao cessionário.

Como é notório, a cessão de uso de um espaço em um cemitério é em regra perpétua e dá ao cessionário inclusive o direito de alienar a terceiros a cessão de uso por ele adquirida. Fosse a cessão de uso um serviço, por coerência teríamos que reputar essa potencial alienação a terceiro como uma nova prestação de serviço pelo indivíduo que inicialmente adquiriu o direito de uso do cemitério, o que é teratológico.

Ademais, se um indivíduo adquire o direito de uso de espaço em um cemitério, esse direito é passível de registro em sua Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física, na ficha de Declaração de Bens e Direitos, que, como o próprio nome indica, reserva-se a bens e direitos, e não a serviços adquiridos pelo indivíduo.

Ainda, em caso de doação ou transmissão do direito real de uso de espaço em cemitério (v.g. jazigo), este também deve ser declarado na Declaração/Guia de Informações do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD, que, como se sabe, é imposto estadual exigido na transmissão de bens móveis ou direitos, causa mortis ou por doação. Tal fato reitera a assertiva de que a cessão de uso de espaço em cemitério não se trata, em hipótese alguma, de uma prestação de serviços.

Ora, nos termos da já mencionada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o elemento essencial de um serviço é a prática de atos que consubstanciam ou estejam associados a um *prestare* ou um *facere*. No caso dos cemitérios, isso acontece quando se executa um serviço de funerário, por exemplo.

Sem essa obrigação de fazer algo, de oferecer uma utilidade pelo esforço, “conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”, não há serviço e, sem serviço, não há fato gerador do ISS.

Nitidamente, portanto, não é serviço a mera cessão de um jazigo, enquanto cessão de direito de uso, pura e simples, que não envolve uma conduta que se traduza em um fazer e independe da ocorrência de um sepultamento e a prestação de um dos serviços funerários previstos no item 25.01 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Destaca-se: não há efetiva prestação de serviço no mero ato de dar, ceder, autorizar o uso do espaço.

Pelo contrário, trata-se de uma relação contratual cuja prestação independe de esforço humano de qualquer natureza e não aperfeiçoa o comportamento necessário à configuração do critério material da hipótese de incidência do ISS.

Nesse sentido, adotando o ensinamento do ilustre doutrinador Aires F. Barreto, “a obrigação de dar jamais pode conduzir à exigência de ISS, porquanto serviço se presta mediante um *facere*. Em outras palavras, serviço faz-se, não se dá”.⁶²

Por fim, conclui o autor:

“Em resumo, nas obrigações *ad dandum* ou *ad tradendum* consiste a prestação em entregar alguma coisa (*dar*), enquanto as *in faciendo* referem-se a ato ou serviço a cargo do devedor (*prestador*).

Consistindo o conceito de serviço tributável por via do ISS no esforço humano a terceiros, segue-se, inexoravelmente, que só pode abranger as obrigações de fazer (e nenhuma outra).”⁶³

Corroborando o entendimento demonstrado, Paulo de Barros Carvalho leciona:

(...)que a atividade realizada pelo prestador apresente-se sob a forma de ‘obrigação de fazer’. Eis aí outro elemento caracterizador da prestação de serviços. 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. Por outro ângulo, a incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente, não sendo exigível quando se

62 BARRETO, Aires Fernandino. “**ISS na constituição e na lei**”. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 43.

63 IDEM ⁶⁵

tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de alguma coisa que já existe.⁶⁴

Na esteira do acima exposto, tem-se que no contrato de cessão de direito de uso, facultase a um terceiro o uso de um bem. Nele não se exige qualquer prestação ou esforço do cedente. Ou seja, não envolve na cessão qualquer conduta que implique em um fazer por parte do cedente, não havendo fato gerador necessário que se figure uma prestação de serviço.

Em outras palavras, a cessão de direito de uso se opera pela simples transmissão temporária do direito para outra que tenha a fruição mediante certa remuneração. Nesse sentido, não se exige por parte do cedente nenhuma outra atividade que não seja a de dar ou ceder, o cedente não vai servir, prestar, ou realizar qualquer outra atividade que configure como obrigação de fazer.

Sobre o tema, assim leciona Roque Antonio Carrazza:

(...) fatos que não configuram prestações de serviços privados, ou que estejam no campo material dos impostos federais ou estaduais, não podem ser tributados por meio do ISS, ainda que uma lei complementar assim o ‘permita’. Lei complementar desse jaez seria inconstitucional, porque estaria ampliando o âmbito de abrangência do ISS em o que é muito pior, atropelando o direitos que todos os contribuintes têm, de serem tributados apenas ela pessoa política competente, observadas as regras-matrizes exacionais, postas no Diploma Magno. Ainda que se aceite a taxatividade da Lista, os serviços novos nela só podem ser inseridos, por lei complementar, se forem, em tese, tributáveis por meio de ISS.⁶⁵

Portanto, conclui-se que a inclusão do subitem 25.05 na Lista de Serviços anexa à LC 116/2003 (“cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento”) viola frontalmente o disposto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, que fixa a prestação de um serviço como a regra-matriz de incidência do ISS.

Contribuindo para o presente estudo, a brilhante colocação de Aires F. Barreto⁶⁶:

“O ISS, à luz da Constituição, não pode incidir onde não haja prestação de serviço. E essa impossibilidade conduz, inexoravelmente, à inconstitucionalidade da instituição

64 CARVALHO, Paulo de Barros. “**Não-incidência do SS sobre Atividades de Franquia (Franchising)**”. RET 56/65, jul-ago/2007.

65 CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros editores, 25ª edição, 2009, p. 255/256.

66 BARRETO, Aires Fernandino. “**ISS na constituição e na lei**”. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 302-302.

e exigência desse tributo em casos de atividade que se traduz em obrigações de dar, que são com ele incompatíveis. Já consignamos que o ISS só pode abranger obrigações de fazer, contidas em contrato em que uma pessoa (física ou jurídica) presta e outra recebe serviços: só há ISS debaixo de uma relação jurídica instaurada entre prestador e tomador de serviço.”

Nesse sentido, pode-se ser traçado um paralelo com a cessão de direito sobre uso de marca, nas palavras da autora Juliana Gilioli:

A cessão de direito sobre uso de marca configura nítida obrigação de dar, que se opera pela simples transmissão temporária de direito para que o outro tenha a fruição mediante certa remuneração. Não importa ou demanda por parte do cedente qualquer outra atividade que não seja a de dar ou ceder. Definitivamente, o cedente não serve, não presta, não exerce atividade de qualquer ordem que implique obrigação de fazer. Daí que a cessão de direito de uso de marca não poderia constar como serviço na Lista da LC nº 116/03, bem como ser tributada pelo ISS⁶⁷

Assim, quando a lei complementar inclui negócios jurídicos que não configuram prestação de serviço, por afastada a ideia de um “fazer”, de esforço humano, há uma ofensa ao disposto no art. 156, III da Constituição Federal.

Do mesmo modo ocorre com a locação de bens móveis, como já se posicionou o Supremo Tribunal Federal, e por isso, pelas mesmas razões, ocorre na cessão de direito de uso de marca que não deixa de possuir natureza de locação de bens móveis, conforme já asseverado.

Com efeito, embora a cessão de uso sob análise não se confunda com uma locação de bem móvel, o instituto da locação, conforme dispõe o art. 565 do Código Civil, nada mais é do que uma espécie de cessão de determinada coisa a outrem:

Art. 565: Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

Conforme restará evidenciado em pormenores no tópico a seguir, o Egrégio Supremo Tribunal Federal reiteradamente decidiu pela inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, uma vez que não configura uma prestação de serviços, mas uma “verdadeira obrigação de dar”.

67 GILIOLI Juliana. “ISS e a Cessão de Direito de Uso de Marca” - - ISS - Questões Práticas - 10 Anos da Lei Complementar 116/2003 – Porto Alegre -Paixão Editores – 2014, p. 221

O referido entendimento foi consagrado com a edição do Enunciado nº 31 da Súmula Vinculante:

“Enunciado nº 31 da Súmula Vinculante – “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

Ora, se a locação de bem móvel não pode considerada uma prestação de serviço, pelas mesmas razões a “cessão de uso de espaço em cemitério para sepultamento” também não pode.

5. DA JURISPRUDÊNCIA EM TORNO DO CONCEITO DE SERVIÇO

5.1 Dos Precedentes e Posicionamento do Egrégio Supremo Tribunal Federal

A respeito da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, o Supremo Tribunal Federal reiteradamente decidiu pela inconstitucionalidade da exigência do ISS sobre a locação de bens móveis, uma vez que não configura uma prestação de serviços, mas uma “verdadeira obrigação de dar”.

Isto porque, conforme assevera Kiyoshi Harada:

O STF fixou entendimento inicial de que a expressão definida em lei complementar tinha apenas a natureza taxativa dos serviços que podem ser tributados, isto é, que o legislador complementar deveria enumerar dentre os serviços de qualquer natureza aqueles que podem ser alcançados pela tributação municipal. A função da lei complementar era somente a de catalogar os serviços tributáveis à medida que fossem aparecendo novas manifestações de prestação de serviços. Não podia a lei complementar criar conceito autônomo de serviço porque a Constituição teria adotado a conceituação tradicional de serviço ditado pelo direito civil. Haveria, desta forma, um conceito constitucional de serviço, como acontece em relação à renda, objeto de tributação pelo imposto de renda, consoante parcela ponderável da opinião da doutrina e da jurisprudência.⁶⁸

Por oportunidade do julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, esse Eg. Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária realizada no dia 11.10.2000, proferiu acórdão no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade da exigência de ISS sobre contrato de locação de bens móveis, declarando incidentalmente a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, constata no item 79 da Lista de Serviços do Decreto-Lei 79/1968, bem como no item 78, do §3º do art. 50 da Lista de Serviços da Lei nº 3.750/1971, do Município de Santos/SP.

O Exmo. Ministro Marco Aurélio, redator para acórdão divergindo do relator, manifestou em seu voto a impossibilidade de se exigir ISS sobre locação de bens móveis, vez que falta ao negócio o núcleo de incidência do tributo, que são os serviços.

68 HARADA, Kiyoshi. ISS. Novo conceito de serviço a partir da reinterpretação do texto constitucional. *Tributário: Revista Digital*, Volume 18, Número 43, outubro de 2017. [on-line]. São Paulo: Tributário, outubro 2017. Disponível em: <<https://tributario.com.br/harada/iss-novo-conceito-de-servico-partir-da-reinterpretacao-do-texto-constitucional/>> ISSN 1676-4404

No caso, o Exmo. Ministro definiu que os conceitos de locação de serviços e locação de bens móveis derivam do Código Civil, não podendo o legislador complementar desvirtuar esses conceitos, como disposto no art. 110 do CTN, com o seguinte voto:

“Na espécie, o imposto, conforme a própria nomenclatura revela e, portanto, considerado o figurino constitucional, **pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação.**

Indago se, no caso, o proprietário do guindaste coloca à disposição daquele que o loca também algum serviço. Penso que não. Creio que aí se trata de locação pura e simples, desacompanhada, destarte, da prestação de serviços. Se houvesse o contrato para essa prestação, concluiria pela incidência do tributo.

Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, **não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços.** Observem-se os institutos em vigor tal como se contêm na legislação de regência. As definições de locação de serviços e locação de móveis vêm-nos do Código Civil e, aí, o legislador complementar, embora de forma desnecessária e que somente pode ser tomada como pedagógica, fez constar no Código Tributário o seguinte preceito:

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.

O preceito veio ao mundo jurídico como um verdadeiro alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a premência do Estado na busca de acréscimo de receita. (...)

Cumpre ter presente, sobre a matéria, as palavras de Ulhoa Canto, no que citadas por abriel Lacerda Troianelli em artigo publicado sob o título "O ISS sobre a locação de bens móveis", na revista Dialética de Direito Tributário nº 28. Analisando precisamente o julgamento deste processo que então se iniciara, disse o autor do artigo da irrelevância do aspecto econômico quando contrário ao modelo constitucional do tributo, secundado pela definição dos institutos envolvidos. Eis as oportunas palavras do saudoso tributarista:

Entre nós, a interpretação econômica não tem sido acolhida, nem pelos autores nem pela jurisprudência. A própria Coordenação do Sistema de Tributação chegou até a afirmar a sua inaceitabilidade, no Parecer Normativo CST nº 563, de 18.08.1971 (...). Entretanto, é comum ler-se em atos ou decisões da administração ou de tribunais administrativos que ao direito tributário interessam precipuamente os aspectos econômicos (o que é certo), e, por isso, os dispositivos legais, como os atos e fatos, devem ser interpretados com prevalência do respectivo conteúdo econômico, relegada a sua forma jurídica a plano secundário (ilação errada). Na verdade, trata-se de uma simples tentativa de usurpação de poderes que são apenas do legislador; sob o pretexto de interpretar a lei, o que se está tentando é aplicar a sua norma a atos e fatos que ela não contempla. (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 493).⁶⁹

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável;

69 Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 493.

prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado—contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.

Pela alínea "c", conheço do recurso do contribuinte e dou-lhe provimento. Declaro a inconstitucionalidade dos dispositivos que preveem essa incidência.”

Na mesma esteira votou o Exmo. Ministro Celso de Mello, reconhecendo que

“a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço”, uma vez que esse negócio jurídico “não envolve a prática de atos consubstanciam um praestare ou um facere”. Acrescenta que, “na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar”,

Do mesmo modo, em apertada síntese, o Exmo. Ministro Celso de Mello entendeu que ao ampliar o conceito de serviços para incluir locação de bens móveis como atividade sujeita à incidência do ISS, o legislador atuou em confronto com os preceitos constitucionais, nos seguintes termos:

“(…) Tenho para mim, na mesma linha de entendimento exposta por AIRES FERNANDINO BARRETO ("Revista de Direito Tributário", vol. 38/192) e por CLÉBER GIARDINO ("Revista de Direito Tributário", vol. 38/196), que a qualificação da "locação de bens móveis", como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.

Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico - considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material - não envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestare* ou um *facere*.

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resulta claro do art. 1.188 do Código Civil: "Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição" (grifei).

Esse entendimento - que identifica, na figura contratual da locação de bens móveis, a presença de uma típica obrigação de dar, fundada na cessão de coisa não fungível - encontra apoio em autorizado magistério doutrinário (SILVIO RODRIGUES, "Direito Civil", vol. 3/209-211, itens ns. 88/90, 23a ed., 1995, Saraiva; CAIO MARIO DA SILVA PEREIRA, "Instituições de Direito Civil", vol. III/250-254, item n. 238, 5a ed., 1981, Forense; ORLANDO GOMES, "Contratos", p. 328, 330/332 e 335, itens ns. 209/210 e 214, 7a ed., 1979, Forense, v.g.).

(...)

O fato irrecusável é um só: a Constituição, quando atribui competência impositiva ao Município para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos na

competência das outras pessoas políticas, exige que só se alcancem, mediante incidência do ISS, os atos e fatos que se possam qualificar, juridicamente, como serviços. Cumpre assinalar, por necessário, especialmente em face das considerações expostas, 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.

A decisão emanada do Tribunal local - que considerou juridicamente qualificável, como serviço, a locação de bens móveis, tal como relacionada nos itens constantes das Listas de Serviços referidas anteriormente - não pode subsistir, eis que, mais do que desrespeitar o que prescreve o art. 110 do Código Tributário Nacional, transgrediu a Lei Fundamental, que, em matéria tributária, instituiu clara e rígida repartição constitucional de competências impositivas.”

Em voto explicação, o Exmo. Ministro Ilmar Galvão suscitou a questão de que, na hipótese em que se estava julgando, a locação envolvia uma prestação de serviço, considerando que “o locador, além de pôr a coisa à disposição do locatário, o que não correspondente com rigor à prestação de dar, é obrigado a manter a coisa no estado e a garantir o uso pacífico dela, comportamento da obrigação de fazer”.

Ao que foi dirimida a controvérsia no sentido de que, o fato de a locação de bens móveis não estaria sujeito à incidência do ISS não sucede que, por exemplo, na existência de um contrato misto com a inclusão do serviço de manutenção o imposto não deva incidir sobre esse serviço (manutenção), como bem deixou claro o Exmo. Ministro Moreira Alves.

Igualmente ao Ministro Marco Aurélio e Ministro Celso de Mello, votaram os Ministros Sepúlveda Pertence, Moreira Alves, Sydney Sanches, Néri da Silveira, vencidos os Ministros Octavio Galloti, Carlos Velloso, Ilmar Galvão, Maurício Corrêa, Nelson Jobim.

Também foi objeto de análise pelo STF a incidência de ISS sobre cessão de marcas. Em decisão monocrática, posteriormente confirmada por acórdão em sede de agravo, a Ministra Cármen Lúcia entendeu pela inconstitucionalidade da cobrança por equiparar a cessão de marcas à locação de bem móvel. Trata-se do Recurso Extraordinário n. 925.038⁷⁰:

“4. No Recurso Extraordinário n. 626.706, Relator o Ministro Gilmar Mendes, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da questão constitucional tratada nestes autos e assentou não incidir Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre locação de bens móveis:

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 925.038-Pernambuco**; Relatora: Min. Cármen Lúcia; 30/03/2016.

“Tributário. Imposto Sobre Serviços (ISS). Não incidência sobre locação de bens móveis. Filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para vídeo games e assemelhados. Súmula Vinculante n. 31. Art. 156, inciso III, da Constituição Federal” (DJe 24.9.2010).

Esse entendimento está consolidado na Súmula Vinculante n. 31 deste Supremo Tribunal: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

O acórdão recorrido harmoniza-se com essa orientação jurisprudencial.”

No mesmo sentido, também já manifestou o Supremo Tribunal Federal por oportunidade de julgamento dos seguintes precedentes: AgRg no RE 455.613/MG, DJe 19.12.2007; AgRg no RE 553.223/RJ, DJe 14.12.2007; AgRg no RE 465.456/PR, DJe 18.05.2007; AgRg no RE 446.003/PR.

Nota-se claramente que a *ratio decidendi* do precedente da locação de bens móveis pode perfeitamente ser aplicada ao exame da inconstitucionalidade da exigência de ISS sobre a cessão de uso de espaço em cemitério para sepultamento.

O ponto efetivamente nuclear do precedente invocado (não incide ISS sobre mera obrigação de dar/ceder/disponibilizar um bem) encontra-se refletido na presente ação, na qual se impugna uma norma que permite a incidência de tal imposto sobre cessão onerosa, perpétua ou temporária, do direito de uso de espaços para sepultamento de corpos cadavéricos.

Ademais, incontestável que, assim como no caso do precedente supramencionado, é possível que também haja a prestação de serviços independentes da cessão do espaço para inumação de cadáveres (que não é serviço), tais como os serviços de funeral e a manutenção/conservação de jazigos, que incontestavelmente estão sujeitos ao ISS, uma vez que se enquadram no conceito de serviço e se encontram listados na lei complementar.

Contudo, não se pode pretender tratar a cessão de uso de espaços em cemitério como se serviço fosse, sob o pretexto de que é possível que o cedente também preste serviço.

Como já mencionado, embora a cessão de uso sob análise não se confunda com uma locação de bem móvel, o instituto da locação, conforme dispõe o art. 565 do Código Civil, é uma espécie de cessão de determinada coisa a outrem.

Logo, com arrimo no pacífico entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca da locação de bens móveis, é de se concluir que é inconstitucional o subitem 25.05 da Lista de Serviços anexa à LC 116/2003 (“cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento”)

Por fim, não se pode esquecer do fato de que o entendimento acima mencionado foi consagrado com a edição do Enunciado nº 31 da Súmula Vinculante, que afirma ser “inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Destaque-se que a não sujeição da locação de bens móveis à incidência do ISS independe dessa operação estar ou não associada a uma prestação de serviço, como pode-se observar das notas taquigráficas que acompanham a proposta do enunciado da súmula vinculante.

Veja-se que, inicialmente, a proposta de súmula vinculante encaminhada pelo Exmo. Ministro Joaquim Barbosa, constava nos seguintes termos: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis dissociadas da prestação de serviços”.

Contudo, por oportunidade de seu voto, o Exmo. Ministro Cezar Peluso suscitou o fato de que a exigência de ISS não seria inconstitucional apenas na hipótese de locação de bens móveis quando dissociada da operação de serviço, afirmando que “a referência a ‘dissociada’ é desnecessária, porque, quando associada, também não incide”.

É dizer, não há incidência de ISS sobre locação de bens móveis, seja quando associada a uma operação de serviço ou não. Acrescenta o Exmo. Ministro que, na hipótese de haver contrato de locação de bens móveis associado a uma prestação de serviço, “a locação de móveis continua não suportando o imposto; o serviço, sim”.

Corroborando o que fora suscitado pelo Ministro César Peluso, a Exma. Ministra Cármen Lúcia afirma em seu voto, que a proposta do Exmo. Ministro abrange o que fora discutido “e que foi consolidado como a matéria solucionada pelo Tribunal”, eliminando do enunciado a sua parte final.

Diante disso, por unanimidade, este Eg. Tribunal votou pela aprovação do Enunciado nº 31 da Súmula Vinculante, no sentido de não incidir ISS sobre locação de bens móveis.

Ora, os serviços funerários prestados por cemitérios, bem como os serviços de conservação e/ou manutenção de jazigos constituem fato gerador do ISS, mas à luz da Constituição Federal não há que se pretender tributar pelo ISS a cessão de uso de espaço em cemitério para sepultamento, independente desta estar ou não associada àqueles serviços, uma vez que a cessão não constitui um fazer ou um oferecimento de utilidade para outrem na forma conceituado por este Egrégio Tribunal.

5.2 Dos Precedentes e Posicionamento dos Órgãos Especiais dos Tribunais de Justiça

Além da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca da não-incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, cumpre à análise também estabelecer um apropriado paralelo entre a atividade ora em exame (cessão de direito de uso de espaço) com as recentes decisões proferidas pelos Órgãos Especiais no âmbito dos Tribunais de Justiça quanto a inconstitucionalidade da exigência do ISS sobre cessão de direito de uso de marca e congêneres, nos quais também se debateu o conceito de serviços e a vedação constitucional ao legislador complementar ampliar tal conceito.

O Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo, por oportunidade de julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade 0015571-31.2011.8.26.0000⁷¹, se manifestou pela inconstitucionalidade da exigência do ISS sobre os contratos de cessão de uso de marca, tendo em vista que esses não caracterizarem prestação de serviço, no seguinte sentido:

Diz o artigo 156, III, da Constituição Federal, que compete aos municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. E ainda que se admita que, ao editar a referida lei complementar, os municípios elaborem uma lista meramente exemplificativa, ou para os que entendem ser a lista taxativa, que se faça uma interpretação compreensiva, mesmo assim não lhes é dado ampliar o conceito de "serviço".

Ora, com a vénia de sempre ao entendimento defendido pelo Município de São Paulo, os contratos de licença de uso das marcas não caracterizam, nem de longe, uma prestação de serviço. A simples autorização para usar as marcas da Unilever no território nacional não se qualifica como serviço, de vez que não envolve a prática de um ato que implique em um "facere", mas sim evidencia uma real obrigação de dar,

⁷¹ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. **Arguição de Inconstitucionalidade n.º 0015571-31.2011.8.26.0000**. Relator: Corrêa Vianna, Data de Julgamento: 04/05/2011, Órgão Especial, Data de Publicação :17/05/2011

incompatível com o desejo manifestado pelo Município de enquadrá-la como prestação de serviço e, portanto, sujeita ao ISS.

Na lição de Hely Lopes Meirelles, a elaboração da lista "deve ser entendida em conformidade com o princípio constitucional que erige a tipicidade - ou seja, a estrita adequação do fato tributável à lei tributária – em condição essencial para a legitimidade da imposição fiscal.

(...)

De todos esses ensinamentos, só se pode concluir que as normas municipais em exame realmente afrontam o texto da Carta Magna (art. 154, I, e 156, III), pelo que se julga procedente a arguição para declarar, incidentalmente, a inconstitucionalidade do item 3.02 da lista anexa à L.C. n. 116/03 (e do art. 1o, item 3.01, do Decreto n. 44.540/04), bem como do item 3.01 da lista anexa à L.C. n. 13.701/03, devendo retornar o feito à Câmara de origem (15a Câmara de Direito Público) para que seja concluído o julgamento.

Em outras palavras, no caso em exame o C. Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo entendeu ser inconstitucional a exigência de ISS sobre a cessão de uso de marcas, considerando se tratar evidentemente de uma obrigação de dar, razão pela qual não poderia o Município de São Paulo ampliar o campo de incidência do imposto para enquadrá-la como prestação de serviço, por clara ofensa ao 156, III, da Constituição Federal.

A cessão do direito de uso de um bem, seja um bem corpóreo (espaço num cemitério) ou incorpóreo (marca) tem como núcleo essencial uma obrigação de dar, de única e exclusivamente disponibilizar o objeto da cessão ao cessionário.

Ou seja, não se verifica em tais hipóteses o enquadramento da regra-matriz de incidência do ISS. Não foi apenas o douto Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo que dessa forma decidiu:

O tema também foi objeto de controvérsia perante o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, quando do julgamento do Incidente de Inconstitucionalidade nº 70029311743.

No caso, o Tribunal Pleno do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, por unanimidade, declarou incidentalmente a inconstitucionalidade da incidência de ISS sobre cessão de uso de marca, cumprindo destacar aqui trecho do voto do Exmo. Des. Francisco José Moesch, que acompanhando o voto do Relator, pronunciou-se da seguinte forma:

A prestação de serviços é um instituto de direito privado que sempre foi definido como uma atividade por meio da qual uma pessoa põe à disposição de outra, mediante retribuição, a sua energia pessoal, enquanto força de trabalho. Isso quer dizer que se uma pessoa receber retribuição para dar, emprestar ou transmitir algo a alguém, sem que desenvolva por isso um serviço (energia pessoal), então estará celebrando um contrato qualquer (compra e venda, doação etc.), mas não uma prestação de serviços capaz de gerar tributação pelo ISS. A cessão de direito de uso de marcas e sinais de propaganda não é uma verdadeira 'prestação de serviços' e, por isso, não pode sofrer a incidência do ISS. A cessão de direitos assemelha-se muito mais à 'locação' e/ou 'compra' de direitos.

Sob esse mesmo viés, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Espírito Santo, ao julgar o Incidente de Inconstitucionalidade nº 12070018812, declarou inconstitucional a incidência de ISS sobre “serviços prestados mediante locação, **cessão de direito de uso e congêneres**” (grifo nosso).

Segundo entendimento exarado no voto do Exmo. Desembargador Relator,

a cobrança do ISS impõe uma 'obrigação de fazer', mediante o qual uma das partes envolvidas se obrigue a praticar certa atividade recebendo em troca remuneração”. Acrescenta ainda que, “o contrato de locação, ou qualquer outro que importe na transferência de bens ou direitos, configura verdadeira 'obrigação de dar', entregando alguma coisa já existente”.

Na linha de todo o acima exposto, segundo o entendimento do Tribunal Pleno do Tribunal de Justiça do Espírito Santo, a locação, **a cessão de direito de uso** ou qualquer outro contrato que importe na transferência de bens ou direitos não se amoldam ao conceito de prestação de serviço. Consistem tão somente no fato de alguém colocar um bem à disposição de outrem, não podendo sujeitar-se, portanto, à tributação pelo ISS.

Confira-se trecho da decisão em comento:

[...] para fins de exigência do ISS é necessário que a atividade realizada apresente-se sob a forma de “obrigação de fazer”, não reclamado quando se tratar de “obrigação de dar”, que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de alguma coisa que já existe. Nesse viés, não configura prestação de serviços a que alude o art. 156, inc. II, da CF, a locação, cessão de direito de uso e congêneres previstos no item “3” do art. 4º da Lei nº 011/2005. Isso porque não se trata de prestação em favor de terceiro com esforço físico ou psicológico. No contrato de locação, por exemplo, faculta-se a um terceiro o uso de um bem material. Nele não se exige qualquer esforço do locador.

Ao final, o referido julgado restou assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. REMESSA NECESSÁRIA. ISSQN. LEI COMPLEMENTAR DO MUNICÍPIO DE CARIACICA Nº 11/2005. INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 3 DA LISTA DE SERVIÇOS. LOCAÇÃO. CESSÃO DE DIREITO DE USO E CONGÊNERES. OBRIGAÇÃO DE DAR. NÃO CARACTERIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO POR ISSQN. PRECEDENTES STF E STJ. RECURSO IMPROVIDO.

1. O critério material da hipótese de incidência do ISSQN Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza pressupõe um esforço humano remunerável, sem subordinação, sob a égide do direito privado, excluída a competência de outro ente federativo. O referido definiendum fora estabelecido pela Constituição Federal e qualquer dissonância por texto infraconstitucional pressupõe violação aos preceitos da Carta Magna (art. 110, CTN).

2. A Lei Complementar nº 11/2005 do Município de Cariacica previu a cobrança de ISS sobre “serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres”. Não obstante, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da cobrança do tributo sobre a locação de bens móveis, hipótese semelhante à prevista na lei impugnada. Precedentes do STF (RE 116121 / SP SÃO PAULO RE116121 / SP - SÃO PAULO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator

(a) Min. OCTAVIO GALLOTTI Relator (a) p/ Acórdão: Min. MARÇO AURÉLIO Julgamento: 11/10/2000 Órgão Julgador: Tribunal Pleno; RE-AgR 492689 / MG - MINAS GERAIS AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator (a): Min. EROS GRAU. Julgamento: 10/06/2008 Órgão Julgador: Segunda Turma).

3. De acordo com a ratio decidendi dos citados precedentes, a incidência de ISS exige a efetiva prestação de serviços, ou seja, um facere ou prestare. Já os contratos de locação ou outro que tenha como objeto a transferência de bens ou direitos estabelecem uma obrigação de dar, o que denota a inconstitucionalidade da previsão. No mesmo sentido, há precedentes do Colendo STJ (REsp 885.530/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12.08.2008, DJe 28.08.2008; REsp 668.345/RS, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 19.10.2004, DJ 14.03.2005 p. 307).

4. Assim, considerando a discrepância entre o enunciado da lei orgânica impugnada e os parâmetros constitucionais, impõe-se a declaração de inconstitucionalidade do “item 3” da Lei Complementar nº 11/2005, do Município de Cariacica.

5. Os precedentes do STF citados não se referem à Lei em cotejo, cuja constitucionalidade ainda não fora apreciada. Portanto, dada a natureza da questão, em observância ao princípio da reserva do Plenário (art. 97, CF), reafirmado pela Súmula Vinculante nº 10 do STF, a dita inconstitucionalidade deve ser submetida ao Plenário deste E. Tribunal de Justiça.

6. Remessa dos autos ao Tribunal Pleno.”

Diante da apreciação dos precedentes invocados, verifica-se que, embora não tratem especificamente do caso sob análise, podem ser aplicados por analogia à presente demanda, uma vez que, o subitem da cessão de uso de espaços em cemitérios, jamais poderia ser enquadrado como fato gerador do ISS, pois nitidamente não tem natureza de serviço, visto que não envolve qualquer obrigação de fazer por parte do cessionário, mas tão somente uma obrigação de dar/disponibilizar o espaço cedido.

6. CONCLUSÃO

Conforme estudado ao longo dos capítulos, a Constituição Federal conferiu aos Municípios o *status* de ente federativo, dotando-os de competência legislativa plena e capacidade tributária ativa para fiscalização e arrecadação do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS).

A prerrogativa conferida aos Municípios e Distrito Federal encontra previsão no artigo 156, III que dispõe que compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

À luz do dispositivo, conclui-se que caberá aos Municípios, mediante a edição de lei ordinária, a competência para instituir o ISS - entende-se por competência tributária a capacidade conferida ao ente federativo para legislar, fiscalizar e arrecadar tributos –

Assim, sua estrutura normativa está disciplinada em legislação complementar federal de âmbito nacional, a atual Lei Complementar nº 116/2003, o que nos faz concluir que a competência tributária para a sua instituição do ISS é “limitada”.

Nesse sentido, entende-se que competência tributária municipal está restrita aos serviços definidos em Lei Complementar, de maneira que as atividades não incluídas na lista anexa respectiva não sofrem incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, em decorrência do princípio da legalidade.

Contudo, não significa dizer que ao legislador foi conferida a liberalidade de ampliar tal conceito de serviço e, por consequência, fazer incidir o ISS em hipótese não autorizada pelo texto constitucional.

Ou seja, não basta que a LC 116/03 classifique determinada atividade como prestação de serviço, inserindo-a em seu anexo, para que ela assuma esse contorno, não tendo essa Lei o poder de conferir natureza de serviço à atividade que não é, de fato, serviço. Ao contrário, a LC 116/03 deve respeitar os conceitos estabelecidos no direito privado, conforme ordena o art. 110 do Código Tributário Nacional.

Em outras palavras, por determinação constitucional, apenas atividades que tenham natureza de prestação de serviço (quaisquer que sejam ressalvados os pressupostos negativos relativo aos serviços que são tributados pelos Estados) podem ser tributadas pelo ISS.

Isto porque, não se pode conceber que a norma tributária distorça o conceito de “serviço”, que é dado pelo Direito Privado, uma vez que existe uma distinção necessária entre locação de bens (obrigação de dar ou de entregar) e prestação de serviços (obrigação de fazer), as últimas sendo aquelas que são subsumidas à hipótese de incidência do ISS.

Nesse sentido, entende-se por serviço a oferta de utilidade para outrem que pode ser “conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”. (Recurso Extraordinário nº 651.703⁷²).

Sendo assim, a simples “entrega de bens ao tomador” não é fato gerador do ISS, na medida em que não compreende um fazer e não é serviço na forma do disposto art. 156, inciso III da Constituição Federal;

Ao desconsiderar a limitação material imposta à sua competência tributária, o legislador produzirá ato normativo inválido, por manifesta ofensa à Constituição.

Assim, ao tratar a cessão de uso de espaços em cemitérios como uma prestação de serviço, a LC 116/03 manipula e modifica os conceitos de “cessão” e de “serviço” estabelecidos no direito privado. A cessão de direito de uso tem como núcleo essencial uma obrigação de dar, de disponibilizar o objeto da cessão ao cessionário, sem contemplar uma obrigação de fazer que exija esforço humano por parte do cedente. Já uma prestação de serviço tem como núcleo essencial uma obrigação de fazer, assumida pelo fornecedor do serviço perante o contratante. Sem essa obrigação de fazer algo, não há serviço e, sem serviço, não há fato gerador do ISS.

Ora, os serviços funerários prestados por cemitérios, bem como os serviços de conservação e/ou manutenção de jazigos constituem fato gerador do ISS, mas à luz da Constituição Federal não há que se pretender tributar pelo ISS a cessão de uso de espaço em

72 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 651703**, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017

cemitério para sepultamento, independente desta estar ou não associada àqueles serviços, uma vez que a cessão não constitui um fazer ou um oferecimento de utilidade para outrem na forma conceituado pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, não pode ser considerado serviço a mera cessão de um jazigo, enquanto cessão de direito de uso, pura e simples, que não envolve uma conduta que se traduza em um fazer e independe da ocorrência de um sepultamento e a prestação de um dos serviços funerários previstos no item 25.01 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Conforme estudo, há diversos precedentes judiciais que, embora não tratem especificamente da atividade sob análise, podem ser aplicados por analogia (e.g. RE n. 116.121-3-São Paulo; RE 925.038-Pernambuco; Arguição de Inconstitucionalidade nº 0015571-31.2011.8.26.0000 – TJ/SP; Incidente de Inconstitucionalidade n. 70029311743 – TJ/R; IIN 12070018812 – TJ/ES).

Ainda, tem-se que é nesse exato sentido os inúmeros precedentes do Supremo Tribunal Federal acerca da locação de bens móveis, claramente aplicáveis analogamente, bem como o enunciado do Enunciado nº 31⁷³ da Súmula Vinculante. Sem prejuízo, pode-se invocar também a jurisprudência acima mencionada dos Tribunais de Justiça, que concluíram pela não-incidência do ISS sobre a cessão do direito de uso de bem incorpóreo.

Assim, tendo em vista que *(i)* de acordo com os limites impostos pela CRFB/88 o fato gerador do ISS se limita à prestação de serviços e *(ii)* a cessão de uso de espaço em cemitérios para sepultamento não é uma prestação de serviço, pode-se concluir que a inclusão dessa atividade na lista anexa à LC 116/03 é flagrantemente inconstitucional.

Isto é, deve ser considerada inconstitucional a previsão da incidência do imposto sobre “cessão de uso de espaço em cemitérios para sepultamento”, conforme subitem 25.05 da Lista de Serviços anexa à LC nº 116/2003, considerando que há qualquer atividade senão a colocação de um bem à disposição do tomador.

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

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4ª ed. São Paulo: Método, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

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. 2005.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, Editora Forense. 11ª ed. 2003.

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

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1135606/PR, Relator: Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/05/2010, DJe 08/06/2010

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg nos EDcl no AREsp 102.327/SP**, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/12/2012, DJe 17/12/2012

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no AgRg no Ag 1352404/MG**, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2011, DJe 13/06/2011

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no REsp 724.111/RJ**, Relator: Ministro LUIZ FUX, primeira turma, Julgado Em 17/12/2009, Dje 12/02/2010

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1183210/RJ**, Relator: Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/02/2013, DJe 20/02/2013

Brasil. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 925.038-Pernambuco**. Relatora: Ministra CÁRMEN LÚCIA. Julgado em 30/03/2016.

Brasil. Supremo Tribunal Federal. **AgRg no REsp 953.840/RJ**, Relator: Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/08/2009, DJe 14/09/2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI 590329** AgRg, Relator: Ministro EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 08/08/2006, DJ 08-09-2006 PP-00049 EMENT VOL-02246-08 PP-01696.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 116.121-3**, Relator: Ministro OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 166772**, Relator: Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/1994, DJ 16-12-1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 361829**. Relator: Ministro CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 13/12/2005, DJ 24-02-2006 PP-00051 EMENT VOL-02222-03 PP-00593 LEXSTF v. 28, n. 327, 2006, p. 240-257 RIP v. 8, n. 36, 2006, p. 299-310.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 651703**, Relator: Ministro LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-201

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 71758 GB**, Relator: Ministro THOMPSON FLORES, Data de Julgamento: 14/06/1972, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 31-08-1973 PP-06310 EMENT VOL – 00919-01 PP-00272 RTJ VOL-0066-01 PP 140

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 75952**. Relator: Ministro THOMPSON FLORES, Segunda Turma, julgado em 29/10/1973, DJ 02-01-1974 PP-00014 EMENT VOL-00934-04 PP-01340.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE RJ 361829** ED. Relatora: Ministra ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-050 DIVULG 18-03-2010 PUBLIC 19-03-2010 EMENT VOL-02394-02 PP-00491 RTJ VOL-00214-01 PP-00510 LEXSTF v. 32, n. 376, 2010, p. 166-172

Caderno de Pesquisas Tributárias n° 13. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 493.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros editores, 25ª edição, 2009.

CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. “**Não-incidência do SS sobre Atividades de Franquia (Franchising)**”. RET 56/65, jul-ago/2007.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 2015.

CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS**. São Paulo: Método, 2011.

DANIELEVICZ, Ígor. **Os limites entre o ISS e o ICMS**: a LC n. 116/2003 em face do DL n. 406/68 e as leis complementares relativas aos ICMS. In TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição. Barueri: Manoele, 2004.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**, São Paulo: Saraiva, 1982.

DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. Vol. II, 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2002,

Gilioli Juliana. **“ISS e a Cessão de Direito de Uso de Marca”** ISS - Questões Práticas - 10 Anos da Lei Complementar 116/2003 – Porto Alegre -Paixão Editores – 2014

HARADA, Kiyoshi. ISS. Novo conceito de serviço a partir da reinterpretação do texto constitucional. Tributário: **Revista Digital**, Volume 18, Número 43, outubro de 2017. [on-line]. São Paulo: Tributário, outubro 2017. Disponível em: <<https://tributario.com.br/harada/iss-novo-conceito-de-servico-partir-da-reinterpretacao-do-texto-constitucional/>> ISSN 1676-4404

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. São Paulo: Malheiros editores, 20ª edição, 2005, p. 902/903, apud SILVA, José Afonso da Silva, Curso de direito constitucional positivo. São Paulo, editora Malheiros, 22ª edição, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina prática do ISS. São Paulo: Revista Dos Tribunais. 1984.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, estaduais e municipais, 2013.

REIS, Maria Lucia Américo dos e Borges, José Cassiano. O ISS ao alcance de todos. 2ª ed, Rio de Janeiro, 2015, Freitas Bastos Editora.

ROSSI, Carla Cristina Paschoalotte. O ISSQN em face da emenda constitucional n.º 37/02 e da lei complementar n.º 116/03. Artigo federal n.º 2004/0705, elaborado em 12/2003. Disponível em: <www.fiscosoft.com.br>. Acesso em: 26 maio 2014.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. Arguição de Inconstitucionalidade n.º 0015571-31.2011.8.26.0000. Relator: Corrêa Vianna, Data de Julgamento: 04/05/2011, Órgão Especial, Data de Publicação :17/05/2011

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 19ª ed. Editora Renovar.