

NATÁLIA DE NARDI DÁCOMO

**HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA  
DO ISS**

2007

DIREITO ECONÔMICO  
E FINANCEIRO  
BIBLIOTECA

Copyright © 2007 By Editora Noeses  
Produção editorial: Denise A. Dearo  
Capa: GERACOMUNICAÇÃO

CIP - BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE  
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

Dácomo, Natalia de Nardi, 1964-  
A hipótese de incidência tributária do Imposto sobre Serviços /  
Natalia de Nardi Dácomo.  
São Paulo : Noeses, 2006. 354p.  
ISBN 85-99349-04-X

1. Direito Tributário. Imposto sobre Serviços. 2. Direito tributário.  
Impostos. ISS. I. Título. II. Autor

CDU 34:336.241

Índice para catálogo sistemático: Direito Tributário. Impostos. Imposto sobre Serviços  
Impostos Municipais. Imposto sobre Serviços



Primeira edição: Janeiro de 2007

Todos os direitos reservados



editora  
**NOESES**

Editora Noeses Ltda.  
Tel/fax: 55 11 3666 6055  
www.editoranoeses.com.br

*Para minha filha Maria Eduarda, com amor*

Em síntese, as normas são conteúdos de uma forma de consciência, juízos que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Daí a importância de se conhecer o significado das palavras, uma vez que depende deste a construção preencher o esquema lógico, em que um antecedente implica um conseqüente.

## Capítulo II

### O CRITÉRIO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

#### 2.1 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Em relação ao Imposto sobre Serviços, a Constituição Federal, em seu artigo 156, III, disciplina a competência para os Municípios instituírem o tributo:

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

*(...)*

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

*(...)*

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

*I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;*

*II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.*

*III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*

Dessa forma, observa-se que a Constituição Federal introduz no ordenamento uma norma de estrutura que estabelece a competência para os Municípios instituírem o Imposto sobre Serviços.

Em relação a esse aspecto, o professor Roque Antonio Carrazza afirma:

*“No que se refere aos impostos, a Magna Carta traçou a regra matriz da incidência (o arquétipo genérico) daqueles que podem ser criados, sempre em caráter exclusivo, pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal”<sup>30</sup>.*

E ele continua:

*“É que os Estados, os Municípios e o Distrito Federal têm competências impositivas materialmente concorrentes. Em razão disto, para evitar conflitos entre eles, nosso Estatuto Magno adotou, também, um critério territorial de repartição das competências impositivas.*

*Esta cautela do constituinte veio roborar os grandes postulados de nosso ordenamento jurídico. De fato, os princípios federativos, da autonomia municipal e da autonomia distrital, conjugados com os referidos arts. 155 e 156 da Carta Suprema, afastam qualquer possibilidade de conflitos de competência impositiva entre os Estados entre si, os Municípios entre si, o Distrito Federal e os Estados (e vice-versa) e o Distrito Federal e os Municípios (e vice-versa). É pacífico que os Estados são juridicamente isônomos e os Municípios também, e se o Distrito Federal é tanto pessoa política quanto os Estados e Municípios, não devemos cogitar de distinções ou preferências tributárias em favor de uma dessas pessoas de direito público interno contra outra (ou outras).”<sup>31</sup>*

Verifica-se que se trata de uma norma de estrutura, a qual estabelece a competência para o legislador municipal criar a norma geral e abstrata do ISS, delimitando os contornos do critério material.

A autonomia municipal para instituir esse imposto foi delegada nos termos estabelecidos pela Constituição Federal (arts. 18 e 156, III): a organização político-administrativa da

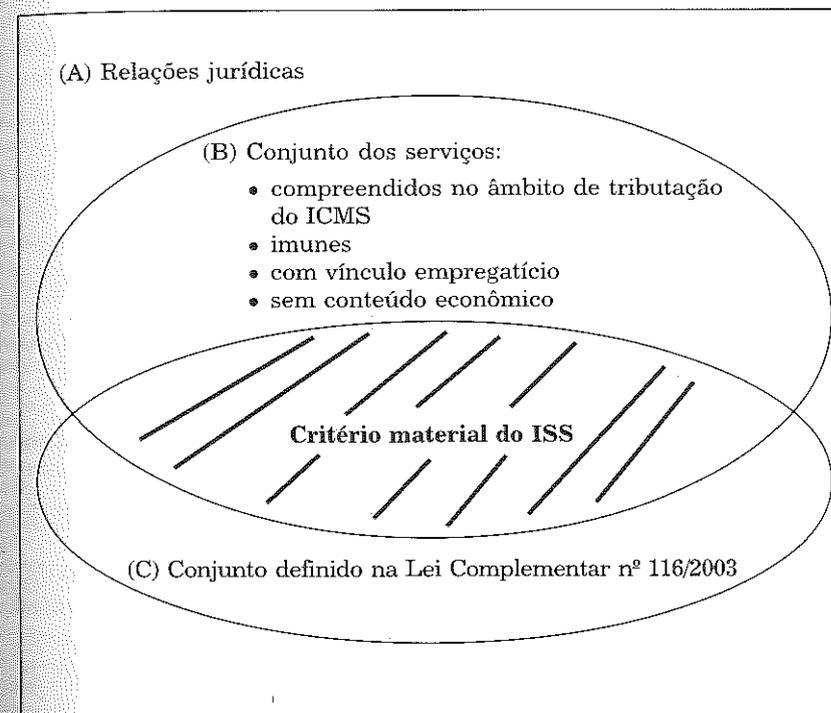
30. Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional tributário*, 19ª ed. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 566.

31. Idem, *ibidem*, p. 571.

República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos da Constituição.

Em relação à competência tributária, o Professor PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que se trata de *uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.*<sup>32</sup>

Esclarecido este aspecto, cabe agora passar ao estudo do elemento de fundamental importância para o presente trabalho: o Critério Material da Hipótese de Incidência do ISS estabelecido pela norma de estrutura que veicula a competência municipal para a instituição do tributo.



32. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, op. cit., p. 214.

### 2.1.1 Análise lógico-semântica

Observe-se a representação gráfica do critério material da norma de competência do Imposto Sobre Serviço descrito no artigo 156 da Constituição Federal:

Os conjuntos esquematizam os seguintes critérios:

- (A) Conjunto universo: relações jurídicas.
- (B) Conjunto dos serviços estabelecido pela Constituição Federal: conjunto que contém notas das relações jurídicas caracterizadas como serviços – que preenchem as propriedades comuns a todos os seus membros (definição intensiva ou conotação de serviço).  
Contém, também, os elementos não-sujeitos à tributação por determinação Constitucional:
  - a) os serviços imunes (art. 150, VI, da CF). O Município não poderá instituir o ISS sobre serviços: i) da União, Estados ou outros Municípios; ii) dos templos de qualquer culto; iii) dos partidos políticos, inclusive de suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; iv) dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.
  - b) os serviços com vínculo empregatício (art. 7º da CF). O imposto não incide sobre: a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados (art. 2º da LC nº 116/2003).
  - c) os serviços sem conteúdo econômico (art. 145, I, da CF – princípio da capacidade contributiva). Os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Caso a prestação de serviço ocorra de forma não onerosa, não haverá base de cálculo para compor a regra matriz de incidência tributária.
  - d) os serviços compreendidos no âmbito do ICMS (art. 155, II, da CF). São as operações relativas à circulação

de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

- (C) Conjunto definido na Lei Complementar nº 116/2003: é composto por critérios para a identificação de um fato.

A parte hachurada do gráfico é a classe ou conjunto que conterá os critérios de identificação de um fato futuro e incerto e de uma relação jurídica futura e indeterminada.

Essa classe é abstrata, pois o antecedente abriga elementos caracterizadores de infinitos fatos, e é, também, geral, pois os critérios do conseqüente não identificam um sujeito determinado, mas elementos caracterizadores de infinitas relações.

Os critérios que pertençam simultaneamente à classe dos serviços e à classe descrita na Lei Complementar nº 116/2003, compõem graficamente, o conjunto-intersecção, representam o critério material da hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.

No plano semântico, vai-se buscar a determinação do conteúdo das proposições normativas do critério material da hipótese de incidência do ISS.

O critério material do ISS é expresso pelo verbo “prestar” (verbo pessoal e de predicação incompleta) e seu complemento “serviço”; mas não é qualquer serviço que será tributado, apenas aqueles descritos pela Lei Complementar nº 116/2003.

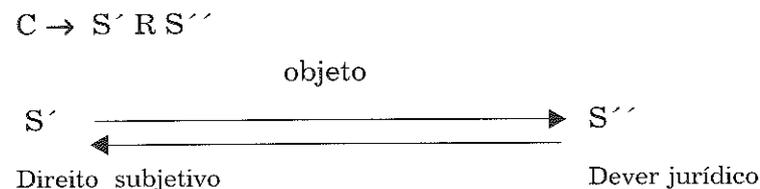
“Prestar serviço”, para o sistema do direito posto, é um conceito jurídico, ou seja, é uma relação jurídica.

Não é sobre o evento, acontecimento do mundo fenomênico, que a norma do ISS incide, mas é sobre a relação jurídica que nasce de um acordo, de um contato de prestação de serviços. Pois não basta uma pessoa, física ou jurídica, começar a prestar serviço a outra sem o seu consentimento, pacto ou ajuste. Dessa forma, é necessário um acordo, um contrato (verbal ou escrito), uma relação entre pessoas, física ou jurídica, para fazer nascer a prestação de serviços.

É sobre o fato “relação jurídica de prestar serviço” que incidirá a norma geral e abstrata do Imposto Sobre Serviços; esta relação jurídica é introduzida no ordenamento por meio de uma norma individual e concreta.

A norma geral e abstrata do ISS deverá incidir sobre o fato consistente na relação jurídica prevista no conseqüente de uma norma individual e concreta.

A relação jurídica de prestar serviço pode ser assim desenhada:



Onde:

S' é o tomador do serviço, que tem o direito subjetivo de exigir o cumprimento da obrigação

S'' é o prestador do serviço, que tem o dever jurídico de cumprir com a obrigação

O objeto da obrigação é a prestação de serviço, cujo conteúdo semântico será em seguida desenvolvido.

## 2.2 O conceito de prestação de serviço

A utilização de conceitos sem uma prévia definição acarreta basicamente dois vícios semânticos: a vaguidade e a ambigüidade.

A vaguidade é a qualidade, característica ou condição de vago, ou seja, refere-se a algo ou alguém que se introduz no discurso pela primeira vez; também é aquilo cuja identidade não se deseja especificar, definir ou particularizar. Assim, vago é o juízo no qual o sujeito não recebe definição ou determinação precisa, ou o termo cuja significação é indeterminada.

A ambigüidade é uma propriedade que diversas unidades lingüísticas (morfemas, palavras, locuções, frases) têm de significar coisas diferentes, isto é, de admitir mais de uma leitura.

Assim, quando propomos aqui uma definição do conceito de “prestação de serviços”, visamos a diminuir esses vícios semânticos na comunicação.

Adotamos, por premissa, que o Direito Positivo é o conjunto de normas jurídicas e, portanto, vamos, primeiramente, buscar no direito posto o conceito “relação jurídica que tem por objeto a prestação de serviços”.

Preceitua o artigo 110 do Código Tributário Nacional que *a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

O Código Civil estabelece: Art. 594. *Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.*

Ora, o que se observa é que o Código não estipula o conteúdo semântico do conceito de serviços, apenas estabelece uma das formas de contratação do serviço ou trabalho lícito.

O contrato de prestação de serviços, regulado pelo Código Civil, introduz no ordenamento uma norma individual e concreta que estabelece no antecedente o fato jurídico e no conseqüente a relação jurídica de prestação de serviços.

É importante salientar que há diversas outras formas, que o direito regula, de relação jurídica de prestação de serviços e não apenas o contrato típico de prestação de serviços.

Segundo a Professora TEREZA ANCONA LOPEZ:

*A prestação de serviços vem englobar hoje o trabalho avulso feito por pessoa física ou jurídica (geralmente microempresa)*

e o trabalho dos profissionais liberais. Os serviços prestados por grandes empresas, cujo objeto é de caráter técnico ou atinge grande público, são regulados por legislação especial e pelo direito empresarial. Assim, os serviços de telecomunicações em geral, especialmente os de telefonia, os de Internet, os de TV a cabo, de TV via satélite, têm legislação especial. Outro exemplo é o transporte aéreo, que além das leis especiais, deve seguir as convenções e tratados internacionais.<sup>33</sup>

Embora o Código Civil regule algumas formas de relação de prestação de serviços, não estabelece o significado (conteúdo semântico) da expressão “prestação de serviços”.

Ora, em muitos casos o significado é um bem cultural que varia conforme o tempo. Observe-se que o conceito de serviço vem do latim “(...) *servitium* (condição de escravo), exprime, gramaticalmente, o estado do que é servo, encontrando-se no dever de servir, ou de trabalhar para o amo”.<sup>34</sup> Note-se, entretanto, que atualmente não existe mais a condição de escravo, somos todos iguais perante a lei (princípio da isonomia). Não há mais a relação de subordinação do servo ao senhor no sentido de aquele cumprir ordens determinadas, “encomendadas”.

Como ensina o Professor LOURIVAL VILANOVA, *A história do conhecimento científico mostra quanto varia o conteúdo dos conceitos, quão diversamente se destaca o essencial do que é accidental; aspectos considerados secundários são, posteriormente, estimados como relevantes.*<sup>35</sup>

### 2.2.1 Análise lógico-semântica

A idéia que o signo transmite vai-se alterando no decorrer do tempo, isto é, o seu significado vai sendo modificado. Observe-se o conceito atual de “serviço” estabelecido por alguns dicionários:

33. TERESA ANCONA LOPES, *Comentários ao Código Civil: parte especial: das várias espécies de contratos*. São Paulo, Saraiva, v. 7, 200, p. 191.

34. DE PLÁCIDO E SILVA, *Vocabulário jurídico*. (Atualizadores: NAGIB SLAIBI FILHO e GLÁUCIA CARVALHO), 25ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 2004, p. 1287.

35. LOURIVAL VILANOVA, *Escritos jurídicos e filosóficos*, op. cit., p. 7.

Pelo Dicionário Houaiss da língua portuguesa, serviço é substantivo masculino: 1. ação ou efeito de servir; de dar de si algo em forma de **trabalho**. 2. exercício e desempenho de qualquer **atividade**<sup>36</sup> (grifo nosso).

Segundo o Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea: serviço [sirvísu]. Substantivo Masculino (Do latim *servitium*).

1. Ação de ser útil; acto ou efeito de servir. 2. Estado de quem se disponibiliza ou actua em benefício de outrem. 3. Conjunto dos deveres ou obrigações que um cidadão tem perante o Estado ou a sociedade. 4. Conjunto das funções ou tarefas executadas em benefício ou por mando de outrem. Sinónimo: MISSÃO, TRABALHO. 5. Exercício das funções inerentes a uma actividade profissional. Sinónimo: PROFISSÃO. 6. Trabalho regular cujas condições são estabelecidas por contrato. Sinónimo de EMPREGO. 7. Conjunto de actividades específicas de cuja execução alguém é encarregado; **trabalho** a fazer. 8. Trabalho que está a ser realizado, em curso. 9. Desempenho de uma tarefa, uma incumbência<sup>37</sup> (grifo nosso).

Conforme o Vocabulário jurídico, de De Plácido e Silva, serviço vem do (...) latim *servitium* (condição de escravo), exprime, gramaticalmente, o estado de que é servo, encontrando-se no dever de servir; ou de trabalhar para o amo.

Extensivamente, porém, a expressão designa, hoje, o próprio **trabalho** a ser executado, ou que se executou, definindo a obra, o exercício do ofício, o expediente, o mister, a tarefa, a ocupação, ou a junção.

Por essa forma, constitui serviço não somente o desempenho de **atividade** ou de **trabalho intelectual**, como a execução de trabalho, ou de **obra material**. Onde quer que haja um encargo a cumprir, obra a fazer, trabalho a realizar, empreendimento a executar, ou cumprido, feito, realizado, ou executado, há um serviço a fazer, ou que se fez. Serviço, porém, é aplicado para distinguir o complexo de atividades exercidas por uma corporação ou por uma entidade jurídica, exprimindo e designando assim a própria administração.

36. ANTÔNIO HOUAISS; MAURO SALLES VILLAR, cit., p. 2559.

37. Academia das Ciências de Lisboa. *Dicionário da língua portuguesa contemporânea*. Lisboa, Verbo, 2001, p. 3400.

*Os serviços distinguem-se. Podem ser públicos, ou particulares. Podem ser domésticos, comerciais, industriais, agrícolas, profissionais, lícitos e ilícitos*<sup>38</sup> (grifo nosso).

Nessa linha o direito posto, o Código de Defesa do Consumidor, também define serviço como (...) *qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista*<sup>39</sup> (grifo nosso).

A ação humana que faz nascer o fato jurídico tributário é expressa pelo verbo “prestar”, que significa propiciar (algo) a (quem precisa); dar, conceder, dispensar.<sup>40</sup>

Dessas colocações podemos estabelecer o conteúdo semântico do conceito de serviço: *ação ou efeito de servir, propiciar, dar, conceder, dispensar, dar de si algo em forma de atividade, executar um trabalho intelectual ou uma obra material.*

Desta forma, a relação de prestação de serviço pode ter como objeto tanto uma obrigação de dar (produto) como também uma obrigação de fazer (processo).

O serviço, como acima descrito, pode ser *ação* (processo) ou *efeito* (produto). EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI ensina:

*(...) O ato de pintar é enunciação; o quadro pintado, enunciado. O ato de legislar é enunciação; a lei, enunciado. O ato de julgar, enunciação; a sentença, enunciado. A prática do ato administrativo, enunciação; o ato administrativo produzido, enunciado. Finalmente, o processo é enunciação; o produto, enunciado.*<sup>41</sup>

38. DE PLÁCIDO E SILVA, op. cit., p. 1287.

39. Art. 3º, § 2º, da Lei n. 8.078, de 11-9-1990.

40. ANTÔNIO HOUAISS; MAURO SALLES VILLAR, cit., p. 2293.

41. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *Decadência e prescrição no Direito Tributário*. São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 63.

É importante mencionar que serviço envolve sempre um processo e um produto, e, de acordo com o caso, a ênfase é dada a um ou outro elemento.

O produto serviço pressupõe processo de produção do serviço. A petição, elaborada por um advogado, bem como um programa de computador, é produto do serviço. Enquanto o serviço vigilância, por exemplo, é um processo de prestação de serviço que termina no produto: vigilância.

A hipótese de incidência do ISS vai incidir sobre a relação de prestação de serviço cujo objeto pode ser tanto o processo de produção como o produto do serviço.

Definimos, assim, os elementos que formam a relação jurídica de prestar serviço:

- O primeiro é o tomador (sujeito ativo).
- O segundo é o prestador (sujeito passivo).
- O terceiro é o objeto (um produto ou um processo), sendo este entendido como a ação ou o efeito de servir, propiciar, dar, conceder, dispensar, dar de si algo em forma de atividade, executar um trabalho intelectual ou obra material.

Portanto, concluímos que o ISS incide sobre o fato “relação jurídica de prestar serviços” e não sobre o evento “prestar serviços”.

### 2.2.2 Análise pragmática

Em relação a “serviço”, a doutrina defende, basicamente, duas posições: o conceito “econômico” e o conceito “jurídico”, sendo este predominante.

Aqueles que defendem a posição econômica entendem que o ISS incide sobre a circulação de bens imateriais ou incorpóreos.

Por outro lado, aqueles que defendem o conceito jurídico entendem que o ISS incide sobre uma obrigação de fazer.

Observe-se o que dizem alguns autores que defendem o conceito jurídico de serviço:

MARIA HELENA DINIZ, discorrendo sobre o contrato de prestação de serviços, afirma:

*Segundo CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, a locação ou prestação de serviço é o contrato em que uma das partes (prestador) se obriga para com a outra (tomador) a fornecer-lhe a prestação de uma atividade, mediante remuneração. O locador (prestador) se compromete a prestar certos serviços que o locatário (tomador) se obriga a remunerar, de forma que a obrigação de fazer do primeiro se contrapõe à de dar do segundo.<sup>42</sup>*

Acrescenta ainda a Professora MARIA HELENA DINIZ:

*O objeto desse contrato locatício é uma obrigação de fazer, ou seja, a prestação de atividade lícita, não vedada pela lei e pelos bons costumes, oriunda da energia humana aproveitada por outrem, e que pode ser material ou imaterial (CC, art. 594). Infere-se daí que qualquer espécie de serviço, seja qual for a sua natureza, pode ser objeto de locação: material ou imaterial, braçal ou intelectual, doméstico ou externo; apenas se exige que seja lícito, isto é, não proibido por lei e pelos bons costumes.<sup>43</sup>*

Em relação ao contrato de prestação de serviços, TEREZA ANCONA LOPEZ afirma:

*É a própria lei que dá o conceito do contrato de prestação de serviços, ou seja, é aquele contrato em que uma das partes se obriga a fornecer a outra um trabalho ou serviço mediante remuneração. Solicitante ou cliente é aquele que pede o serviço e aquele que fornece a atividade é o executor, ou o prestador de serviço.<sup>44</sup>*

42. MARIA HELENA DINIZ, *Curso de Direito Civil brasileiro: teoria das obrigações contratuais e extracontratuais*, 20ª ed., v. 3, São Paulo, Saraiva, 2004, p. 276.

43. Idem, *ibidem*, p. 278.

44. TEREZA ANCONA LOPEZ, *op. cit.*, p. 202.

Acrescenta ainda a professora TEREZA ANCONA LOPEZ:

*Todo tipo de serviço seja material ou imaterial pode ser objeto do contrato. Serviço material se opõe àquele que nasce da criação do intelecto ou espírito humano, que vem a ser o serviço imaterial. Dessa forma, o serviço prestado por um técnico de computação ou por um encanador é serviço material, enquanto o serviço de um advogado é imaterial, pois é feito pela inteligência, como também o do escritor.<sup>45</sup>*

Em relação ao aspecto material da hipótese de incidência do ISS, AIRES F. BARRETO afirma que "(...) é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer".<sup>46</sup>

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO assim se manifesta em relação a esse aspecto: *O cerne da materialidade da Hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a "serviço", mas a uma "prestação de serviço", compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de "fazer", de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.<sup>47</sup>*

MISABEL ABREU MACHADO DERZI, em nota atualizadora, salienta:

*(...) em linhas gerais, o fato gerador do ISS enquadra-se dentro do conceito de serviço, prestado com autonomia; na mesma linha da definição do Código Civil, que, no seu art. 1.212, assim dispõe sobre locação de serviços: "toda a espécie de serviços ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição". O trabalho às vezes é predominantemente imaterial (do advogado, professor; cantor; et alii), na maioria das vezes, porém, a prestação dos serviços se concretiza em bens materiais. O que é fundamental é que o fazer haverá de prevalecer sobre o dar.<sup>48</sup>*

45. Idem, *ibidem*, p. 203.

46. AIRES F. BARRETO, *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo, Dialética, 2003, p. 423.

47. José Eduardo Soares de Melo, *ISS – aspectos teóricos e práticos*. 3ª ed., São Paulo, Dialética, 2003, p. 33.

48. Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário brasileiro*, 11ª ed. atualizada por MISABEL ABREU MACHADO DERZI, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 491.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA ensina que *serviço de qualquer natureza, para fins de tributação por via de ISS, é a prestação, a terceiro, de uma utilidade (material ou imaterial), com conteúdo econômico, sob regime de direito privado (em caráter negocial).*<sup>49</sup>

Esses são alguns dos autores partidários do conceito jurídico de serviço.

Observe-se, entretanto, que também há doutrinadores que defendem o *conceito econômico de serviço*. Eis algumas opiniões a respeito:

O mestre BERNARDO RIBEIRO DE MORAES afirma que o *conceito de "prestação de serviços" adotado pela legislação referida não tem o significado do direito civil, relativo ao contrato de simples fornecimento de trabalho (locatio conductio operarum) mediante remuneração.*<sup>50</sup>

Ainda, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES salienta:

*Para efeito de incidência do imposto sobre o valor acrescido, o conceito de "serviço" foi sempre definido por exclusão ao de "transferência de bens". A segunda diretriz do Conselho da CEE, de 11 de abril de 1967, considera "transferência de um bem" toda "transferência do poder de dispor de um bem material como proprietário" (art. 5º), sendo "prestação de serviços" "toda operação que não constitua transferência de um bem" (art. 6º). O mesmo se diga da legislação de Luxemburgo, da Holanda, da Suécia, da Alemanha Federal, da Itália etc.*

*Assim, o imposto sobre o valor acrescido, quanto à prestação de serviços, onera as atividades econômicas de transferência de bens não materiais, ou melhor, de bens imateriais, isto é, de serviços.*<sup>51</sup>

49. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Conflito de competência: um caso concreto*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984.

50. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1975, p. 41.

51. Idem, *ibidem*.

Seguindo a trilha do conceito econômico de serviços, SERGIO PINTO MARTINS defende:

*Conforme se constata, serviço é bem imaterial na etapa da circulação econômica. Prestação de serviços é a operação pela qual uma pessoa, em troca do pagamento de um preço (preço do serviço), realiza em favor de outra a transmissão de um bem imaterial (serviço). Prestar serviços é vender bem imaterial, que pode consistir no fornecimento de trabalho, na locação de bens imóveis ou na cessão de direitos. Seu pressuposto é a circulação econômica de um bem imaterial, ou melhor, a prestação de serviços, em que se presume um vendedor (prestador de serviço), um comprador (tomador do serviço) e um preço (preço do serviço).*

*O que interessa, no conceito de serviço, é a existência de transferência onerosa, por parte de uma pessoa a outra, de bem imaterial que se acha na etapa da movimentação econômica. Prestam-se, assim, serviços quando se vende um bem imaterial. Prestam-se serviços quando se realiza prestação dependente de contrato de transporte, de agência, de depósito, de locação, de bens móveis etc.*<sup>52</sup>

É bom destacar que a jurisprudência vinha adotando o critério econômico de prestação de serviços, porém, após decisão histórica do Supremo Tribunal Federal, em 11/10/2000, passou a compreender o conteúdo semântico da palavra serviço como obrigação de fazer, conforme acórdão cuja ementa transcrevemos:

**TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL.** A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. **IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – CONTRATO DE LOCAÇÃO.** A terminologia constitucional do Imposto Sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos

52. SERGIO PINTO MARTINS, *Manual do Imposto Sobre Serviços*, 6ª ed. São Paulo, Atlas, 2004, p.42.

*têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional.*<sup>53</sup>

Destacamos o voto do Ministro CELSO DE MELLO, no processo acima referido, o qual defendeu que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis (p. 3 do voto do Ministro CELSO DE MELLO).

Este é, portanto, o entendimento atual do conceito de prestação de serviços para o Supremo Tribunal Federal, em consonância com a maioria da doutrina.

Nesse mesmo sentido também já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, conforme se colhe dos acórdãos do qual se transcrevem a seguinte ementa:

*Tributário. ISSQN. Locação de Bens Móveis (Equipamentos de Segurança eletrônica). Pronunciamento do Supremo Tribunal Federal. Declaração de Inconstitucionalidade Do Item 79 da Lista de Serviços Anexa ao DL 406/68. Matéria Constitucional. 1. O Pleno do Colendo Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento do Recurso Extraordinário 116.121/SP (Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, DJ 25-5-2001), interposto por empresa de locação de guindastes onde se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis. Decidiu-se que a expressão “locação de bens móveis” constante no item 79 da lista de serviços a que se refere o DL 406/68 (redação da LC 56/87) é inconstitucional. Nas razões de decidir, frisou-se que “a terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas*

53. RE 116.121-SP Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, Rel. AC Min. MARCO AURÉLIO, j. 11-10-2000, Tribunal Pleno, DJ 25-5-2001, p. 17. Ementário v. 02032-04, p. 669.

*definições são de observância inafastável”. Tendo em vista o pronunciamento da Corte Maior, não é possível proceder à análise de recurso especial que discute, em sede infraconstitucional, a mesma matéria: incidência do ISSQN sobre a locação de equipamentos de segurança eletrônica (bens móveis). 3. Recurso especial não conhecido.*<sup>54</sup>

## 2.3 Lista de serviços veiculada pela Lei Complementar nº 116/2003

### 2.3.1 Análise lógico-semântica

A lista de serviços introduzida no ordenamento pela Lei Complementar nº 116/2003 compõe a classe da norma geral e abstrata do Imposto Sobre Serviços; isso significa que seus enunciados são conotativos, ou seja, estabelecem os critérios de identificação de um evento como fato jurídico.

É importante enfatizar que as normas gerais e abstratas contêm notas (conotação) que os sujeitos ou as ações devem ter para pertencer ao conjunto.

Convém lembrar que classe é um conjunto de elementos que têm em comum uma propriedade, nem que seja a condição de pertencer à classe. Ora, o ato de construção de uma classe pressupõe necessariamente uma tomada de decisão do classificador, pois é este quem escolhe os critérios para delimitá-la. Assim, classificar significa distribuir em grupos segundo um critério preestabelecido.

Destacamos, mais uma vez, que se pode definir uma classe enumerando os membros que a compõem (denotação), ou indicando a propriedade comum de todos os seus membros (conotação).

O que nos permite qualificar a lista de serviços como conotativa é o fato de que ela compõe a classe da norma geral

54. REsp 631.547-MG (2003/0215736-8), Rel. Min. JOSÉ DELGADO, 1ª T., j. 15-6-2004, DJ 5-8-2004, p. 198.

e abstrata (lei); sendo assim, estabelece, em seus enunciados, os critérios de identificação de um fato futuro e incerto.

Ressalte-se, desse modo, que a função da lista de serviços é estabelecer os critérios para que os eventos do mundo real possam ser identificados pelos operadores do direito como fatos jurídicos, mais precisamente como serviços tributáveis pelo ISS.

Observe-se, portanto, que a lista de serviços é descritora de critérios de identificação de um fato, ou seja, é conotativa, na medida em que compõe a hipótese de incidência de uma norma geral e abstrata.

Verifica-se que a própria lista traz em suas “descrições” a palavra “congêneres”, que, em nosso entendimento, ratifica esse caráter conotativo, uma vez que congêneres significa *que é do mesmo gênero, espécie, tipo, classe, modelo, função etc. (que outro); similar, congênico*.<sup>55</sup> Gênero, por sua vez, é o *conceito geral que engloba todas as propriedades comuns que caracterizam um dado grupo ou classe de seres ou de objetos*.<sup>56</sup>

Ora, a utilização do vocábulo “congêneres” na lista de serviços veiculada pela Lei Complementar nº 116/2003 pressupõe a existência de classe (propriedade), o que confirma o entendimento de que a lista é descritora dos critérios de identificação de um fato, ou seja, é conotativa.

Observe-se que os critérios descritos na lista de serviços para a identificação de um evento como fato jurídico necessariamente deverão estar de acordo com o conceito semântico de serviço estabelecido pela Constituição Federal.

Em nosso entendimento, a lista de serviços descreve atividades, isto é, tem caráter eminentemente conotativo. Algumas atividades ali descritas podem ser agrupadas em razão de possuírem uma propriedade comum: a de serem

55. ANTÔNIO HOUAISS; MAURO SALLES VILLAR, op. cit., p. 800.

56. Idem, ibidem, p. 1441.

serviços. É esta a classe do critério material da hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços estabelecido pela norma de competência constitucional.

Para reforçar a idéia de que a lista descreve atividades, observe-se, em caráter ilustrativo, a expressão “cessão de direito de uso” (item 3 da lista), que não exemplifica serviço, mas sim descreve um contrato, o qual introduz no ordenamento a relação jurídica de prestar serviço, e o contrato não é elemento (exemplo) do conjunto serviço.

A lista de serviços veiculada pela lei complementar tem função sintática<sup>57</sup> de adjunto adnominal<sup>58</sup>, ou seja, restringe a extensão do significado do substantivo “serviço”, na medida em que descreve os critérios para compor um subconjunto conotativo dentro de um conjunto, também, conotativo

Observe-se que, embora a grande maioria das palavras que formam a lista de serviços sejam substantivos, a lista permanece com seu caráter adjetivo; como salienta CELSO CUNHA: *a subdivisão dos nomes portugueses em substantivos e adjetivos obedece a um critério basicamente sintático, funcional*.<sup>59</sup>

Portanto, concluímos que a lista, em relação ao critério material do ISS, do ponto de vista normativo, é conotativa (descreve critérios de identificação de um fato), e do ponto de vista sintático, tem **função** de adjunto adnominal (restringe a extensão do significado do substantivo “serviço”).

57. Parte da gramática que estuda a disposição das palavras na frase e suas relações lógicas.

Em termos de lógica formal poderíamos representar: (p.q), onde p = conceito de serviços e q = lista de serviços.

58. *Adjunto adnominal é o termo de valor adjetivo que serve para especificar ou delimitar o significado de um substantivo, qualquer que seja a função deste* (CELSO CUNHA; LUÍS F. LINDLEY CINTRA. *Nova gramática do português contemporâneo*, 2ª ed. Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1985, p. 145).

*O adjunto adnominal liga-se a um nome, com ou sem preposição, sem a mediação de verbo* (FRANCISCO PLATÃO SAVIOLI, *Gramática em 44 lições*, 28ª ed. São Paulo, Ática, 1997, p. 39).

59. CELSO CUNHA; LUÍS F. LINDLEY CINTRA, op. cit., p. 239.

O trabalho a que nos propomos, no Capítulo III, é o de descrever as atividades veiculadas pela lista de serviços, desvendar o significado de cada um dos seus itens e, desse modo, estabelecer os critérios para identificar um evento como fato jurídico.

### 2.3.2 Análise pragmática

A doutrina vem discutindo a lista de serviços veiculada pela lei complementar. Alguns autores defendem a taxatividade da lista, outros sustentam que ela é meramente exemplificativa; existem ainda aqueles que a entendem como sugestiva. Vejamos as diversas manifestações:

Segundo MISABEL ABREU MACHADO DERZI, em notas de atualização à obra *Direito tributário brasileiro*, de ALIOMAR BALEEIRO:

*(...) prevaleceu, na jurisprudência de nossos tribunais superiores, a posição restritiva à autonomia municipal, que qualificou a lista de serviços de taxativa, abrigando os únicos e específicos serviços tributáveis pelo ISS. Mesmo após o advento da Constituição de 1988, a maior parte da doutrina e a jurisprudência dos tribunais superiores posicionaram-se em favor da taxatividade da lista de serviços. Defenderam esse último ponto de vista, RUBENS GOMES DE SOUSA, RUY BARBOSA NOGUEIRA, ALIOMAR BALEEIRO, JOSÉ AFONSO DA SILVA, IVES GANDRA MARTINS, GILBERTO DE ULHÔA CANTO e outros (...).*<sup>60</sup>

Para o Professor ROQUE CARRAZZA a lista de serviços, segundo estamos convencidos, não é nem taxativa nem exemplificativa, mas meramente sugestiva. Contém sugestões que, desde que constitucionais, poderão ser levadas em conta pelo legislador municipal ao instituir, in abstracto, o ISS. Prestações de serviços não mencionadas na referida lista, desde que, evidentemente, tipifiquem verdadeiras prestações de serviços,

60. ALIOMAR BALEEIRO, op. cit., p. 502-503.

*poderão ser alvo de tributação municipal (se, é claro, o Município legislar nesse sentido).*<sup>61</sup>

GERALDO ATALIBA assim se manifesta sobre a questão:

*(...) nem mesmo exemplificativo é o rol de serviços tributáveis pelos Municípios.*

*Como demonstrado, se à lei complementar nacional o que cabe é só traçar regras sobre conflitos e regular limitações constitucionais ao poder de tributar (§ 1º do art. 18 da CF) qualquer fórmula que adote, somente podem prevalecer nos casos para os quais foram elas previstas (as normas gerais).*<sup>62</sup>

O mestre AIRES F. BARRETO afirma:

*Seja na doutrina, seja na jurisprudência, em ambas tem prevalecido interpretação que vê as listas de serviços como taxativas. Tem-se entendido que a lei municipal é vinculada por estas listas. Essa exegese, data venia, é contrária à Constituição, em suas mais fundamentais exigências. Abreviadamente, cabe assinalar que ela importa: a) supor superioridade formal da União sobre o Município; b) supor hierarquia entre lei complementar e lei ordinária; c) entender que o Município não é autônomo, nem que o art. 30 da Constituição encerra um magno princípio constitucional; d) reputar não escrito o preceito do inciso III, do art. 30, do Texto Constitucional; e) entender que a Constituição tem preceitos que atribuem e outros que depois retiram o que foi atribuído; invalidando outorgas por ela mesma dadas; f) negar coerência e lógica ao sistema constitucional; g) admitir que a Constituição é flexível e pode ser alterada por lei complementar; h) entender que as competências tributárias, constitucionalmente estabelecidas, podem ser ampliadas, reduzidas e até mesmo anuladas pela lei complementar;*

61. Inconstitucionalidades dos itens 21 e 21.1, da lista de serviços anexa à LC n. 116/2003. In: HELENO TAVEIRA TÔRRES (Coord.). *Imposto Sobre Serviços - ISS: na Lei Complementar nº 116/03 e na Constituição*. São Paulo, Manole, 2004, p. 360, nota de rodapé 18.

62. GERALDO ATALIBA, Parecer. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, Malheiros, nº 35, p. 88.

*i) admitir que o Congresso pode suprimir (por omissão) a competência dos Municípios para criar o ISS.*

*Tal é o despropósito dessas premissas, que a tese que nelas se funda não pode prosperar, muito embora seja a dominante na jurisprudência e na doutrina.*

*Em síntese: a lei complementar não pode criar hipótese de incidência do ISS. Não obstante, a Lei Complementar 56/87 elenca 99 itens que descreveriam os únicos serviços tributáveis pelo Município. Isto porque a doutrina tem aceito que esta lista é exaustiva, é taxativa, influenciando, data venia, equivocadamente, o Poder Judiciário.<sup>63</sup>*

#### Segundo o Professor JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

*Na medida em que os Municípios estejam subordinados ao Congresso Nacional – no tocante à edição de lei complementar definindo (estipulando) os serviços que poderão prever em suas legislações, e promover à respectiva exigibilidade – é evidente que a referida autonomia fica totalmente prejudicada.*

*Os interesses do Congresso Nacional não podem jamais sobrepor-se à autonomia municipal, que restará impossibilitada para auferir os valores necessários (ISS) ao atendimento de suas necessidades. Não há nenhum sentido jurídico no fato da arrecadação tributária ficar submetida aos interesses do Congresso na medida em que as listas sejam mais ou menos abrangentes da gama significativa de serviços.<sup>64</sup>*

É importante ressaltar que tem prevalecido, na jurisprudência de nossos tribunais, o entendimento que qualifica a lista de serviços como taxativa. Vejamos algumas decisões do Supremo Tribunal Federal:

*Ementa: Imposto Municipal de Serviços – Construção para a própria empresa. I. O item 19, da lista de serviços tributáveis pelo Município, do dec.-lei 834/69, nos termos do art. 24, ii, da CF de 1969, só abrange as construções “por empreitada, ou administração”. II. A lista do dec.-lei 834 é*

63. AIRES F. BARRETO, op. cit., p. 115.

64. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, op. cit., p. 51.

*taxativa e não pode ser ampliada por analogia ex vi – segue do art. 97 do CTN, não são tributáveis as construções que a empresa imobiliária realiza para si própria, ainda que para revender<sup>65</sup>.*

*Ementa: Tributário. Imposto sobre Serviços. 1) se é taxativa ou exemplificativa a lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 834/69, propende a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pelo caráter taxativo da lista (citações no RE 87.931, acórdão de 20.9.79). 2) serviços de vigilância, obrigatórios, quanto a estabelecimentos bancários e congêneres, pelo Decreto-lei nº 1.034, de 1969. No caso dos autos, segundo os votos prevalentes, a hipótese prevista no item 16 da lista anexa ao Decreto-lei nº 834/69 encontra correspondência na legislação local, no item correspondente à “agência de fornecimento de mão-de-obra.<sup>66</sup>*

O Superior Tribunal de Justiça também nesse sentido decidiu:

*Ementa: Tributário. ISS. Serviços de manobra e de remoção, nulidade da CDA. Ocorrência. 1. A lista de serviços é “números clausus” inadmitindo interpretação por analogia, como fez o Município para cobrar o ISS da recorrente, em flagrante violação ao princípio da legalidade tributária. 2. Recurso especial conhecido e provido por maioria<sup>67</sup>.*

*Ementa: Tributário – ISS – Peculiares serviços bancários – não-incidência – Decreto-lei nº 406/68 – Decreto-lei nº 834/69.*

*1. Os serviços bancários auxiliares e acessórios, apropriados a atividade-fim, não individualizados como finalidade por si mesmo, por submissão ao princípio do numerus clausus, respeitado como limite normativo, não constituem fato gerador do ISS. A lista prevista no Decreto-lei 406/68, alterado pelo Decreto-lei 834/69, é taxativa, a qual deve subordinar-se à lei municipal. 2. Precedentes jurisprudenciais. 3. Recurso provido<sup>68</sup>.*

65. RE 78.927-RJ, Rel. Min. ALIOMAR BALEBEIRO, j. 23-8-1974, 1ª T., DJ 4-10-1974.

66. RE 91.737-MG, Rel. Min. DECIO MIRANDA, j. 14-11-1980, 2ª T., DJ 27-3-1981, p. 2535.

67. REsp 401.698-ES (2001/0192013-0), Rel. Min. PAULO MEDINA, Rel. AC Min. Francisco Peçanha Martins 2ª T. j. 15-10-2002, DJ 9-6-2003, p. 213.

68. REsp 24.243-RS (REsp 1992/0016743-8), Rel. Min. MILTON LUIZ PEREIRA, 1ª T., j. 31-8-1994, DJ 26-9-1994, p. 25603.

*Ementa: Recurso especial – Tributário – ISS – Lista da legislação municipal dos serviços tributáveis deve ater-se ao rol da legislação nacional, a teor da Constituição da República de 1969. Imperativo do princípio que impõe o numerus clausus. Admissível a interpretação extensiva e analógica. Vedada, porém, a analogia. Aquelas respeitam os marcos normativos, a última acrescenta fatos novos.<sup>69</sup>*

#### 2.4 Relação jurídica de prestar serviço, lei complementar e o critério material

Definimos, portanto, o critério material de incidência do Imposto Sobre Serviços como a relação jurídica<sup>70</sup> entre um tomador e um prestador que tem por objeto um produto ou um processo de produção do serviço normativamente qualificado.

O objeto dessa relação, ou seja, o serviço, foi definido como sendo a ação ou o efeito de servir, propiciar, dar, conceder, dispensar, dar de si algo em forma de atividade, executar um trabalho intelectual ou obra material, descrito pela Lei Complementar nº 116/2003.

Dessa forma, para ser critério material do Imposto Sobre Serviços, o fato deve atender a três conceitos: ser relação jurídica, ser serviço e estar descrito na Lei Complementar nº 116/2003.

Portanto, passamos a descrever os critérios de identificação do fato “relação jurídica de prestar serviço” estabelecido pela Lei Complementar nº 116/2003.

69. REsp 6.705-SP (REsp 1990/0010866-7), Rel. Min. LUIZ VICENTE CERNICCHIARO, T2, 2ª T., j. 12-12-1990, DJ 25-2-1991, p. 1463.

70. Conforme determina a Constituição Federal, estão excluídas as relações jurídicas compreendidas: a) no âmbito de tributação do ICMS; b) as imunes; c) as com vínculo empregatício; d) as sem conteúdo econômico.

## Capítulo III

### A DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS NA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003

Neste capítulo pretendemos descrever detalhadamente a lista de serviços veiculada pela Lei Complementar nº 116/2003, a fim de expurgar aqueles elementos que não se enquadram no conceito de serviço e estabelecer o critério material da hipótese tributária do ISS.

Desde já adiantamos que entendemos que grande parte das descrições contidas na lista correspondem ao conceito lógico-semântico de serviço. Por essa razão não ficamos mencionando a todo o momento que tal item, ou subitem, pertence à classe do critério material da hipótese de incidência tributária do ISS. Mas, distinguimos apenas os itens que, por *não* satisfazerem o critério lógico-semântico de serviço, *não* são passíveis de tributação pelo ISS.

Nosso estudo da lista de serviços procedeu à análise lógico-semântica de cada item, de seus respectivos subitens, mas apenas estudamos a pragmática, entendida como jurisprudência e doutrina jurídica, do item.

Destacamos que, tendo em vista a apresentação de um novo conceito de serviço e da função da lei complementar, a pragmática (doutrina e jurisprudência) será muitas vezes discrepante do nosso entendimento. A pragmática está no presente trabalho para demonstrar como usuários utilizaram no decorrer do tempo os signos jurídicos, não tendo o papel de reforçar argumentos.