

Guardando conformidade com a conceituação constitucional relativa ao ISS, o Código Tributário Nacional (como lei de normas gerais de direito financeiro: Constituição de 1946, art. 5.º, n. XV, *b*) definiu a hipótese de incidência do ISS de uma forma integrada, assim caracterizada:

a) O ISS tem como fato gerador "a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados" (Código Tributário Nacional, art. 71);

b) compreende-se como "serviços" as seguintes atividades: "I — o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais; II — a locação de bens móveis; e III — a locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza (Código Tributário Nacional, art. 71, § 1.º). Conforme estamos vendo, o legislador, explicitando a reserva constitucional, subdividiu as atividades (serviços) enquadráveis no campo de incidência do ISS em três itens.

Este art. 71 do Código Tributário Nacional foi alterado por numerosas leis, que vieram acrescentar à conceituação do ISS novas atividades conhecidas como serviços: Ato Complementar n. 27, de 1.º.12.1966; Ato Complementar n. 34, de 30.1.1967.

Esta conceituação constitucional do ISS, originária da própria discriminação de rendas tributárias, foi mantida pela Constituição do Brasil de 1967 (art. 23, n. II), que alargou o campo de ação de lei complementar, comendo-lhe o encargo de definir todos os serviços sujeitos ao ISS (não mais tratar apenas critérios de distinção):

"Art. 25. Compete aos municípios instituir imposto sobre:

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

A enumeração dos "serviços" alcançados pelo ISS foi editada pelo Decreto-lei n. 406, de 31.12.1968, que revogou o art. 71 do Código Tributário Nacional e seus parágrafos (art. 13), mas reproduziu as normas gerais do imposto (art.

8.º e segs.). Promulgado como lei complementar (Ato Institucional n. 5, de 13.12.1968, art. 9.º e art. 2.º, § 1.º), dispôs que o fato gerador do ISS é a prestação "de serviço constante da lista anexa" (art. 8.º), catalogados em 29 itens. Este decreto-lei foi em parte logo modificado pelo Decreto-lei n. 834, de 8.9.1969, cuja relação nominal dos "serviços" passou a ter 66 itens (art. 3.º, n. VII).

A Emenda Constitucional n. 1, de 17.10.1969, ao discriminar competências tributárias, em nada alterou o conceito constitucional do ISS:

"Art. 24. Compete aos municípios instituir imposto sobre:

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

Eis as normas constitucionais e complementares às quais terão de subordinar-se a legislação ordinária municipal relativa ao ISS, em razão da prevalência hierárquica daquelas sobre esta.

O ISS, conforme discriminação constitucional de rendas tributárias, recai sobre serviços de qualquer natureza, abrangendo qualquer circulação de bens materiais. Todavia, tal campo de incidência foi sempre limitado através do instrumento da lei complementar,⁵² único meio hábil para estabelecer quais os serviços que podem ser onerados pelo imposto municipal. E sempre foi assim, desde o nascimento do ISS:

52. A lei complementar é prevista dentre os instrumentos legislativos estabelecidos pelo art. 46 da Constituição Federal. Trata-se de um instrumento legal hierarquicamente superior às leis ordinárias, estando abaixo da Constituição, na qualidade de lei nacional e não meramente federal. Para aprovação, a lei complementar exige-se maioria absoluta dos votos dos membros das duas casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias (art. 50). Com o caráter de lei complementar, em relação ao ISS, foram baixados o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 23.10.1966, art. 71, § 1.º) com as alterações (do Ato Complementar n. 27, de 8.12.1966, art. 1.º, al. 3.ª, Ato Complementar n. 34, de 30.1.1967, art. 3.º, al. 7.ª, e Ato Complementar n. 35, de 28.2.1967, art. 3.º, al. 2.ª) e o Decreto-lei n. 406, de 31.12.1968, art. 8.º e lista anexa (com as alterações do Decreto-lei n. 834, de 8.9.1969, art. 8.º e lista anexa).

a) no advento da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, já a lei complementar limitava o campo de incidência do imposto municipal a alguns serviços, mais especificamente, a três grupos de serviços: I — o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentais ou veículos, a usuários ou consumidores finais; II — locação de bens móveis; e locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza (Código Tributário Nacional, art. 71, § 1.º);

b) mais tarde, através do Ato Complementar n. 34, de 30.1.1967 (art. 3.º, alteração 7.ª), outros serviços passaram a fazer parte da lista limitada legalmente, já então contendo seis grupos, sendo um genérico quanto ao fornecimento de trabalho;

c) com a Constituição do Brasil de 1967 (art. 25, n. II), quando a discriminação de rendas tributárias passou a utilizar a expressão “definidos em lei complementar”, o Decreto-lei n. 406, de 31.12.1968,⁵³ baixou uma lista de serviços, indicando as atividades (serviços ou venda de bens imateriais) integrantes da hipótese de incidência do ISS, lista essa aumentada através do Decreto-lei n. 834, de 8.9.1969. A Emenda Constitucional n. 1, de 1969, neste particular, em nada alterou.

“Definidos em lei complementar” é expressão muito clara. Definir é dar definição, isto é, a limitação ou a explicação. Definir é enunciar as qualidades essenciais e as características do objeto definido. É também sinônimo de “fixar”, de “mar-

53. Lembra Aliomar Baleeiro que “a lista deverá constar de lei complementar e não de decreto-lei”. Segundo expõe, “na situação anormal decorrente do Ato Institucional n. 5, de 1968, parece ociosa a discussão sobre a possibilidade de matéria reservada à lei complementar ser regulada em simples decreto-lei. Do ponto-de-vista formal e de boa técnica legislativa, mesmo dentro da anormalidade jurídica, só um Ato Complementar seria o veículo idôneo para isso. Mas, afinal, a fonte legislativa era a mesma para o Ato Complementar ou para o decreto-lei. Assim, o Decreto-lei n. 406, na emenda, assumiu expressamente o caráter de diploma de normas gerais de direito tributário” (*Diritto Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Edição Forense, 6.ª ed., 1974, pág. 264).

car”.⁵⁴ Dispondo a Emenda Constitucional n. 1, de 1969 que os serviços da competência tributária dos Municípios sejam *definidos* por lei complementar, está ela exigindo que a referida lei fixe, determine, delimite, indique com precisão os serviços que possam ser onerados pelo ISS. Evidentemente o Texto Maior, com a expressão “definidos por lei complementar”, não está exigindo que se defina (dê os limites), ou conceitue com detalhes todos os serviços alcançados pelo imposto. O fato não teria sentido. Seria tarefa imperfeita se não impraticável, além de entrar nos diversos campos do direito, mormente do direito civil, cuja competência é da União.

Assim, “definidos em lei complementar” quer dizer *estabelecidos* em lei complementar, isto é, *fixados, indicados, arrolados*, em lei complementar. Compete à lei complementar estabelecer *quais* as atividades que devem ser tidas como serviços, para efeito de incidência do ISS. Ao estabelecer o rol dos serviços, a lei complementar não pode violar o Estatuto Supremo que lhe é superior. Ao estabelecer, de forma precisa, não genérica, os serviços oneráveis pelo ISS, a lei complementar deve obedecer fielmente à discriminação constitucional de rendas tributárias. Aliomar Baleeiro, utilizando expressão mais feliz e menos discutida, ao conceituar a hipótese de incidência do ISS, diz que os serviços de qualquer natureza devem estar “previstos em lei complementar”.⁵⁵ O Decreto-lei n. 406, de 31.12.1968, utiliza a expressão “serviço constante n. 406, de 31.12.1968, utiliza a expressão “serviço constante da lista anexa” (art. 8.º), ao conceituar a hipótese de incidência do ISS.

De acordo com a exigência constitucional, os serviços sujeitos ao ISS devem ser definidos em lei complementar, através de uma enumeração do elenco de atividades alcançadas pelo imposto, isto é, de uma lista de serviços. Somente estão sujeitos ao ISS os serviços arrolados nesta lista baixada por lei complementar, por ordem constitucional. Será serviço (bem imaterial), mas não poderá dar origem a cobrança do ISS, a atividade que não esteja incluída na lista de serviços (v.g.: cessão de direitos em geral, venda de pontos comer-

54. Francisco da Silveira Bueno, *Dicionário Escolar da Língua Portuguesa*, Rio de Janeiro, Ministério da Educação e Cultura, 4.ª ed., 1963.

55. Aliomar Baleeiro, *Diritto Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Edição Forense, 6.ª ed., 1974, pág. 258.

ciais sem ser através de terceiros, etc.). A lei complementar (Decreto-lei) n. 406, de 31.12.1968, explicita o fato de forma a não deixar dúvidas, estabelecendo: "o imposto... sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, de serviço constante da lista anexa" (art. 8.º). Em mais: "os serviços incluídos na lista ficam apenas sujeitos ao imposto previsto neste artigo" (ISS), "ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias" (art. 8.º, § 1.º) e, inversamente, "o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias" (art. 8.º, § 2.º — redação do art. 3.º, alteração III, do Decreto-lei n. 834, de 8.9.1969).

Em que pesem a evidência da exposição acima, natural decorrência dos textos constitucionais e complementares, alguns autores⁵⁶ postulam ser a lista de serviços (baixada por lei complementar) meramente explicativa, exemplificativa ou não taxativa, abrangendo apenas alguns dos serviços alcançados pelo ISS. Com a devida vênia, inexistem argumentos convincentes apresentados por essa corrente da não taxatividade da lista de serviços. Em geral apregoam: a intenção do legislador (elemento prejurídico) foi a de afastar problemas e não de limitar o campo de incidência do ISS; não se pretende (elemento prejurídico) deixar sem tributação as demais atividades; o legislador teve a idéia de facilitar as autoridades municipais na tributação (elemento prejurídico); a lei complementar deve delinear apenas os serviços que se encontram nas zonas cinzentas (não é essa a tarefa da lei complementar, por termos expressos da Constituição).

Não podemos deixar de conceber a lista de serviços baixada por lei complementar como *taxativa*, por imperativo de ordem constitucional (Emenda Constitucional n. 1, de 1969, art. 24, n. II; Decreto-lei n. 406, de 1968, art. 8.º). Sua função é exatamente limitativa, restritiva, contendo as *únicas* atividades (serviços ou bens imateriais) sujeitas ao ISS. Assim se manifesta a doutrina especializada, a começar por Alomar

56. Joaquim Castro Aguiar, *Sistema Tributário Municipal*, Rio de Janeiro, José Konfino Editor, 1.ª ed., 1971, 2.ª tiragem, pág. 63; Alexandre da Cunha Ribeiro Filho, "Fatos Geradores do Imposto Sobre Serviços", in *Revista de Direito da Procuradoria-Geral*, Estado da Guanabara, 1971, vol. 24, pág. 59.

Baleiro que inicialmente entendera ser a lista de serviços não taxativa⁵⁷ para posteriormente, na segunda edição de seu *Direito Tributário Brasileiro*, reconsiderar seu ponto-de-vista, passando a afirmar que "a lista a que se referem o art. 24, n. II, da Constituição Federal e o art. 8.º do Decreto-lei n. 834, de 1969, é taxativa: tributáveis serão só os serviços nela mencionados, embora cada item dessa lista comporte interpretação ampla e analógica".⁵⁸ Já afirmamos, de há muito, que a única corrente coerente com o ordenamento constitucional "é a da taxatividade da lista de serviços baixada por lei complementar".⁵⁹ Maioria esmagadora dos autores agasalham o mesmo ponto-de-vista, de forma categórica, pronunciando-se pela taxatividade da lista de serviços, v.g., Ruy Barbosa Nogueira,⁶⁰ Rubens Gomes de Sousa,⁶¹ Arnold Wald,⁶² Manoel Lourenço dos Santos,⁶³ José Afonso da Silva,⁶⁴ Fábio Fannucchi,⁶⁵ e

57. Alomar Baleiro, *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Edição Forense, 1.ª ed., 1969, pág. 265.

58. Alomar Baleiro, *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Edição Forense, 2.ª ed., 1969, pág. 265. Idem na 6.ª ed., 1974, pág. 263. Ao justificar sua mudança do ponto-de-vista, diz o ilustre professor: "modificamos a opinião manifestada na 1.ª ed., e aceitamos a crítica do Prof. Novelli e Dr. J. H. Gouveia Vieira, que apresentaram bons argumentos em pro do caráter taxativo da lista, mesmo por decreto-lei, como o de n. 834" (pág. 264).

59. Bernardo Ribeiro de Moraes, "A Prestação de Serviços no Sistema Tributário Nacional", São Paulo, tese de doutoramento, 1.ª ed., 1972, pág. 79.

60. Ruy Barbosa Nogueira, *Direito Financeiro*, São Paulo, José Hulschinsky Editor, 3.ª ed., 1969, pág. 101. No mesmo sentido: "Imposto Sobre Serviços — Assistência Técnica e Administrativa", Parecer, in RDA 109/295 (ou RDP 18/354).

61. Rubens Gomes de Sousa, "O Imposto Municipal Sobre Serviços e o Aceite Bancário", Parecer, in RDA 94/362; ou Parecer, in Revista da Secretaria de Assuntos Jurídicos, Prefeitura do Recife, vol. 1/116.

62. Arnold Wald, "Imposto Sobre Serviços — Beneficiamento de Mercadorias", Parecer, in RF 230/55.

63. Manoel Lourenço dos Santos, *Direito Tributário*, Rio de Janeiro, Edição da Fundação Getúlio Vargas, 3.ª ed., 1970, pág. 262.

64. José Afonso da Silva, "Tributos Municipais", in RPE, São Paulo, vol. 2, pág. 147.

65. Fábio Fannucchi, "Aspectos Positivos e Negativos do Sistema Tributário Nacional", in RDP 12/130.

muitos outros.⁶⁶ A jurisprudência judicial também admitiu o caráter taxativo da lista de serviços, conforme pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal,⁶⁷ do Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo,⁶⁸ do Tribunal de Justiça da Bahia;⁶⁹ do Tribunal de Justiça de Minas Gerais,⁷⁰ ou do Tribunal de Justiça do Estado da Guanabara,⁷¹ para citar somente alguns. O último Tribunal citado, assim oferece sua hermenêutica do Texto Constitucional:

"a especificação dos serviços de qualquer natureza que ficaram sujeitos ao respectivo tributo, produziu dois importantes efeitos:
1.º, retirou ao imposto aquela feição genérica e vaga que se lhe podia atribuir;

2.º, possibilitou à autoridade administrativa, na constituição do crédito tributário pelo lançamento, determinar a matéria tributável, com a necessária clareza e individualização."⁷²

Não resta a menor dúvida de que a lista de serviços baixada por lei complementar tem o caráter de lista taxativa, de lista que contém o rol integral dos serviços alcançados pelo

66. Dagoberto Liberato Cantizano, *O Novo Sistema Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Edição Forense, 1.ª ed., 1969, pág. 180; A. A. Contreras de Carvalho, *Doctrina e Aplicação do Direito Tributário*, Rio de Janeiro, Livraria Freitas Bastos S.A., 1.ª ed., pág. 402; Aprigio de Carvalho e Silva, "O Imposto Municipal de Serviços" in *Direito Tributário*, coletânea dirigida pelo Prof. Ruy Barbosa Nogueira, São Paulo, José Bushatsky Editor, 1.ª ed., 1.ª série, 1969, pág. 177; Antonio Carlos Bastos Monteiro, *A Tributação do Serviço de Transporte entre Municípios Adjacentes*, Recife, Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco, 1972, pág. 20; Armando Marcondes Machado Junior, Parecer n. 5.386, de 8 de setembro de 1970, in RDP 15/318; Rachel Farhi, Parecer do IBAM de 2 de outubro de 1973, in RAM 121/60; Carlos Medeiros Silva, Parecer, in RF 243/43; Min. Gonçalves de Oliveira, Parecer, in RDA 107/353.

67. Supremo Tribunal Federal: recurso extraordinário n. 69.780, in RDA 105/109.

68. Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo: agravo de petição n. 160.966-SP, in RT 436/162 (ou JTASP, 1971, pág. 42); agravo de petição n. 194.239-SP, in RT 460-173.

69. Tribunal de Justiça da Bahia: agravo de petição n. 8.699, in RDA 109/53.

70. Tribunal de Justiça de Minas Gerais: agravo de petição n. 10.976, RDA 99/80 (ou RF 227/199; ou RT 404/390).

71. Tribunal de Justiça do Estado da Guanabara: agravo de petição n. 23.423, in RF 239/151 (ou RDP 18/237).

72. Tribunal de Justiça de Minas Gerais: agravo de petição n. 10.976-MG, in RDA 99/80 (ou RF 227/199; ou RT 404/390).

ISS. Serviços ou atividades não arrolados na lista de serviços não podem ser objeto de oneração por parte do ISS, por inexistência de competência tributária.

Embora taxativa, limitativa, a lista de serviços admite interpretação extensiva para as diversas atividades que enumera. Cada item da lista de serviços abrange certas atividades, ali contidas de forma genérica, sem caráter específico rigoroso. Ao prever "médicos", a lista está abrangendo com tal termo todas as atividades exercidas pelo médico, inclusive as especialidades (cardiologista, psiquiatra, neurologista, etc.). Ao prever a "lubrificação", está incluindo na lista os diversos tipos de lubrificação. Embora aceita a taxatividade da lista de serviços, não podemos desconhecer que os itens ali estabelecidos podem se referir, quando assim for proposto, a uma generalidade de serviços. São os serviços "congêneres" e "correlatos" a que alude a própria lista. Todavia, se determinado serviço não vem definido ou estabelecido em lei complementar (na lista de serviços), jamais ele poderá constituir fato impositivo do ISS, por não ser da competência municipal sua oneração. Faço incluídos no campo de incidência do ISS os serviços previstos na aludida lista. O procedimento é o de *numerus clausus*.

Em consequência, o legislador ordinário, condicionado à prévia existência de definição da lei complementar, deve decretar o ISS com fiel respeito à lista de serviços, podendo utilizar-se no todo ou em parte dos serviços nela definidos. É vedado ao legislador ordinário alterar a lista de serviços consistente de lei complementar, aumentando-a, ou aceitando como serviço atividade nela não descrita. Portanto, o ISS não grava qualquer venda de bem imaterial (serviço), mas, sim, apenas certos serviços.

Conforme verificamos, a Emenda Constitucional n. 1, de 1969 apresenta dois limites em relação aos serviços alcançados pelo ISS: não estarem compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados; e serem definidos por lei complementar.

10.3 — elementos essenciais do fato gerador

Já vimos que o ISS tem como hipótese de incidência uma atividade exercida por empresa ou profissional autônomo,

ligada a serviço (bem imaterial) vendido (imposto sobre a circulação) a terceiros.

Todayva, o simples conhecimento da hipótese de incidência não basta para verificar o fato imponível. Conforme ressalta Francisco Sérgio de La Garza, na apreciação da hipótese de incidência de qualquer imposto devemos distinguir "entre esse fato hipotético, que tem somente existência ideal na legislação tributária, e o fato concreto, real, que se realiza na vida social, aquele que, quando reúne precisamente os elementos contidos na hipótese, gera o crédito tributário".⁷³

Assim, ao lado da hipótese de incidência, com as características já apontadas, temos o fato imponível, o fato concreto com seus elementos essenciais, que, à evidência, deve corresponder nos seus detalhes à hipótese de incidência delimitada pela lei tributária.

Na prática, este fato imponível exige que a prestação de serviços, caracterizadora do ISS, atenda certos requisitos essenciais, sem os quais se torna impossível a incidência. Não podemos negar que o fato imponível pressupõe a satisfação de um conjunto de elementos indispensáveis a configuração jurídica do ISS. Um empregado, por exemplo, que trabalhe como chofer doméstico, oferece, serviços ao seu patrão, serviços incluídos na lista legal (transporte), e nem por isso estará sujeito ao ISS. Da mesma forma, um filho que, sem qualquer finalidade lucrativa, auxilia esporadicamente seu pai datilografando um trabalho, embora ofereça serviços constantes da lista legal, não estará sujeito ao ISS. Em todos esses casos apontados falta, ainda, algo para a concretização da hipótese de incidência do ISS.

Ocorre, então, perguntar: para o fato imponível, há necessidade da *efetiva* prestação de serviços? Dependerá ele de *finalidade lucrativa*? Poderá ocorrer tal fato independentemente da *habitualidade* do serviço? O fato imponível exige *lucro* pelo serviço prestado? Em outras palavras, quais os elementos essenciais do fato imponível?

Em verdade, certos elementos ou condições são imprescindíveis para a ocorrência do fato imponível em relação ao

ISS. Os serviços, para gerar a obrigação tributária, devem ser prestados de *certa forma, respeitando certas condições*.

Vejam os, agora, então, os elementos essenciais do fato gerador. São elementos imprescindíveis à incidência tributária. Inexistindo um destes elementos ou condições, não poderá ocorrer o fato gerador da obrigação tributária relativa ao ISS. O fato gerador, na falta de qualquer um dos elementos essenciais, impede a incidência do ISS. O fato gerador não ocorre ou não acontece, tal qual esteja descrito em lei. Não haverá a incidência tributária e nem se instaurará a relação jurídica entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

O fato gerador da obrigação tributária relativa ao ISS exige a presença de todos os elementos configuradores do seu conceito legal.

Pela ordem, apreciaremos os seguintes elementos: a efetividade do serviço; a autonomia; a habitualidade; e a finalidade lucrativa.

Efetividade do serviço

Para a incidência do ISS, haveria a necessidade da *efetiva prestação do serviço* ou bastaria a mera possibilidade de prestá-lo? Um consultório médico, instalado e com as portas abertas para o público, estaria sujeito ao ISS, mesmo na hipótese de não ter recebido nenhum cliente?

O art. 71 do Código Tributário Nacional utiliza a expressão "prestação de serviço" para exprimir a hipótese de incidência do ISS. Silencia quanto à necessidade da *efetiva prestação*. O mesmo faz o Decreto-lei n. 406, de 1968, que substituiu aquele dispositivo legal (art. 8.º).

Entretanto, como veremos, o ISS não será devido pela mera possibilidade da prestação de serviços. Se a pessoa aluga sala para montar seu escritório de corretagem, adquire mobília, organiza papéis, licencia-se para funcionamento, abre as portas, mas não chega a contratar a venda de serviços a terceiros, o imposto municipal não é devido. Falhou a efetiva venda de serviços. A hipótese de incidência não chegou a concretizar-se, pela falta de um elemento essencial: efetividade da prestação de serviços.

Uma prestação (venda) de serviços efetiva é essencial para a incidência do ISS. Não basta a possibilidade latente

73. Sérgio F. de La Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa S.A., 3.ª ed., 1968, pág. 390.

ou potencial da prestação de serviço. Não é suficiente presumir a prestação de serviço. Se não houver uma efetiva prestação de serviço (fato econômico de relevância jurídica), o ISS não será devido.

A expressão "prestação de serviços" não tem um significado jurídico determinado, mas é lógico assimilá-la à etapa da execução de um contrato e não à sua simples idéia. O objeto do ISS é o serviço, o serviço vendido, ou melhor, o serviço efetivamente prestado.

A necessidade da efetiva venda de serviços é também conclusão da boa doutrina. A legislação tributária é elaborada tendo em vista uma relação econômica. Toda hipótese de incidência de imposto é escolhida pelo legislador, tendo em vista sua natureza econômica, pois o Poder Público não pode desprezar a capacidade contributiva do cidadão ao definir qualquer situação que possa gerar o tributo. Leciona Ruy Barbosa Nogueira que no caso das leis tributárias, "o conteúdo é incontestavelmente de natureza econômica, pois os índices de riqueza ou de capacidade contributiva é que são objeto da tributação."⁷⁴

No caso do ISS, o legislador, ao escolher, como hipótese de incidência, a "prestação de serviço", teve em mira um pressuposto de fato de conteúdo econômico. Tanto é verdade que foi ver um preço na prestação de serviço, escolhendo-o como base de cálculo do ISS. Ora, a prestação de serviço em potência, sem efetivação, não constitui atividade econômica e, portanto, não tem preço e nem poderia servir de hipótese de incidência de nenhum imposto.

Já dissemos que no ISS o que se grava "é a efetiva prestação de serviços";⁷⁵ a venda efetiva de um bem imaterial.

Embora as legislações dos Municípios, via de regra, não tenham se utilizado da expressão "efetiva prestação de serviço", mas apenas "prestação de serviço", para o conceito de incidência do ISS, o elemento *efetiva prestação* não pode ser dispensado. Quem ler "prestação de serviço" na legislação

74. Ruy Barbosa Nogueira, *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2.ª ed., 1965, pág. 43.

75. Bernardo Ribeiro de Moraes, "Imposto Municipal Sobre Serviços", in RDP 1/183.

municipal, deve entender atividade *efetiva* de prestação de serviço. O Estado da Guanabara, ao legislar sobre o ISS, estabeleceu que a obrigação de pagar o tributo "nase ao ter lugar a prestação de serviços de qualquer natureza".⁷⁶ Considerou, corretamente, o elemento "efetiva prestação" como essencial para a ocorrência da incidência do tributo, no que andou certo. Por outro lado, a lista legal de serviços, baixada pelo Decreto-lei n. 406, de 1968, é antecedida da expressão "serviços de:", o que nos dá idéia de prestação real de serviços. A 2.ª diretiva da CEE dispõe estarem submetidos ao imposto "as prestações de serviços" (art. 1.º), exigindo também, para a incidência do tributo, uma efetiva atividade.

Nossos Tribunais, apreciando a matéria, impugnam um lançamento do ISS que constava como "escritório", sem atribuir a tal escritório o exercício de um serviço específico. Segundo o Tribunal de Justiça de Minas Gerais:

"Não basta dizer que o estabelecimento ou o profissional autônomo presta serviço de qualquer natureza; é preciso que o respectivo lançamento indique qual o dispositivo legal que justifica a incidência."⁷⁷

Entendeu o Tribunal, conforme vemos, que para autorizar ou lançar o imposto municipal relativo a serviços de qualquer natureza sobre escritório, é mister que o lançamento defina o exato destino dos respectivos serviços prestados, não bastando mencionar que o estabelecimento presta serviços, sob pena de arbitrário e, portanto, ilegal.

Sem *efetiva* prestação de serviços, o vínculo tributário em relação ao ISS não poderá ocorrer e, conseqüentemente, a eventual exigibilidade do tributo será ilegal. Uma empresa que tenha encerrado de fato suas atividades, mas subsista ainda apenas para não perder o nome, não poderá ser contribuinte do ISS enquanto não prestar efetivamente serviços a terceiros. Assim, a *efetiva* prestação de serviços constitui pressuposto essencial para a concretização da hipótese de incidência em relação ao ISS.

76. Estado da Guanabara, Lei Estadual n. 1.165, de 13.12.1966, art. 74.

77. Tribunal de Justiça de Minas Gerais, agravo de petição n. 10.976 — BH. In RT 404/390 (ou RDA 99/79; ou RF 227/199).

Autonomia

Outro elemento essencial à caracterização do fato impositivo do ISS é a prestação de serviços *com autonomia* ou *em nome próprio*.

O ISS acha-se ligado à prestação de serviços exercida em nome próprio ou com autonomia. A finalidade do imposto municipal é gravar serviços prestados em caráter pessoal, próprio, realizado sob a responsabilidade do contribuinte e com a indispensável autonomia.

O Código Tributário Nacional, ao conceituar a hipótese de incidência do ISS, no art. 71, já revogado, salienta que a prestação de serviços deve ser realizada "por empresa ou profissional autônomo". O mesmo encontramos, com idêntica redação, no art. 8.º do Decreto-lei n. 406, de 1968. A legislação municipal específica, na sua maioria, utilizou a mesma expressão "por empresa ou profissional autônomo".⁷⁸ Entretanto, alguns municípios empregaram expressões diferentes, sem contudo alterarem o sentido: alguns utilizaram a expressão "por pessoa jurídica ou profissional autônomo";⁷⁹ outros, "por empresa ou profissional autônomo liberal";⁸⁰ terceiros, silenciaram;⁸¹ embora tal silêncio não possa traduzir a dispensa do citado elemento. A 2.ª direttriz da CEE exige, para a incidência do imposto, a atividade ser realizada "com independência" (art. 2.º).

78. Código Modelo do IBAM-SENAM, art. 169; Blumenau, Lei n. 1.390, de 30.12.1966, art. 180; São Bernardo do Campo, Lei n. 1.479, de 30.12.1966, art. 54; Paranaíba, Lei n. 627, de 31.12.1966, art. 27; São Luís, Lei n. 1.720, de 30.12.1966, art. 198; Campinas, Lei n. 3.547, de 29.12.1966, art. 170; Curitiba, Lei n. 2.909, de 5.12.1966, art. 27; João Pessoa, Lei n. 772, de 29.12.1966, art. 171. 79. Estado da Guanabara, Lei n. 1.165, de 13.12.1966, art. 74. 80. Juiz de Fora, Lei n. 2.655, de 20.12.1966, art. 168.

81. São Paulo, Lei n. 6.989, de 29.12.1966, art. 49; Santos, Lei n. 3.394, de 28.2.1966, art. 66; Cubatão, Lei n. 652, de 30.12.1966, art. 241. Todos estes Municípios, além de outros, não colocaram, no artigo definidor da incidência fiscal do ISS, o elemento "autonomia", usando-o apenas na classificação das atividades do item I ("fornecimento de trabalho por empresa ou profissional autônomo", conforme dispunha o Código Tributário Nacional inicialmente), abandonando-o para os demais itens.

Para ocorrer o fato impositivo do ISS, a prestação de serviços deve ser realizada com autonomia ou em nome próprio. O serviço fornecido deve ser prestado em nome do contribuinte (empresa ou profissional autônomo). O prestador de serviços deve agir em seu próprio nome, podendo ser uma empresa (presta serviços em seu nome) ou um profissional autônomo (presta serviços em seu nome).

Um médico que presta serviços em seu consultório, age com autonomia, em nome próprio. Está ele sujeito ao ISS. O representante comercial, embora não trabalhe por conta própria, mas por conta de terceiros, presta serviços em seu nome e com autonomia. Para a concretização da hipótese de incidência do imposto, não é necessário que a pessoa preste serviços "por conta e risco próprios", mas, apenas, com autonomia ou em nome próprio. O agente que age em nome próprio, embora não opere em nome próprio, sujeita-se ao ISS.

Exigindo o elemento *em nome próprio* ou *com autonomia*, o ISS não recai sobre prestações de serviços subordinadas, com relação de dependência. A dattilografa (empregada) de um advogado presta serviços, mas se sujeita ao ISS, pois empregada presta serviços sem autonomia. O imposto municipal não será devido. Da mesma forma não ocorre a incidência do ISS nos serviços prestados por empregados, funcionários públicos, servidores de entidades paraestatais, empregados domésticos, e outros em que existe uma relação jurídica empregatícia. O empregado não trabalha com autonomia, mas executa serviços para outros e sob dependência destes. Quando exerce atividade, não o faz em seu nome, mas em nome para quem trabalha.

O autônomo não recebe ordens ou direção. Não está em estado de subordinação hierárquica com relação à pessoa a quem o serviço é prestado. Ao contrário, tem inteira independência de seus atos. Age em nome próprio e com responsabilidade própria. Quando presta serviços, fica sujeito ao ISS.

Maurice Duverger, examinando o imposto francês *sur les prestations de services*, afirma a necessidade do serviço ser vendido a uma clientela e não para um patrão.⁸²

82. Maurice Duverger, *Finances Publiques*, Paris, Presses Universitaires de France, 1.ª ed., 1963, pág. 579.

fissional autônomo"; acha-se afastada da incidência relativa ao ISS a pessoa que, eventualmente, venha a prestar serviços que se encontram arrolados na lista.

De fato, não podemos compreender a existência de uma "empresa" ou de um "profissional autônomo" que pratique atos não habituais ou não sucessivos. Tanto a empresa como o profissional autônomo exercem atividades pela prática contínua de atos, de que resultam o objeto da empresa. Esta habitualidade há de ser entendida como decorrência natural da própria atividade da empresa. A profissionalidade, no entender de José Martins Catharino, "deriva da atividade permitida e lucrativa de uma pessoa".⁸⁹ A profissionalidade ou a não-eventualidade possuem um elemento comum, que é a permanência.

Assim, um único ato isolado, ou ocasional, uma única prestação de serviços, somente será alcançada pelo ISS, desde que a pessoa exerça tal atividade em caráter habitual, na qualidade de empresa ou profissional autônomo. Uma prestação de serviços esporádica, realizada por particular, não dá lugar à exigência do ISS. Quem, acidentalmente, presta serviço de corretagem, uma vez única, embora tenha obtido resultado econômico, não está sujeito ao ISS, pois não agiu no exercício de uma profissão e nem como empresa. Da mesma forma, o ICM somente é devido pela pessoa que pratica vendas com habitualidade (comerciante, industrial). Um particular vende seu relógio e não se sujeita ao ICM.

Alguns autores afirmam que "o fato gerador do imposto sobre serviços participa da natureza dos instantâneos, constituído que é pela prestação isolada e autônoma de serviços específicos", conforme o faz Antônio Roberto Sampaio Dória. Todavia, mesmo assim, o ISS não estará desprezando o fato do contribuinte ser empresa ou profissional autônomo. Uma única prestação de serviços não constituirá fato imponível do ISS se não for realizada dentro da atividade (habitual)

87. Porto Alegre, Prefeitura Municipal, 1.^a ed., 1957, pág. 153) e de Antônio de Oliveira Leite (*Imposto da Guanabara*, Rio de Janeiro, Edições Financieiras S.A., 1.^a ed., 1961, pág. 181).

89. José Martins Catharino, *Contrato de Emprego*, Estado da Guanabara, Edições Trabalhistas S.A., 2.^a ed., 1965, pág. 34.

90. Antônio Roberto Sampaio Dória, *Da Lei Tributária no Tempo*, São Paulo, edição do autor, 1.^a ed., 1968, pág. 223.

do profissional autônomo ou da empresa. Interessa ao imposto a atividade exercida com idéia de profissionalidade.

O ISS incide sobre pessoas que *habitualmente* prestam serviços a terceiros, seja de forma habitual ou ocasional em relação ao interessado no serviço. O advogado pode prestar serviço ao ano todo para o seu cliente, ou prestá-lo uma única vez. Será alcançado pelo ISS, pois a habitualidade na sua profissão é inerente, desde que a exerça. É esta habitualidade no exercício profissional que trará um *status* ao prestador do serviço.

Conforme vemos, a idéia de habitualidade na prestação de serviços acha-se implícita na legislação que define o fato gerador da respectiva obrigação tributária. A habitualidade consubstancia elemento essencial e identificador, por excelência, das atividades oneradas pelo ISS.

Finalidade Lucrativa

Na prestação de serviços tributáveis pelo ISS, o elemento *finalidade lucrativa é essencial*. O fato do ISS ser devido por empresa ou profissional autônomo nos faz ver que todos os serviços onerados pelo imposto municipal devem possuir finalidade lucrativa. Para o ISS interessa a prestação de serviços como atividade econômica, decorrente da venda ou oferecimento à venda. Quem presta serviços sem vendê-los não realiza serviço econômico, mas simples serviço natural. Serviço econômico, objeto do ISS, será esse mesmo serviço quando apresentado à venda, uma vez que o valor do mesmo não se fixa no bem imaterial (valor é relação, qualidade extrínseca do bem). O fato gerador da obrigação tributária relativa ao ISS representa uma negociação de caráter onerosa, isto é, retribuída mediante preço.

O lucro, embora em potência, deve estar contido na atividade prestada (*explorada*). Caso contrário, não haverá incidência do ISS. Assim, podemos dizer que a concretização da hipótese de incidência do ISS somente se realiza quando os serviços sejam prestados com o fito de lucro ou de remuneração. A prestação de serviços objeto da tributação deve ser remunerada, lucrativa. Pessoa que presta serviços de dailografia a seu pai, graciosamente, esporadicamente, não exerce atividade lucrativa, e, portanto, não se sujeita ao ISS, embora

preste serviços. Os serviços sujeitos ao ISS pressupõem uma contraprestação por parte dos seus tomadores. O ISS recai sobre serviços onerosos. A 2.ª diretiz da CEE onera apenas as prestações de serviços "a título oneroso" (art. 1.º, *a*).

A maioria das leis municipais silenciavam quanto ao elemento "fio de lucro" como essencial ao fato imponible do ISS. O Estado da Guanabara não deixou de lado a questão, tendo o legislador estabelecido, acertadamente, que a prestação de serviços tributáveis é a exercida "com objetivo de lucro ou remuneração".⁹¹ Nisto andou bem o legislador guanabarrino, pois:

a) o fato gerador de qualquer imposto, inclusive do ISS, tem sempre essência econômica, porque é instituído tendo em vista a capacidade contributiva da pessoa. Se existe conteúdo econômico no fato imponible do ISS, somente podemos pensar em hipótese de incidência concretizável pela prestação de serviços lucrativa;

b) a base de cálculo do ISS, segundo o Decreto-lei n. 406, de 1968, é o "preço do serviço" (art. 9.º). Este inexistente nas prestações de serviços gratuitas, sem finalidade de lucro ou remuneração;

c) a existência de "empresa", por si, caracteriza uma finalidade lucrativa na atividade prestada. O exercício da "profissão" ("profissional autônomo", diz a lei), também caracteriza o fio de lucro ou remuneração. Se as atividades de ambos os contribuintes do ISS (empresa ou profissional autônomo) pressupõem objetivo de lucro ou remuneração, é evidente que a concretização da hipótese de incidência do ISS somente se efetivará diante de atividade com finalidade lucrativa. Ninguém — nem a empresa e nem o profissional autônomo — presta serviços a terceiros por mero diletanismo ou simplesmente para ocupar o tempo.

É evidente que a empresa ou o profissional autônomo pode prestar um serviço gratuito, sem cobrança de preço, sem *animus lucrandi* algum. Todavia, tal serviço, mesmo gratuito, será alcançado pelo ISS (o preço será obtido por estimativa ou arbitramento), visto que o Fisco não pode admitir que a empresa ou o profissional autônomo, preparados para o exercício de uma atividade lucrativa, passe a nada lucrar com suas

91. Estado da Guanabara, Lei n. 1.165, de 13.12.1966, art. 74.

vendas. O serviço, quando negociado por empresa ou profissional autônomo, seja com cobrança de preço ou não, tem sempre um valor, tem sempre um preço. Sobre este recai o ISS.

O elemento finalidade lucrativa é essencial para a caracterização do fato gerador da obrigação tributária em relação ao ISS. O Tribunal de Justiça do Estado da Guanabara, na apelação cível n. 77.448, já decidiu que o ISS não incide sobre trabalho gratuito (in RT 449/225).

Somente são alcançados pelo imposto municipal os serviços prestados com fio de lucro ou remuneração, isto é, prestados com finalidade lucrativa.

10.4 — elementos acidentais do fato gerador

Existem vários elementos, que, embora não sejam essenciais para a ocorrência da obrigação tributária em relação ao ISS, não caracterizando a hipótese de incidência do tributo, podem ser encontrados no exercício da atividade tributada. A permanência de tais elementos no fato concreto da prestação de serviços nada significa. Dentre os diversos elementos acidentais, destacamos como relevantes os seguintes: estabelecimento fixo; resultado econômico positivo; e atendimento de determinadas exigências legais, regulamentares ou administrativas.

Vejamos cada elemento isoladamente.

Estabelecimento fixo

Vejamos, em primeiro lugar, a necessidade da existência de estabelecimento ou localização fixa para a concretização do fato imponible do ISS.

O ISS independe de estabelecimento ou localização fixa do prestador do serviço. O que interessa ao ISS é a prestação de serviços definidos em lei complementar, pouco importando se o contribuinte se instale com casa aberta ao público ou seja ambulante.⁹² Inexiste exigência do contribuinte situar-se no

92. O ambulante, outora, era qualificado por não ter residência fixa, nem domicílio certo, sendo pessoa que perambulava de terra em terra, de feira em feira, de mercado em mercado. Atualmente, quando quisermos dizer "ambulante", logo imaginamos uma atividade não se-

de do "resultado financeiro obtido",⁹⁵ "do resultado financeiro do exercício da atividade"⁹⁶ ou "do resultado financeiro ou do pagamento do serviço prestado".⁹⁷ Certos Municípios silenciaram,⁹⁸ dando a entender que a desnecessidade de resultado econômico positivo estava implícita.

A ausência de lucro não elide o pagamento do ISS. O tributo será devido pelo prego obtido pelo contribuinte, ainda que o serviço prestado não produza lucros. O essencial para o nascimento da obrigação tributária é a prestação de serviços, na forma da lei, jamais a renda oriunda de tal atividade. Esta pode interessar ao tributo da União (imposto sobre a renda e demais proventos), mas não ao imposto municipal.

Obtendo ou não lucro na prestação de serviços, o ISS incidirá sobre o prestador de serviços. A existência de resultado econômico positivo não constitui elemento essencial para a concretização da hipótese de incidência do ISS.

Atendimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas

Para a incidência do ISS, haverá necessidade do cumprimento, pelo contribuinte, das exigências legais, regulamentares ou administrativas, em relação à atividade tributada? Haverá necessidade da pessoa que presta serviços estar completamente legalizada para o exercício de sua atividade?

Já vimos que a obrigação tributária decorre da concretização da hipótese de incidência do imposto. Sendo esta, no caso, a eletiva prestação de serviços definidos em lei complementar, não há de se cogitar, no lançamento do ISS, se o contribuinte se acha legalizado para o exercício de suas atividades. A prestação de serviços é que constitui o fato imponível, pouco importando, para a tributação, o atendimento, pelo

95. São Paulo, Lei n. 6.989, de 29.12.1966, art. 51, c; Cubatão,

Lei n. 652, de 30.12.1966, art. 243, c.

96. Teresina, Lei n. 1.103, de 15.12.1966, art. 37, parágrafo único, n. II.

97. São Bernardo do Campo, Lei n. 1.479, de 30.12.1966, art. 57, c; São Caetano do Sul, Lei n. 1.524, de 28.12.1966, art.

56, c.

98. Adamantina, Paranaguá, São Luís, Campinas, Santos, João Pessoa, Recife, Pelotas, Vitória da Conquista, Joinville, etc.

contribuinte, de certas condições legais, regulamentares ou administrativas. É de sobrenos o fato de o contribuinte estar ou não registrado no Cartório de Títulos e Documentos ou encontrar-se licenciado.

A legislação de certos Municípios esclarece a matéria de forma nítida, afirmando que a incidência do ISS independe "do cumprimento de quaisquer exigências legais, regulamentares ou administrativas, relativas a atividade".⁹⁹ Muitos Municípios¹⁰⁰ silenciaram a respeito.

Assim, se um contribuinte não possui licença para exercer sua atividade de prestação de serviços, deixa de regularizar sua situação perante o Poder Público ou não tem habilitação legal, prática atividade irregular. Todavia, essas irregularidades não podem elidir a incidência do ISS.

Ao se fazer o lançamento do ISS, o aplicador da lei tributária deve fazer abstração das irregularidades constatadas em referência ao cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas. Se a lei tributária escolhe como elemento integrante da hipótese de incidência um fato ou conjunto de fatos, a lei os considera na sua realidade fática. Uma vez concretizado o fato, nada impede a incidência da norma jurídica, nem mesmo a existência de ilicitudes desse fato. No ISS, o legislador escolheu para hipótese de incidência a prestação de serviços, com abstração de sua natureza lícita ou ilícita. O aplicador da lei tributária apenas examinará os fatos. Quem presta serviços deve sujeitar-se ao ISS, independentemente da satisfação de outras exigências legais, regulamentares ou administrativas relativas à atividade tributada. Se o advogado presta serviços, deve ele pagar o imposto. O aplicador da lei não irá examinar as situações da prestação de serviços, isto é, se o advogado está habilitado ou se seus atos foram todos praticados corretamente.¹⁰¹ O fato da empresa

99. São Paulo, Lei n. 6.989, de 29.12.1966, art. 51, b; São Bernardo do Campo, Lei n. 1.479, de 30.12.1966, art. 47, b; Teresina, Lei n. 1.103, de 15.12.1966, art. 37, parágrafo único, n. III; Santos, Lei n. 3.394, de 28.12.1966, art. 67, n. II.

100. Joinville, Pelotas, Vitória da Conquista, Londrina, Blumenau, Curitiba, Campinas, Juiz de Fora, Recife, João Pessoa, Afonso Cláudio, São Luís, etc.

101. Tal pensamento harmoniza-se com as noções de hipótese de incidência e de relação jurídica tributária. Tese contrária redundaria, do ponto-de-vista doutrinário, em violação do princípio da igualdade