

instalar seu estabelecimento em lugar proibido ou não possuir licença para tal, isto não prejudica a incidência da lei tributária relativa ao ISS. Da mesma forma, se um chofer prestar serviços de transporte, mesmo sem a devida habilitação, será ele contribuinte do imposto.

O Código Tributário Nacional, agasalhando a doutrina da consistência econômica da hipótese de incidência fiscal,¹⁰² dispõe que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se "da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos" (art. 118, n. I). Para o Código aludido, desde que se produzam os efeitos econômicos desenhados pela hipótese de incidência, nasce a obrigação tributária. Assim, os atos nulos e anuláveis são também tributáveis, desde que atenda os requisitos da hipótese de incidência do ISS.

Assim, para a concretização da hipótese de incidência em relação ao ISS, o atendimento, pelo contribuinte, de determinadas exigências legais, regulamentares ou administrativas, é irrelevante.

11. NATUREZA JURÍDICA DO ISS

Sabemos que o sistema tributário nacional é composto de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Por outro lado, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação (Código Tributário Nacional, art. 4.º). Vejamos, então, como classificar o ISS diante das espécies tributárias.

tributária. Dispensando-se o contribuinte do ISS, somente porque deixou de atender certas exigências legais (deixou de tirar licença, por exemplo), o Fisco estaria abrindo grave lacuna, permitindo que os contraventores, os marginais e demais pessoas fora da lei se beneficiassem. Estaria o Fisco concedendo exonerção fiscal, de que não gozam os contribuintes com igual capacidade contributiva que praticam atos correlatos, legais, corretos e sem nódoa.

102. A doutrina da consistência econômica da hipótese de incidência fiscal admite a tributação irrestrita das atividades ilícitas, partindo do pressuposto de que ao Direito Tributário interessa apenas

11.1 — o ISS como imposto

Seria o ISS um tributo que corresponderia ao seu verdadeiro nome (imposto)?

Se analisarmos a classificação dos tributos quanto a atuação do Estado, com nossos olhos voltados para a lição de Achille Donato Giannini, podemos dizer que o elemento diferenciador do imposto e da taxa está na natureza do fato gerador: o imposto "se vincula a uma situação de fato que se constitui em objeto da imposição, enquanto considerada manifestação direta ou indireta de certa capacidade contributiva, isto é, uma situação que se refere exclusivamente à pessoa do obrigado e à sua esfera de atividade, sem relação alguma, nem sequer de fato, com a atividade do poder público"; a taxa se vincula "a uma situação de fato que determina ou necessariamente se relaciona com o desenvolvimento de uma atividade da entidade pública relacionada com o obrigado".¹⁰³ Em outras palavras, os tributos podem ter como hipótese de incidência uma atuação do Estado referida ao obrigado (neste caso será taxa) ou não (neste hipótese será imposto). Nosso Código Tributário Nacional adotou tal classificação, conforme se verifica na definição de imposto (art. 16), de taxa (art. 77) e de contribuição de melhoria (art. 81).

o fato sob o ângulo econômico. No dizer de Amílcar de Araújo Falcao: "A validade da ação, da atividade ou do ato em direito privado, a sua juridicidade ou antijuridicidade em direito penal, disciplinar ou em geral punitivo, enfim, a sua compatibilidade ou não com os princípios da ética ou com os bons costumes não importam para o problema da incidência tributária, por isso que a ela se manifesta a validade ou nulidade do ato privado através do qual se manifesta o fato gerador: desde que a capacidade econômica legalmente prevista esteja configurada, a incidência há de inevitavelmente ocorrer" (*Fato Gerador da Obrigação Tributária*, Rio de Janeiro, Edições Financieiras S. A., 1.ª ed., 1964, pág. 95).

Vários autores seguem a mesma linha de pensamento, embora com ligeiras variantes: Ezio Vanoni, *Natura e Interpretação delle Legge Tributarie*, Milão, Giuffrè, 1961; Achille Donato Giannini, *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, Turim, Utet, 1956; Rubens Gomes de Sousa, *Compendio de Legislação Tributária*, Rio de Janeiro, Edições Financieiras S. A., 1.ª ed., 1952; Aliomar Baleeiro, *Diritto Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Edição Forense, 1.ª ed., 1970.

103. Achille Donato Giannini, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milão, Giuffrè, reimpressão da 9.ª ed., 1968, pág. 62.

Examinando a hipótese de incidência do ISS, vemos que a respectiva obrigação tributária independe da atuação estatal dirigida ao contribuinte. No sistema tributário nacional, o ISS não se apresenta com as características de qualquer tributo vinculado:

a) não se apresenta como *taxa*, designação reservada para os tributos que têm como hipótese de incidência a atividade estatal ligada ao "exercício do poder de polícia" ou a "utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição" (Constituição Federal, art. 18, n. I);

b) não se apresenta como *contribuição de melhoria*, terminologia reservada para os tributos que têm como hipótese de incidência a valorização imobiliária ocasionada pela obra pública (Constituição Federal, art. 18, n. II).

O ISS é um tributo não vinculado. O ISS é um imposto, conforme seu próprio nome indica. Como *imposto* foi ele classificado na discriminação constitucional de rendas tributárias, fazendo parte do Cap. II ("Dos Impostos") da Emenda Constitucional n. 18, de 1965. Como *Imposto* foi consagrado na Constituição do Brasil (art. 25, n. II) e no atual Estatuto Supremo (art. 24, n. II).

Sendo imposto, o ISS se apresenta como uma contribuição compulsória, *ex lege* exigida pelo Poder Público, independentemente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.¹⁰⁴

104. Em relação ao conceito de imposto, sempre houve uma preocupação por parte dos autores em dar uma motivação política ou filosófica ao mesmo. Inicialmente, os tratadistas apresentavam o imposto sob a feição de troca ou adiantamento que o contribuinte faz pelos serviços prestados pelo Poder Público (Montesquieu, Mirabeau, Adolph Thiers, Lorens Von Stein, Emille de Girardin, etc.). Outros autores (Adam Smith, David Ricardo, Leroy Beaulieu, René Stoum, Emmanuel Morselli, Gustavo Ingroso, Vincenzo Tangorra, Louis Troabas, Pios Ballesteros, Luigi Cossa, Francesco Nitti, Augusto Graziani, Alejandro Buzo, Gabriel Franco, etc.) caracterizam o imposto como contribuição "para prover às despesas do Estado". Terceiros, vêem no imposto "uma contribuição de interesse geral e indivisível" (Edgard Ailly, Van Der Borgh, Edwin Selligman, Ernesto D'Albergo, Benedetto Caplán, etc.). Atualmente, a moderna ciência jurídica não inclui mais, na definição jurídica de imposto, elementos que sejam extrajurídicos, tais como sua "finalidade", sua "justificação", o "desígnio da arrecadação", etc. A natureza jurídica específica do tributo é determinada,

Como imposto, o ISS apresenta-se com as seguintes características, inerentes a qualquer imposto:

a) *É uma receita derivada*. O ISS constitui uma receita derivada, obtida do patrimônio do particular pelo emprego da soberania de que é dotado o Estado. O ISS é sempre exigido pelo Município, com fulcro na sua competência fiscal (Emenda Constitucional n. 1, de 1969, art. 24, n. II). Tal receita não pode ser confundida com outro tipo (receita originária), auferida pelo Estado através da exploração de seus bens ou serviços;

b) *É uma receita pecuniária*. O ISS é uma prestação pecuniária, satisfeita pelo contribuinte em dinheiro, ou, nos termos do Código Tributário Nacional, "em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir" (art. 3.º). O imposto representa sempre uma obrigação monetária, uma obrigação de dar dinheiro, de prestar pecúnia;¹⁰⁵

c) *É uma prestação compulsória*. O ISS é uma prestação pecuniária compulsória, obrigatória, não voluntária.¹⁰⁶ O con-

justamente, em função da respectiva hipótese legal de incidência. Nos termos do Código Tributário Nacional, que agasalhou doutrina moderna, "imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte" (art. 16).

105. Ernesto D'Albergo, *Scienza Delle Finanze*, Milão, 1911, pág. 104; Frederico Marconcini, *Corso Generale di Scienza Delle Finanze*, Turim, 1929, parte 1.ª, pág. 185; Gaston Jéze, *Cours de Finances Publiques*, Paris, 1932, pág. 85; Marinho Simões, *Finanças*, Coimbra, 1920, pág. 437; Fernando Emídio da Silva, *Ciência das Finanças e Direito Fiscal*, Lisboa, 1931, pág. 122; Alexandre Buzo, *Curso de Finanças*, Buenos Aires, 1933, pág. 21. Advverte Giuilanti Pomouge que as prestações do imposto são *comunemente en dinero*, em virtude de característica da economia monetária existente, mas não é necessário que assim ocorra. Para comprovar a afirmação, o ilustre mestre cita gravames da Rússia pagos em parte pela produção agrícola; o Código Fiscal da Federação do México, onde o imposto é uma prestação "em dinheiro ou em espécie"; e a lei da Grã-Bretanha, que permite se pague o imposto sucessório com terras, móveis ou objetos de valor artístico (*Derecho Financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1.ª ed., 1962, vol. I, pág. 258). Gunter Schmolders salienta que além das prestações monetárias existiram e ainda são possíveis prestações em espécie ou em serviços (*Teoría General del Impuesto*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1.ª ed., 1962, pág. 54).

106. C. F. Bastable, *Public Finance*, Londres, 1932, pág. 263; G. Findlan Shirras, *Science of Public Finance*, 1936, vol. I, pág. 202;

tribuinte paga o imposto em virtude de uma obrigação legal, nascida da lei. Não se trata de uma obrigação voluntária, que fica ao sabor da vontade do contribuinte;

d) *É uma prestação unilateral.* O ISS é uma imposição unilateral, que não obriga, ao Poder Público que o exige, a uma prestação específica a favor do contribuinte. Quem paga imposto nada recebe especificamente do Estado, pois sua hipótese de incidência está desvinculada completamente da atividade estatal dirigida ao contribuinte. O imposto é devido, fazendo-se completa abstração de quaisquer benefícios a serem outorgados aos contribuintes. Diante da ausência de contraprestação determinada no imposto (tributo não vinculado), podemos dizer, com Henry Laufenburger, que o imposto representa "um pagamento sem contrapartida".¹⁰⁷

e) *É uma prestação que pode ser exigida com finalidade fiscal ou extrafiscal.* O ISS pode ser exigido com finalidade de obtenção de numerário (função financeira ou fiscal) ou com escopo diferente (função econômica ou social), nada impedindo a coexistência, ao mesmo tempo, das duas finalidades. No Estado moderno, a tributação representa um dos instrumentos de ação do Governo, a serviço da coletividade. Ninguém ignora que o crescimento das necessidades públicas ampliou a função do imposto, que de única e exclusiva finalidade financeira (obtenção de recursos) passou a ter objetivos econômicos e sociais (alteração ou modificação dos diferentes setores da produção, da circulação e do consumo; alcance certos valores sociais, como saúde, educação, segurança, cultura, etc.). Quando a Magna Carta distribuiu competência tributária, está outorgando ao poder tributante um instrumento

Alejandro Buzo, *Curso de Finanzas*, Buenos Aires, 1933, pág. 21; Manuel de Juano, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Ediciones Molachino, 1.ª ed., 1963, vol. I, pág. 273. Gunter Schmolders salienta a impropriedade da expressão "contribuição coativa", uma vez que o fato do imposto ser de natureza compulsória não quer dizer que o emprego da força seja necessário para todos os casos de sua arrecadação (*Teoría General del Impuesto*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1.ª ed., 1962, pág. 55).

107. Henry Laufenburger, *Finances Comparées*, Paris, Sirey, 2.ª ed., 1950, pág. 133. No mesmo sentido: G. Findlan Shitras, *Science of Public Finance*, 1936, vol. I, pág. 202; Edwin R. A. Seligman, *Essays in Taxation*, New York, The Macmillan Company, 10.ª ed., 1931, pág. 432.

de ação financeiro, econômico ou social. Quem tem competência para decretar imposto, através de legislação específica, tem competência também para estimular ou combater atos e fatos ligados ao tributo.¹⁰⁸ Uma política financeira jamais poderá ignorar os efeitos extrafiscais do imposto. Ao contrário, conforme já asseverou Alomar Baleeiro, "leva-os em conta e dirige-os conscientemente para determinados objetivos que repita convenientes à coletividade".¹⁰⁹

Temos, assim, as características do ISS como imposto.

O ISS, sendo imposto, não pode deixar, outrossim, de obedecer certos princípios constitucionais relativos a todo e qualquer imposto. A Constituição, lei de proteção política e de garantia dos indivíduos contra os poderes arbitrários, contém limitações ao poder fiscal,¹¹⁰ que são de grau superior à lei. A legislação do ISS não pode contrariar, dentre outros, os seguintes princípios constitucionais: princípio da estrita legalidade, princípio da anualidade, e princípio da igualdade.

108. No Estado neutro, não intervencionista, a única função do imposto é a financeira (obtenção de recursos), sendo condenada, em princípio, toda intervenção do Estado no desenvolvimento econômico. No Estado intervencionista ou no Estado planejado, o imposto passa a ser um instrumento de economia dirigida. Angelos Angelopoulos ensina que as finanças modernas deixaram de ser fiscais (com simples e única finalidade financeira) para apresentarem-se como globais (compreendendo a finalidade financeira, a social e a econômica), lembrando, ainda, que a política fiscal não pode ser uma política neutra *vis-à-vis* da economia clássica, senão que há de estar endereçada para a realização dos objetivos do Estado, de acordo com o fim supremo da prosperidade social. Partindo do princípio de que não há um método de imposição que não exerça influência na vida econômica e social dos povos, o notável financista grego propõe uma política planificada e geral de coordenação entre a atividade social, a econômica e a financeira (*L'État et la Prospérité Sociale*, Paris, Sirey, 1.ª ed., 1949, pág. 86).

109. Alomar Baleeiro, *Cinco Anos de Finanças e Política Fiscal*, Bahia, Livraria Progresso Editora, 1.ª ed., 1959, pág. 17.

110. Embora o conceito de poder fiscal apareça, à primeira vista, como um poder ilimitado, sem condição alguma, devemos observar que existem certos limites, nascidos de sua própria configuração ou das preocupações econômicas ou sociais. Ao lado das regras de discriminação de competência tributária, outros princípios vêm aparar as arestas do sistema, denominados princípios constitucionais da tributação. Financistas e tributaristas de renome têm abordado o problema dos direitos constitucionais em matéria tributária, destacando-se, sem escolha, os seguintes: Alomar Baleeiro (*Limite*,

A legislação do ISS deve obedecer o *principio da estrita legalidade*, consagrado no art. 153, § 29, da Emenda Constitucional n. 1, de 1969, segundo o qual “nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça”.¹¹¹ Trata-se de um princípio que transcende o campo do direito tributário, conforme leciona Waldemar Ferreira, para se mesclar com os direitos e garantias individuais mantidos pelo Estatuto Supremoo.¹¹² Segundo salientam diversos autores, tal princípio defende o patrimônio privado contra possíveis atos arbitrários da administração pública. Em verdade, os tributos representam invasões do Poder Público nas riquezas particulares, e, em consequência, em um Estado-de-Direito, essas invasões devem ser feitas somente através de instrumento legal, isto é, da lei e nos estreitos limites dela.¹¹³ Da aplicação do princípio da legalidade tributária, as seguintes regras podem ser estabelecidas:

a) o Poder Legislativo é o único titular da competência fiscal. O imposto somente existe se criado por lei e nos limites

ções Constitucionais ao Poder de Tributar), Segundo V. Linares Quintana (*El Poder Impositivo y la Libertad Individual*), Servando J. Garza (*Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*), Aster Rotondi (*Appunti suli Obbligazione Tributaria*), Emilio Margam Manautou (*La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano*), etc.

111. O princípio da legalidade tributária, conhecido pela expressão latina *nullum tributum sine lege*, ou pela frase inglesa *no taxation without representation*, acha-se esposado em nosso direito no § 2.º do art. 153 da Emenda Constitucional n. 1, de 1969, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Na parte tributária, o princípio pode ser traduzido como “nenhum tributo sem lei” ou, mais precisamente, “nenhum tributo poderá existir sem lei anterior que o estabeleça”. No Brasil, o princípio aludido configurou-se desde a Constituição Política de 1824 (art. 171). Nos dias atuais, o princípio da legalidade tributária, dominando não apenas os casos de impostos, mas de todos os tributos, sem exceção, está consignado no art. 153, § 29, da Emenda Constitucional n. 1, de 1969.

112. Waldemar Ferreira, *Historia do Direito Constitucional Brasileiro*, São Paulo, Max Limonad Editora, 1.ª ed., 1948, pág. 226.

113. Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1.ª ed., 1957, vol. I, pág. 94. Benedetto Coiviera, *Principi di Diritto Tributario*, Milão, Giuffrè, 1.ª ed., 1959, vol. I, pág. 17; Themistocles Brandão Cavalcanti, *A Constituição Federal Comentada*, Rio de Janeiro, José Konfino Editor, 1.ª ed., 1949, vol. III, pág. 255.

nela previstos. Num regime representativo de governo, impera o princípio de se conferir aos representantes do povo a faculdade de criar as contribuições necessárias à existência do Estado. Os tributos, chancela Thomaz Cooley, “são concessões do povo, sobre quem recaem” e tais concessões “hão de ser outorgadas pelos representantes imediatos do povo”.¹¹⁴ A emanção da norma jurídica tributária constitui atribuição exclusiva do Poder Legislativo, sendo este o “único titular do poder fiscal”.¹¹⁵

b) a lei fiscal deve conter os elementos essenciais do imposto, tais como a hipótese de incidência, base imponível, alíquota, sujeito passivo da obrigação, penalidades para as infrações, casos de isenção, etc.¹¹⁶ Trata-se de uma consequência imediata da regra anterior. Afirmar que não pode existir tributos sem lei, significa que só a lei tributária estabelece a obrigação tributária e, assim, os elementos essenciais do tributo. Examinando o conteúdo da lei tributária, lembra Gaston Jéze que sua finalidade consiste em “déterminer tous les éléments essentiels de la taxation, à savoir, la matière imposable, le quotité de l'impôt, le mode de recouvrement”.¹¹⁷ Na lei tributária deverão estar incluídos o fato gerador do tributo, a incidência, o sistema de cálculo, a taxaço e a forma de exigência do tributo.¹¹⁸ Acrescentamos, também, os benefícios fiscais e as penalidades. É evidente que o Poder Executivo não

114. Thomaz M. Cooley, *A Treatise of The Law of Taxation*, 8.ª ed., 1903, vol. I, pág. 43.

115. Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1.ª ed., 1957, vol. I, pág. 97. No mesmo sentido: Gustavo Ingresso, *Diritto Finanziario*, Nápoles, 2.ª ed., 1956, pág. 18; Segundo V. Linares Quintana, *El Poder Impositivo y la Libertad Individual*, Buenos Aires, Editorial Alfa, 1.ª ed., 1951, pág. 191; Alcino Pinto Falcão, *Constituição Anotada*, Rio de Janeiro, José Konfino Editor, 1.ª ed., 1957, vol. II, pág. 213; A. de Sampaio Dória, *Diritto Constitucional*, São Paulo, Max Limonad Editor, 1.ª ed., 1960, vol. IV, pág. 686.

116. O Código Tributário Nacional dispõe sobre o conteúdo da lei tributária para criar o imposto (art. 97).

117. Gaston Jéze, *Traité de Science des Finances — Le Budget*, Paris, 1910, págs. 256/257.

118. Roberto Tamagnò, *El Contribuyente*, Buenos Aires, Editorial Perrot, 1.ª ed., 1953, pág. 23; Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1.ª ed., 1957, Tomo I, pág. 99.

poderá alterar ou completar a lei tributária sem que tal fato implique em invasão de poderes, fato vedado pela Magna Carta;

c) a lei tributária não pode ter efeito retroactivo. Corolário do princípio da legalidade é a não retroatividade da lei tributária. Princípio universalmente aceito em matéria tributária é o de que a lei reguladora da incidência fiscal é a vigente ao tempo do fato impositivo.¹¹⁹ Conforme acentua Dino Jarach, "las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por la ley, pero no por una ley cualquiera, sino por una ley anterior a los hechos que caen bajo su imperio".¹²⁰

Outro princípio que a legislação do ISS deve respeitar é o princípio da *anualidade tributária*, segundo o qual nenhum tributo "será cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro" (Emenda Constitucional n. 1, de 1969, art. 153, § 29).¹²¹ Qualquer tributo somente poderá ser exigido se houver ("previa") autorização orçamentária, isto é se estiver previsto como receita para o exercício em questão. Esta autorização é condição para a arrecadação do tributo, uma vez que o orçamento constitui um ato condição, que investe o Poder Público no direito subjetivo de lançar o tributo e arrecadá-lo.¹²² A Magna Carta exige que a lei instituidora do

119. Themístocles Brandão Cavalcanti, *Parerec*, in RTJ 2/576.

120. Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1.ª ed., 1957, vol. I, pág. 103.

121. A origem do princípio da anualidade tributária não é recente. Segundo histórica passagem, por volta do ano de 1215, na Inglaterra, o Príncipe João Sem Terra tomara-se famoso por uma série de arbitrariedades cometidas. Combatendo violentas e extorsivas exigências fiscais, os barões ingleses impuseram-lhe a aceitação de um documento restritivo dos poderes reais, ao qual se deu o nome de Magna Carta. Num dos primeiros preceitos, fora determinado que no Reino não poderia haver exigências pecuniárias senão mediante prévia autorização do Conselho dos Comuns. Estava, assim, criado o princípio da autorização prévia para a imposição de qualquer tributo. Depois de penosa evolução, firmou-se o princípio da necessidade de autorização orçamentária para a exigência de qualquer tributo, mais conhecido nos países partidários do orçamento anual como "princípio da anualidade tributária".

122. O orçamento possui vários sentidos: *jurídico*, quando se apresenta como ato condição praticado pelo Poder Legislativo, ratificado pelo Poder Executivo, para a vigência das leis tributárias, no exercício a que se referir (sem tal condição, nenhum tributo poderá

tributo ou de aumento "esteja em vigor antes do início de seu exercício financeiro", sem exigir ordem cronológica alguma entre a lei tributária e a lei orçamentária. Súmula do Supremo Tribunal Federal esclarece que é legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro" (Súmula n. 66).¹²³ A Emenda Constitucional n. 1, de 1969, em seu art. 66, exige que a lei orçamentária seja aprovada trinta dias antes do encerramento do exercício financeiro, sendo certo que na parte relativa à autorização para cobrança de tributos,

ser arrecadado); *financeiro*, quando se apresenta como documento contábil, por traz do qual se tem de considerar a receita e a despesa e *administrativo*, quando se apresenta como um plano de administração ou um programa de trabalho. Quanto à *autorização orçamentária*, esta é representada pela colocação da rubrica do tributo na lei de meios, com a incerta previsão de sua receita, como prova de se achar a aludida imposição fiscal prevista como receita para o exercício em questão. Neste ponto, existem duas correntes doutrinárias explicando a matéria:

a) a primeira, dizendo que a autorização orçamentária é dada com a apresentação da rubrica do tributo (*quid*) e da importância a ser arrecadada (*quantum*);

b) a segunda, afirmando que a autorização orçamentária é dada pela simples colocação na lei de meios do nome do tributo (*quid*). Essa última corrente é a por nós adotada, pois o orçamento aprova uma receita determinando quando a administração pública poderá recebê-la, o que será feito nos termos da lei tributária. A lei orçamentária apenas autoriza a cobrança do tributo, nada dizendo em referência ao seu quantum. Compete à lei tributária instituir o tributo e regulá-lo, dizendo qual sua taxaço e qual a forma de cobrança. Ao orçamento compete apenas dizer *quando* determinado tributo servirá de receita tributária.

123. O princípio estabelecido pela Constituição Federal de 1946 (art. 141, § 34), na parte em que exige a prévia autorização orçamentária para a cobrança de tributo em cada exercício, teve sua vigência suspensa no período que vai de 22 de maio de 1964 até 31 de dezembro do mesmo ano (Emenda Constitucional n. 7, de 27.5.1964). Posteriormente houve modificações na aplicação do princípio. A Emenda Constitucional n. 18 de 1965, revogou o § 34 do art. 141, da Constituição Federal de 1946, estabelecendo o princípio apenas para os impostos sobre o patrimônio e a renda (art. 2.º, n. II). O ISS, por ser imposto sobre a circulação, não estava sujeito ao princípio da anualidade tributária a partir de então. O Código Tributário Nacional manteve, em seu art. 9.º, n. II, a alteração salientada. A multiplicidade de Atos Complementares baixados em 1967 fez com que o aludido princípio não fosse obedecido com seu rigor até 30 de janeiro de 1967 (Ato Complementar n. 34, de 30.1.1967, art. 11),

o orçamento não pode ser modificado ou alterado depois do prazo constitucional fixado para sua sanção, conforme adverte Alomar Baleeiro.¹²⁴

Assim, o princípio da anualidade tributária se reduz à necessidade da coexistência de lei tributária e lei orçamentária no início de cada exercício financeiro. Não é constitucionalmente indispensável que a lei fiscal preceda à lei orçamentária. O essencial é a coexistência de ambas as leis no início do exercício em que se irá exigir o tributo. Quanto este vai ser exigido, deve haver uma lei tributária (nenhum tributo existe sem lei) e uma lei orçamentária (como condição para a efetivação da cobrança), pouco importando se uma precede à outra na ordem cronológica. Se a lei tributária, embora de data posterior ao orçamento, vier a tempo, isto é, antes do início da execução desse orçamento, a cobrança do tributo será válida, desde que esteja prevista no orçamento. O que não é permitido pelo Estatuto Supremo é ser a lei tributária posterior à entrada em vigor da lei orçamentária.¹²⁵ Ante a necessidade imperiosa das leis tributárias serem anualmente revigoradas pela lei do orçamento, podemos afirmar:

ou melhor, até 14 de março de 1967 (Ato Complementar n. 35, de 28.2.1967, art. 8.º). Em 15 de março de 1967 entra em vigência a Constituição do Brasil, que restabelece o princípio, tal como se encontrava no § 34 do art. 141 da Constituição Federal de 1946. A Magna Carta anual (de 1969) ofereceu redação mais objetiva e clara ao tratar da matéria, fazendo uso da expressão "sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro" (art. 153, § 29).

124. Alomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Rio de Janeiro, Forense, 3.ª ed., 1974, pág. 48.

125. Em abono da jurisprudência consagrada, no sentido de que a lei tributária pode ser de data posterior à da lei orçamentária, desde que anterior ao início do exercício financeiro, podemos dizer: a Constituição não determina regra de tempo para qualquer das leis (orçamentária ou tributária); havendo coexistência, no início do exercício financeiro, de lei tributária e de lei orçamentária, a finalidade do preceito constitucional será atingida, não podendo o contribuinte argumentar haver sido surpreendido pela superveniência da imposição fiscal ou pela aplicação retroativa da lei tributária; a anualidade do orçamento não se confunde com a do calendário, reportando-se aquela tão-somente ao *exercício financeiro*, que entra em vigor a 1.º de janeiro e não na data de sua promulgação; o orçamento não estabelece o quantum a ser arrecadado como tributo, mas apenas prevê uma quantidade monetária abstrata do que pode ser recebido como receita.

a) embora criado em lei, o ISS não poderá ser exigido se sua rubrica deixa de figurar na previsão orçamentária. Isto em cada exercício financeiro;

b) a omissão da autorização para a cobrança do ISS na lei orçamentária implica na impossibilidade de exigí-lo apenas no referido exercício (não há a revogação da lei fiscal, a qual somente pode ser modificada, alterada ou revogada por outra lei). A lei tributária continuará com *vida*, mas somente poderá ser aplicada, e o tributo cobrado, quando houver a autorização orçamentária;¹²⁶

c) prevista a arrecadação do ISS na lei de meios, e promulgada a lei tributária no decorrer do exercício, o imposto não poderá ser exigido a não ser a partir do exercício seguinte;

d) o orçamento, na parte relativa à autorização para cobrança de tributos, não pode ser modificado ou alterado depois de 1.º de dezembro do exercício anterior ao de sua vigência, prazo constitucional fixado para sua sanção.

A violação do princípio da anualidade tributária torna inconstitucional a *cobrança* do imposto para o exercício em questão, jamais macula a lei tributária.

A legislação do ISS deve respeitar, também, o *princípio da igualdade tributária*, também conhecido como princípio de isonomia, segundo o qual a lei tributária deve ser igual para todos os iguais, isto é, para todos os que se encontram nas mesmas condições e sob as mesmas circunstâncias (Constituição Federal, art. 153, § 1.º).¹²⁷ O princípio de isonomia é

126. No caso do orçamento não prever a cobrança do tributo, a lei tributária não ficará modificada ou revogada, mas apenas deixa de ser aplicada. Conforme dizem Miguel Lins e Célio Loureiro, "os anos que tenha deixado de figurar no orçamento serão de hibernação ou vida latente para a lei tributária, que se reavivará, plena e integralmente, tão logo seja preenchido o requisito constitucional" (*Teoria e Prática do Direito Tributário*, Rio de Janeiro, Livraria Forense, 1.ª ed., 1961, pág. 232). No caso em apreço, diz Alomar Baleeiro, a lei tributária "permanecerá sancionada, mas ineficaz, como a Bela Adormecida no bosque, até que o orçamento lhe traga possibilidade prática de execução num exercício futuro" (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Rio de Janeiro, Livraria Forense, 3.ª ed., 1974, pág. 70).

127. O princípio da igualdade de todos perante a lei deve ser entendido diante de seu fundamento histórico. O primeiro Estatuto Político a tratar da igualdade jurídica foi a histórica "Declaração dos

endergado ao legislador e ao aplicador da lei.¹²⁸ A expressão "todos são iguais perante a lei", tanto proíbe estipular normativamente discriminações no texto legal, como aplicá-la gerando tais discriminações.

Para a boa aplicação do princípio da igualdade tributária, as seguintes regras devem ser lembradas:

a) a igualdade jurídica consiste em igualdade relativa, com seu pressuposto lógico de igualdade de situação ou condição. A lei tributária deve ser igual para todos os iguais, ou melhor, para todos que se encontrarem nas mesmas condições e abaixo de circunstâncias idênticas;

b) não é admissível a lei reservar tratamento diverso aos contribuintes que estejam nas mesmas condições. Francisco Campos, ao examinar "a igualdade de todos perante a lei",¹²⁹ nos ensina que o princípio de isonomia consiste em não apelas tratar igualmente situações iguais, mas também em não

Direitos do Homem e do Cidadão", de 26 de agosto de 1789, proclamada em França da seguinte forma: "Art. 1.º. Les hommes naissent et demeurent libres et égaux en droits. Les distinctions sociales ne peuvent être fondées que sur l'utilité communes." A finalidade da igualdade estabelecida era a de abolir, de vez, os privilégios, as diferenças de classes, as regalias de todas as ordens, então reinantes. Nas Constituições modernas, particularmente nas dos países onde já mais existiram diferenças sociais fundadas em sangue, na tradição ou na fortuna, o conceito de igualdade de todos perante a lei, que foi também adotado, passou a ter outro alcance, qual seja o de proteção e garantia da livre concorrência entre os homens. Evitando o protecionismo, o princípio da igualdade de todos perante a lei assegura a imparcial proteção legal a todos, não permitindo que ninguém se coloque em situação vantajosa em relação aos demais.

128. O Prof. Rubens Gomes de Sousa já explicou o duplo conteúdo do princípio de isonomia: é ele enderegado simultaneamente ao legislador (a igualdade de tratamento é uma premissa do próprio conceito de lei como norma de caráter geral) e ao aplicador da lei (a igualdade de tratamento é uma decorrência do caráter conceitual da lei em termos de diretriz de aplicação), in RDA 92/373. Para Francisco Campos, o mandamento da Constituição se dirige particularmente ao legislador e, efetivamente, somente ele poderá ser o destinatário útil de tal mandamento, uma vez que o executor da lei já está, necessariamente, obrigado a aplicá-la de acordo com os critérios constantes da própria lei ("Da Igualdade de Todos Perante a Lei", in RDA 10/376).

129. Francisco Campos, "Da Igualdade de Todos Perante a Lei", in RDA 10/376.

tratar igualmente situações desiguais, desde que, porém, a desigualdade seja reconhecida pela lei e não meramente arbitrária. Na lição do Prof. Ruy Barbosa Nogueira, "constitui violação da igualdade jurídica formal, o tratamento desigual de pessoas diferentes, mas sob os mesmos pressupostos de fato".¹³⁰ O indivíduo de igual condição econômica deve pagar o mesmo imposto de outro que esteja em idêntica situação;

c) a existência de desigualdade de situações jurídicas justifica a criação de categorias ou classes de contribuintes, sujeitos a tributação diferentes.¹³¹

Diante do ISS, todos os contribuintes devem ter tratamento igual. Sua lei tributária deve ser genérica (alcançar todos os contribuintes que estejam nas mesmas condições) e uniforme (quem possui condições idênticas deve pagar importâncias iguais).

O ISS não pode ser confiscatório, isto é, não pode violar o princípio da proibição de impostos confiscatórios, assegurado de forma indireta (princípio implícito) na Magna Carta. Garantindo o "direito de propriedade" (Constituição Federal, art. 153, § 22) e o livre "exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão" (Constituição Federal, art. 153, § 23), o nosso Estatuto Supremo não permite tributo que resulte em

130. Ruy Barbosa Nogueira, *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, São Paulo, José Bushatsky Editor, 2.ª ed., revista e aumentada, 1974, pág. 25.

131. Igualdade tributária, ensina Dino Jarach, "quer dizer igualdade em condições iguais de capacidade contributiva" (*Curso Superior de Direito Tributário*, Buenos Aires, Linceo Profesional Cima, 1.ª ed., 1957, vol. I, pág. 116). A Constituição não veda a criação de classes ou categorias de contribuintes, desde que se atenda as seguintes condições indispensáveis para a aplicação do princípio da igualdade:

a) todos os contribuintes da mesma categoria deverão receber o mesmo tratamento, pois em condições iguais deve existir gravames iguais;

b) a classificação fiscal deve ter uma razão de ser, correspondendo a determinada base real, não podendo ser arbitrária ou irracional;

c) a classificação fiscal deve excluir qualquer discriminação arbitrária, incompatível com os princípios constitucionais. A lei tributária não pode hostilizar determinadas pessoas ou classe de pessoas.

confisco.¹³² Devemos ver que o imposto proibitivo ou confiscatório não se confunde com o tributo elevado, uma vez que o lucro de determinada empresa pode ser tal que o imposto não se torne proibitivo. Nossos Tribunais têm decidido que "o imposto, ainda que imodesto, é exigível, a não ser que aniquile a atividade do particular".¹³³ Para ser chamado de inconstitucional um imposto, por confiscatório, o mesmo deve ser, por si só, extorsivo ou exorbitante.¹³⁴

Conforme vemos, o ISS é um imposto e, como tal, está sujeito às normas e aos princípios constitucionais que regulam qualquer imposto.

11.2 — o ISS como imposto municipal

Ao Estado, organização jurídica criada pelo homem para possibilitar a vida em comum, se dá o poder absoluto de criar

132. Imposto confiscatório, denominado também "proibitivo", "exorbitante", "extorsivo" ou "gravoso", é aquele que absorve certa quantidade do patrimônio do indivíduo, ferindo a garantia da liberdade de empresa e negócio. Na lição de Alionar Baleeiro, impostos confiscatórios são "os que absorvem todo valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício da atividade lícita ou moral" (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2.ª ed., 1960, pág. 237). No expressar de Almeida Nogueira: imposto proibitivo "é o que proíbe" e o imposto "proíbe uma indústria ou profissão quando o seu pagamento absorveria toda a renda provável da indústria ou profissão tributada, porque não é lícito imaginar-se que alguém trabalhe sem vantagens própria, somente para beneficiar o Fisco" ("Discurso", in *Recursos Municipais de Horácio Gonçalves Pereira*, São Paulo, São Paulo Editora, 1.ª ed., 1925, vol. I, pág. 136).

133. Supremo Tribunal Federal, in RT 248/647. No mesmo sentido: Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, in RT 188/863, 190/974 e 194/246.

134. Não podemos deixar de citar, aqui, o estudo de Dino Jarach, o qual, depois de admitir a aplicação do princípio da proibição de impostos confiscatórios para diferentes tributos (*contribuciones de mejoras*, "de pavimentos", *de transmisión gratuita de bienes*, e *inmobiliario*), concluiu pela negativa quanto aos "impuestos indirectos, especialmente de ciertos impuestos a los consumos, inclusive en el impuesto a los artículos sumarios". Segundo ensina, o aludido princípio foi instituído no sentido "de que no se quite al derecho de propiedad su contenido" (*Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1.ª ed., 1957, vol. I, págs. 129 e 130). Em abono a tal teoria, encontramos o raciocínio do

tributos e de arrecadá-los. Assim, podemos dizer que o Estado possui *poder tributário* (poder fiscal, poder impositivo ou poder de tributar), isto é, a faculdade ou a possibilidade jurídica de se apropriar, compulsoriamente, de parte do produto do trabalho de cada cidadão da comunidade, a fim de atender os interesses gerais da coletividade. Esse poder tributário realiza-se através do poder de sancionar normas jurídicas, das quais derive ou possa derivar a obrigação para certas pessoas de pagar um tributo ou de respeitar um limite tributário. Portanto, paralelamente ao poder de tributar está a faculdade de exercitá-lo no plano material (competência tributária).

Competência tributária vem a ser a parcela de poder tributário atribuída pelo legislador constituinte a cada uma das pessoas de direito constitucional. Ninguém ignora que o poder tributário cresce em complexidade, à medida que o Estado varia na sua composição orgânica, de regime unitário para o regime federal. Sendo o Brasil uma República Federativa, constituída pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios (Constituição Federal, art. 1.º), temos o problema da repartição do poder tributário entre o governo central e os locais,¹³⁵ de difícil solução, porquanto

M. Nélson Hungria quando se discutiu a aplicação do Imposto de Licença para as casas de cabine de banhos nas praias santistas: "Os cigarros tiveram nas suas taxas elevadas a tal ponto que ocasionaram, às vezes, a elevação para o dobro do preço por que eram vendidos no varejo. Nem por isso os fabricantes de cigarros se "sentiram feridos", porque a solução era muito simples: aumentar os preços de forma a poderem incluir o imposto."

O mesmo raciocínio dominou a Corte Suprema, a qual entendeu que "se a majoração do imposto sobre cabines já não deixar aos seus proprietários lucros na exploração aos preços vigorantes, terão esses preços de ser elevados, porque seria absurdo pretender que o preço, ou alguém em vigor, seja imitável, em detrimento do direito do Fisco de cobrar o imposto que lhe parece exato" ("Voto", in *Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre Tributação Municipal*, Rio de Janeiro, Instituto de Administração Municipal, 1.ª ed., 1958, pág. 29).

135. No Estado Federal encontramos a coexistência, regular e permanente, de três níveis de governo: o federal, o estadual e o municipal ou local. Atualmente encontramos em vários países federais (Austrália, Canadá, etc.) certas entidades que, embora não sejam propriamente unidades do governo, desenvolvem atividades públicas sobre certas áreas que abrangem, no todo ou em parte, sobre áreas administrativas de várias unidades políticas (vários municípios, diver-

requer dosagem bastante ponderada e prudente. Para tal repartição existe uma opção por parte do legislador constituinte, podendo o mesmo escolher esta ou aquela forma, de acordo com a política seguida ou pelo maior ou menor grau de descentralização ou de autonomia que se deseja dar ao regime.

Nosso legislador constituinte, levando em conta o regime federativo, carente de bases econômicas para seu funcionamento, com governos locais de vidas autônomas, adotou uma discriminação de rendas tributárias, conferindo receita tributária a cada uma das pessoas jurídicas de direito constitucional (União, Estados e Municípios). Compreende-se o fato: se existem diversas pessoas de direito constitucional e se as entidades estaduais e locais devem ser autônomas, a divisão das fontes de renda tributária é imprescindível. Assim, a União ficou com determinada competência tributária, sendo-lhe entregue os impostos inseparáveis de sua atribuição legislativa de âmbito nacional. Os Estados receberam competência tributária ligada a impostos que, subsidiariamente, possam contribuir para disciplinar a economia regional. Por fim, os Municípios foram contemplados com impostos de natureza local.

Embora as pessoas jurídicas de direito constitucional estejam em igualdade de posição, podemos classificar os impostos, tendo em vista a competência tributária, nos seguintes grupos:

- a) *impostos da União*, quando a competência tributária para instituí-los foi reservada à União;
- b) *impostos estaduais*, quando a competência tributária para instituí-los foi reservada aos Estados;
- c) *impostos municipais*, quando a competência tributária para instituí-los foi reservada aos Municípios.

Qual seria a posição do ISS?

Por força do art. 24, item II, da Constituição Federal, somente os Municípios têm competência tributária para decretar o ISS:

nos Estados). São as entidades *regionais*. No Brasil, temos a SUDENE, SUDAM, etc., que apontam o delineamento de um quarto nível de governo no Estado Federal: o regional.

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

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

O ISS é de competência municipal, de competência privativa dos Municípios.

Todayvia, a afirmação merece cautela. Se a reforma tributária articulada pela Emenda Constitucional n. 18, ratificada neste particular pela Constituição do Brasil de 1967 e pela Emenda Constitucional n. 1, de 1969, estabeleceu um sistema tributário *nacional*, seria correto dizer que o ISS é um imposto "municipal"?

É o que nos cumpre apreciar.

Sabemos que o sistema tributário brasileiro, ao período anterior a reforma de 1965, mostrava sempre uma partilha de impostos elaborada através de critérios nominalísticos, que se fundamentava na coexistência de três sistemas fiscais autônomos, conhecidos como *federal*, *estadual* e *municipal*. A União, os Estados e os Municípios possuíam impostos privados, originando três campos supostamente estanques, separados, sem entrosamento.¹³⁶ No dizer da doutra Comissão de Reforma Tributária, nosso sistema tributário antigo se apresentava como "um bolo que se dividia, verticalmente, em três fatias".¹³⁷

Com a reforma tributária, estabelecida pela Emenda Constitucional n. 18, combatu-se a falta do devido entrosamento entre os diversos níveis de governo. Uma das premissas adotadas pela Comissão Especial de Reforma Tributária foi a concepção de um sistema tributário integrado no plano econômico e jurídico *nacional*. Adotou-se, então, um sistema

136. O critério anterior de discriminação de rendas tributárias é denominado *histórico*, pois foi sempre o mesmo nas Constituições de 1891, 1934, 1937 e 1946. De origem essencialmente política, o referido critério fundamentava-se na coexistência de três sistemas fiscais autônomos (federal, estadual e municipal).

137. Comissão Especial de Reforma Tributária, "Relatório Final", in *4 Reforma do Ministério da Fazenda e sua Metodologia*, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas — Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1.ª ed., 1967, vol. 35, pág. 82.

tributário unitário, ou melhor, um sistema tributário *uno e nacional*, abandonando-se o triplice então existente.

Assim, não existem mais impostos federais, estaduais ou municipais. Em regra, os impostos são *nacionais*. Todos os impostos se apresentam com o caráter de imposto privado (pertencem a determinada pessoa jurídica de direito constitucional) e nacional (o produto da arrecadação do imposto, em geral, é partilhado com as demais pessoas tributantes). O imposto territorial rural é da União (privativo), mas o produto de sua arrecadação é entregue aos Municípios, de acordo com a localização do imóvel tributado. O imposto de renda é de competência da União (privativo), mas as importâncias arrecadadas se destinam à União, aos Estados e aos Municípios (arrecadações na fonte e fundos de participações). O imposto sobre circulação de mercadorias, de competência estadual, tem sua arrecadação dividida entre Estados e Municípios.

Dissemos que "em regra" os impostos são nacionais. Isto porque essa regra comporta exceções. Na verdade, o que podemos dizer é que no sistema tributário nacional *predominam* impostos nacionais, pois alguns impostos ainda permanecem com os vícios do sistema anterior, na sua pureza privativa: o imposto de importação é de competência da União, sendo seu produto de arrecadação integralmente canalizado para os cofres da União. O imposto sobre transportes e comunicações da União oferece receita tributária apenas para a União. O imposto sobre transmissão de bens imóveis é de competência estadual e sua arrecadação pertence apenas aos Estados.

Em referência ao ISS vemos que este tributo constitui também exceção ao princípio geral da existência de impostos nacionais. O ISS é um imposto que, por disposição expressa na Magna Carta, pertence aos Municípios (competência privativa) e as importâncias arrecadadas pertencem também aos Municípios (arrecadação privativa).

Assim, podemos assegurar ser o ISS um imposto:

- a) de competência privativa dos Municípios. Somente os Municípios é que possuem competência para legislar sobre o ISS;
- b) cuja arrecadação é exclusivamente dos Municípios. O destino do produto da arrecadação do ISS é dos Municípios.

Imposto privado dos Municípios

O conceito de imposto privado decorre da própria sistemática adotada pela Constituição Federal. Esta elaborou par-tilha rígida de impostos, distribuindo-os à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios, sob o critério da exclusividade e da privatividade de competência para criá-los e para regulá-los, obedecidas as normas hierarquicamente superiores. Pela menção expressa do respectivo campo econômico de incidência (imposto sobre importação, sobre exportação, sobre produtos industrializados, sobre serviços, etc.), cada pessoa jurídica de direito constitucional recebeu competência tributária privativa. Daí o aparecimento de impostos privados.

Impostos privados, ensina Rubens Gomes de Sousa, são os impostos que só podem ser instituídos pela entidade à qual foram atribuídos.¹³⁸ Tais impostos caracterizam-se, segundo Amílcar de Araújo Falcão, pelo fato de que "só pode cobrá-los a entidade que tenha a titularidade para instituí-los".¹³⁹

Os Municípios possuem, segundo a Magna Carta, competência privativa para editar leis sobre ISS. Esta atribuição constitucional de competência compreende a competência legislativa *plena*, respeitadas as limitações contidas nas leis de grau superior.

Desta conclusão, de que os Municípios possuem competência legislativa plena em relação ao ISS, podemos extrair as seguintes conseqüências:

- a) o ISS deve ser exigido dentro do território do respectivo Município, ou melhor, dentro do espaço geográfico em que o Município pode editar atos normativos e exercer sua competência. O ISS é exigido dentro do Município em que a prestação de serviços é concretizada ou assim se presume *ex vi legis*;
- b) a legislação municipal é a competente para dispor sobre o ISS, regulando a incidência, base de cálculo, alíquota,

138. Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, Rio de Janeiro, Edições Financieiras S. A., 3.ª ed., 1960, pág. 153.

139. Amílcar de Araújo Falcão, *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Edições Financieiras S. A., 1.ª ed., 1960, pág. 225.

contribuinte, obrigações acessórias, infrações, penalidades, etc. Todavia essa legislação deve respeitar os princípios constitucionais e as leis maiores;

c) no ISS pode ocorrer o *bis in idem*. Esta figura fiscal é quase sempre confundida com a "bitributação",¹⁴⁰ embora tenha um sentido próprio, qual seja, a existência de um imposto por duas vezes (*bis*, repetido; *idem*, sobre a mesma coisa ou pessoa). O *bis in idem* consiste em tributar-se duas ou mais vezes a mesma pessoa, em relação à mesma matéria tributável, e a título de um mesmo imposto. No âmbito do Direito Tributário, o *bis in idem* adquiriu um sentido específico, abrangendo unicamente os casos de exigência de impostos por parte do mesmo poder tributante, servindo para significar a dupla ou múltipla imposição. Há o acúmulo de impostos por parte do mesmo poder competente, sobre o mesmo contribuinte, abrangendo o mesmo fato imponível. Assim, são elementos configurativos do *bis in idem* os seguintes: *identidade de impostos*, pois dois ou mais impostos iguais devem ser exigidos por duas ou mais leis diferentes (a lei única não conduz ao *bis in idem*, mas apenas à cobrança repetida do imposto); *incidência sobre o mesmo contribuinte*, isto é, dois ou mais impostos iguais recaem sobre a mesma pessoa; e *unidade de entidade tributante*, devendo essas duas ou mais exigências

140. A *bitributação* (*bis*, repetido; "tributação", imposição), conforme seu nome indica, exprime a exigência da mesma imposição fiscal por duas vezes. Tomando-se esse sentido comum da palavra, *bitributação* pode ser confundida com *bis in idem*, exprimindo, ambos, um imposto exigido duas vezes. Todavia, no direito brasileiro o vocábulo "bitributação" tem significado especial, totalmente diverso do conceituado pela doutrina universal. Esta figura fiscal foi instituída pela Constituição Federal de 1934 (art. 11), tendo-se firmado com a Carta Política de 1937 (art. 24) e Constituição Federal de 1946 (art. 21), apresentando-se sempre com características peculiares. Ocorre *bitributação* quando um imposto da mesma natureza é exigido simultaneamente por duas entidades tributantes diferentes, sendo forçosamente a União e o Estado, graças as competências concorrentes que lhes eram permitidas. Como a Constituição do Brasil (1967) aboliu os impostos concorrentes, e a Emenda Constitucional n. 1 (1969) manteve tal sistemática, não existe mais a *bitributação* no direito brasileiro. O novo sistema tributário, inadmitindo competência concorrente, não admite também o conflito de competência denominado "bitributação". Quanto ao ISS, jamais poderá ocorrer *bitributação*, pois ele é um tributo privativo do Município (podrá haver "invasão de competência").

fiscais serem reclamadas pelo mesmo poder tributante. Embora Thomas M. Cooley não se conforme de o legislador servir-se duas ou mais vezes do poder de tributar,¹⁴¹ e doutrine Gaston Jéze que a dupla tributação seja contrária à idéia de justiça,¹⁴² o certo é que o *bis in idem* se apresenta legítimo, sem desrespeito à Constituição. A ocorrência do *bis in idem* é admitida no sistema tributário nacional. Sendo duas ou mais exigências previstas pelo mesmo poder tributante, o *bis in idem* representa, na sua essência, a manifestação do poder de tributar, no qual se acha implícito o poder de majorar. No caso, o segundo imposto, baixado por nova lei, idêntico ao primeiro já existente, não será senão o mesmo imposto com *aumento* (adicional). Conforme lição de Pontes de Miranda, "quem pode decretar uma vez, pode decretar duas ou mais vezes".¹⁴³ Portanto, no *bis in idem* a taxação pode ser antieconômica, mas não podemos impugná-la de inconstitucional.¹⁴⁴ Assim tem entendido o Supremo Tribunal Federal, ao pontificar que o *bis in idem*, em matéria de impostos, "é inconveniente, injusto, injusto, mas não inconstitucional".¹⁴⁵ Não se nega ao Município, detentor da competência tributária para exigir o ISS, o direito de exigir este tributo com majoração, equivalente a duas ou mais vezes o imposto do mesmo contribuinte, desde que haja duas ou mais leis.¹⁴⁶ Pode tal fato não ser recomendado, por injusto ou inconveniente, contrário aos princípios da sã política fiscal, mas não constitui tal fato ilegalidade ou

141. Thomas M. Cooley, *Treatise of The Law of Taxation*, Chicago, 1903, Tomo I, pág. 389.

142. Gaston Jéze, *Cours de Finances Publiques*, Paris, M. Liard, 1933, pág. 193.

143. Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1946*, São Paulo, Max Limonad Editor, 2ª ed., 1953, Tomo II, pág. 95.

144. Castro Nunes, "Questões Constitucionais", in RF 91/13. No mesmo sentido: Sylvio Santos Faria, *Problemas Jurídicos e Econômicos da Tributação*, Salvador, Livraria Progresso Editora, 1ª ed., 1958, pág. 100; Altomar Baleeiro, "Bis in idem", verbete do *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, Rio de Janeiro, Editor Boissoi, 1ª ed., vol. VI, pág. 22.

145. Supremo Tribunal Federal, in RT 37/413.

146. Não podemos confundir o *bis in idem* com a *duplicidade de impostos*, isto é, com a exigência do mesmo imposto por duas vezes, embora com fundamento em única lei, o que representa ilegalidade.

inconstitucionalidade. Somente será inconstitucional o *bis in idem*, quando referir-se a tributação do ISS diante de serviços onerados por alíquotas limitadas através de lei complementar (Constituição Federal, art. 24, § 4.º), no caso da soma das duas tributações ultrapassar os limites legais;

d) o ISS pode ensejar apenas um conflito de competência tributária, conhecido como *invasão de competência*. Esta figura fiscal aparece quando um poder tributante desprezita a rígida discriminação constitucional de rendas tributárias, invadindo, assim, a competência exclusiva ou privativa de outro. O sinal característico deste conflito de competência é a exigência de um imposto privativo por entidade política não contemplada com o respectivo tributo (o imposto específico exigido é de competência de outra pessoa jurídica de direito constitucional). O ISS, sendo tributo de competência privativa do Município, não pode ser exigido pela União e nem por qualquer dos Estados-membros, salvo exceções previstas na própria Constituição.¹⁴⁷ Se qualquer dessas entidades políticas federadas vier a exigir o ISS, haverá *invasão de competência*. É evidente que a invasão de competência tributária constitui ofensa à Constituição, pois representa um desrespeito à partilha consagrada pelo Estatuto Supremo;

e) sendo o Município único e legítimo titular da competência tributária em relação ao ISS, somente tal pessoa jurídica de direito constitucional é que poderá figurar como credora na relação jurídico-tributária. Somente o Município pode ser sujeito ativo (credor) da respectiva obrigação tributária, pois assim determina a Constituição ao outorgar à unidade política local competência privativa para decretar o ISS. Para melhor compreensão da matéria, mister se faz apontarmos a dupla fisionomia do Poder Público em relação ao direito de exigir impostos. A entidade política dotada de competência fiscal aparece, sempre, com duas faces ao mesmo tempo: como *autora* do ordenamento jurídico; e como *sujeito ativo* da obrigação gerada pelo mesmo ordenamento. O Município, no caso, possui dupla fisionomia ao fazer uso de sua competência tributária: em primeiro lugar, apresenta-se como elabo-

rador e tutelador da norma jurídica, da lei tributária, no interesse da coletividade; em segundo lugar, aparece como sujeito de direitos e obrigações, submetendo-se, então, à ordem jurídica por ele próprio criada. No magistério de Ezio Vanoni,

“a distinção entre o comando legislativo e o interesse tutelado é evidente no direito privado, no qual aquele que ordena (o Estado) e o titular do interesse (o indivíduo) são, na maioria dos casos, pessoas diferentes. Mas no tributo, onde o comando e interesse convergem na pessoa do Estado, a duplice personalidade deste, como detentor do poder público e como sujeito de interesse tutelado, nem sempre é claramente observada.”¹⁴⁸

Assim, em relação ao ISS, encontramos duas faces do Município, entidade política a quem a Constituição Federal confiou o poder de tributar: a primeira, decorrente da competência tributária, quando o Município elabora a norma jurídica; a segunda, decorrente da própria norma jurídica, quando o Município procura exigir o cumprimento da obrigação tributária. O Município, em face da sua competência, é o único sujeito ativo da relação jurídica tributária.

Imposto cuja arrecadação é exclusiva dos Municípios

O Estatuto Supremo assegura aos municípios autonomia político-administrativa (art. 15), dando-lhes a indispensável cobertura financeira, com a atribuição de certas fontes de rendas tributárias para atendimento de seus encargos. Essa autonomia municipal é assegurada pela Carta Magna quanto a administração própria, no que concerne ao peculiar interesse do Município, “especialmente quanto à decretação e arrecadação dos tributos de sua competência”. Tal disponibilidade de recursos, que permite a realização de obras e a manutenção dos serviços públicos locais, possibilita a autonomia econômica ou financeira, sem a qual inexistem as demais autonomias.¹⁴⁹ Daí a importância do ISS, como imposto cuja arrecadação é exclusivamente do Município.

148. Ezio Vanoni, *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, Rio de Janeiro, Edições Financieiras S. A., 1.ª ed., sem data, pág. 102.

149. A autonomia municipal é assegurada pela Constituição da República nos diversos aspectos: *Político*, na eleição de Prefeitos e Vereadores; *Administrativo*, na administração própria no que concerne

147. A Magna Carta prevê exceções para casos do Distrito Federal e Estados não divididos em Municípios, que recebem competência tributária em relação aos impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios, cumulativamente (Constituição Federal, art. 18, § 4.º).

Conforme verificamos, o ISS não pode ser abandonado pelos Municípios. Se estes abdicarem de sua competência tributária relativamente ao ISS, estarão matando a fonte vital de sua autonomia propriamente dita. Não podemos negar que as vantagens da participação dos Municípios em outros impostos (federais ou estaduais) são apenas ilusórias, se comparadas com a competência própria para legislar sobre o ISS. A vantagem na decretação de impostos próprios, conforme é o caso do ISS, é grande, tendo em vista as seguintes razões: a aplicação de rendas transferidas poderá estar sujeita a condições severas ou desinteressantes, sofrendo o Município limitações na sua vera autonomia; o Município estará sempre na dependência das demais esferas de governo; o Poder Público Municipal estaria deixando de utilizar o seu sistema tributário próprio como instrumento de orientação de sua política econômica e social, menosprezando, assim, uma das mais importantes funções do Estado moderno.

O ISS deve ser decretado pelos Municípios e de forma bem racional.

CAPÍTULO III

SERVIÇOS ALCANÇADOS PELO ISS

SUMÁRIO: 12. *Serviços que podem ser alcançados pelo ISS* — 13. *Necessidade de lei ordinária para fixar os serviços* — 14. *Os diversos agrupamentos (listas) de serviços* — 15. *A lista de serviços* — 16. *O enquadramento da atividade do contribuinte* — 17. *Complexidade dos serviços* — 18. *Serviços a usuários ou consumidores finais* — 19. *Serviços com ou sem fornecimento de materiais* — 20. *Serviços considerados de caráter misto.*

12. SERVIÇOS QUE PODEM SER ALCANÇADOS PELO ISS

Já vimos que o objeto (sentido teleológico ou finalista) do ISS é o serviço de qualquer natureza, desde que não compreendido na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

O ISS grava diversas atividades, desde que se constituam serviços.

Devemos observar que a lei complementar pode colocar no rol dos serviços alcançados pelo ISS a venda de qualquer bem imaterial (serviço), pois todo resultado do trabalho não constituído em bem material será serviço.

Conforme já verificamos, os diversos países que já adotaram o sistema da tributação sobre o valor agregado (nosso ICM), ao regularem as duas áreas alcançadas pelo imposto geral sobre vendas — venda de bens materiais ou mercadorias e venda de bens imateriais ou serviços — procuraram fazer nítida divisão desses dois campos de incidência tributária, através do seguinte processo:

ao seu peculiar interesse; *econômico*, na decretação e arrecadação dos tributos que pertença ao município. Devemos ver, todavia, que a autonomia econômica é, sem a menor dúvida, garantidora das demais.

a) em primeiro lugar, definindo *serviço* pelo oposto ao conceito de venda de bem material. Prestação de serviços vem a ser toda prestação que não constitua entrega de bens, seja obrigação de fazer, de não fazer ou de tolerar um ato ou uma situação. Assim é na lei alemã, na lei holandesa, na lei sueca, etc. Qualquer venda, diferente da que se constitua em entrega de bens, mediante remuneração, é serviço;

b) em segundo lugar, diante de um conceito pela negativa, sempre perigoso, *limitando o conceito de serviço*, adotando um critério *taxativo* (legislação da Dinamarca, Suécia, etc.) ou *exemplificativo* (legislação da França, Alemanha, etc.) em relação aos serviços alcançados pelo imposto.

O Brasil, embora possuindo dois impostos diferentes (de venda de mercadorias e de venda de serviços), oferecidos a dois níveis de governos diferentes (aos Estados e aos Municípios), também adotou técnica semelhante. O que não constitui transmissão (circulação) de mercadorias, isto é, venda de bens materiais, ou de bens imóveis — campos da competência tributária dos Estados — as demais transmissões (de bens imateriais) ficam na competência dos Municípios, como imposto sobre serviços de qualquer natureza, *caso lei complementar as defina como serviços*. A Emenda Constitucional n. 1, de 1969, permite que o legislador complementar altere a lista de serviços, ampliando ou diminuindo o rol das atividades alcançadas pelo ISS.

Conforme se verifica, a Constituição não esgotou sua função na distribuição de competência tributária aos Municípios, permitindo que a lei complementar faça opções. O enfoque da matéria, antes de jurídico, se apresenta político.

Pelo sistema tributário nacional, muitos serviços não são onerados pelo ISS, uma vez que ficaram fora do campo de incidência do tributo municipal. Tais serviços não podem ser tributados pelo Município simplesmente porque a lei complementar não os definiu como serviços alcançados pelo ISS, isto é, não os incluiu na lista de serviços. A *manequim*,¹ aprovada em

1. As *manequins* ou *modelos profissionais* exercem atividade autônoma. Cursam curso oficializado e possuem associação profissional classista (Associação Profissional dos Manequins e Modelos), prestando serviços, mediante remuneração, para fotógrafos, costureiros, promotores de desfiles, revistas, etc.

curso para modelos, que posa para a capa de famosa revista ou desfila para grande costureiro, com atividade profissional remunerada, não está sujeita ao ISS, pois tal atividade não consta da lista de serviços. Da mesma forma não estão sujeitas ao ISS inúmeras prestações de serviços: do *tatuador*,² que tem por atividade a gravação, mediante processo especial de introdução sob a epiderme de substâncias corantes, de desenhos ou sinais no corpo das pessoas; do *escalfandrista* ou *homem-tá*, nos seus trabalhos técnicos no fundo do mar, de rios ou de lagos; do *letrista*, etc. Basta não estar previsto na lista de serviços baixada pela lei complementar, para o serviço não ser alcançado pelo imposto municipal.

13. NECESSIDADE DE LEI ORDINÁRIA PARA FIXAR OS SERVIÇOS

A Constituição não cria tributos, mas apenas distribui competências tributárias. A lei complementar, encarregada de definir os serviços tributáveis pelo ISS, também não cria tributos, mas apenas cumpre a missão que a Magna Carta lhe reservou: somente a lei ordinária, baixada pelo poder competente, é que poderá decretar o ISS. Daí a importância que devemos dar para a lista de serviços baixada pelo legislador ordinário municipal.

Recebendo competência tributária, os Municípios devem decretar seu imposto sobre serviços de qualquer natureza. Ao fazê-lo, ficam com a obrigatoriedade de descrever as diversas hipóteses de incidência, ou melhor, de arrolar quais os diversos serviços tributáveis. Esta lista de serviços municipal é imprescindível. Sem ela os Municípios não poderão exigir o ISS, por inexistência de lei criadora do tributo.

Inicialmente, quando a lista de serviços não era completamente taxativa (agrupamento n. 2), a uniformidade das diversas legislações municipais tornava-se difícil. Certos Muni-

2. A pessoa que faz tatuagem pratica atividade profissional autônoma, segundo costume taitiano. Os taitianos picam a pele da pessoa interessada no "embelazamento" com um osso pontudo e derramam, nestas picadas, tinta azul denominada *tat-tow*. Nas cidades portuárias não é muito difícil encontrarmos tatuadores profissionais, exigindo importâncias elevadas pelo serviço.

cípios adotaram o agrupamento de serviços constante do próprio Código Tributário Nacional, com redação da época.¹ Outros, legislaram acrescentando diversos serviços, conforme permitia a catalogação genérica do momento.⁴ Outros Municípios estabeleceram agrupamento próprio dos serviços, diferente do apresentado pelo Código Tributário Nacional.⁵

Posteriormente, com a promulgação do Decreto-lei n. 406, de 31.12.1968, que adotou uma lista de serviços taxativa, as diversas legislações municipais tornaram-se mais uniformes, com a transcrição exata da lista de serviços baixada pela lei complementar.⁶

É evidente que o aplicador da lei deve levar em conta a lei ordinária municipal, única que tem condições para estabelecer hipótese de incidência. A lei complementar constitui apenas voz de comando para o legislador ordinário municipal, que não pode contrariá-la.

Ao examinar o fato impositivo, o aplicador da lei ordinária municipal não poderá exasperar, devendo alcançar apenas os serviços previstos na lei ordinária, desde que obediente à lei de caráter nacional.

Serviços não incluídos na legislação municipal

O legislador ordinário municipal, ao definir a hipótese de incidência do ISS, deve obedecer a lei complementar, inclu-

3. Paranaíba, Lei n. 627, de 31.12.1966, art. 27; São Vicente, Decreto n. 1.397, de 20.3.1967, art. 74; Teresina, Lei n. 1.103, de 15.12.1966, art. 30; São Luís, Lei n. 1.720, de 30.12.1966, art. 198; Campinas, Lei n. 3.547, de 29.12.1966, art. 170; João Pessoa, Lei n. 772, de 29.12.1966, art. 171; Pelotas, Lei n. 1.575, de 23.12.1966, art. 156; Londrina, Lei n. 1.151, de 13.12.1966, art. 180.

4. São Paulo, Lei n. 6.989, de 29.12.1966, art. 49; São Bernardo do Campo, Lei n. 1.479, de 30.12.1966, art. 54; Santos, Lei n. 3.394, de 28.12.1966, art. 66; Santo André, Lei n. 2.612, de 23.12.1966, art. 145; São Caetano do Sul, Lei n. 1.524, de 28.12.1966, art. 52.

5. Estado da Guanabara, Lei n. 1.165, de 13.12.1966, art. 74; Americana, Lei n. 798, de 30.12.1966, art. 6.º; Joinville, Lei n. 835, de 23.12.1966, art. 170.

6. Goiânia, Lei n. 4.280, de 30.12.1969, art. 152; Ribeirão Preto, Lei n. 2.415, de 21.12.1970, art. 94; Belém, Lei n. 6.848, de 30.12.1970, tabela anexa; Recife, Lei n. 10.466, de 28.12.1971, art. 44.

si-ve nela se fundamentando para escolher os serviços alcançáveis pelo imposto. Nesta missão, o legislador ordinário é livre. Poderá trasladar para a lei ordinária todas as atividades que constam da lista de serviços baixada por lei complementar, como poderá aceitar apenas algumas ou nenhuma delas.

Todavia, tendo em vista os termos constitucionais de discriminação de rendas, uma regra é indiscutível: a lista de serviços do legislador ordinário municipal pode ser *igual* ou *menor* do que a lista baixada por lei complementar, mas jamais poderá ser maior, abrangendo mais serviços do que os previstos na legislação complementar.

Devemos ver que, no caso do legislador ordinário municipal definir a hipótese de incidência do ISS com apresentação de sua lista de serviços, contendo atividades em menor número, se algum serviço constante da lista (baixada por lei complementar) deixar de figurar na relação municipal, inexistirá incidência fiscal para os serviços não previstos pelo legislador ordinário. O Município não poderá exigir o ISS para a respectiva atividade. Da mesma forma, se a lei ordinária municipal contiver em sua lista de serviços atividades não previstas na lei complementar, as mesmas não poderão ser válidas para efeito de incidência do ISS, visto a lei municipal, nesta parte, contrariar a lei complementar. O Município, neste caso, não teria competência tributária para legislar sobre tais atividades, e, portanto, não tem condições de exigir o ISS.

A legislação ordinária municipal deve se adaptar às leis complementares. Os serviços alcançados pelo ISS, são os serviços previstos na lista de serviços baixada pelo legislador ordinário municipal, desde que obediente ou não conflitante com a lei complementar.

A lista de serviços e o princípio da legalidade tributária

A lista de serviços baixada por lei ordinária municipal faz parte da hipótese de incidência do ISS. Sem a definição dos serviços alcançados pelo imposto municipal jamais o Município poderá exigí-lo.

É evidente que a lista de serviços prevista em lei deve obedecer ao princípio da estrita legalidade tributária. Nosso Estatuto Supremo estabelece necessidade da lei tributária ino-

vadora, quanto à incidência do imposto, para entrar em vigor, de estar publicada antes do início do exercício da tributação. Tal princípio deve ser obedecido também para o caso de novas leis ordinárias definirem novas hipóteses de incidência, isto é, alcançarem serviços até então não previstos.⁷ Na hipótese, da lei não estar publicada antes do primeiro dia do exercício respectivo, a mesma não entrará em vigência naquilo que foi alterada.

Se a lista de serviços prevendo novas hipóteses de incidência (novas atividades consideradas legalmente "serviço"), é publicada no decorrer do exercício financeiro, somente depois do primeiro dia do exercício seguinte é que o ISS poderá ser exigido para tais atividades. Em parecer fornecido ao CEPAM, já afirmou Edgar Neves da Silva: "nos casos em que a nova lista de serviços criou fatos geradores novos, parece-nos que só poderá ser exigido o Imposto Sobre Serviços a partir do exercício seguinte àquele em que os novos serviços ou atividades foram acolhidos pelos códigos tributários municipais."⁸

Na prática, diversos casos poderão aparecer. Diante do princípio constitucional da legalidade tributária, podemos apontar as seguintes soluções:

- a) o serviço consta da lista aprovada pela lei anterior e consta também da nova lista baixada por nova lei no meio do exercício: o ISS será devido nos dois exercícios;
- b) o serviço consta da lista aprovada por lei anterior e não consta da nova lista baixada por nova lei no meio do exercício: o ISS será devido nos dois exercícios, pois a nova lista entrará em vigência somente depois do primeiro dia do exercício seguinte ao da publicação;
- c) o serviço não consta da lista aprovada por lei anterior, mas consta da nova lista baixada pela nova lei no meio

7. O art. 104, inciso II, do Código Tributário Nacional foi revogado, em parte, pela Constituição do Brasil de 1967. Tanto a Magna Carta de 1967 como a Emenda Constitucional n. 1 de 1969 adotaram os princípios da anualidade e legalidade tributária, sem oferecerem exceção alguma para qualquer tipo de tributo. A regra do Código Tributário Nacional aplicava-se apenas aos impostos "sobre o patrimônio ou renda" (art. 104). Com a revogação, a aludida regra se aplica a qualquer tipo de imposto, seja sobre o patrimônio ou renda, ou sobre circulação ou produção, classe onde se situa o ISS.

8. Edgard Neves da Silva, "Parecer" oferecido ao CEPAM n. 258/70, processo SI n. 001844/70.

do exercício: o ISS será devido somente no exercício seguinte ao da publicação na nova lista, inexistindo incidência fiscal anteriormente.

O princípio da legalidade tributária não pode deixar de ser obedecido, em qualquer das hipóteses.

14. OS DIVERSOS AGRUPAMENTOS (LISTAS) DOS SERVIÇOS

A lei complementar, desde os momentos iniciais, do ISS, cumprindo mandamento constitucional, procurou esclarecer quais os serviços alcançados pelo imposto municipal.

Agrupamento de serviços, não classificação

Diante da complexidade e do número de serviços gravados, o legislador maior procurou não classificá-los, uma vez que sua intenção não foi ordená-los em grupos racionais e nem prevêê-los dentro de uma classificação racional ou científica. Ao contrário, o legislador estabeleceu uma catalogação artificial.

Em verdade, o legislador se preocupou por uma *classificação*. Toda classificação deve apresentar certas qualidades ou condições, como as de permitir a localização fácil de qualquer elemento sujeito à ordenação; de facilitar a memorização de modo que, ao conhecermos os caracteres da classe, possamos ficar sabendo dos elementos essenciais das figuras ali contidas; ou de mostrar, com nitidez, as relações entre os diversos elementos classificados. O legislador maior preferiu fazer uma *catalogação* dos serviços tributáveis, ou melhor um *agrupamento* de tais atividades. Tendo em vista seu escopo, o legislador foi escolhendo os diversos serviços alcançados pelo ISS e os foi agrupando de forma arbitrária, sem qualquer idéia científica ou técnica, embora com certo critério rudimentar.

Assim nasceram todos os *agrupamentos* que escolhem os serviços a serem onerados pelo ISS. Isto representa resultado mais da prática do que da técnica.

Vejamos os agrupamentos já estabelecidos para indicar a área de incidência do ISS.