

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS (IBET)
INSTITUTO PERNAMBUCANO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS (IPET)
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**TAXATIVIDADE OU EXEMPLIFICATIVIDADE DA
LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LC N° 116/2003**

Daniele G. F. Jordão de Vasconcelos

Monografia Final de Especialização em Direito Tributário.

Recife - 2007

Daniele Gonçalves Ferreira Jordão de Vasconcelos

**TAXATIVIDADE OU EXEMPLIFICATIVIDADE DA
LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LC Nº 116/2003**

Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação *lato sensu* do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) em convênio com o Instituto Pernambucano de Estudos Tributários (IPET) como requisito final para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Recife - 2007

DEDICATÓRIA

À minha mãe, por todos os ensinamentos ao longo do tempo e pelo exemplo sobre-humano de força, coragem, dedicação, persistência, fé. Porque pode existir mãe igual, mas melhor jamais.

AGRADECIMENTOS

À minha mãe, motivo maior de todas as minhas conquistas.

Ao meu avó Lupércio (*in memoriam*), pela presença paterna em todos os momentos de sua vida.

Ao meu irmão Mauro (*in memoriam*), que apesar dos poucos anos vividos serviu de exemplo de determinação e amizade a todos que o conheceram.

SUMÁRIO

DEDICATÓRIA.....	3
AGRADECIMENTOS.....	4
INTRODUÇÃO.....	1
1. PREVISÃO LEGAL.....	2
1.1. ISS.....	2
1.2. Princípio da Legalidade.....	5
1.3. Conceito de Serviço para fins do ISS.....	7
2. LC Nº 116/2003 X DECRETO-LEI Nº 406/1968.....	9
2.1. Decreto-Lei nº 406/68.....	9
2.2. Lei Complementar nº 116/03.....	10
3. DA TAXATIVIDADE VERTICAL E DA EXEMPLIFICATIVIDADE HORIZONTAL DA LISTA DE SERVIÇOS DA LC Nº 116/03.....	11
2.3. Dos argumentos a favor da exemplificatividade.....	12
2.4. Da taxatividade da lista de serviços.....	12
2.5. Da exemplificatividade de itens da lista de serviços.....	16
4. CONCLUSÃO.....	19
REFERÊNCIAS.....	21

INTRODUÇÃO

A expressão “definidos em lei complementar” trazida pelo inciso III do art. 156 da Constituição Federal originou inúmeras discussões acerca da competência municipal para instituição do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.

Previu a Constituição Federal que a base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza seriam os serviços não compreendidos no art. 155, II, ou seja, serviços que não fossem passíveis da incidência do ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços –, quais sejam: serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

Juntamente com a problemática da competência, a criação, por Lei Complementar, de uma lista de serviços tributáveis pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza insurgiu discussões no sentido de ser essa lista de serviços taxativa ou meramente exemplificativa, facultando aos Municípios tributarem outros serviços além dos previstos em Lei Complementar Federal.

Este trabalho pretende abordar os argumentos de cada uma dessas duas correntes (taxatividade ou exemplificatividade da lista de serviços), analisando a previsão constitucional para instituição do tributo em análise, juntamente com questões gramatológicas e jurisprudenciais, através de levantamento bibliográfico.

1. PREVISÃO LEGAL

Entre outros tributos, a Constituição Federal Brasileira de 1988 instituiu no inciso III do seu art. 156, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993, o imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Analisando atentamente o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, percebe-se que o legislador constitucional requereu Lei Complementar em tantos outros artigos, tornando-se fácil concluir, pois, que não foi por acaso que este mesmo legislador instituiu no artigo 156, III o requisito de Lei Complementar para as hipóteses de incidência do ISS.

1.1. ISS

Na Constituição de 1934, o art. 13, § 2º, III previa a tributação apenas para os serviços de diversões públicas, denominando esse tributo de “imposto sobre diversões públicas”, situação essa que difere totalmente do sistema atualmente vigente.

Nessa época a Constituição, em seu art. 11, previa a competência concorrente entre os Estados e a União. Os Estados tributavam, tendo como hipótese de incidência o campo de alguns negócios jurídicos não alcançados pelo IVC – imposto de vendas e consignações, como exemplo a hospedagem, o estacionamento de veículos, a pintura, a empreitada e até a locação de bens móveis.

Com a Constituição de 1937, sem mudanças significativas no sistema, os Estados continuavam a tributar serviços por meio do IVC, conforme previsão do inciso I, “d” do art. 23, além do serviço de diversões públicas, previsto no inciso III do art. 28, ou mesmo por meio do imposto de indústrias e profissões, previsto no inciso I, “f” do mesmo art. 23.

Com a Constituição de 1946, o imposto de indústrias e profissões passou para a competência municipal, conforme previsão do inciso III do art. 29, além do imposto de diversões públicas previsto no inciso IV do mesmo artigo.

Em razão do sistema jurídico vigente nessa época estar embasado em critérios jurídicos, e não econômicos, além de outras distorções em questões importantes, como por exemplo o imposto de importação que era de competência dos Estados, quando deveria ser da União, em

decorrência de seu papel de instrumento de política monetária e cambial, foi-se necessário a uma reforma tributária.

Essa reforma se deu com a Emenda Constitucional nº 18, de 01/12/1965, que teve como objetivo principal alterar o sistema tributário vigente na Constituição de 1946, criando um sistema constitucional nacional.

Esse novo sistema passou a adotar, entre outros, o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), através do art. 15 dessa EC:

Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.
Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12. (MARTINS, S., 2004, p. 23)

Assim surgiu, pois, a competência tributária municipal em relação ao ISS, não podendo estar os serviços tributáveis compreendidos na competência tributária dos Estados-Membros e da União.

Cabia à lei complementar exatamente estabelecer critérios que pudessem distinguir quais serviços o ISS englobaria daqueles que estariam alcançados pelos Estados através do “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores”.

Nota-se aí que a função essencial da Lei Complementar seria exatamente a de estabelecer quais os serviços que podiam ser tributados por meio do imposto sobre serviços de qualquer natureza, dos que seriam tributados através do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

A doutrina nessa fase inclinou-se, pois, pela natureza residual do ISS, como exemplo de José Afonso da Silva e Ruy Barbosa Nogueira.

Embora os municípios não tivessem que ficar esperando a elaboração da lei complementar, esta era de suma importância, em decorrência de diversas dúvidas surgidas sobre “mercadorias, produtos e serviços”, em razão da reforma tributária e o fato de o ISS estar configurado como tributo residual.

Foi assim criado o ISS tendo como fato gerador a prestação do serviço a terceiros, como base de cálculo o preço do serviço e como contribuinte o prestador do serviço, sendo tratado como um imposto sobre a circulação econômica.

A Constituição de 1967 confirmou a competência municipal relativa ao ISS, o nome do imposto e continuou a utilizar suas demais características, ou seja, sua nomenclatura econômica e natureza jurídica, tendo previsão em seu art. 25, inciso II:

Art. 25. Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

(...)

II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

Percebe-se que os serviços de qualquer natureza teriam que ser definidos em lei complementar, ao contrário de antes em que a lei complementar tinha por função estabelecer critérios para distinguir o que seria tributado pelo então ICM do que seria tributado pelo ISSQN.

Assim, a partir da Constituição de 1967 ficou determinado que lei complementar deveria fixar quais atividades seriam consideradas serviços, no âmbito da competência municipal.

A Emenda Constitucional nº 1, de 17/10/1969, criou novo sistema tributário no título I do seu capítulo V, sem, contudo, trazer alterações de grande importância, com a exceção de poder a lei complementar estabelecer as alíquotas máximas do ISS.

Na atual Constituição encontra-se também alterações do sistema tributário nacional.

A nomenclatura dos impostos não mais era jurídica ou econômica, passando a ser mista, ora como uma, ora como outra, embora o ISS tenha continuado da mesma forma:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

IV – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar.

(...)

§ 4º Cabe à lei complementar:

I – fixar as alíquotas máximas dos impostos previstos nos incisos III e IV;

II – excluir da incidência do imposto previsto no inciso IV exportações de serviços para o Exterior.

Foi promulgada então a Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/1993, alterando a ordem dos incisos do artigo ora citado, passando o ISS a ser previsto no inciso III desse artigo, em decorrência da supressão do imposto sobre “vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel”.

Houve ainda uma supressão e posterior modificação do texto previsto no § 4º, citada por Martins, S. (2004, p. 28), passando a redação desse parágrafo a ser tratada no § 3º, da seguinte forma:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

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

I – fixar as suas alíquotas máximas;

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o Exterior.

Todavia, a modificação mais relevante trazida com a atual Constituição Federal e a Emenda Constitucional nº 3/93 foi a de que não mais existe a natureza residual do ISS, passando ele a ser apenas imposto sobre serviço de qualquer natureza não compreendido no art. 155, II.

Assim, os demais serviços poderiam ser tributados pelo ISS, observando apenas sua previsão na lista de serviços da lei complementar.

Conclui-se, assim, sobre as características do imposto sobre serviços de qualquer natureza que:

- a) o imposto é de competência dos Municípios;
- b) o imposto, pela denominação econômica, é sobre a circulação de serviços, a prestação de serviços a terceiros. O fato gerador da respectiva obrigação tributária é a “prestação de serviços”; a base de cálculo do imposto é o “preço do serviço”; e o contribuinte é o “prestador do serviço”;
- c) os serviços onerados pelo imposto municipal são os definidos em lei complementar, não podendo fazer parte da lista os serviços que ficaram na competência dos Estados: “de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” (CF, art. 155, II). Há, portanto, uma dependência tributária relativa ao ISS, para que o legislador ordinário municipal institua o imposto, qual seja: a existência de lei complementar. (MARTINS, S., 2004, p. 29)

Entretanto, para que o tributo possa ser exigido, necessita-se expressa previsão legal (princípio da legalidade) por parte de cada município.

1.2. Princípio da Legalidade

Salienta-se, por oportuno, que as constituições brasileiras sempre acolheram o princípio da legalidade tributária, desejando o legislador que o princípio da legalidade fosse uma limitação ao poder de tributar.

Como exemplo, a constituição de 1967 previa esse princípio no § 29 do art. 150.

Com a Emenda nº 1 à Constituição, o assunto passou a ser tratado no § 29 do art. 153.

“Art. 153. *omissis*

[...]

§ 29. **nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro**, ressalvadas a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto de produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta constituição.” (grifo nosso)

Ainda, para a aplicação da legislação tributária, é mister a correta interpretação da lei e o perfeito conhecimento da situação de fato que dará ensejo ao fato gerador.

Nesse diapasão, a Constituição de 1967 previu caber à Lei Complementar estabelecer quais os serviços de qualquer natureza poderiam, havendo lei ordinária municipal, estar submetidos ao ISS, possuindo a atual Constituição Federal mesma previsão, através do seu art. 156, III.

E assim bem alude Martins, S. (2004, p. 44) ser “[...] a lei complementar que deverá explicitar quais os serviços atribuídos à competência municipal de tributar, sendo certo que os serviços não especificados na lei complementar não poderão sofrer a tributação do ISS”.

Todavia, alguns Municípios brasileiros têm editado suas leis tributárias em oposição ao artigo 156, III da Constituição Federal, no que se refere à exigência de lei complementar. Este procedimento segue parte da doutrina que defende a autonomia irrestrita dos municípios no campo tributário.

Os municípios, de fato, têm autonomia política, através do art. 1º da Constituição Federal de 1988, que prevê que “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)”.

Todavia, a União, Estados, distrito Federal e Municípios possuem competência **concorrente** para legislar sobre Direito Tributário, nos termos do art. 24 da Constituição Federal de 1988.

No caso da competência corrente, a União legisla em nível nacional, trazendo leis genéricas enquanto que os demais entes federados especificam a legislação para as situações regionais e setorializadas que entenderem pertinentes.

Assim, só no caso de a União não legislar, caberia aos demais entes suprir essa lacuna.

Dizem alguns que o artigo 146, III, da Constituição Federal colide com o art. 30, III, do mesmo diploma legal.

Todavia, não há como concordar com tal afirmação quando interpretada sistematicamente a Constituição Federal vigente.

As Constituições dos Estados, por exemplo, devem obedecer aos princípios da Constituição Federal e, por sua vez, a Lei Orgânica dos Municípios deve obedecer aos princípios da Constituição Federal e da Constituição do seu Estado.

Dessa feita, tem eficácia limitada a norma prevista no art. 156, III da Constituição Federal de 1988, sendo necessário o legislador infraconstitucional municipal integrá-la, concedendo-lhe eficácia plena.

1.3. Conceito de Serviço para fins do ISS

O art. 146 da Constituição Federal de 1988 diz que cabe à lei complementar, entre outras, estabelecer a base de cálculo do tributo, sendo a Lei Complementar referente ao ISS a LC nº 116/03.

Serviço vem do “latim *servitium* (condição de escravo), exprime, gramaticalmente, o estado de que é servo, encontrando-se no dever de *servir*, ou de trabalhar para o amo” (SILVA, 2002, p. 751).

Há diversos conceitos de serviços, a depender do fim a que ele sirva.

Para o imposto sobre serviços de qualquer natureza, o conceito de serviços teria de ter um cunho econômico e não jurídico, uma vez ter o próprio ISS natureza essencialmente econômica, como já mencionado.

Para Martins, S. (2004, p. 38) “serviço é um bem incorpóreo (imaterial) na etapa da circulação econômica”.

Defende ainda que um bem receberá a denominação de “produto”, “mercadoria” ou “serviço” a depender de sua natureza (material ou imaterial) e da etapa do circuito econômico que esteja atravessando (se de produção, circulação ou consumo).

Continua sua explanação informando que, para os bens que estejam dentro das etapas do circuito econômico, serão considerados produtos quando a natureza do bem for de bem material e esteja na etapa econômica de produção.

É essencial ainda, no conceito de serviço para fins de ISS, que a atividade seja realizada para um terceiro, com conteúdo econômico.

Para fins do imposto sobre serviços de qualquer natureza, desde a Constituição de 1967, a lei complementar é a responsável pela definição desses serviços objeto do imposto em comento.

Barreto (2003) define serviço sendo espécie da qual trabalho é gênero. Seria o esforço humano que se volta para outra pessoa, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros, o esforço desenvolvido em favor de terceiros.

Ou seja, para Barreto e Ataliba (1986, p. 31) é “todo esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (ou favorecedor de outrem). Assim, o gênero trabalho é esforço humano e a espécie serviço é o esforço humano, em benefício de outra ou outras pessoas”.

E Cassiano (2006) conclui que esse conceito constitucional de serviço:

(...) para fins de incidência do ISS é o comportamento humano consistente em uma obrigação de fazer, economicamente apreciável, desenvolvido em favor de outrem de forma individualizada, sem vínculo de subordinação (trabalhista), contratado na forma do direito privado, e não compreendido na esfera de tributação de outro ente federado que não o município.

É, pois, serviço uma obrigação de fazer, um esforço humano voltado para outra pessoa, com fim econômico, fruto de negócio jurídico regido pelo Direito Privado e sem vínculo empregatício.

Já serviço de qualquer natureza é qualquer serviço, conforme conceituado acima, de qualquer índole, jurídica, econômica e até financeira (não susceptível de IOF).

Entretanto, nem todo “serviço” conceituado até então poderá ser tributado pelo ISS, mas somente aqueles “serviços tributáveis”, entendidos como o esforço humano com conteúdo econômico, por ser, como bem menciona Barreto e Ataliba (1986, p. 31 e 32) “a dimensão econômica de cada fato que irá permitir que a sua ocorrência concreta dimensione, de alguma maneira, o tributo e, portanto, possa ser reconhecida como indício de capacidade contributiva”.

Assim, a Constituição descreve genericamente quais os fatos que podem ser adotados pelos legisladores municipais como hipótese de incidência do ISS, pela menção à atividade humana, consistente na prestação de serviços.

2. LC Nº 116/2003 X DECRETO-LEI Nº 406/1968

Conforme art. 156, III da Constituição Federal de 1988, cabe à Lei Complementar Federal o encargo de definir os “serviços de qualquer natureza” sujeito ao ISSQN, devendo, assim, estabelecer quais os serviços de qualquer natureza podem, havendo lei ordinária municipal, estar submetidos ao ISS.

A partir da Emenda Constitucional nº 18/65, a legislação complementar começou a regular a matéria tributária, buscando dar condições de implantar o sistema tributário nacional.

O primeiro elenco de serviços alcançados pelo ISS veio com o §1º do art. 71 do Código Tributário Nacional (lei nº 5.172/66) – CTN contendo apenas três incisos: o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos a usuários ou consumidores finais; a locação de bens imóveis; e a hospedagem ou guarda de bens de qualquer natureza, a título de locação em bens imóveis.

Essa primeira lista sofreu algumas alterações com os atos complementares nº 27, de 8/12/66, nº 34, de 30/01/67 e nº 35, de 28/02/1967.

A função da Lei Complementar é, sem dúvidas, dirimir os conflitos de competência existentes, podendo se dar através da lista de serviços, como no caso do ISSQN ou algum outro critério.

E, nessa área de conflitos tributários, a Lei Complementar deve prevalecer sobre a legislação de cada Município isoladamente, sob pena de não se conseguir exercer o poder tributário, conforme defende Harada (2002).

2.1. Decreto-Lei nº 406/68

Para afastar o conflito de competência tributária entre o, hoje, ICMS e o ISS foi editado o Decreto-Lei nº 406, de 31/12/68, passando a ser elencados em 29 itens os serviços submetidos à tributação do ISS, com natureza de Lei Complementar, em razão de sua finalidade.

Já em 08/09/1969 foi promulgado o Decreto-Lei nº 834, dando nova redação à lista de serviços baixada pelo Decreto-lei nº 406/68, passando esta a conter 66 itens.

Posteriormente, a quarta lista de serviços é aprovada pela Lei Complementar nº 56, de 15/12/87, possuindo 100 itens tributáveis pelo ISS.

Do Decreto-lei nº 406/68 surgiram duas questões fundamentais para dirimir conflitos de competência tributária.

A primeira, que os serviços incluídos na lista ficariam sujeitos apenas ao ISS, mesmo que sua prestação envolvesse fornecimento de mercadorias.

A segunda, que o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista ficaria sujeito ao ICMS.

Desses dois pontos fundamentais trazidos pelo Decreto-Lei nº 406/68 foi que surgiu a discussão entre ser a lista de serviços taxativa ou exemplificativa.

2.2. Lei Complementar nº 116/03

Por fim, vigora hoje a lista de serviços trazida pela Lei Complementar nº 116/03, que ampliou ainda mais a incidência do ISS e modificou sua formatação em relação às duas últimas.

Esse novo formato facilitou a discussão acerca da taxatividade, quando dividiu a lista de serviços em itens, o termo genérico, e subintens, espécies.

O fundamento constitucional de validade da LC nº 116/2003 é exatamente o artigo 156, III, que prescreve competir aos Municípios instituir impostos sobre serviços definidos em lei complementar.

A doutrina, quando da discussão do problema da função da lei complementar no direito tributário, considera que tal instrumento normativo somente pode ser utilizado para ditar normas gerais se respeitar o princípio federativo.

Todavia, como norma regulamentadora prevista constitucionalmente, pode sim a Lei Complementar nº 116/03 dispor sobre a Regra Matriz de Incidência Tributária do ISS.

Ainda, o art. 146 da CF/88 disciplina que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; além de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, obrigação,

lançamento, prescrição e decadência, além do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Assim, estará o legislador ordinário adstrito aos limites constitucionalmente estabelecidos.

No tocante ao legislador ordinário municipal, deverá este estar subordinado tanto aos limites constitucionalmente previstos, como à Lei Complementar nº 116/03.

3. DA TAXATIVIDADE VERTICAL E DA EXEMPLIFICATIVIDADE HORIZONTAL DA LISTA DE SERVIÇOS DA LC Nº 116/03

Nas palavras de José Souto Maior Borges, a edição da lei complementar prevista no inciso III do artigo 156 da Constituição Federal de 1988 poderá ser efetivada por vários critérios, entre eles:

- a) pode ser adotado o expediente técnico da lista ou não;
- b) uma vez adotada, a lista, **poderá limitar-se** a regular área de conflitos específicos (p.ex., ISS com ICMS);
- c) a lista **poderá estender-se** às áreas de conflitos entre diversos tributos (ISS com IPI, ISS com IOF, ISS com ICMS);
- d) por seu turno, **os diversos itens da lista poderão comportar apenas interpretação estrita ou mesmo restritiva, ou facultar a interpretação extensiva;**
- e) a lei complementar, dado que a hipótese é específica da norma geral de direito tributário, poderá regular também os conflitos intermunicipais do ISS, da forma que à discricção política do Congresso aprover. (BORGES, 2004, p. 40, grifo nosso)

Percebe-se, pois, que a publicação ou não da lista de serviços é uma faculdade, apenas uma das alternativas de aplicação do texto constitucional.

Todavia, uma vez optado pela publicação da lista de serviços, esta se tornará limitadora das hipóteses de incidência do ISS, uma vez que os Municípios ficarão adstritos a ela, quando da publicação de suas leis municipais.

Ainda, no rol das hipóteses supra citadas, que versa sobre os diversos itens da lista de serviços, é forçoso concluir, quando da análise do item “d”, que existem dois problemas de taxatividade/exemplificatividade.

O primeiro é a lista de serviços considerada em si mesma e o outro são os itens em que essa lista está desdobrada.

2.3. Dos argumentos a favor da exemplificatividade

Os defensores da exemplificatividade apegaram-se, sobretudo, à expressão "serviços de qualquer natureza". Defendem que não poderia lei complementar, listar os serviços tributáveis pelo ISSQN, restringindo o exercício da competência municipal.

Possui como principais defensores Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges e Aires F. Barreto.

Para eles, apenas aqueles serviços que a Constituição afastou de sua competência, previsto no art. 155, II não poderiam ser tributados pelos ISSQN, podendo os Municípios tributar todo e qualquer outro serviço, estando ou não arrolados na lista de serviços prevista na lei complementar.

O maior argumento pela exemplificatividade, todavia, encontra respaldo na violação do princípio da autonomia municipal, quando do conflito de competências, ao impor ao Congresso Nacional o poder de delimitar o campo de atuação Municipal no que se refere ao ISSQN.

Esse entendimento tem como fundamento uma análise conjunta do art. 156, III e art. 146, ambos da Constituição Federal de 1988.

O que aconteceu foi que a própria Constituição Federal optou por reduzir a autonomia municipal, centralizando o poder na pessoa da União, sendo o inciso III do art. 156 uma exceção à autonomia municipal, como concorda Cassiano (2006).

Não há como afirmar que a taxatividade da lista de serviços viola o princípio da autonomia municipal, uma vez que se constitui exceção prevista pela própria Constituição Federal.

2.4. Da taxatividade da lista de serviços

Sobre ser a lista de serviço taxativa, tomamos por empréstimo a expressão do mestre Souza (apud Martins, S., 2004, p. 38) para quem “tudo que não esteja expressamente enumerado na lista do Decreto-lei 834/69, de 1969, pura e simplesmente não é serviço para os efeitos de ISSQN (RDP, b. 20:359).”

Todas as listas de serviços tributáveis pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza foram taxativas quando enumeraram exatamente quais seriam esses serviços tributáveis.

É notório que a defesa de ser a lista de serviços taxativa ou exemplificativa vai de acordo com a oportunidade de cada um, fato que pode ser observado em diversas decisões administrativas de municípios, como exemplo Currais Novos/RN, que em julgamento de 1ª instância do Auto de Infração s/n emitido por esse Município contra a Caixa Econômica Federal assim dispôs:

Afora o entendimento pacífico acerca da irrelevância da denominação das subcontas contábeis, também é pacífico ser a lista de serviços prevista na Lei Complementar nº 56/87 e recepcionada pelo art. 60 da Lei nº 1.142/90 taxativa, conforme própria menção do julgador: [...]

[...] a taxatividade dos serviços bancários não é tão absoluta assim como pretende a Impugnante. (grifo nosso)

Nota-se que o julgador administrativo emitiu posicionamentos antagônicos no que se refere à taxatividade ou exemplificatividade da lista de serviços tributáveis pelo ISSQN, inclinando por uma hipótese ou por outra sempre que lhes fosse conveniente.

Souto Maior Borges defende ainda que não há taxatividade constitucional da lista de serviços, como se pode observar:

(...) é um mito, o da “taxatividade” constitucional da lista e um equívoco aplicar esse critério também à regência da Lei Complementar nº 116/2003. Como dantes, a enunciação da lista não está acompanhada de nenhum advérbio quantificador, que restringisse o seu âmbito material de validade e legitimasse a aplicação do argumento *a contrario sensu*. (BORGES, 2004, p. 47)

A assertiva de que a lista é taxativa em razão da falta de advérbio quantificador restritivo, não pode de qualquer maneira prevalecer.

Primeiro, faz-se necessário indagar qual seria a razão da necessidade de utilização de advérbio restritivo para justificar a não taxatividade da lista e não de advérbio que ampliasse as possibilidades de serviços tributáveis para justificar a exemplificatividade.

Essa questão torna-se mais evidente quando se fala de maneira restritiva que o fato gerador do ISS é “a prestação de serviços constantes da lista anexa”, não sendo necessárias reafirmações como “somente” ou “apenas”.

No mesmo sentido, a lista de serviços prevista pela Lei Complementar nº 116/03 deixou bem claro que se fazia necessário o advérbio aumentativo e não restritivo quando, ao tratar de alguns itens tributários incluiu a expressão “e congêneres”.

Não restam dúvidas assim que, caso a lista de serviços exemplificativa o fosse, far-se-ia necessário expressão equivalente que indicasse que aqueles itens seriam apenas

exemplificativos e não taxativos, como fez o legislador em relação aos subitens previstos na LC nº 116/2003.

Ademais, a jurisprudência dominante já encerrou a discussão sobre a taxatividade da lista, conforme REsp 686.587/RS:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. PRECEDENTES. SÚMULA 7/STJ. 1. A jurisprudência desta Corte sedimentou-se no sentido de que a Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 para efeito de incidência de ISS sobre serviços bancários é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, a fim de enquadrar-se serviços idênticos aos expressamente previstos. 2. Para constatar se as atividades apontadas pelo recorrente nas razões de seu apelo especial efetivamente se enquadram nos itens 95 e 96 da Lista de Serviços inserta no Decreto-Lei nº 406/68 seria revolver o contexto fático-probatório. 3. Recurso especial improvido. (STJ, 2005, p. 218)

Apesar da maioria dos julgados encontrados referirem-se ao Decreto-Lei nº 406/68, o entendimento quanto à taxatividade da nova lista de serviços trazida pela Lei Complementar nº 116/03 permanece válido, senão vejamos o posicionamento de Troianelli e Gueiros:

Disso decorre que nessa nova lista (lista da LC 116/03) os subitens são taxativos e serviços pertinentes a um item que porventura não estiverem expressamente previstos nos seus subitens não poderão ser tributados. Assim, voltando ao exemplo dos serviços de cuidados pessoais indicados no item 6 da lista, o serviço fictício de redução corpórea de radicais livres por supressão da gravidade, embora seja inequivocamente um serviço de cuidado pessoal, não estaria sujeito ao ISS, pela simples razão de não constar do rol de serviços como espécie em um subitem do item 6. (TROIANELLI; GUEIROS, 2003, p. 110)

E no mesmo sentido defende Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Rodrigues:

A lista de serviços é *taxativa*, não podendo ser ampliada por analogia, a teor do art. 97 do CTN ('somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos, ou a sua extinção'), que no art. 108, §1º, preceitua: 'O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. (MARTINS, I.; RODRIGUES, 2003, p. 185)

A doutrina majoritária apegou-se ao fato de que é vedado o emprego da analogia no campo do direito material, motivo pelo qual, apenas os serviços constantes da lista de serviços poderiam ser tributados pelo ISS.

A tese defendida é a de que o art. 156, III da Constituição Federal de 1988 outorga competência ao legislador federal, na qualidade de representante da nação, a fim de que defina quais são os serviços sujeitos a tributação pelos Municípios, por meio de lei complementar.

Não há como defender essa tese em sentido contrário. A exceção prevista nesse dispositivo constitucional restringiu-se apenas à fixação da extensão do critério material e do critério quantitativo – alíquota especificamente – do ISSQN, por meio da Lei Complementar,

sendo inconstitucional restrição dos demais critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária - RMIT.

Isso porque a própria Constituição já fixa previamente o critério material de cada Regra Matriz de Incidência Tributária delimitando os fatos que podem ser tributados exclusivamente ou pela União, ou pelos Estados ou pelos Municípios, não podendo o legislador infraconstitucional modificar ou ampliar.

A questão da lista já vir definida *numerus clausus* pelo Congresso Nacional não implica na modificação ou ampliação do critério material da RMIT, sendo até aceitável a hipótese redução.

A Constituição Federal apenas definiu o critério material de uma forma genérica, como serviço, constitucionalmente delimitado, e, por esse motivo, coube ao legislativo federal explicitar quais seriam esses serviços, sendo esta sua única atribuição.

Por conseqüência, o legislador municipal está adstrito a tributar apenas aqueles serviços relacionados na lei complementar, não podendo ir além, incluindo outros que não estão expressamente previstos.

Todavia, essa redução do critério material não implica em inconstitucionalidade, “mas apenas o não-exercício da competência impositiva da pessoa política responsável pela tributação, no caso plasmada na Lei Complementar nº 116/03”, como bem afirma Cassiano (2006).

Harada (2002) entende que a opção do poder público pela taxatividade se deu em razão da comodidade de defender essa tese uma vez que ela dispensa a tarefa de conceituar o que sejam serviços.

Assim, pode-se concluir que a lista compõe o fato gerador do imposto, observando apenas que não pode estar contido como serviços o que não o é, tampouco os serviços que estão abrangidos na competência dos outros entes federativos. Ou seja, a ampliação ou modificação do conceito de serviços não será admitida, ensejando atuação do Poder Judiciário.

Assim, não é apenas necessário que o serviço esteja previsto na lista de serviços do ISS, mas é necessário ainda que a atividade prestada constitua serviço, na abrangência constitucional do conceito, preenchendo o conceito material da Regra Matriz de Incidência Tributária, ou seja, há que se verificar a constitucionalidade/inconstitucionalidade de cada item.

Como exemplo, pode ser citado a locação de bens móveis previsto no item 3.01 da lista de serviços anexa a Lei Complementar nº 116/2003, vetado pelo Presidente da República, já julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Tomando emprestadas as palavras de Cassiano (2006) já citadas anteriormente para definição de serviço:

(...) para fins de incidência do ISS é o comportamento humano consistente em uma obrigação de fazer, economicamente apreciável, desenvolvido em favor de outrem de forma individualizada, sem vínculo de subordinação (trabalhista), contratado na forma do direito privado, e não compreendido na esfera de tributação de outro ente federado que não o município.

Ainda, Harada (2002) também entende que “a lista já é tão completa quanto possível, abarcando todos os tipos de serviços imagináveis, de sorte que, hoje, a tese da taxatividade não implica em limitar competência impositiva municipal”, como outros defendem.

2.5. Da exemplificatividade de itens da lista de serviços

Quando em diversos itens o legislador mencionou a expressão “e congêneres”, inúmeras Prefeituras começaram a interpretar a lista de serviços tributáveis pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza como exemplificativas, ensejando grandes quantidades de autuações por serviços não tributáveis.

Além da lista da Lei Complementar nº 116/03, a própria lista anexa à LC nº 56/87 fez uso de analogias ao empregar a expressão "congêneres", conforme se vê dos itens 1, 2, 3, 9, 11, 12, 16, 29, 37, 41, 60, 66 e 78 e a lista anexa ao Decreto-lei 834/69, utilizava expressões "similares" e "semelhantes".

Não há, porém, como afirmar que a lista de serviços é exemplificativa em toda sua totalidade.

Se exemplificativa o fosse, não teria para que a lista de serviços enumerar os serviços tributáveis prestados pelas instituições financeiras, por exemplo, ou pelas construtoras, se todos os serviços prestados por elas fossem tributados.

Nesse sentido concorda o Min. Xavier de Albuquerque, após exame da jurisprudência do STF, “nenhuma decisão encontrei da qual se pudesse extrair, ainda que tacitamente, o entendimento de ser a lista meramente exemplificativa” (STF, 1979, p. 2102).

Seria suficiente apenas um item com uma redação do seguinte tipo: “Serviços prestados por instituições financeiras” ou “Serviços prestados por Construtoras”.

Pelo contrário, percebe-se bem na Lei Complementar nº 116/03 que a intenção do legislador foi utilizar “instituição financeira” ou “construtora” exatamente como limitador de quais serviços serão tributáveis quando prestados por aquele tipo de empresa.

O Supremo Tribunal Federal após já ter se posicionado pela taxatividade mitigada da lista de serviços, concordou com o pensamento do Ministro Aliomar Baleeiro de que essa taxatividade não restringe a exemplificatividade de cada um dos itens da lista.

No mesmo sentido também emitiu posicionamento o Superior Tribunal de Justiça, o Min. Castro Meira:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. 1. Embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente. Precedentes do STF e desta Corte. 2. Esse entendimento não ofende a regra do art. 108, § 1.º, do CTN, que veda o emprego da analogia para a cobrança de tributo não-previsto em lei. Na hipótese, não se cuida de analogia, mas de recurso à interpretação extensiva, de resto autorizada pela própria norma de tributação, já que muitos dos itens da lista de serviços apresentam expressões do tipo "congêneres", "semelhantes", "qualquer natureza", "qualquer espécie", dentre outras tantas. 3. Não se pode confundir analogia com interpretação analógica ou extensiva. A analogia é técnica de integração, vale dizer, recurso de que se vale o operador do direito diante de uma lacuna no ordenamento jurídico. Já a interpretação, seja ela extensiva ou analógica, objetiva desvendar o sentido e o alcance da norma, para então definir-lhe, com certeza, a sua extensão. A norma existe, sendo o método interpretativo necessário, apenas, para precisar-lhe os contornos. 4. Recurso especial improvido. (STJ, 2004, p. 156)

E o Min. Paulo Galotti:

No mérito, é pacífico o entendimento jurisprudencial do STJ acerca da não incidência do ISS sobre os serviços bancários não incluídos na lista que acompanha o Decreto-lei n. 406/68, alterado pelo Decreto-lei n. 834/69, **vez que exaustiva e não exemplificativa.** (STJ, 2000, p. 218, grifo nosso)

Todavia, não há como alargar a exemplificatividade horizontal a todos os itens da lista de serviços.

Ora, quando se diz que a lista admite interpretação genérica, estar-se apenas referindo aos itens que contêm um sentido amplo decorrente de sua própria significação, como vocábulo de conteúdo genérico, o que não implica permissão para analogia.

Assim, apenas os itens que possuem a expressão “congêneres” admitem interpretação extensiva, observando a natureza dos serviços relacionados nesses itens, isso porque o legislador disse menos do que queria dizer.

A Constituição não definiu, de fato, se a lista de serviços seria taxativa ou exemplificativa, cabendo ao legislador complementar essa definição além de elencar quais

serviços que sofrerão a incidência do imposto sobre serviços, não constituindo isso uma afronta à Constituição.

4. CONCLUSÃO

É fato que não é função da Lei Complementar estabelecer as hipóteses de incidência do ISS, função essa privativa das leis municipais. Todavia, estas só podem tomar como hipótese de incidência serviços previstos na lei complementar, sendo de fácil conclusão que a lista da LC é taxativa e não exemplificativa.

Caso contrário, não seria necessário que os municípios ficassem adstritos aos serviços enumerados por ela, mas apenas obedecer a previsão constitucional de que esses serviços não podem estar compreendidos na competência tributária dos Estados ou da União.

Os tribunais em suas diversas instâncias já encerraram, inclusive, a discussão sobre ser a lista taxativa, situação evidenciada em farta e reiterada jurisprudência.

Não há justificativa legal para que o Município elasteça uma lista, ferindo o princípio da estrita legalidade em matéria tributária, apenas para satisfazer uma meta de arrecadação tributária.

O art. 146 da CF/88, quando reafirma a tipicidade tributária, pretende justamente evitar a insegurança jurídica que necessariamente acarretaria ao contribuinte que se vê tolhido de um lado pelas decisões jurisprudenciais, reafirmando os princípios constitucionais tributários, e de outro lado um Município que insiste em desacatar tais princípios em nome de uma tributação ilegal.

Quando se diz que a lista admite interpretação genérica, estar-se apenas se referindo aos itens que contêm um sentido amplo decorrente de sua própria significação, como vocábulo de conteúdo genérico. O que não implica permissão para analogia.

Não se pode admitir, ao arropio das garantias consagradas na ordem constitucional vigente, que a utilização deste argumento seja aplicável para estabelecer analogias. Pois, não se pode abarcar num item aquilo que de forma alguma está contido no gênero que representa.

Ainda, para a aplicação da legislação tributária, é mister a correta interpretação da lei e o perfeito conhecimento da situação de fato que dará ensejo ao fato gerador.

Resta-se comprovada, pois, a taxatividade da lista de serviços do ISS, bem como o fato de que a mesma serve como limitadora dos serviços a serem tributados pelos Municípios, conforme previsão, diversas vezes repetidas, do art. 156 da Constituição Federal.

Todavia, a lista possui interpretação extensiva dentro de cada item, permitindo a incidência do ISS sobre serviços “congêneres” aos previstos expressamente, devendo esses

itens, ainda, estarem enquadrados no conceito constitucionalmente proposto do que seja serviço.

Essa interpretação, como já demonstrado, não afronta o princípio da autonomia municipal, uma vez que o inciso III do art. 156 da Constituição Federal de 1988 consiste em exceção a essa regra.

Do mesmo modo, não há como concordar que a definição do critério material da RMIT do ISS estaria ao livre arbítrio do legislador infranconstitucional municipal, podendo ser considerado apenas como uma redução no âmbito de atuação do ente tributante, impedindo o exercício de sua competência tributária.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição** – pressupostos positivos – arquétipo do ISS. *Revista de Direito Tributário*, n.º 37, ano 10, julho/setembro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1986.
- BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003.
- BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-lei n. 406/68 à LC n. 116/2003). In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Imposto sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição**. Vol. 2. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 5-51.
- BRASIL. Constituição (1967) **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial [da] República federativa do Brasil, Brasília, DF, 20 out. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 20 out. 2007.
- BRASIL. Constituição (1988) **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20 out. 2007.
- CASSIANO, Andrei. **Da não-incidência do ISS sobre a atividade de franquia (franchising)**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10226>>. Acesso em: 18 out. 2007.
- HARADA, Kiyoshi Harada. **Imposto sobre Serviço**. Disponível em: <<http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/defaults.asp?action=doutrina&iddoutrina=1216>>. Acesso em: 18 out. 2007.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva e RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **O ISS e a Lei Complementar nº 116/2003 - Aspectos Relevantes**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 185-215).
- MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1ª Turma. Recurso Extraordinário nº 87.931-RS. Relator: Ministro Xavier de Albuquerque. Brasília, 20.02.79. DJ de 23.08.79, pp.02102. Disponível a partir de: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 21 out. 2007.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 2ª Turma. Recurso Especial nº 68.876-MG. Relator: Ministro Paulo Galloti. Decisão unânime. Brasília, 01.06.00. DJ de 01.08.00, p. 218. Disponível a partir de: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=68876&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=3>>. Acesso em: 21 out. 2007.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 2ª Turma. Recurso Especial nº 121.428-RJ. Relator: Ministro Castro Meira. Decisão unânime. Brasília, 01.06.04. DJ de 16.08.04, p. 156. Disponível a partir de: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=121428&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>>. Acesso em: 21 out. 2007.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 2ª Turma. Recurso Especial nº 686.587-RS. Relator: Ministro Castro Meira. Decisão unânime. Brasília, 20.10.05. DJ de 07.11.05, p. 218. Disponível a partir de: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=taxatividade&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=30>>. Acesso em: 21 out. 2007.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda e GUEIROS, Juliana. **O ISS e a Lei Complementar nº 116/03**: Aspectos Polêmicos da Lista de Serviços. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 110-124).