



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 784.439/DF**

**RELATORA:** MINISTRA ROSA WEBER

**RECORRENTE:** BANCO SUDAMERIS BRASIL S/A

**ADVOGADOS:** PAULO CAMARGO TEDESCO E OUTROS  
GABRIELA SILVA DE LEMOS  
MARCOS JOAQUIM GONÇALVES ALVES

**RECORRIDO:** MUNICÍPIO DE MACEIÓ

**AMICUS CURIAE:** SINDICATO DAS EMPRESAS DE COMPRA, VENDA, LOCAÇÃO,  
ADMINISTRAÇÃO DE IMÓVEIS RESIDENCIAIS E COMERCIAIS  
DE SÃO PAULO – SECOVI/SP

**ADVOGADOS:** MARCELO MONTALVÃO MACHADO  
ALEXANDER ANDRADE LEITE E OUTROS

**AMICUS CURIAE:** MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

**AMICUS CURIAE:** ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE  
FINANÇAS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS – ABRASF

**ADVOGADO:** ALEXANDRE GRABERT BARANJAK

**PARECER AJC/PGR N° 48788/2020**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXATIVIDADE DA LISTA DE SERVIÇOS SUJEITOS AO ISS. INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE ATIVIDADES INERENTES AOS SERVIÇOS ELENCADOS EM LEI. POSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO DO RECURSO.

1. Recurso Extraordinário *leading case* do Tema 296 da sistemática da Repercussão Geral: “*Caráter taxativo da lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal*”.

2. Proposta de tese de repercussão geral: É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei.

– Parecer pelo desprovimento do recurso e pela fixação da tese sugerida.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

Egrégio Plenário,

Trata-se de recurso extraordinário representativo do Tema 296 da sistemática da Repercussão Geral, alusivo à taxatividade da lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal.

A matéria teve a repercussão geral reconhecida pela Suprema Corte no Recurso Extraordinário 615.580, que foi posteriormente substituído pelos Recursos Extraordinários 630.600 e 635.548, em decorrência da homologação de sucessivos pedidos de desistência.

O Plenário Virtual da Suprema Corte reconheceu a existência da repercussão geral da controvérsia e delimitou o tema a ser examinado no *leading case*, nos termos da ementa a seguir transcrita:

*TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LISTA DE SERVIÇOS. DECRETO-LEI 406/1968 E LC 116/2003. TAXATIVIDADE. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.*

*Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, vencido o Ministro Cezar Peluso. Não se manifestou o Ministro Eros Grau.*

*(RE 615.580, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe de 19 ago. 2010.)*

Na origem, o Banco Sudameris ajuizou ação anulatória fiscal com o intuito de desconstituir auto de infração lavrado pelo Município de Maceió, alusivo à cobrança de ISS incidente sobre atividades bancárias realizadas no período de outubro de 1999 a dezembro de 2003.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

Em primeira instância, o pedido foi julgado procedente, o que ensejou a interposição de recurso de apelação pelo Município de Maceió perante o Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas, que proveu parcialmente o recurso para declarar a decadência dos créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos até 8.3.2000 e determinar a incidência do ISS sobre as receitas oriundas das seguintes rubricas: “rendas de outros serviços”, “recuperação de encargos e despesas” e “compensação de cheques”.

Dessa decisão foram interpostos recurso especial e recurso extraordinário. O Superior Tribunal de Justiça, em decisão monocrática, proveu parcialmente o recurso especial para afastar a incidência de ISS sobre a rubrica “compensação de cheques”.

Interposto agravo regimental, o recurso especial foi desprovido, nos termos da ementa a seguir transcrita:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ISS. SERVIÇOS BANCÁRIOS. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. MATÉRIA JÁ PACIFICADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO. RESP 1.111.234/PR. ART. 543-C DO CPC. ATIVIDADES ENGLOBALADAS NAS RUBRICAS TRIBUTADAS. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.*

*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.*

*2. No caso concreto, o acórdão recorrido não especificou as atividades que englobam as rubricas tributadas “renda de outros serviços” e “recuperação de encargos e despesas”. A verificação se tais contas, na espécie, correspondem, ou não, a prestação de serviços bancários tributáveis (itens 95 e 96 da Lista Anexa ao DL 406/68) implica*



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

*reexame de fatos e provas, o que é vedado pela via do recurso especial em face do que dispõe a Súmula 7/STJ.*

*3. Agravo regimental não provido.*

Em seguida, foram opostos embargos de declaração, desprovidos pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.

Daí o recurso extraordinário, interposto com fundamento no art. 102, III, *a*, da Constituição Federal, sob a alegação de ofensa aos arts. 93, IX, 5º, XXXV e LV, 150, I, e 156, III, da Constituição Federal.

Sustenta que a violação dos arts. 5º, XXXV, e 93, IX, da Constituição Federal decorre da ausência de manifestação do Superior Tribunal de Justiça sobre aspectos essenciais ao deslinde da controvérsia, mesmo após a oposição de embargos de declaração.

A violação do art. 5º, LV, da Constituição Federal, por sua vez, decorreria do cerceamento de defesa do recorrente, que não pôde comprovar, na origem, a específica natureza das atividades bancárias referentes às rubricas mencionadas.

Afirma que a ofensa aos arts. 150, I, e 156, III, da Constituição Federal decorre da circunstância de ter sido efetuada interpretação analógica e extensiva para albergar as rubricas referentes às “rendas de outros serviços” e “recuperação de encargos e despesas” como atividades análogas às previstas nos itens 95 e 96 da lista anexa ao DL 406/1968, o que seria vedado pela Carta.

O Superior Tribunal de Justiça sobrestou o recurso, ante o reconhecimento da existência de repercussão geral da matéria no RE 615.580.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

Posteriormente, ante a homologação da desistência do recurso afetado à sistemática da repercussão geral, os autos foram remetidos ao Supremo Tribunal Federal, que considerou que *“este recurso extraordinário versa sobre a mesma matéria tratada no RE 615.580, podendo passar a ser o processo indicado para julgamento do Tema 296”*.

A FEBRABAN e o Banco Santander (sucessor do Banco Sudameris) apresentaram proposta de desafetação do Tema 296, argumentando que o Superior Tribunal de Justiça já reconheceu a taxatividade da lista de serviços para fins de enquadramento da incidência de ISS sobre serviços bancários e a averiguação do enquadramento da atividade no âmbito de incidência do imposto ensejaria revolvimento de matéria fático-probatória, providência vedada no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

O Sindicato das Empresas de Compra, Venda, Locação, Administração de Imóveis Residenciais e Comerciais de São Paulo sustenta a impossibilidade de desafetação do tema, porquanto a questão não se restringe à taxatividade dos serviços bancários.

A Ministra Relatora admitiu o ingresso do Município de São Paulo e da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras (ASBRAAF) no feito, na qualidade de *amici curiae*.

Vieram os autos à Procuradoria-Geral da República para parecer.

Eis, em síntese, o relatório.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

**1. DELIMITAÇÃO DO TEMA PARA EXAME SOB A SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL**

Verifica-se que, no recurso extraordinário, o recorrente não se limita a alegar violação dos arts. 150, I, e 156, III, da Constituição Federal, referente à taxatividade da lista de incidência do ISS. Sustenta, também, afronta aos arts. 93, IX, 5º, XXXV e LV, 150, I, e 156, III, da Carta da República.

Contudo, a alegada inobservância dos arts. 93, IX, e 5º, XXXV, da Constituição não se encontra no cerne da controvérsia do tema de repercussão geral e a Suprema Corte já decidiu, na sistemática da repercussão geral (Tema 660), que a questão de ofensa aos princípios do contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal e dos limites à coisa julgada tem natureza infraconstitucional (ARE 748.371, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, *DJe* de 31 jun. 2013).

Portanto, o tema delimitado para exame sob a sistemática da repercussão geral neste RE se refere à taxatividade da lista de serviços incluídos no âmbito de incidência do ISS.

**2. TAXATIVIDADE DA LISTA DE SERVIÇOS SUJEITOS AO ISS E TRIBUTAÇÃO DAS ATIVIDADES INERENTES AOS SERVIÇOS ELENCADOS EM LEI**

**2.1 Taxatividade da lista de serviços sujeitos ao ISS**

A Constituição Federal, ao fixar a competência tributária dos municípios, dispõe que o ISS incidirá sobre os serviços definidos em lei



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

complementar, excluídas as hipóteses de tributação pelo ICMS, consoante se depreende de seu art. 156, III:

*Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
(...)*

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

Apesar de a instituição do ISS competir aos municípios, a base de cálculo do tributo está submetida à norma de caráter geral, consubstanciada em lei complementar definidora dos serviços tributáveis.

Portanto, em tese, com exceção dos impostos referidos no inciso III do art. 156 da Constituição Federal, todos os serviços seriam passíveis de tributação pelo ISS, mas a própria Carta limita o âmbito de incidência aos serviços “*definidos em lei complementar*”.

A limitação do âmbito de incidência do ISS por intermédio de lei complementar decorre, inclusive, da necessidade de se conferir estabilidade ao pacto federativo, afastando possíveis conflitos tributários entre os entes federados, conforme afirmou o Ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE 361.829:

*É que a lei complementar, definindo os serviços sobre os quais incidirá o ISS, realiza a sua finalidade principal, que é afastar os conflitos de competência, em matéria tributária, entre as pessoas políticas (CF, art. 146, I). E isto ocorre em obséquio ao pacto federativo, princípio fundamental do Estado e da República (CF, art. 1º), erigido, pelo constituinte originário, em cláusula pétrea ou limitação material ao constituinte derivado (CF, art. 60, § 4º, I). A norma constitucional tem por finalidade, portanto, afastando conflitos entre pessoas políticas que compõem o Estado Federal,*



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

*garantir, no campo da repartição da competência tributária, estabilidade ao pacto federativo.*  
(RE 361.829/RJ, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJe de 13 dez. 2005.)

Ante a necessidade de se assegurar harmonia ao pacto federativo e ao princípio da segurança jurídica, os princípios da estrita legalidade tributária e da irretroatividade (art. 150, I e III, da Constituição) constituem bases axiológicas do sistema tributário nacional. Aliás, por essa razão, foram erigidos à categoria de cláusula pétrea pelo Supremo Tribunal Federal.<sup>1</sup>

Dessa forma, em decorrência dos princípios da legalidade estrita e da irretroatividade e da existência de previsão constitucional expressa de limitação do âmbito de incidência do referido tributo, conclui-se que **a lista de serviços previstos na lei complementar que regulamenta o ISS é de natureza taxativa**. Não há como considerá-la meramente exemplificativa, sob pena de afronta ao art. 156, I e III, da Constituição Federal.

## 2.2 A ideia de inerência: da Filosofia ao Ordenamento Jurídico Tributário

Na Filosofia, a doutrina da inerência preceitua que SER, “*na relação predicativa, significa pertencer ou inerir (gr. ÚTiáp/etV; kit. Inesse). ‘Sócrates é homem’ significa que a Sócrates inere a essência homem; ‘a rosa é vermelha’ significa que à rosa pertence a qualidade vermelho, e assim por diante*”.<sup>2</sup>

1 ADI 939, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ de 18 mar. 1994.

2 ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de filosofia. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 879.



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

Aristóteles esclarece e distingue as relações de inerência com base nas relações entre a substância e sua essência necessária, ou entre a substância e suas outras determinações categoriais ou acidentais. Segundo o filósofo, *"inerir, inerir necessariamente e inerir possivelmente são coisas diferentes"* (An. pr, 1, 8, 29b 28). A partir da visão aristotélica, Nicola Abbagnano explica:

*Inerência necessária é a da essência necessária (expressa pela definição) à coisa da qual é essência; inerir ou inerir possivelmente é referir-se à coisa com uma qualidade, quantidade ou qualquer outra das determinações categoriais não incluídas na definição da coisa ou puramente acidentais. Este é o significado da distinção aristotélica entre ser necessário (ou por si) e ser acidental.<sup>3</sup>*

No campo tributário, essa é a análise necessária para verificar se um serviço pode ou não ser incluído no âmbito de incidência do ISS, sem que ocorra, em razão da eventual tributação, ofensa ao princípio da legalidade. **Constatando-se que a atividade que se pretende tributar é da essência necessária do serviço incluído na lista anexa à lei complementar, a incidência do imposto decorrerá não de analogia ou de interpretação extensiva, mas de uma relação de inerência, sendo, portanto, constitucional.**

Ainda na linguagem filosófica, pode-se afirmar que uma atividade é determinada em relação a cada caráter inerente a ela ou que é (universal e afirmativamente) predicado dela, e é determinada também em relação aos negativos desses caracteres, no mesmo aspecto. Em todos os outros aspectos, a atividade é indeterminada.<sup>4</sup> Assim, voltando mais uma vez para a esfera tributária, pode-se afirmar que **a vedação quanto ao âmbito de abrangência da lista de serviços sujeitos ao ISS limita-se à inclusão de uma atividade**

3 ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 879.

4 ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 244.



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

**não determinada, ou seja, que não apresenta caráter inerente a um serviço determinado e já listado no rol taxativo anexo à lei complementar.**

O ordenamento jurídico tributário adota a ideia de inerência. A ideia de inerência já permeou, por exemplo, discussões sobre a incidência do ICMS e de contribuições para o PIS e COFINS.

A jurisprudência validou o Decreto-Lei 406/1968, mesmo após a Constituição de 1988, para determinar a incidência do ICMS sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes, boates e cabarés.<sup>5</sup> Prevaleceu, nessas situações, *“o entendimento de que a base de cálculo do imposto inclui tanto o valor das mercadorias quanto o dos serviços que lhe são inerentes”*.<sup>6</sup> Fixou-se, assim, a tese de que *“o fornecimento de alimentação em bares e similares vêm submetendo ao ICMS e integrando o valor dos serviços inerentes a tal atividade na base de cálculo do imposto estadual”*.<sup>7</sup>

Na mesma linha, os tribunais reconheceram que *“a transferência para armazém geral ou depósito é simples variação do aspecto material da hipótese de incidência”*<sup>8</sup>, admitindo-se, assim, a tributação da citada atividade pelo ICMS, com fundamento na ideia de inerência.

5 Nesse sentido: RE 100.563/SP, Rel. Min. Soarez Munoz, Primeira Turma, DJ de 13 abr. 1984.

6 BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. *Direito tributário brasileiro*: CTN comentado. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 836 (grifo nosso).

7 BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. *Direito tributário brasileiro*: CTN comentado. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1008 (grifo nosso).

8 BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. *Direito tributário brasileiro*: CTN comentado. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 837.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

Quanto às contribuições para o PIS e a COFINS, o legislador estabeleceu sua não cumulatividade, visando à desoneração da produção e dos investimentos. Assim, os diplomas legais pertinentes, a saber, a Lei 10.637/2002, a Lei 10.833/2003 e a Lei 10.865/2004, concedem direito de crédito a todos os insumos – bens e serviços – *“utilizados na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda”* (art. 15 da Lei 10.865/2004), inclusive combustível e lubrificantes, assim como relativamente aos bens incorporados ao ativo imobilizado, além da energia elétrica, entre outros bens consumidos pelos estabelecimentos da pessoa jurídica (bens de uso e consumo).

Não há exceções na lei, tampouco diferença entre insumos diretamente utilizados na produção e insumos indiretos. Na verdade, empregou-se a ideia de inerência, para estabelecer que as exigências legais para o creditamento no PIS/COFINS se limitam a créditos relativos a bens que, como insumos, imobilizado ou uso e consumo do estabelecimento (energia elétrica), *“sejam inerentes à atividade do estabelecimento, isto é, não lhe sejam estranhos (aplicados para fins alheios às atividades próprias da empresa, como ocorre com o desvio de uso, praticado por diretores executivos, em proveito pessoal)”*.<sup>9</sup>

O Superior Tribunal de Justiça utilizou a ideia de inerência para, estabelecendo a distinção entre serviços prestados por bancos, afastar a incidência do ISS sobre serviços acessórios, como datilografia, estenografia, secretaria e expediente, e reafirmar a possibilidade de tributação pelo ISS das *“atividades fins inerentes às instituições financeiras”* (REsp 69.986/SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, Primeira Turma, DJ de 30 out. 1998). Vale mencionar que a situação enfrentada no REsp é diversa da tratada no presente Recurso

<sup>9</sup> BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. *Direito tributário brasileiro: CTN comentado*. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 934.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

Extraordinário, porque, aqui, a discussão cinge-se exatamente à incidência do imposto sobre “atividades-fim inerentes às atividades financeiras” – compensação de cheques, rendas de outros serviços e recuperação de encargos e despesas – e não a atividades que são realizadas tão somente com o intuito de viabilizar o desempenho das atividades-fim.

**2.3 Possibilidade de incidência do ISS sobre atividades inerentes aos serviços elencados em lei**

A Constituição e a Lei Complementar, ao adotar um modelo condicional de qualificação da competência tributária, fixando o núcleo da incidência em determinado tipo de atividade, afastam o modelo finalístico que estaria direcionado mais para o resultado obtido do que para a atividade efetivamente realizada.

O reconhecimento de que, no ISS, há um critério condicional de discriminação de competências e que, portanto, serviço tributável será apenas determinado tipo de atividade que estiver expressamente indicada em lei complementar mostra-se imprescindível para a própria consistência da repartição de competências tributárias e da discriminação constitucional de rendas. Assim, admitir analogia e interpretação extensiva da lista que estejam focadas nos efeitos, e não nas atividades, significa desviar-se da competência constitucional e esvaziar seu significado.

Contudo, embora a natureza taxativa da lista do ISS impossibilite o uso da analogia e da interpretação extensiva para criar hipóteses de incidência tributária, é possível que determinadas atividades sejam incluídas



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

no âmbito de incidência do mencionado imposto, ainda que não listadas nominalmente em lei.

É necessário analisar os atributos da atividade econômica a respeito da qual se discute a incidência do ISS e, confirmando-se que a atividade apresenta atributos inerentes aos serviços já elencados na lista, admitir-se-á a incidência do tributo.

A necessidade de verificação dos elementos da atividade para abarcar as hipóteses nela enquadradas decorre da própria natureza do imposto e do modelo condicional de qualificação da competência tributária adotada pelo Poder Constituinte, não de analogia ou mesmo de interpretação extensiva. **Caso contrário, a simples alteração da nomenclatura do serviço, ainda que presentes seus atributos essenciais, teria o condão de afastá-lo do âmbito de incidência do tributo**, o que não há de ser admitido.

Serviço, para fins de ISS, é a atividade dotada de determinados atributos, e não o efeito ou a consequência que dele resulta. A leitura da lista de serviços revela que foram qualificados tipos de atividades cujo núcleo essencial é uma conduta do prestador. Assim, apesar de, sob o viés econômico de serviço, toda atividade gerar um resultado ou uma utilidade obtida pelo tomador, a Constituição e a Lei Complementar não empregaram – conforme exposto acima – o tipo de utilidade ou resultado obtido como critério de fixação de competências e definição de matéria tributável, mas sim o tipo de atividade exercida, e isso é o que há de ser levado em conta.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

Dito isso, verifica-se que há casos em que a hipótese não está nominalmente prevista, mas a respectiva essência já é contemplada na regra existente. Daí a possibilidade de inclusão no âmbito de incidência não violar o princípio da legalidade estrita em matéria tributária, tampouco ferir as regras do art. 97, I e III, do Código Tributário Nacional, que vedam a criação e exigência de tributo sem lei, e o art. 108, também do CTN, que proíbe a utilização da analogia.

**Conclui-se, assim, que, apesar do caráter taxativo, há de ser admitida a verificação dos elementos inerentes à atividade prestada, com o intuito de abranger serviços passíveis de inclusão no mesmo gênero já disciplinado em lei, por configurarem mera variação do aspecto material da hipótese de incidência, como ocorre no caso do presente recurso.**

### **3. CONCLUSÃO**

Admitir que a lista de serviços sujeitos ao ISS é meramente exemplificativa implica violação do art. 156, I e III, da Constituição Federal.

Contudo, a taxatividade da lista, caso venha a ser reconhecida, não é suficiente, por si só, para definir a procedência de diversas pretensões deduzidas perante o Poder Judiciário.

É necessário verificar em cada caso se a atividade desenvolvida pode ser alcançada pela hipótese de incidência nominalmente prevista em lei, em razão da análise – comparativa – dos elementos inerentes ao serviço sobre



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

o qual recai a dúvida acerca da possibilidade de tributação pelo ISS e aos serviços listados, ou se decorre de criação de hipótese de incidência não prevista por meio de aplicação da analogia e de interpretação extensiva.

Em suma, há de se reconhecer que a lista de serviços sujeitos ao ISS é taxativa; todavia, quando as características da atividade que se pretende tributar não são estranhas às características das atividades próprias dos serviços listados em lei, mas **inerentes** à natureza desses serviços, ou seja, constituam **mera variação do aspecto material da hipótese de incidência**, há de se permitir a incidência do ISS sem que a Administração Tributária incorra, com isso, em tributação inconstitucional.

Em face do exposto, opina o PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA pelo desprovimento do recurso extraordinário e, considerados a sistemática da repercussão geral e os efeitos do julgamento deste recurso em relação aos demais casos que tratem ou venham a tratar do Tema 296, sugere a fixação da seguinte tese:

*É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei.*

Brasília, data da assinatura digital.

**Augusto Aras**  
Procurador-Geral da República  
*Assinado digitalmente*

[FLSM/BIAA]