

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

*Eduardo Domingos Bottallo**

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Hipótese de incidência do ISS e as atividades preponderantes e não preponderantes do prestador; 3. Competência territorial para cobrança do tributo; 4. Expansão do sistema de retenção na fonte; 5. A base de cálculo do tributo; 6. As alíquotas mínimas; 7. A lista de serviços tributáveis.

1. Introdução

O presente estudo tem por objeto apontar as principais características do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) tais como constantes da Constituição Federal e da legislação complementar correspondente.

É interessante observar que o ISS, pelo menos em teoria, é o imposto mais “legislado” do Brasil. Isso por tratar-se de tributo municipal e, portanto, integrante dos perto de seis mil ordenamentos distribuídos pelo território nacional, já que cada município está investido de competência constitucional para organizar os seus próprios sistemas tributários.

E justamente em função disso, é que ganha relevo a legislação complementar a ele pertinente, cuja principal função é fixar pontos comuns para orientar esta enorme multiplicidade de sistemas normativos.

Ao examinarmos as previsões constitucionais a respeito da edição de leis complementares sobre o ISS, constatamos que esta preocupação não ficou alheia ao legislador. Na verdade, sem contar o artigo 146, a Constituição, sobretudo em razão da Emenda Constitucional nº 37/02, abriga mais as seguintes hipóteses de edição de leis complementares a respeito do ISS: a) para fixar suas alíquotas máxima e mínima (art. 156, § 3º, I); b) para excluir de sua incidência a exportação de serviços para o exterior (art. 156, § 3º, II); c) para regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios serão concedidos e revogados (art. 156, § 3º, III); e, d) para definir os serviços tributáveis (art. 156, III).

Isso serve para reafirmar que a compreensão do ISS passa necessariamente pelo estudo dessas normas de natureza complementar. Na verdade, não procede a pretensão de buscar

* Mestre, Doutor (PUC/SP) e Livre Docente (USP) em Direito Tributário. Professor Associado da Faculdade de Direito da USP. Vice-Diretor e Professor Titular da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo (FDSBC/SP).

soluções para os problemas do ISS, debruçando-se exclusivamente sobre as legislações municipais, por mais significativa que possa ser sua contribuição ao tema.

II - Como se sabe, as normas gerais em matéria de ISS ficaram, durante muito tempo, a cargo do Decreto-lei nº 406/68, parcialmente modificado pelo Decreto-lei nº 834/69, e, da Lei Complementar nº 56/87 que reelaborou a lista de serviços tributáveis. Assim, com ligeiras modificações, este quadro manteve-se até o advento da Lei Complementar nº 116 de 2003.

No período anterior ao diploma por último citado, ocorreu, por assim dizer, o gradativo exaurimento da legislação complementar em matéria de ISS. Na verdade, ao longo do tempo, esta legislação foi perdendo densidade, tornando imperiosa, tanto sob o aspecto jurídico, como o econômico, uma nova disciplina para o tributo. E talvez um exemplo mais significativo desse desgaste tenha sido dado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Basta atentar, neste propósito, para a interessantíssima evolução da jurisprudência daquela Corte sobre a questão da competência territorial para cobrança do ISS. Nos termos do Decreto-lei nº 406/68, prevalecia a regra, quase absoluta, segundo a qual o município competente para arrecadar o ISS era aquele onde se localizava o estabelecimento do prestador. Contemplava-se única exceção a esta diretriz: a construção civil.

Pois bem, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça foi, pouco a pouco, desconstruindo esta regra por meio de concessões cada vez mais amplas ao local da efetiva prestação do serviço. O objetivo visado era evitar fraudes ou simulações pela utilização de mecanismos de “*planejamento tributário*” indutores da utilização de estabelecimentos de fachada em municípios outorgantes de favores fiscais a contribuintes que viessem a instalar-se em seus territórios.

Tendo este cenário como pano de fundo, veio a lume a Lei Complementar nº 116/03 que, a par de aprovar uma nova lista de serviços tributáveis, reconfigurou a disciplina ao ISS no plano das normas gerais.

Todavia, sem ter sido capaz de resolver os problemas pré-existentes ao seu advento, a Lei Complementar nº 116/03 acabou ensejando o surgimento de outros, conforme será visto ao longo do presente estudo.

2. A hipótese de incidência do ISS e as atividades preponderantes e não preponderantes a cargo do prestador

I - À luz da Lei Complementar nº 116/03, a disciplina normativa do fato gerador em abstrato (hipótese de incidência) do ISS passou, formalmente, a ter novo desenho.

Neste contexto é oportuno o confronto entre o preceito anterior e o que o substituiu. Vejamos:

DECRETO-LEI Nº 406/68 LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03

“Art. 8º - O imposto de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa”. “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”.

Como se vê, a nova disciplina normativa é bem mais genérica, já que, nela, foram suprimidas as referências qualificativas que antes recaíam sobre o sujeito passivo (“*empresa ou profissional autônomo*”), além de serem considerados tributáveis também os serviços “*não preponderantes*” que estes venham a desempenhar.

Para melhor compreensão desta mudança, mister se faz breve digressão a respeito do perfil constitucional do ISS.

II - A Constituição Federal, em seu art. 156, III, outorgou, aos Municípios, competência para criar impostos sobre “*serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*”.

Insufismável, pois, que o Município é competente para tributar, por meio de imposto, os serviços de qualquer natureza, exceção feita aos serviços de transporte transmunicipal e de comunicação, estes tributáveis por meio de ICMS.

Mas, quais serviços podem ser alcançados pelo ISS?

Como demonstra Elizabeth Nazar Carrazza,¹ são tributáveis por meio de ISS os serviços prestados – por particulares, empresas privadas, empresas públicas ou sociedades de economia mista – sob o regime de direito privado. Aduz, ainda, que a prestação de serviços há de corresponder a uma utilidade (material ou imaterial), como execução de *obrigação de fazer* (e, não, de dar).

De fato, o ISS depende, para nascer *in concreto*, da existência de um 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 serviços ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição’*”.²

Portanto, o serviço sobre o qual pode incidir o imposto em exame é o colocado *in commercium* (no mundo dos negócios), sendo submetido, em sua prestação, ao regime de direito privado, que se caracteriza pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes contratantes.

¹ O ISS na Constituição, tese de mestrado – PUC/SP, inédita, 1976.

² Misabel Abreu Machado Derzi, Nota ao livro *Direito Tributário Brasileiro*, Forense, Rio de Janeiro, 1999, 11ª ed., p. 491. Note-se que o novo Código Civil reproduz, literalmente, em seu art. 594, o preceito transcrito na citação.

Este conceito é suficientemente lato, de modo a albergar toda e qualquer prestação de utilidade, tanto material (v.g., uma obra de engenharia), quanto imaterial (p. ex., os serviços prestados por profissionais liberais *stricto sensu*), que consista na execução de uma *obrigação de fazer*. Mesmo quando a prestação de serviços concretiza-se em utilidades materiais, “o *fazer* haverá de prevalecer sobre o *dar*”.³

Pode parecer, em face do exposto, que, em princípio, todos os serviços são, em tese, tributáveis por meio de ISS.

Todavia, não é bem assim.

Deveras, refoge ao alcance do ISS o auto-serviço, isto é, o serviço que a pessoa (física ou jurídica) presta para si própria.

O ISS também não pode incidir sobre os serviços sem conotação econômica, significa dizer, irreduzíveis ao denominador comum da moeda. É o caso do serviço familiar, do serviço de mera cortesia, do serviço filantrópico e do serviço religioso.

Da mesma forma, e por expressa determinação legal (art. 2º, II, da Lei Complementar nº 116/03), escapa do ISS o serviço que o empregado presta a seu empregador, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros do conselho consultivo e fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e sócios-delegados.

Em resumo, o ISS não pode alcançar o serviço sem conotação econômica, o serviço empregatício (*lato sensu*) e, é claro, o auto-serviço.

De modo que, nos termos da Constituição, a hipótese de incidência do ISS só pode ser a prestação, a terceiro, de uma utilidade (material ou imaterial), com conteúdo econômico, sob regime de direito privado (em caráter negocial, pois). Evidentemente, tudo o que não configure prestação de serviço passa ao largo do ISS.

III - As antecedentes considerações nos autorizam a afirmar que a circunstância de a nova disciplina legal não qualificar, como ocorria anteriormente, os sujeitos passivos do ISS (“*empresa*” e “*profissional liberal*”), não pode ser tida como indicadora da ocorrência, sob este ângulo, de um possível *alargamento* da hipótese de incidência do tributo.

Com efeito, embora não reproduzidas explicitamente, as idéias de “*empresa*” ou de “*profissional liberal*”, conforme o caso, permanecem e se mantêm como dados indissociáveis – conquanto subjacentes – do próprio conceito de *prestador de serviço* a que alude o art. 5º da Lei Complementar nº 116/03.⁴

³ Misabel Abreu Machado Derzi, *idem, ibidem*.

⁴ Lei Complementar nº 116/03: “Art. 5º. – Contribuinte é o prestador do serviço”.

O ponto de vista contrário conduziria ao absurdo de aceitar-se a possibilidade de incidência do ISS sobre fatos esporádicos, vale dizer, não exercitados em contexto empresarial, ou então – fosse este o caso – sobre prestações de serviços técnicos por parte de quem não estivesse legalmente habilitado a exercê-los.

Tanto em uma como em outra hipótese, estaríamos diante de situações que não guardam nenhuma afinidade com os contornos da regra-matriz constitucional do ISS e que, por isso, devem, de plano, ser afastadas.

IV - A mesma linha de raciocínio acima trilhada nos leva, ainda, a sustentar que, ao prever a tributação de serviços “*que não se constituam como atividade preponderante do prestador*”, o art. 1º da Lei Complementar nº 116/03 não autoriza supor-se tenha sido abandonada, ou restado superada, a exigência que condiciona a incidência do ISS aos requisitos da habitualidade e da busca de fins lucrativos.

O Código Civil, ao tratar da figura do empresário, assim considera aquele que “*exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços*”.⁵

Profissionalismo e organização da atividade econômica são, como se vê, as pedras de toque deste importante conceito que, nos termos dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, é de recepção obrigatória por parte das leis tributárias.

Portanto, sem a concorrência dos precitados requisitos, ausentes estarão as causas que justificam a tributação.

O art. 145, § 1º, da Constituição Federal, ao tratar da capacidade contributiva, declara que esta haverá de ser aferida, entre outros meios, pela identificação das “*atividades econômicas do contribuinte*”, o que torna inafastável sejam levados em consideração os elementos acima considerados.

Disso decorre que serviços “*não preponderantes*” poderão ser alcançados pelo ISS apenas quando forem reconhecidos, na sua prestação, os requisitos de desempenho profissional (habitualidade) e de exercício de atividade econômica organizada.

Tal é, a nosso ver, a interpretação a ser dada à parte final do art. 1º da Lei Complementar nº 116/03.

3. Competência territorial para cobrança do ISS

Vejamos agora a questão da competência territorial para cobrança do ISS.

⁵ Cf. art. 966 – grifamos.

A este propósito, parece oportuno reiterar que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça anterior à Lei Complementar nº 116/03, de certa forma, “*derrubou o Decreto-lei 406/68*”, na medida em que, com crescente alcance, prestigiou o local da prestação do serviço, em detrimento do local do estabelecimento do prestador, como critério para determinação do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS.

Entretanto, a Lei Complementar nº 116/03 não se apartou por inteiro do critério originalmente acolhido pelo Decreto-lei nº 406/68. Deveras sob a óptica deste diploma, a regra continua sendo a do município onde o prestador mantém a sua sede. Foi mantida, como exceção, a do município onde o serviço é prestado. Apenas o alcance dessa exceção restou ampliado. A única exceção contemplada pelo Decreto-lei nº 406/68, ou seja, o serviço de construção civil, passou a receber a companhia de vinte e uma novas hipóteses, arroladas nos incisos do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/03.

De qualquer forma, é importante repisar que o campo dessas exceções, embora tenha aumentado significativamente, não substituiu a regra, que continua sendo a do estabelecimento do prestador. A seu turno, o critério que o legislador complementar adotou para ampliar o campo dessas exceções, relaciona-se com a natureza das prestações, já que passaram a ser tributados no local da execução, aqueles serviços denominados “materiais”, como, e.g., varrição, coleta de lixo, limpeza e conservação de vias, e outros da mesma natureza, além da construção civil que, como vimos, sempre orientou-se por esse critério.

A conseqüência, mais importante, do ponto de vista prático, que decorre dessa nova configuração é o próximo tema a ser examinado.

4. Expansão do sistema de retenção na fonte

I - No campo tributário, adquire importância cada vez maior o sistema de tributação na fonte. E isso se explica por razões de ordem prática. Esta modalidade é muito atraente sob o ponto de vista fazendário porque torna desnecessária a fiscalização de um significativo universo de contribuintes. As fontes retentoras é que passam a ser o objeto da fiscalização e conseqüentemente isso desonera a Fazenda Pública de fiscalizar os retidos. Não se pode questionar a validade ou a utilidade desse sistema, mas o fato é que, em relação ao ISS, sua aplicação demanda óbvios cuidados.

Vale, pois, chamar atenção para problemas potenciais que decorrem da maneira pela qual o mecanismo de retenção na fonte foi autorizado pela Lei Complementar nº 116/03.

II - O artigo 6º desse diploma dispõe: “*Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento, total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere a multa e aos acréscimos legais*”.

Como se vê, os “*responsáveis*” a que se refere o dispositivo, vale dizer, os tomadores dos serviços, ficam obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multas e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada a sua retenção na fonte.

É necessário, contudo, que sejam fixados alguns parâmetros para a correta compreensão do alcance deste sistema de retenção na fonte.

Em primeiro lugar, o município somente pode erigir como fonte os tomadores dos serviços em relação aos quais tenha competência para tributar, ou seja, aqueles prestados por quem esteja estabelecido em seu território. Então, quando o serviço é executado por prestador localizado no mesmo município do tomador, a lei pode determinar que este promova a retenção do ISS quando for pagar o preço avençado.

A segunda possibilidade ocorre nos casos em que o prestador, mesmo não mantendo estabelecimento no território de determinado município, executa um daqueles serviços cuja competência para tributar se dá no local da prestação. Então, nesses casos, o tomador do serviço poderá ser levado a promover a retenção do ISS se assim determinar a lei municipal competente. São, pois, apenas estes os casos em que poderá ocorrer a retenção de imposto na fonte.

Entretanto, o que se tem constatado é que alguns municípios praticamente abriram mão da possibilidade de tributar por outro critério que não seja o da retenção na fonte, mesmo quando isso implica impor ao tomador de serviços a obrigatoriedade de reter o imposto sobre atividades que não estão sujeitas ao tributo no local onde está estabelecido. Desnecessário dizer que, em tais circunstâncias, é manifesta a inconstitucionalidade do expediente.

Outro aspecto bastante polêmico do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/03 é o que institui a responsabilidade tributária do prestador dos serviços mesmo nos casos em que tenha ocorrido a retenção na fonte do ISS. Então, pode-se imaginar a seguinte situação: o tomador do serviço, ao pagar o prestador, faz a retenção do imposto; só que, por uma razão qualquer, não recolhe o que reteve à Fazenda Municipal. Nesta hipótese, e pela expressão literal do artigo 6º, mesmo sofrendo a retenção, o prestador continua responsável não só pelo pagamento do tributo, mas também pelos encargos punitivos e moratórios decorrentes do não recolhimento. Dito de outro modo, fica sujeito a pagar duas vezes: primeiro, porque foi retido e segundo porque o tomador, que promoveu a retenção, não recolheu o montante ao erário municipal.

Há ainda outra situação emergente desse artigo 6º que causa sérias preocupações, qual seja, a solidariedade no que se refere ao pagamento de penalidades. É inconcebível estender-se o princípio da solidariedade à responsabilidade por multas e outros encargos punitivos. De fato, quem não cometeu a infração nem concorreu para que ela tenha sido cometida – no caso o prestador de serviço – não pode responder solidariamente por multas decorrentes de atos praticados pelo tomador do serviço. Esta possibilidade atenta contra o princípio constitucional da pessoalidade da pena⁶, que obviamente não está confinado ao campo do Direito Penal.

⁶ CF, art. 5º, XLV: “nenhuma pena passará da pessoa do condenado...”.

Como se vê, o art. 6º da Lei Complementar nº 116/03, encerra um grande número de problemas que estão a desafiar a argúcia de intérpretes e aplicadores.

5. A base de cálculo do tributo

I - Embora a Constituição não haja explicitamente determinado a base de cálculo do ISS, o legislador está longe de ter total liberdade para elegê-la.

É que a base de cálculo desta figura exacional deve guardar rigorosa referibilidade com as *prestações de serviços de qualquer natureza*.

Em outras palavras, a base de cálculo deve mensurar o fato “*prestar serviço*”, confirmando, assim, a *hipótese de incidência possível* do ISS.

Podemos dizer, portanto, que a Constituição indica, por via reflexa (mas, nem por isso, de modo menos cogente), a *base de cálculo possível* do ISS: uma *medida* da prestação do serviço.

Vai daí que sua *base de cálculo* só pode ser o *valor da prestação do serviço efetuado*, isto é, “*o preço do serviço*”.

Mas como apurá-lo de modo correto e adequado?

Indubitavelmente, subtraindo todos os valores que, posto essenciais à adequada prestação dos serviços contratados, não digam respeito à remuneração devida ao prestador. Embora tais despesas venham reembolsadas, elas não expressam *capacidade contributiva*, da parte do prestador, não podendo, destarte, ser levadas à tributação, inclusive por meio de ISS.

Portanto, a base de cálculo do ISS é o *preço* da contrapartida auferida pelo prestador do serviço, que *se define no momento em que a prestação se concretiza*. Assim, valores estranhos a esta remuneração não integram – nem podem integrar – a base de cálculo do ISS, porque não fazem parte do preço do serviço prestado.⁷

Nunca é demais lembrar que, se a base de cálculo do ISS levar em conta elementos estranhos à prestação do serviço realizada, descaracterizar-se-á o perfil constitucional deste tributo.

Ora, o *direito à tributação adequada* é garantia fundamental, constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei ou autoridade fazendária podem anular.

II - Oportuno reiterar que as *regras-matrizes* constitucionais dos tributos foram pré-definidas, em todos os seus aspectos – e, portanto, também no que tange à *base de cálculo*.

⁷ A respeito da composição da base de cálculo do ISS e da exclusão de valores que nelas não podem ser integrados (ainda que transitem pela contabilidade do prestador do serviço), v. nosso “*Empresas prestadoras de serviços e base de cálculo do ISS*”, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 5, pp. 13 a 18.

Ora, isto cria, em favor dos contribuintes, o direito subjetivo de só serem tributados de acordo com tais ditames constitucionais.

Muito bem, se a base de cálculo do ISS levar em conta elementos não-conectados ao exato valor devido ao prestador, como estrita remuneração ao serviço prestado, o tributo transformar-se-á numa exação teratológica e, por isso mesmo, inconstitucional.

Pelos mesmos motivos, eventual interpretação “*mais elástica*” não pode incluir, na base de cálculo do ISS, valores que não medem e nem servem para remunerar o serviço efetivamente prestado. Do contrário, também serão extrapolados os lindes constitucionais, já que resultará ferida a *regra-matriz* do tributo, pela cobrança de ISS sobre grandezas estranhas à materialidade de sua hipótese de incidência e, o que é pior, sujeitas eventualmente a outras incidências fiscais, por parte de outras pessoas políticas, que não o Município.

Mantém plena utilidade as seguintes palavras de Rubens Gomes de Sousa: “*Se um tributo, formalmente instituído como incidindo sobre determinado pressuposto de fato ou de direito, é calculado com base em uma circunstância estranha a esse pressuposto, é evidente que não se poderá admitir que a natureza jurídica desse tributo seja a que normalmente corresponderia à definição de sua incidência*”⁸.

Enfim, a base de cálculo do ISS não pode albergar todas as *entradas* de dinheiro nos cofres prestador, mas, tão-somente, as parcelas correspondentes ao efetivo preço dos serviços que executa. A *matéria tributável* do imposto em tela é, pois, a *resultante da prestação de serviços (atividade-fim)*, com exclusão das demais entradas, ditas inorgânicas ou secundárias, como são, e.g., os meros reembolsos de despesas feitas ao prestador.

6. As alíquotas mínimas

A Emenda Constitucional nº 37/02, afim de evitar a chamada “guerra fiscal” entre municípios, determinou que cabe à lei complementar fixar as alíquotas mínima e máxima do ISS. A matéria, portanto, deixou de ser competência destes.

A mesma Emenda introduziu, nas Disposições Transitórias, o artigo 88, pelo qual, enquanto a lei complementar não dispuser a respeito, as alíquotas do ISS não poderão ser inferiores a 2%, ressalvadas algumas situações especiais que agora não vêm a pelo.

Pois bem. A Lei Complementar nº 116/03 silenciou sobre o assunto, o que levou alguns municípios a sustentarem que estavam desobrigados de observar essa alíquota mínima, sob o entendimento de que o preceito das disposições transitórias teria perdido a eficácia.

Trata-se, segundo entendemos, de ponto de vista que não se sustenta. Na verdade, a

⁸ Parecer publicado na *Revista dos Tribunais*, vol. 227, p. 65.

Emenda Constitucional nº 37/02 retirou dos municípios competência para fixar as alíquotas do ISS e enquanto não for editada lei complementar a respeito do assunto, prevalece o quanto consta do art. 88 do ADCT, inclusive no tocante à proibição da outorga de benefícios fiscais tendo como base o ISS.

7. Lista de serviços tributáveis

I - A Lei Complementar nº 116/03, para elaboração da lista de serviços tributáveis, adotou método que se aproxima ao da Tabela de Incidência do IPI, organizando-a em itens e subitens. Os itens não são normativos e sim meramente interpretativos. Eles representam uma espécie de moldura, dentro da qual os subitens devem ser aplicados, tomando-a como referência.

Forçoso admitir, contudo, que esta lista não é infensa a problemas, como o excesso de generalização, a consideração de certas atividades que, a rigor, não caracterizam serviços e de outras cuja tributação pelo ISS é de constitucionalidade extremamente duvidosa.⁹

As dimensões do presente estudo não comportam sejam estas questões objeto, aqui, de análise mais aprofundada.

De qualquer forma, é importante frisar que nada mudou no sentido de atribuir-se à lista o mesmo sentido de taxatividade que sempre contou com significativo abono da jurisprudência de nossos tribunais.

Então, vejamos.

II - De longa data, o Supremo Tribunal Federal consagrou seu entendimento quanto à taxatividade da lista. Confira-se: *"A lista do aludido diploma legal (Código Tributário Nacional, art. 71; Ato Complementar nº 3/67; Decreto-Lei nº 406/68; Lei Complementar nº 56/87) é taxativa e, para que o tributo seja devido, é mister que a atividade esteja expressamente na lista"*.¹⁰

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) sempre seguiu a mesma orientação, reiterando, em inúmeras oportunidades, que a prévia definição do serviço, por parte de lei complementar, constitui requisito inafastável para que, de sua prestação, decorra o nascimento da obrigação de pagar o tributo municipal. Em outros termos, sem esta prévia (e taxativa) definição, não se poderá reconhecer serviço cuja execução dê causa à cobrança da exação.

O Ministro aposentado do STJ Demócrito Reinaldo oferece resenha jurisprudencial bastante ilustrativa a respeito: *"Já nos primórdios da vigência da legislação complementar (Decreto-lei nº 406/68 e LC nº 56/87), a jurisprudência dos Tribunais Superiores placitou o entendimento da doutrina e a Suprema Corte, pelo seu Pleno, firmou diretriz no sentido da*

⁹ É o caso do item 21 que contempla a possibilidade de serem tributados os serviços públicos: *"registros públicos, cartorários e notariais"*.

¹⁰ STF, RE nº 87.628/RS, 1º T., Rel. Min. Cunha Peixoto. Esclareceu-se no parênteses e grifou-se.

taxatividade da lista de serviços (RTJ, v. 73/490). No Superior Tribunal de Justiça, a jurisprudência consolidou-se em prol da taxatividade da lista, com o aceno a dois aspectos: 1 – a lista de serviços (que acompanha o Decreto-lei nº 406/68 e LC nº 56/87) é taxativa, exaustiva, inadmitindo-se, na sua aplicação, o recurso à analogia, visando a alcançar hipóteses de incidência diversa das, ali, consignadas; 2 – em face do caráter de taxatividade da lista, cabe à lei municipal (ou distrital) ater-se ao rol nela previsto. São inúmeros os precedentes, transcrevamos alguns: (...) A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e desta Corte tem firmado escólio no sentido de que a lista prevista no Decreto-lei nº 406/68, alterado pelo Decreto-lei nº 834/69, é de caráter taxativo, cabendo à lei municipal, por imperativo de norma constitucional, ater-se ao rol nela previsto. (...) A lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68 é taxativa, não se admitindo, em relação a ela, o recurso à analogia, visando a alcançar hipóteses de incidência diversas das, ali, consignadas. (REsp nº 192.635/RJ, DJ de 31.05.99, p. 93). (...) Consoante entendimento pacífico desta Corte a jurisprudência do Eg. Supremo Tribunal Federal, a Lista de Serviços constante do Del nº 406/1968, alterado pelo Del nº 834/1969, é taxativa, não podendo a lei municipal, por imperativo constitucional, extrapolá-la. (...) Não se admite interpretação analógica da lista de serviços que acompanha o Decreto-lei nº 406/68, alterado pelo Decreto-lei nº 834/69, visto que a mesma é taxativa e não exemplificativa. Precedentes desta Corte e do Supremo Tribunal Federal. (REsp nº 102.291/SP, DJ de 18.11.96). (...) Consoante iterativa jurisprudência da Corte não incide ISS sobre os serviços bancários não incluídos na lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68, que é taxativa. (REsp nº 68.876/MG, DJ de 1º.08.00).¹¹

Como se vê, somente faz nascer a obrigação de pagar ISS, o fato de ocorrer a prestação, a terceiro, remuneradamente, em caráter empresarial ou profissional, de um serviço definido em lei complementar.

Convém sublinhar, ainda, que simples atos intermediários ou paralelos à aludida prestação, não implementam o *fato gerador* do ISS, que só ocorrerá se estiverem atendidas as demais condicionantes aqui destacadas.

Vale dizer, o tributo incide sobre a prestação de serviços descritos na lista aprovada na Lei Complementar nº 116/03 como *atividades-fim*; não sobre os atos que, tão só, podem levar à mesma prestação, ou seja, *atividades-meio*, nem sobre os que sejam apenas simétricos ou análogos aos tributáveis.

¹¹ “Não Incidência do ISS sobre a Prestação de Serviços de Compensação às Cooperativas de Crédito” in *Repertório de Jurisprudência IOB* - 1º quinzena de abril de 2003, nº 7/2003, vol. 1, p. 243.

