

Discussões sobre a (in)constitucionalidade do item 3 da lista anexa à Lei Complementar n° 116/03 (Lei do ISS)

Discussions on the (un)constitutionality of item 3 of the list attached to Complementary Law No. 116/03 (ISS Law)

Discusiones sobre la (in)constitucionalidad del inciso 3 de la lista anexa a la Ley Complementaria N° 116/03 (Ley ISS)

Recebido: 03/05/2022 | Revisado: 09/05/2022 | Aceito: 13/05/2022 | Publicado: 17/05/2022

Luisa Rocha Guimarães

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2613-1298>
Universidade Estadual de Santa Cruz, Brasil
E-mail: lrguimaraes@uesc.br

Adive Cardoso Ferreira Júnior

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0565-7066>
Universidade Estadual de Santa Cruz, Brasil
E-mail: acferreira1@uesc.br

Resumo

O tema do presente artigo consiste na discussão acerca da inconstitucionalidade do item 3 previsto na Lista Anexa à Lei Complementar n° 116/2003, de modo que serão apontados diversos posicionamentos doutrinários e entendimentos jurisprudenciais que irão fundamentar essa invalidade. A Constituição Federal disciplina sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, o qual deve incidir apenas nas atividades que estejam em conformidade com os dispositivos que tratam do referido tema. Nesse enfoque, o argumento basilar é amparado nos conceitos de locação e prestação de serviços postos pelo Direito Privado e no que dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional. O objetivo da pesquisa é demonstrar que as premissas da Súmula Vinculante n° 31 do STF, que considera inconstitucional a incidência de ISS sobre a atividade de locação de bens móveis, bem como do Veto Presidencial ao subitem 3.01 da lista anexa, devem ser estendidas a todo item 3 da referida lista, sendo declarado inconstitucional a incidência do ISS nessas atividades.

Palavras-chave: Inconstitucionalidade; Constitucionalidade; Imposto Sobre Serviços; Item 3; Ensino.

Abstract

The subject of this article is the discussion about the unconstitutionality of item 3 provided for in the List Attached to Complementary Law n° 116/2003, so that several doctrinal positions and jurisprudential understandings that will justify this invalidity will be pointed out. The Federal Constitution regulates the Tax on Services of Any Nature, which should only apply to activities that comply with the provisions dealing with the aforementioned topic. In this approach, the basic argument is supported by the concepts of leasing and provision of services established by Private Law and in the provisions of art. 110 of the National Tax Code. The objective of the research is to demonstrate that the premises of the Binding Precedent n° 31 of the STF, which considers the incidence of ISS on the activity of leasing of movables to be unconstitutional, as well as the Presidential Veto to sub-item 3.01 of the attached list, must be extended to all item 3 of the aforementioned list, with the levy of ISS on these activities being declared unconstitutional.

Keywords: Unconstitutionality; Constitutionality; Tax over services; Item 3; Teaching.

Resumen

El objeto de este artículo es la discusión sobre la inconstitucionalidad del inciso 3 previsto en la Lista Adjunta a la Ley Complementaria n° 116/2003, por lo que se señalarán diversas posiciones doctrinales y entendimientos jurisprudenciales que justificarán esta nulidad. La Constitución Federal regula el Impuesto a los Servicios de Cualquier Naturaleza, el cual sólo debe aplicarse a las actividades que cumplan con las disposiciones relativas al tema antes mencionado. En este planteamiento, el argumento básico se sustenta en los conceptos de arrendamiento y prestación de servicios establecidos en el Derecho Privado y en lo dispuesto en el art. 110 del Código Tributario Nacional. El objetivo de la investigación es demostrar que las premisas del Precedente Vinculante n° 31 del STF, que considera inconstitucional la incidencia del ISS en la actividad de arrendamiento de bienes muebles, así como el Veto Presidencial al inciso 3.01 de la lista anexa, debiendo extenderse a todo el punto 3 de la citada lista, declarándose inconstitucional el gravamen del ISS sobre estas actividades.

Palabras clave: Inconstitucionalidad; Constitucionalidad; Impuesto sobre los servicios; Artículo 03; Enseñaza.

1. Introdução

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS é um tributo de competência Municipal, incidente sobre serviços definidos em Lei Complementar, que não sejam tributáveis por meio do ICMS. O ISS tem previsão no art. 156, III, da Constituição Federal (Brasil, 1988), possuindo suas normas gerais, atualmente, reguladas pela Lei Complementar nº 116/2003, a qual possui uma lista anexa, que enumera, aproximadamente, 230 serviços, divididos em 40 itens (Brasil, 2003).

Atualmente, o ordenamento jurídico brasileiro discute sobre a relação existente entre fisco e contribuinte e constitucionalidade da incidência do referido tributo nas atividades constantes no item 3 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que abrange os serviços prestados por meio de locação, cessão de direito de uso e congêneres (Brasil, 2003).

Por meio da abordagem dos aspectos conceituais acerca da tributação do ISS e de uma introdução sobre o início da tributação do imposto no Brasil, estabeleceu-se a relação entre a origem da tributação sobre serviços e a sua atual concepção, de modo a demonstrar a invalidade da cobrança do imposto.

Com o advento da citada Lei Complementar, algumas atividades, que não se enquadravam no conceito de serviço, passaram a ser tributadas pelo ISS, eivando a norma jurídica de vícios de inconstitucionalidade, desvirtuando o que aborda a Carta Magna. Problemáticas referentes à taxatividade ou não da lista anexa, bem como a questão dos congêneres também serão discutidas nesse trabalho.

Esse entendimento continua sendo passível de discussões doutrinárias e jurisprudenciais. O assunto em estudo ganhou relevante atenção do Supremo Tribunal Federal, que editou súmula vinculante nº 31 (Brasil 2004), passando a considerar inconstitucional a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, por não se tratar de serviço. Além disso, convém destacar o veto presidencial ao subitem 3.01 da lista anexa, fundamentado na decisão da Suprema Corte.

Com isso, o problema de pesquisa deste artigo é: o item 3 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 é válido?

A pesquisa tem como objetivo discutir a validade ou não do item 3 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, analisando o debate acerca da (in)constitucionalidade frente aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais.

2. Metodologia

O artigo consiste em uma pesquisa de natureza bibliográfica a partir de uma revisão de literatura. A metodologia se justifica em razão da alteração legislativa da norma que aborda sobre o ISS.

De acordo com Raupp e Beuren (2003), a pesquisa bibliográfica é aquela que visa tratar sobre um problema com base em um referencial teórico já analisado e publicado.

Além disso, realizou-se análise histórica da tributação do ISS a partir dos contextos das Constituições brasileiras e das legislações vigentes à época de cada uma.

A fim de alcançar os objetivos propostos, realizou-se buscas de artigos, teses, dissertações e demais obras a partir da base de dados da Scielo e do Google Acadêmico a partir das seguintes palavras-chave: “Inconstitucionalidade”; “Constitucionalidade”; “Imposto Sobre Serviços”; “Ensino”.

Dentre os itens da Lista anexa da Lei Complementar nº 116/03, o artigo limitou-se a analisar o item 3, que abrange os serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

3. Resultados e Discussão

3.1 Aspectos históricos da tributação do Imposto Sobre Serviços – ISS

A Lei de regência nacional do ISS, Lei complementar nº 116/2003 (Brasil, 2003), trouxe alguns aspectos controvertidos que merecem ser analisados. Dessa forma, para atestar as impropriedades da referida lei, faz-se necessário uma

análise geral do imposto, desde o início da tributação dos serviços, aferindo as razões da sua instituição, bem como analisando os conceitos que permeiam tal incidência.

Assim, no estudo da origem e dos aspectos técnicos do ISS, será possível compreender as controvérsias existentes na lei complementar, principalmente no que se refere ao item 3 da lista anexa à referida lei.

Indícios de uma tributação que recaía sobre serviços, e que hoje constituem hipóteses de incidência do ISS, já se faziam presentes no Egito, onde tintureiros pagavam um imposto sobre suas atividades, e na Roma Antiga, onde foi instituído um imposto sobre serviços denominado *chrysagyrum* ou *lustralis collatio*.

No Brasil, nos períodos Colonial e Imperial, já havia sinais de uma obrigação fiscal incidente sobre artes, ofícios, profissões, etc., onerando tais serviços.

A tributação sobre serviços tem propriamente seu início no Brasil com a Constituição de 1891 (Brasil 1891), a qual previa o Imposto sobre Indústria e Profissões, de competência dos Estados, que incidia sobre o efetivo exercício de atividade lucrativa, abrangendo todo e qualquer serviço, seja na área profissional, industrial ou comercial.

A Constituição de 1934 (Brasil, 1934) atribuiu aos Estados e à União, competência concorrente para a tributação de jogos e diversões públicas, através do denominado “Imposto sobre Diversões Públicas”. Tal sistema de tributação divergia totalmente do atual, não só pela atividade tributada, mas também pela competência para instituir. Os Estados tributavam serviços através do Imposto sobre Transações, o qual abarcava determinados negócios jurídicos como locação de bens móveis, hospedagem, empreitada, conserto, pintura, revelação de filmes, entre outros. Tais exigências tributárias se mantiveram praticamente imutáveis na Constituição de 1937 (Brasil, 1937).

A Constituição de 1946 (Brasil, 1946) manteve o Imposto sobre Transações, o Imposto sobre Indústrias e Profissões e o Imposto sobre Diversões Públicas, passando os dois últimos para a competência do Município. Neste contexto, era permitido aos Estados legislar sobre impostos não previstos na Constituição, inclusive sobre transações, vendas e consignações.

Em decorrência da mudança política ocorrida em 1964 e a crise em que o Brasil se encontrava, surgiu a necessidade de reestruturação do sistema tributário e da economia do país.

A reforma tributária teve como diretriz básica a formação de um sistema tributário nacional integrado. Passava-se a retratar as atividades tributadas através de seu aspecto econômico e não jurídico. Dessa forma, os impostos passaram a ser denominados tendo como referência as suas bases econômicas.

Além disso, reestruturou-se a distribuição de competência entre os entes federados para a criação dos impostos, levando em consideração a natureza econômica de cada entidade política, as suas condições administrativas, bem como as suas competências legislativas.

Nesse contexto, houve a supressão do Imposto sobre Transações, do Imposto de Indústria e Profissões e do Imposto de Diversões Públicas, e, com a Emenda Constitucional n. 18/65 (Brasil, 1965), foi criado o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), como fato gerador individualizado da respectiva obrigação, conforme disposto no art. 15 e parágrafo único:

Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendido na competência tributária dos Estados.

Parágrafo único. Lei Complementar estabelecerá os critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12. (Brasil, 2003).

Aos Municípios foi atribuída uma competência residual, vez que somente seria permitido legislar sobre os serviços não compreendidos na competência dos Estados-membros e da União. Além disso, os critérios de diferenciação das atividades sujeitas à incidência do ISS e do ICM deveriam ser objeto de regulamentação posterior por meio de lei complementar.

A Constituição brasileira de 1967 (Brasil, 1967) reafirmou a competência municipal para a instituição do ISS, prevendo em seu art. 25 que compete aos Municípios decretar impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar. Essa constituição passou a dar nova função à lei complementar, exigindo que os serviços tributados fossem especificamente definidos em lei.

A Emenda Constitucional n.º 1 elaborou um novo sistema tributário, onde a lei complementar continuava definindo os serviços a serem tributados, passando a definir também as alíquotas máximas do ISS.

Nesse contexto, em 1968, o Decreto-lei n.º 406 (Brasil, 1968) revogou as normas sobre o ISS no Código Tributário nacional, definindo normas gerais de direito financeiro aplicadas ao ISS e ao ICM, disciplinando seu fato gerador e base de cálculo, e estabeleceu um rol de serviços com 29 itens. Em 1969, o Decreto-lei n.º 834 (Brasil, 1969) aumentou a lista de serviços para 66, bem como determinou que competia à Lei complementar estabelecer as alíquotas máximas do ISS. Em seguida, no ano de 1984, a Lei n.º 7.192 (Brasil, 1984) trouxe 67 serviços tributáveis pelo ISS. Posteriormente, com a Lei Complementar n.º 56 de 1987, o rol de serviços foi aumentando para 100 itens (Brasil, 1987).

A vigente Lei Complementar n.º 116 de 2003 (Brasil, 2003) acrescentou 140 serviços à lista, firmando o total de 240 serviços tributáveis pelo ISS. Tal fato ocasionou a tributação de serviços que não se configuram como tal sob a ótica da norma hipotética fundamental.

A Constituição de 1988 reformou parcialmente o sistema tributário nacional, mas não trouxe alterações significativas em relação à disposição do ISS na Constituição de 1967, permanecendo onerando serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, deixando de ser residual. Conforme se verifica no art. 156 da CF, compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar, cabendo a essa lei fixar suas alíquotas máximas e excluir da sua incidência exportações de serviços para o Exterior (Brasil, 1988).

Por fim, a Lei Complementar 157/2016 prescreveu novas regras para a cobrança do ISS, como a fixação das alíquotas mínimas, que antes eram previstas no ADCT (Brasil, 2016). Tal disposição surge com a previsão de efeitos jurídicos negativos para os entes federados que descumprirem esse limite mínimo, podendo tal conduta ser caracterizada como ato de improbidade administrativa.

3.2 Tributação do Imposto Sobre Serviços - ISS

O ISS ou ISSQN é imposto de competência dos Municípios (art. 156, III, CF/88), podendo também ser instituído pelo Distrito Federal por meio de lei ordinária, em razão da competência tributária cumulativa prevista no art. 147 da CF/88. A União também poderá exercer essa competência, desde que, criados os territórios, esses não sejam divididos em municípios (Brasil, 1988).

A função do ISS é predominantemente fiscal, ou seja, arrecadatória, constituindo significativa fonte de receita para os cofres públicos e de recursos para o desempenho da atividade financeira dos Municípios e do Distrito Federal. Apesar de não ter alíquota uniforme, não constitui um imposto seletivo, nem mesmo possui função extrafiscal relevante.

O ISS constitui um imposto sobre circulação de bens incorpóreos, ou seja, onera o serviço prestado por uma pessoa em favor de outra, em que haja a movimentação e transferência de um bem imaterial. O ISS incide sobre a prestação de serviços, mas não sobre a simples atividade em si, ele recai sobre a transferência onerosa de um bem incorpóreo a terceiro, pois somente o transporte prestado a terceiros é que constitui uma prestação de serviços. Não há incidência do ISS no transporte de bens para si próprio, presume-se um prestador de serviço, um valor e um tomador do serviço.

Para fins de incidência do ISS, o conceito de serviço se traduz na atividade ou trabalho a ser executado por uma pessoa em relação a outra, desde que haja conotação econômica. Exige-se uma habitualidade e uma finalidade lucrativa ou

produtiva na prestação de atividades materiais ou intelectuais para que ocorra o fato gerador do ISS, ainda que tais serviços não se constituam como atividade principal do prestador.

Importante acrescentar que o ISS não incidirá nas hipóteses em que o serviço for prestado na condição de subordinação, como na relação empregatícia, bem como sobre depósitos bancários e valores intermediados no mercado financeiro. Apesar de haver incidência do imposto sobre serviços provenientes de outro país ou cuja prestação se tenha iniciado naquele, o mesmo não incidirá sobre as exportações de serviços para o exterior, conforme dispõe o art. 2º, I, da LC n. 116/2003 (Brasil, 2003).

Acerca do conflito existente entre o ICMS e o ISS, torna-se necessário traçar suas distinções. O ISSQN, de competência dos Municípios, incide sobre os serviços de qualquer natureza descritos na lista anexa da LC nº. 116/2003, ainda que envolva o fornecimento de mercadoria. O ICMS, por sua vez, constitui imposto de competência dos Estados, incidente sobre a circulação de mercadoria e serviços de transporte estadual e municipal e serviços de comunicação, desde que não estejam previstos nos serviços descritos na lista anexa da mencionada lei complementar. Dessa forma, apenas poderá ser cobrado ISS dos serviços físicos e intelectuais que estejam previstos na lista que acompanha a legislação pertinente e que não estejam compreendidos no âmbito do ICMS.

A regra matriz de incidência tributária representa uma norma de conduta estruturada logicamente, no plano intelectual, com a finalidade de disciplinar a conduta do contribuinte, perante o Estado, titular do direito de crédito, através de prestações pecuniárias. No entender do professor Sabbag:

A hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha feita pelo legislador de fatos quaisquer do mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário. (SABBAG, 2016, p. 747-748).

Em consonância com o entendimento de Carvalho (2009), a hipótese presente na regra matriz de incidência descreve a situação objetiva real, criada pelo legislador, que observa a realidade social, a fim de normatizá-la, qualificando-a como fatos jurídicos condicionados ao espaço e ao tempo. Assim, ao conceituar os fatos e atos que provocam o surgimento da relação jurídica tributária, o legislador também seleciona as propriedades que julgou relevantes para caracterizá-los e discipliná-los.

Nas lições de Carvalho (2009), existem critérios de identificação dos fatos que sofrerão a incidência tributária e que comporão a hipótese de incidência da norma jurídica, como o critério material, o critério espacial, o critério temporal, o critério pessoal e o quantitativo.

Nessa perspectiva, relevante se faz a construção da regra matriz de incidência do imposto em estudo, bem como a definição de seus critérios. No que diz respeito ao critério material do ISS, que consiste na descrição de uma ação por pessoa física ou jurídica, prevista como capaz de sofrer a incidência tributária, a CF vigente dispõe em seu art. 156, III, que sua incidência compreende a prestação de serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária estadual, desde que previstos em lei complementar de caráter federal (Brasil, 1988).

Dessa forma, em face do princípio da estrita legalidade tributária, compete aos municípios, por meio de lei ordinária, instituir o ISS, cabendo à Lei Complementar dispor sobre normas gerais definidoras dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

O fato gerador do ISS está previsto no art.1º, da LC nº 116/2003, vejamos:

Art. 1º - O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (Brasil, 2003).

Da análise do citado artigo, tem-se que o fato gerador do ISS é a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços expressos na Lista anexa à Lei Complementar nº [116/2003](#), a qual enumera, aproximadamente, 230 serviços, divididos em 40 itens.

É vedada a criação de serviços não compreendidos na norma complementar, sob pena de inconstitucionalidade. Nesse mesmo sentido, tem-se que a prestação de serviços é disciplinada pelo Código Civil, não podendo a lei tributária alterar sua definição, conteúdo e alcance, conforme prevê o art. 110, do Código Tributário Nacional (Brasil, 1966)

Não se admite no sistema tributário atual a exigência de um tributo antes da ocorrência do fato gerador. Dessa forma, o critério temporal está condicionado ao perfazimento do aspecto material. O direito para o Fisco exigir o crédito tributário surge da consumação do fato imponible, em momento fixado na própria lei tributária.

Em relação ao ISS, ainda que silente a lei complementar, tem-se que o critério temporal ocorre no momento da efetiva prestação do serviço constante na lista anexa. Não há incidência do ISS sobre serviço potencial, ou pela simples celebração do contrato, mas apenas sobre o serviço devidamente prestado. Ocorrida a prestação do serviço, ou seja, o fato gerador do ISS, nasce a obrigação tributária, ainda que posterior seja o momento do pagamento ou mesmo que o valor contratado não venha a ser pago.

O critério espacial consiste no espaço físico em que a relação jurídica passar a existir, ou seja, é o local da concretização do fato gerador. Definido o aspecto espacial, fixa-se a competência do Município que deverá cobrar o imposto.

A regra vigente quanto ao critério espacial do ISS é a estabelecida no art. 3º, caput, da Lei Complementar nº. 116/2003, segundo a qual o município em que deve ser reputado a ocorrência do fato gerador seria aquele em que estivesse localizado o estabelecimento do prestador, ou, na falta deste, o domicílio do prestador, não importando o local onde o serviço foi prestado efetivamente. Entretanto, o próprio dispositivo excepciona, em seus incisos, vinte hipóteses em que se admite o município da prestação do serviço como o local competente para a cobrança do ISS (Brasil, 2003).

O art. 4º da Lei Complementar supramencionada traz o conceito de “estabelecimento prestador” de forma abrangente, admitindo-se interpretações diversas:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas. (Brasil, 2003).

O critério pessoal traz uma relação entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária. O sujeito ativo do ISS, ou seja, aquele que tem prerrogativa para sua instituição por meio de lei ordinária, é o Município em que esteja situado o local do estabelecimento prestador do serviço, bem como o Distrito Federal, no exercício da competência cumulativa.

O sujeito passivo do ISS, denominado contribuinte, está disciplinado no art. 5º da LC nº 116/2003 como sendo o prestador do serviço, na condição de empresa individual ou coletiva, ou de profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo (Brasil, 2003). É importante mencionar que não são contribuintes do ISS aqueles que prestam serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselho consultivo ou conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como os sócios-gerentes-delegados.

Por sua vez, o critério quantitativo indica a expressão econômica da obrigação tributária, ou seja, dimensiona o valor do conteúdo da prestação tributária, por meio da fixação da base de cálculo e da alíquota.

A base de cálculo é sempre uma grandeza que quantifica a riqueza tributada pelo imposto e recolhida pelo contribuinte. A base de cálculo é instrumento fundamental para a identificação do tributo instituído, devendo estar contido na própria norma descritiva da hipótese de incidência tributária.

Alíquota é a porcentagem que irá incidir sobre a base de cálculo, para que seja determinado o valor do tributo a ser

pago, podendo ser específica ou percentual, fixa ou variável, progressiva ou regressiva e alíquota zero.

Em regra, consoante o art. 7º, da LC nº. 116/2003, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço prestado, ou seja, o seu valor bruto (Brasil, 2003). Entretanto, para identificar precisamente a base de cálculo do ISS, deve-se, primeiramente, levar em conta o tipo de contribuinte.

Os serviços prestados por empresas terão por base de cálculo o preço do serviço prestado, ou seja, a receita da empresa relativa à atividade de prestação de serviços tributáveis.

Excepcionalmente, conforme dispõe o art. 9º do Decreto-Lei nº. 406/1968, os serviços prestados por profissionais liberais terão um ISS fixo, exigido e calculado de acordo com cada profissional, sendo descabido falar em grandezas quantificadoras do fato gerador, como alíquota e base de cálculo (Brasil, 1968).

Acerca das alíquotas do ISS, estas serão fixas ou proporcionais, de acordo com as características do sujeito passivo. Os municípios e DF possuem autonomia para fixar as alíquotas do ISS por meio de lei ordinária, respeitando os limites previstos em Lei Complementar. Segundo o art. 156, §3º, I, da CF (Brasil, 1988), a União poderá, por meio de Lei Complementar, fixar as alíquotas máximas e mínimas do referido imposto. Dessa forma, com base no art. 8º, inciso II, e art. 8º-A, da LC 116/2003, tem-se que a alíquota máxima do ISS é de 5%, e a mínima de 2% (Brasil, 2003).

Aplicam-se ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza as disposições previstas na Constituição Federal de 1988, no Código Civil de 2002, em leis e decretos esparsos, e, principalmente, na Lei Complementar nº 116/2003.

A CF/88, em seu artigo 30, incisos I e III, atribui aos Municípios e ao DF autonomia legislativa para tratar de assuntos de interesse local, bem como autonomia financeira para exercer atividades específicas da Administração Pública, como instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei (Brasil, 1988).

Além disso, a Constituição Federal, em seu artigo 156, inciso III, outorgou a competência tributária para os municípios instituírem e regulamentarem o imposto sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, e que não estejam compreendidos nos serviços previstos no art. 155, II, da CF (Brasil, 1988).

O Código Civil tem sua importância no estudo do ISS ao disciplinar em seu capítulo VII a prestação de serviços (Brasil, 2002). Tal diploma legal conceitua a prestação de serviços como uma obrigação de fazer, dispondo ainda que qualquer forma de serviço lícito, seja material ou imaterial, pode ser ajustada mediante remuneração.

Oportuno salientar que o termo serviço está devidamente conceituado em tal diploma legal, não podendo a lei tributária alterar a sua definição, sob pena de violação do art. 110 do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (Brasil, 1966).

Após a revogação parcial do Decreto-Lei nº 406/1968, o qual foi recepcionado pela CF/88 com força de lei complementar, o ISS passou a ser regulado pela já mencionada Lei Complementar nº 116 de 2003. Tal lei surge com o objetivo de uniformizar as diversas leis municipais que tratavam do ISS, bem como acabar com a guerra fiscal existente entre os municípios.

Por possuir caráter nacional, coube à LC 116/2003 disciplinar e definir, principalmente, normas gerais referentes ao fato gerador, à base de cálculo e aos contribuintes. Assim, determina-se que os municípios editem suas leis ordinárias instituidoras do ISS em consonância com tal lei complementar.

A definição dos serviços por meio de lei complementar é assunto passível de questionamentos, vez que a Constituição concede autonomia aos municípios para a instituição do ISS, ao mesmo tempo em que afirma a competência do legislador

nacional para definir os serviços sujeitos à incidência do imposto. Nesse sentido, considerando a existência de mais de 5.500 municípios no território nacional, o regramento por lei complementar acabou restringindo a liberdade do legislador municipal.

Questão relevante envolvendo a lista anexa à LC nº 116/2003 refere-se à sua abrangência, sendo ela taxativa ou meramente exemplificativa na enumeração dos serviços que sofrerão a incidência do ISS. Apesar da doutrina majoritária posicionar-se pela não taxatividade da lista, o Poder Judiciário defende a sua taxatividade, admitindo-se, porém, uma interpretação ampla ou extensiva, a fim de englobar serviços idênticos aos expressamente previstos, mas com diferente denominação. O STF posiciona-se pela taxatividade da lista, reconhecendo uma interpretação ampla e analógica.

Tal Lei Complementar apresenta inúmeras impropriedades que, de alguma forma, acabaram por ampliar a base de cálculo do imposto. Alguns fatos geradores que não eram tributados pelo ISS, passaram a sofrer a incidência do imposto, utilizando-se da base de cálculo de outros impostos. Tal fato influenciou a repartição de competências e o pacto federativo.

Um grande problema identificado pela utilização da lista anexa à Lei Complementar nº. 116/2003 consiste no fato de o legislador ter indicado atividades e negócios jurídicos que não constituem legítimos serviços, demonstrando uma afronta ao ordenamento jurídico e uma patente inconstitucionalidade, como ocorre no item 3 da referida lista.

3.3 A (in)constitucionalidade do item 3 da lista anexa da Lei Complementar do ISS

Com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 116/2003, foram acrescentados à lista anexa, diversos serviços sujeitos à tributação pelo ISS (Brasil, 2003). Tal ampliação do rol desses serviços provocou alguns entraves na seara tributária, como o conflito entre os serviços tributáveis pelo ISS e o ICMS, bem como a inclusão de elementos que não podem ser considerados serviços em sua essência.

Conforme já explicado, a fim de que ocorra a cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é necessário que a prestação de serviços demonstre uma utilidade, uma obrigação de fazer e não de dar coisa. Tal atividade deve ser prestada a terceiro, não considerando os serviços executados pela pessoa em seu próprio benefício, devendo ser concretizada sem que haja vínculo de subordinação jurídica, mas em caráter independente. O serviço deve ser habitual, deve estar sob o regime de direito privado, além de ser objeto de circulação econômica, razão pela qual se excluem os serviços gratuitos e beneficentes.

Diante de um campo de incidência restrito, o fato gerador do ISS enquadra-se dentro do conceito de serviço, abrangendo todas as espécies em que a prestação de serviço se manifesta, desde que esteja configurada uma obrigação de fazer. Nessa perspectiva, faz-se necessário tecer distinções entre os conceitos de serviço, locação e cessão.

É de extrema relevância tecer os conceitos dos vocábulos serviço, locação ou cessão de direito de uso, vez que no ordenamento jurídico pátrio existe uma confusão generalizada entre esses termos e o que é precisamente considerado prestação de serviços para fins de incidência do ISS.

Na linguagem habitual, serviço é a ação ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho, é o exercício e desempenho de qualquer atividade. Por consequência, onde não houver envolvimento do esforço humano, aplicado à produção, não há que se falar em prestação de serviço.

Apesar da disposição prevista na Constituição Federal, a Lei complementar em estudo não traçou claramente as definições de serviço. Dessa forma, para a tributação do ISS, o conceito de serviço de qualquer natureza tem sua guarida no direito privado, configurando uma obrigação de fazer. Sendo assim, a prestação de serviços é definida pela operação em que uma pessoa realiza uma obrigação de fazer em troca de um pagamento.

O Código Civil estabelece que a prestação de serviço, que não se sujeitar à legislação laboral ou especial, será regida por suas regras (Brasil, 2002).

O termo serviço implica na atividade ou trabalho executado por uma pessoa em relação a outra, desde que haja

perspectiva econômica. Nesse contexto, é a lição de Sabbag:

O “serviço” é um “bem intangível, imaterial e incorpóreo”, que se traduz no trabalho ou atividade economicamente mensurável, a ser executado por uma pessoa com relação à outra. A prestação do serviço tributável pelo ISS é aquela *in commercium*, com um negócio jurídico subjacente, detentor de conotação econômica – até porque “a natureza incorpórea do serviço não impede que sua prestação tenha conteúdo econômico”. (SABBAG, 2016).

A obrigação de fazer difere da obrigação de dar. A obrigação de dar é uma obrigação positiva que consiste numa prestação de coisa, na entrega de um bem, onde o devedor se vincula ao credor. A obrigação de fazer pode ser física ou material e consiste numa prestação de fato. Nesse caso, o devedor está vinculado a determinado comportamento, consistente em praticar um ato físico ou intelectual ou realizar uma tarefa, decorrendo uma vantagem pecuniária para o credor.

Quando há a contratação de um serviço, não se objetiva a entrega de um bem, mas sim o resultado do esforço e da capacidade física ou intelectual do prestador do serviço, ainda que o resultado se apresente na forma de um bem material.

Da definição de locação de coisas pelo Código Civil, é possível extrair as características essenciais do termo locação: “Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.” (Brasil, 2002).

Para que se configure os efeitos do contrato de locação, deve haver a transferência da posse do bem ao locatário, o qual passa a dispor do uso e gozo temporários da coisa locada. Mesmo com a posse, a fruição da coisa não é livre, estando condicionada ao objeto da locação e limitada às condições do contrato.

Nessa perspectiva, tem-se que locação de coisas e prestação de serviços tratam-se de institutos diversos, não podendo ser iguados juridicamente, principalmente no que diz respeito à incidência do ISS. O trabalho humano não pode ser considerado objeto de locação, mas algo destinado à realização de uma atividade.

Depreende-se, portanto, que o grande ponto de divergência entre esses institutos está no fato de que a locação de coisas é uma obrigação de dar e a prestação de serviços é uma obrigação de fazer. Posto isto, verifica-se que o contrato de locação de coisas e a prestação de serviços apresentam fundamentação legal em dispositivos diferentes do Código Civil, onde o primeiro é regido pelos artigos 565 a 578 e o segundo tem guarida nos artigos 593 a 609, não podendo apresentar conceitos e tratamento semelhantes no Direito Privado (Brasil, 2002).

É possível que a locação e a cessão de uso estejam relacionadas a uma obrigação de fazer, entretanto, tal atividade é acessória, sendo o uso do bem a atividade principal. Desse modo, para que ocorra o fato gerador do tributo em questão, faz-se necessário a ocorrência da obrigação principal e não da acessória.

Como se percebe, a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza na locação ou cessão de direito de uso viola preceito legal e constitucional, vez que tais institutos não podem ser equiparados ao que se entende por serviço de qualquer natureza, ainda que estejam expressamente previstos na Lei Complementar nº 116/2003 (Brasil, 2003).

Com a Constituição Federal de 1988, coube à Lei Complementar federal definir os serviços tributáveis por meio de conceitos específicos e determinados, com aspectos, características e critérios identificadores da incidência do ISS no caso concreto. Porém, em vez de trazer o conceito legal de serviços de qualquer natureza, a Lei Complementar nº 116/2003 trouxe uma série de atividades elencadas em lista anexa, supostamente sujeitas à tributação municipal, através do ISS.

Nesse contexto, com o atual sistema, ressalvados os serviços constitucionalmente inseridos no campo de incidência do ICMS, que são a comunicação e o transporte interestadual e intermunicipal, qualquer serviço pode ser tributado pelos Municípios, desde que estejam definidos em lei complementar.

Diante disso, sobrevieram questionamentos jurisprudenciais e doutrinários acerca da natureza da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, se *numerus clausus* ou *apertus*, ou seja, se taxativa ou exemplificativa.

O entendimento de que a lista é exemplificativa se sustenta no fato de que ela não existe para restringir o campo de

incidência do imposto sobre serviços, tendo finalidade primordial de inibir os Municípios a tributarem atividades diversas do que seja considerado serviço, levando em consideração a autonomia do Município, ao qual cabe instituir e arrecadar os tributos de sua competência.

Nessa posição, a taxatividade permitiria a restrição da autonomia dos Municípios, uma vez que o legislador, ilegitimamente, poderia ampliar, reduzir e suprimir a competência do poder público municipal para instituir o ISS, permitindo, assim, que a Constituição Federal sofresse alterações por meio de lei complementar. Além disso, a taxatividade permitiria isentar da tributação o que realmente se insere na conceituação de serviço.

Apesar de alguns se posicionarem pela não taxatividade da lista anexa à LC nº 116/2003, a doutrina e a jurisprudência dos Tribunais Superiores têm mantido entendimento quanto à aceitação de sua taxatividade, abrigando os únicos e específicos serviços tributáveis pelo ISSQN.

No tocante a essa controvérsia, Machado (2009) entende que a taxatividade não implica na limitação da competência tributária dos Municípios, ensinando que:

Ao nosso ver, em face da norma acima transcrita, é indubitoso que a Constituição Federal atribuiu aos Municípios competência para tributar somente os serviços de qualquer natureza que a lei complementar *defina*. Não se trata, portanto, de uma limitação imposta pela lei complementar. Na verdade, a competência que a Constituição Federal atribui aos Municípios tem, desde logo, o seu desenho a depender de lei complementar. (MACHADO, 2011, p. 411).

O Poder Judiciário consagra a lista como taxativa, admitindo-se uma interpretação extensiva, para abranger serviços idênticos aos expressamente previstos, mas com denominação diversa. Sendo assim, o Superior Tribunal de Justiça entende que é permitido a aplicação da regra em situações compreendidas num sentido mais amplo do termo ou expressão, mas sem exceder os limites semânticos da lei. É o que se pode concluir da ementa abaixo:

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, § 1º, 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 - REsp: 121428 RJ 1997/0014040-7, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 01/06/2004, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 16/08/2004 p. 156)

O STF também considera taxativa a lista anexa, admitindo-se, de forma questionável, uma interpretação ampla e analógica, uma vez que o legislador se utiliza de expressões como "e congêneres", "e outras semelhantes", "qualquer natureza", "qualquer espécie", etc. Busca-se descobrir a vontade do legislador, ampliando a letra e o pensamento da lei. A decisão abaixo confirma esse entendimento:

CARTÕES DE CRÉDITO. IMPOSTO DE LICENÇA. A ELE ESTÃO SUJEITAS AS ENTIDADES QUE OS EMITEM, FACE A NATUREZA DAS OPERAÇÕES QUE DE SUA EXPEDIÇÃO SE ORIGINOU. (...) II. Aplicação do decreto-lei n.406/68, com a redação que lhe atribuiu o decreto-lei n. 834/69, art.3, VIII. III. A lista a que se referem o art.24, III da Constituição, e 8 do Decreto-Lei n. 83/69 é taxativa, embora cada item da relação comporte interpretação ampla e analógica. IV. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 75952, Relator (a): Min. THOMPSON FLORES, Segunda Turma, julgado em 29/10/1973, DJ 02-01-1974 PP-00014 EMENT VOL-00934-04 PP-01340)

Apesar de se fazer uso da interpretação extensiva e analógica, não é admissível na seara tributária, principalmente no que diz respeito à lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, a aplicação do recurso da analogia. A analogia consiste em modelo de integração do sistema jurídico, ou seja, por esse instituto, havendo ausência de lei, o legislador preenche lacunas em hipóteses não contempladas no texto legal, extrapolando-se o sentido semântico da norma e aplicando fora do sentido possível dos termos utilizados.

O art. 108, §1º, do Código Tributário Nacional (Brasil, 1966) ensina que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. Além disso, esse mesmo diploma legal acentua não ser permitida a utilização de analogia para reconhecer isenção, para aplicar anistia, para dispensar o cumprimento de obrigações acessórias, nem para instituir penalidades.

A lista em questão arrola quarenta itens, que seriam o gênero de serviços a serem tributados, dividido em subitens, os quais seriam as espécies integrantes do respectivo gênero, chamados de congêneres. Uma vez que predomina a taxatividade da lista, seria inadequada a utilização de expressões como “e congêneres”, e “e outras semelhantes”, pois os serviços de qualquer natureza já estariam expressamente elencados na lista.

Não se pode admitir, assim, que os Municípios instituam o ISS sobre serviços que sejam congêneres e que possuam a mesma natureza daqueles previstos na LC nº 116/2003, sem que seja constatado que tais serviços se enquadram de fato na esfera de referência semântica dos itens utilizados pelo legislador complementar. Assim, caso sejam tributados pelo Município serviços não listados na Lei Complementar, será inconstitucional a norma municipal.

Ao elencar os serviços que são enumerados em Lei Complementar passíveis de sofrer a incidência do ISS, o legislador indicou também negócios jurídicos que não se enquadram como autênticos serviços, como, por exemplo, todos aqueles previstos no item 3 da lista anexa, que se refere a “serviços prestados mediante locação, cessão de uso e congêneres”.

Tal item apresenta uma notória inconstitucionalidade, pois trata dos institutos da locação e fornecimento de bens, que constituem obrigação de dar e não obrigação de fazer, indo de encontro ao que se entende por serviço de qualquer natureza. Dessa forma, os itens que não constituem serviços e são tributados pelo ISS configuram tributação inconstitucional (Escudero, 2021).

No mesmo sentido, abordam Bastos e Leite (2015), ao afirmarem que há distinções entre serviços e locação, sendo que a prestação de serviços é uma obrigação de fazer, ao passo que a locação é uma obrigação de dar coisa, motivo pelo qual, cobrar ISS em razão da obrigação de dar coisa seria algo inconstitucional. Os autores adotaram, então, a posição de que a referida cobrança é flagrantemente inconstitucional.

Estabelecer que determinada atividade seja tributada como serviço, não o sendo, a fim de que sofra tributação do ISS, implica em infração ao próprio ordenamento jurídico tributário, sujeitando a operação aos vícios de ilegalidade, na medida em que não é permitido modificar conceitos e formas de direito por meio de lei complementar.

A prestação de serviços é disciplinada pelo Código Civil, de forma que a Lei Tributária não pode alterar a sua definição, conteúdo e alcance, é o que determina a inteligência do art. 110 do CTN, senão vejamos:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (Brasil, 1966)

Acerca da aplicação desse dispositivo, Baleeiro externa sua visão:

Permitir ao intérprete e ao legislador ordinário que alterassem o sentido e alcance desses institutos e conceitos constitucionalmente empregados seria permitir que firmassem, sem licença da Constituição, novo pacto federativo, nova discriminação de competência. Sendo assim, o art. 110 do CTN determina a cristalização da denotação e da

conotação jurídicas daqueles institutos, conceitos e formas, vedando-se ao legislador tributário a alteração de sentido que é próprio do Direito Privado. O art. 110, implicitamente, somente dita o comando: obedeça-se à Constituição. (Baleeiro, 2015, p. 736).

Uma vez que o art. 110 do CTN constitui uma limitação à discricionariedade do legislador tributário, não pode atribuir sentido diverso a conceitos e institutos do Direito Privado, quando utilizados pela Constituição para definir a competência impositiva municipal.

Nessa linha de raciocínio, cabe mencionar Machado:

Não é necessário que o conceito de serviço esteja no direito privado. Muito menos que ele esteja *definido* em norma do direito privado. Para que ele não possa ser alterado pelo legislador tributário basta que esteja – como está – na Constituição Federal, pois sua alteração pelo legislador implica evidente alteração da norma da Constituição na qual está albergado. (Machado, 2011, p. 412).

Com efeito, inserir as atividades previstas no item 3 da lista anexa à LC nº 116/2003 no campo de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza configura ato ilegal e inconstitucional, pois onde não houver envolvimento do esforço humano, aplicado à produção, não há que se falar em prestação de serviços.

Com base nessa linha de raciocínio, a incidência do ISS no aluguel de bens móveis foi expressamente declarada inconstitucional em entendimento sumulado do STF, ocorrendo também Veto Presidencial do subitem da lista anexa que previa esse tipo de atividade.

Antes do advento da Lei Complementar nº 116/2003, o Decreto-lei nº 406/1968 já estabelecia a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. Com a nova redação dada pela LC nº 56/1987, acrescentou-se à lista o arrendamento mercantil.

A possibilidade de tributação do imposto municipal sobre a locação de bens móveis desencadeou inúmeras discussões, pautadas no questionamento de ser essa atividade uma obrigação de fazer. De acordo com a linha de raciocínio aqui abordada, irrefutável é o entendimento de que a locação de bem móvel se apresenta como uma obrigação de dar, pois se constitui na obrigação de dar a coisa locada em condições de servir, diferenciando-se de uma obrigação de fazer, caracterizadora do que se entende por serviço de qualquer natureza.

Por não ser uma efetiva prestação de serviço à luz do Direito Privado, ou seja, por não configurar obrigação de fazer, conceito que também está albergado pela norma de supremacia constitucional, a locação de bens móveis e também imóveis não é a mesma coisa que locação de serviços, nem com o contrato de prestação de serviços, correspondendo a uma cessão de direitos sobre bens móveis ou imóveis. Caso houvesse a necessidade de o legislador incluir a locação no rol das hipóteses de incidência tributária, esta deveria ser feita de forma compatível com a Constituição e, conseqüentemente, com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro.

Antes da LC nº 116/2003, o Supremo Tribunal Federal já havia se posicionado contrariamente à incidência do ISS na locação de bens móveis, senão vejamos:

TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. **IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO.** A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.

(STF - RE: 116121 SP, Relator: Min. OCTAVIO GALLOTTI, Data de Julgamento: 11/10/2000, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 25-05-2001 PP-00017 EMENT VOL-02032-04 PP-00669)

Tendo por fundamento a decisão acima e visando pacificar as controvérsias acerca do tema e constituir o novo entendimento da Corte, o STF julgou não ser compatível com a Constituição Federal a cobrança do ISSQN sobre a locação de bens móveis, lançando mão da Súmula Vinculante nº 31, que segue *ipsis litteris*: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”. (Brasil, 2014).

No teor decisório, o STF considerou que a locação de bens móveis não pode ser qualificada como serviço, e declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis", constante do item 79 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68, com a redação que lhe foi atribuída pela Lei Complementar nº 56/87, bem como da mesma expressão contida no item 78, do § 3º, do artigo 50 da Lista de Serviços da Lei nº 3.750/71, do Município de Santos/SP.

Em seu voto, o Ministro Celso de Mello sustenta que a qualificação da locação de bens móveis como serviço, para efeito de tributação municipal mediante ISS, representa uma manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional das competências impositivas, tendo em vista que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, cujo conceito não se enquadra na figura contratual da locação de bens móveis.

Após a edição da súmula, a jurisprudência pátria pacificou esse entendimento em diversos julgados, conforme demonstrado abaixo:

[...] 1. A não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis decorre da impossibilidade do poder de tributar vir a modificar o conceito constitucional de serviço que provém do direito privado. Tal conclusão afasta a competência do sujeito ativo com relação a qualquer dos diplomas que tenham disciplinado as normas gerais sobre o imposto. Não é por outro motivo que o item da atual lista de serviços que previa a possibilidade de fazer o tributo incidir sobre a atividade em questão foi objeto de veto presidencial. (RE 602295 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgamento em 7.4.2015, DJe de 23.4.2015).

Cumprir registrar que devido às manifestações da Suprema Corte quanto à matéria, houve Veto Presidencial ao subitem 3.01 da lista anexa à LC nº 116/2003, sugerido pelo próprio Ministério da Fazenda na promulgação da referida norma, fundamentado pelo precedente já mencionado. Assim, a Súmula Vinculante nº 31 trata-se apenas de uma ratificação do que já havia sido argumentado pelo Poder Executivo.

Tendo em vista todo o explicitado, a tributação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre a locação de bem móvel resta devidamente extinta do ordenamento jurídico brasileiro.

Apesar dos precedentes jurisprudenciais, da posição majoritária da doutrina e da existência do veto presidencial pela não incidência do ISS na locação de bens móveis, tal fundamentação não foi estendida aos demais subitens do item 3 da lista anexa à LC nº 116/2003, provocando o recolhimento do imposto de forma equivocada. Tal cobrança apresenta-se ilegal e inconstitucional, pois todo o item 3 deveria ser revogado, sofrendo os efeitos da súmula vinculante nº 31 e do veto presidencial.

A Lei Complementar nº 116/2003 incluiu no item 3 da sua lista anexa os “serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres”. Contudo, o subitem 3.01 foi declarado inconstitucional, bem como vetado pelo Presidente da República, por tratar-se da locação de bens móveis. Não obstante a assertividade da decisão sumulada pela Corte Suprema e do veto presidencial, tal entendimento não foi estendido aos demais subitens.

Dessa forma, mesmo não abarcados pelo veto presidencial, os subitens do item 3 da lista anexa deveriam ser declarados inconstitucionais pelas mesmas razões que justificaram o veto do subitem 3.01 e da declaração de inconstitucionalidade aplicada ao item 79 da Lei Complementar nº 56/1987.

O subitem 3.2 contempla a cessão de direito de uso de marcas e sinais de propaganda, o que claramente não envolve uma prestação de fazer, mas apenas o consentimento no uso de bens imateriais, já que essa é a natureza jurídica das marcas e sinais de propaganda. Ocorre que a hipótese consubstanciada neste subitem não diz respeito aos serviços de criação de uma propaganda ou a idealização do projeto de uma marca, abrangendo apenas os direitos de uso de marcas e propagandas já

existentes, bem como suas permissões de uso a terceiros (Brasil, 2003).

O subitem 3.03 versa sobre a exploração de salão de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para a realização de eventos ou negócios de qualquer natureza. Nota-se que, neste caso, embora haja referência à “exploração de salão de festa”, tal expressão não se confunde com a realização do evento em si, pois contempla a locação dos bens indicados, sendo entendida como “locação de salão de festas”. Além disso, a realização de festas já encontra guarida no subitem 12.07 da lista anexa, onde estão descritas as atividades de “show, ballet, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, festivais e congêneres” (Brasil, 2003).

O subitem 3.04 engloba a locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza. Evidentemente, nesses casos, o que caracteriza a atividade é o uso de um bem, não havendo qualquer atividade que possa ser qualificada como prestação de serviço. Relevante mencionar que o direito de passagem ou permissão não pode ser atrelado a atividade de preservação das estradas, a qual é remunerada por meio do pedágio (Brasil, 2003).

Por sua vez, o subitem 3.05 contempla a cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário. É notório que em tais atividades não ocorre a prestação de serviço. A situação que ocorre é que o uso do bem se configura como ato principal, não havendo serviço, apenas obrigação de dar. Faz-se concluir que se trata de uma locação, ainda que se não tenha utilizado este vocábulo (Brasil, 2003).

Machado, em defesa da inconstitucionalidade, ainda acrescenta que:

O âmbito constitucional do ISS é o serviço de qualquer natureza. O serviço enquanto *fazer*. Não o *dar*. Por isto, o legislador complementar não pode validamente incluir na “Lista de Serviços” tributáveis pelos municípios qualquer fato que não seja serviço, como fez com a Lei Complementar 116/2003. Nem o legislador municipal pode incluir na definição da hipótese de incidência do ISS atividade outra que não seja serviço, como é o caso da locação de bens, do arrendamento mercantil ou *leasing* e da franquia ou *franchising* (Machado, 2011, p. 412).

Seguindo essa linha de raciocínio, outros itens da lista também são desprovidos de validade jurídica, como, por exemplo, o item 15.03 que descreve a “Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral” (Brasil, 2003), atividade que não consubstancia serviço.

O arrendamento mercantil ou *leasing*, previsto nos itens 10.04 e 15.09, apesar de não se assemelhar ao que se entende por serviço, foi trazido pela Lei Complementar 116/2003 como tal. Trata-se de um negócio jurídico estabelecido entre uma pessoa jurídica e uma pessoa física ou jurídica, tendo por objeto o arrendamento de um bem adquirido pela primeira, conforme vontade e para uso da última.

Nessa senda, o STJ, reforçando a incidência do ISS sobre essa atividade, editou a súmula 138 com a seguinte redação: “O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis” (Brasil, 1995). O STF, por sua vez, equiparou o *leasing* à locação de bens, causando relevante controvérsia a respeito dessa incidência, como notória inconstitucionalidade.

No contrato de franquia ou *franchising* há a cessão de direito de uso de marca ou patente, bem como o direito de distribuição exclusiva de produtos ou serviços e o direito de uso da tecnologia de implantação e administração de negócio. Apesar de sua previsão no item 17.08 da lista anexa, não há prestação de serviços entre franqueado e franqueador, mas sim um envolvimento mútuo e bilateral, de colaboração recíproca, com direitos e deveres para ambas as partes.

Haverá serviço quando alguém servir a outra pessoa, não restando configurado quando alguém executa uma atividade para si mesmo. O fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza não é a contratação, mas a prestação do serviço.

Serviço, na composição do âmbito constitucional do ISS, é uma atividade que consubstancia um fazer destinado a atender uma necessidade. O atendimento de uma necessidade mediante a locação, a cessão ou a permissão do uso de um bem

móvel, material ou imaterial, não implica em serviço, sendo inconstitucional a norma de lei complementar que venha a definir a competência municipal para instituir ISS englobando tal situação.

Assim, todos os argumentos utilizados para fundamentar a decisão na qual o STF declarou a inconstitucionalidade do subitem 3.01 devem ser aplicados para asseverar a inconstitucionalidade de todo o item 3 da Lista.

4. Conclusão

O objetivo do presente artigo foi analisar a (in)constitucionalidade de itens previstos na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, disciplinados como hipóteses de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, principalmente, o item 3 da referida lista, tendo como base o conceito de serviço.

A temática abordada até o momento tangencia diversas áreas do direito, de modo que diferentes institutos são estudados e analisados para que se possa permitir uma melhor aplicabilidade da lei. Perpassa-se pela evolução histórica do tributo, aprecia-se as características do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, aponta-se a relevância conceitual no presente caso, levando em consideração o tratamento dispensado pela doutrina e jurisprudência em relação a essa problemática.

Como fora exposto, com a edição da LC nº 116/2003 e o aumento do rol de serviços tributáveis constantes na lista anexa, o legislador complementar não atendeu ao previsto no art. 110, do Código Tributário Nacional, indo de encontro ao que se entende por serviço de qualquer natureza, conceito previsto no Direito Privado, mas com guarida constitucional.

Permitir que haja incidência do ISS sobre atividades de locação implica relevante desrespeito ao que prevê o texto constitucional em seu art. 156, inciso III. Com efeito, embora o imposto em estudo possua suas normas gerais preconizadas em lei complementar de caráter nacional, esta deve se abster aos limites impostos pela Constituição Federal, não podendo transgredir a sua inteligência.

A partir do momento em que o conceito de locação não se assemelha ao conceito de serviço, por serem, respectivamente, obrigação de dar e obrigação de fazer, ambas as atividades não podem fazer parte da mesma hipótese de incidência, sendo eivada de inconstitucionalidade tal tributação pelo mesmo Imposto e pelo mesmo motivo.

Nesse viés, o Supremo Tribunal Federal vem almejando eliminar alguns itens da lista anexa, seja por meio de Ações Diretas de Inconstitucionalidade, seja pela edição de súmulas, visando coadunar as atividades ali enumeradas com o previsto na matriz constitucional.

Dessa forma, com o objetivo de findar divergências acerca da possibilidade da expressão Serviços de Qualquer Natureza abarcar as atividades de locação ou cessão de direito de uso, faz-se necessário que o entendimento da súmula vinculante nº 31, bem como as razões do veto presidencial sejam estendidos a essa situação, declarando a inconstitucionalidade desses itens.

Portanto, o estudo em tela enseja a declaração de inconstitucionalidade do item 3 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, excluindo tais atividades da incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, uma vez que a locação, cessão ou a permissão de direito de uso, não consubstanciam serviços.

Para estudos futuros, sugere-se que se faça análises sobre decretações de inconstitucionalidade dos demais itens da lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003 que configuram obrigação de dar coisa.

Referências

- Alexandre, R. (2014). *Direito Tributário Esquematizado* (8a ed.), Forense; Método.
- Baleeiro, A. (2015). *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. (13a ed.), Forense.
- Bastos, T. C. C. & Leite, H. F. (2015). *ISS e aspectos polêmicos: a inconstitucionalidade do item 3 da lista anexa da Lei Complementar 116/2003*. 2015. 15 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Universidade Estadual de Santa Cruz – UESC, Ilhéus.

Brasil. (1891). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm.

Brasil. (1934). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm.

Brasil. (1937). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm.

Brasil. (1946). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm.

Brasil. (1967). *Constituição da República Federativa do Brasil*. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm.

Brasil. (1968). *Decreto Lei n° 406, de 31 de dezembro de 1968*. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm.

Brasil. (1968). *Decreto Lei n° 834, de 8 de setembro de 1968*. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0834.htm.

Brasil. (1973). Supremo Tribunal Federal – *Recurso Extraordinário n. 75952*, Relator: Min. Thompson Flores. www.stf.jus.br.

Brasil. (1984). *Lei n° 7.192, de 5 de junho de 1984*. <https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/110087/lei-7192-84>.

Brasil. (1987). *Lei complementar n° 56, de 15 de dezembro de 1987*. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp56.htm.

Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

Brasil. (1995). *Súmula vinculante n° 138*. https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista_eletronica/stj_revista_sumulas-2010_10_capSumula138.pdf.

Brasil. (2000). Supremo Tribunal Federal – *Recurso Extraordinário n. 116121 SP*, Relator: Min. Octavio Gallotti. www.stf.jus.br.

Brasil. (2002). *Código Civil*. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm.

Brasil. (2003). *Lei complementar n° 116, de 31 de julho de 2003*. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm.

Brasil. (2003). Presidência da República. Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Mensagem n° 362, de 31 de julho de 2003*. Publicado no D.O.U em 01/08/2003. http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/LEIS/Mensagem_Veto/2003/Mv362-03.htm.

Brasil. (2004). Superior Tribunal de Justiça – *Recurso Especial n. 121428 - RJ (1997/0014040-7)*, Relator: Min. Castro Meira, 01 jun. 2004, T2 - Segunda Turma, DJ 16 ago. 2004. www.stj.jus.br.

Brasil. (2015). Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário em Agravo Regimental 602295*, Brasília, DF. www.stf.jus.br.

Brasil. (2014). Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante n° 31*. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Diário de Justiça da União, Brasília, DF. [/www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/EnunciadosSumula_VinculanteSTF1a29e31a48pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/EnunciadosSumula_VinculanteSTF1a29e31a48pdf).

Brasil. (2015). *Súmula Vinculante n° 31*. <https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>.

Brasil. (2016). *Lei complementar n° 157, de 29 de dezembro de 2016*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm.

Carneiro, C. (2013). *Impostos federais, estaduais e municipais*. / Claudio Carneiro (4a ed.), Saraiva.

Carvalho, P. B. (2009). *Curso de Direito Tributário*. (21a ed.), Saraiva.

Escudero, F. (2021). O fato gerador da obrigação tributária do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza na construção civil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, 148, 75-92. <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/432>.

Machado, H. B. (2011). *Curso de Direito Tributário*. (32a ed.), Malheiros.

Machado, H. B. (2004). *O ISS e a locação ou cessão de direito de uso*. <http://www.hugomachado.adv.br>.

Pavani, V. R. (2011). *Imposto sobre serviço de qualquer natureza*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 87. http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9492.

Sabbag, E. (2016). *Manual de direito tributário*. (8a ed.), Saraiva.